

Arbeitskreis III "Kommunale Angelegenheiten"
der Ständigen Konferenz der Innenminister und -senatoren der Länder
Den 8./9. Oktober 2003

Gemeindehaushaltsverordnung
für ein doppeltes Haushalts- und Rechnungswesen

- I Erläuterungen zum Leittext für eine
Gemeindehaushaltsverordnung für ein doppeltes
Haushalts- und Rechnungswesen S. 2**
- II Leittext Gemeindehaushaltsverordnung für ein doppeltes
Haushalts- und Rechnungswesen S. 42**

**I. Erläuterungen
zum Leittext einer
„doppischen“
Gemeindehaushaltsverordnung**

1. Leittext für eine „doppische“ Gemeindehaushaltsverordnung

Der Auftrag aus der von der Ständigen Konferenz der Innenminister und –senatoren der Länder am 11.06.1999 verabschiedeten "Konzeption zur Reform des Kommunalen Haushaltsrechts" sieht vor, ein doppisches Haushalts- und Rechnungssystem bereitzustellen. Ziel der Arbeit des Unterausschusses „Reform des Gemeindehaushaltsrechts“ ist daher die Erarbeitung eines Regelwerkes (Leittextes) für ein doppisches Haushalts- und Rechnungswesen.

Dadurch soll

- der Einsatz betriebswirtschaftlicher Instrumente und Methoden,
 - die Output-Orientierung der Verwaltungsleistungen in Produktform als Grundlage für Zielvereinbarungen sowie als Grundlage für die Kostenermittlung und –zuordnung,
 - die Darstellung des vollständigen, mit der Leistungserstellung verbundenen Ressourceneinsatzes,
 - eine veränderte Darstellung des Haushaltsplans nach den Erfordernissen der dezentralen Ressourcenverantwortung, z.B. in Budgetform,
 - eine verstärkte Dezentralisierung der Bewirtschaftungsbefugnis für den Ressourceneinsatz auf der Fachebene,
 - die Entwicklung von Kennzahlen über Kosten und Qualität der Verwaltungsleistungen als Information für die Verwaltungssteuerung,
 - ein Berichtswesen auch für unterjährige Berichte über die Erreichung der Leistungsziele (Controlling) als Steuerungsinstrument zur Unterstützung der dezentralen Ressourcenverantwortung innerhalb der Verwaltung und gegenüber dem Rat,
 - die Gesamtdarstellung von Ressourcenaufkommen und Ressourcenverbrauch sowie der Vermögens- und Kapitalposition (konsolidierter Gesamtabchluss)
- ermöglicht werden.

Der o.a. Auftrag, der auf Vorschlag des UARG durch Positionsbestimmungen des AK III näher bestimmt worden ist, wird durch den vorliegenden Leittext für eine „doppische“ Gemeindehaushaltsverordnung vollständig umgesetzt.

Die neuen Regelungen der Gemeindehaushaltsverordnung orientieren sich im Wesentlichen an den heutigen Regelungen für die Haushaltsplanung und den Haushaltsvollzug und den kaufmännischen Standards des Handelsgesetzbuches unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, soweit nicht wichtige kommunale Besonderheiten Abweichungen erforderlich machen. Zentraler Rechnungsstoff sind die kaufmännischen Erfolgsgrößen Aufwand und Ertrag als Ergebnisgrößen im neuen öffentlichen Rechnungswesen.

Der Haushalt ist und bleibt das zentrale Steuerungs- und Rechenschaftsinstrument in der kommunalen Verwaltung. Wie im heutigen Verwaltungs- und Vermögenshaushalt wird es auch künftig „laufende“ Ausgaben und Investitionsausgaben geben. Der Haushaltsplan bildet dabei den Ressourcenverbrauch und das Ressourcenaufkommen im Ergebnishaushalt ab, der ausgeglichen sein muss, damit die Aufgabenerledigung dauerhaft gesichert ist. Die Ein- und Auszahlungen sowie der erforderliche Kreditbedarf werden im Finanzhaushalt ausgewiesen. Dieser gibt Auskunft über die Eigenfinanzierungsfähigkeit der Kommune und ist neben dem Ergebnishaushalt eine wichtige Informationsquelle zur Beurteilung der finanziellen Situation der Kommune.

Die in einem neuen Haushaltsplan abzubildenden aggregierten Produkte bilden die Verbindung zwischen den an sie anknüpfenden Ressourcenverbrauch und den damit angestrebten Zielen und Wirkungen. Die produktorientierte Gliederung soll deshalb das führende und verbindliche Gliederungsprinzip für den Haushalt sein und gleichwohl eine Budgetbildung zu lassen. Für eine flexible Haushaltswirtschaft nach den neuen Steuerungsmodellen enthält der Leittext auch entsprechende Bewirtschaftungsregeln.

Der Positionsbestimmung folgend knüpfen die Regelungen über den Haushaltsausgleich an den Ressourcenverbrauch an: Aufwendungen müssen durch grundsätzlich Erträge in der gleichen Periode ausgeglichen werden. Jenseits dieses Grundsatzes werden länderspezifisch mehrstufige Regeln und weitere Kriterien vorgestellt.

Im Mittelpunkt des kommunalen Rechnungswesens stehen jetzt auch die klassischen Bestandteile des kaufmännischen Rechnungswesens, die Bilanz und die Gewinn- und Verlustrechnung. Dabei wird die Gewinn- und Verlustrechnung neutral als Ergebnisrechnung bezeichnet und um eine weitere zahlungsorientierte Rechnung (die Finanzrechnung) ergänzt. Die Pflicht zur Aufstellung des Finanzhaushalts bzw. –rechnung ist insbesondere aus den Besonderheiten der öffentlichen Haushaltsplanung und Rechenschaftslegung hergeleitet und knüpft im Übrigen an internationale Rechnungslegungsvorschriften für Kapitalgesellschaften an.

Auch bei den Regeln für die Bilanzierung hat sich der Leittext an kaufmännischen Normen orientiert. Die besondere Struktur der kommunalen Bilanz und Ergebnisrechnung spiegelt die kommunale Besonderheiten, z.B. das Infrastrukturvermögen, wider. Allerdings treten bei den Ansatz- und Bewertungsregeln die Unterschiede der länderspezifischen Konzepte deutlich zu Tage, z.B. in der Bilanzgliederung oder bei der Bewertung für die Eröffnungsbilanz. Ergänzend zum Jahresabschluss für die Kernverwaltung soll entsprechend den kaufmännischen Normen auch ein Gesamtabchluss (Kernverwaltung zusammen mit den ausgegliederten Vermögensmassen, die ebenfalls über ein doppisches Rechnungswesen verfügen) erstellt werden.

Als zusätzliches Instrument der Steuerung des Verwaltungshandelns soll eine Kosten- und Leistungsrechnung geführt werden, deren Ausgestaltung die Kommunen selbst bestimmen können.

Die gesamten Regelungen des Leittextes lassen die Rechte der Gemeindeorgane unangetastet. Daher sind z.B. Vorschriften aus der „kameralen“ Bewirtschaftung des Haushalts, über die Aufstellung und Beschlussfassung über den Haushaltsplan und den Jahresabschluss weitgehend übernommen worden.

Nach alledem ist die Gliederung der „doppischen“ Gemeindehaushaltsverordnung wie folgt auf den heute in allen Ländern geltenden Gemeindehaushaltsverordnungen aufgebaut:

Erster Abschnitt	Haushaltsplan
Zweiter Abschnitt	Planungsgrundsätze
Dritter Abschnitt	Deckungsgrundsätze
Vierter Abschnitt	Liquidität, Rücklagen
Fünfter Abschnitt	Haushaltsausgleich und Ausgleich von Jahresfehlbeträgen
Sechster Abschnitt	Weitere Vorschriften über die Haushalts- wirtschaft
Siebter Abschnitt	Buchführung und Inventar
Achter Abschnitt	Ansatz und Bewertung des Vermögens und der Schulden
Neunter Abschnitt	Jahresabschluss
Zehnter Abschnitt	Gesamtabschluss
Elfter Abschnitt	Begriffsbestimmungen, Schlussvorschriften

Die wesentlichen Inhalte der einzelnen Abschnitte in der Gemeindehaushaltsverordnung werden nachfolgend näher erläutert. Soweit in den nachfolgend genannten Abschnitten auf Einzelregelungen eingegangen wird, sind diese im nachfolgenden „Leittext“ enthalten. In einer Synopse sind die jeweiligen neuen haushaltsrechtlichen Regelungen der „doppischen“ Gemeindehaushaltsverordnungen für die Länder Baden-Württemberg, Hessen und Nordrhein-Westfalen zusammen mit dem „Leittext“ zusammengestellt worden. Außerdem wurde eine Synopse über die neuen Regelungen der Gemeindeordnungen in den drei Ländern erstellt. Die Haushaltsreform und damit der Leittext beruhen auf dem in der Fachliteratur als Ressourcenverbrauchskonzept bezeichneten Haushalts- und Rechnungskonzept, das bereits der Reformkonzeption nach dem IMK-Beschluss vom 11.6.1999 zugrunde liegt und dessen Ausgestaltung sich aus den im Literaturverzeichnis (vgl. nachfolgend Nr.4) genannten Publikationen ergibt.

Der erarbeitete Leittext ist ein Regelungsvorschlag für die Länder, der die Ländereinheitlichkeit gewährleistet und gleichzeitig für länderspezifische Gegebenheiten und konzeptionelle Unterschiede Raum lässt. Das vollständige Regelungswerk bildet zusammen mit den Arbeitsentwürfen der Länder Baden-Württemberg, Hessen und Nordrhein-Westfalen einen Abschnitt im Prozess zur Umstellung des kommunalen Haushaltsrechts in den Ländern. Im Rahmen der Normgebungsverfahren sowie aus den Erfahrungen aus der praktischen Anwendung in den Ländern können sich noch Änderungen ergeben. Dieser Prozess bedarf wegen seiner Bedeutung der länderübergreifenden Begleitung.

1.1 Erster Abschnitt „Haushaltsplan“

Der neue kommunale Haushaltsplan bildet den Ressourcenverbrauch und das Ressourcenaufkommen im Ergebnishaushalt und die Investitions- und Finanzierungstätigkeit im Finanzhaushalt ab. Die neuen Steuerungsmodelle und der Übergang von Zahlungsermächtigungen auf Ressourcenverbrauchsermächtigungen, die zu Budgets für die Aufgabenbereiche zusammengefasst werden können, führt zu einer neuen Gliederungsstruktur des Haushaltsplans. Deshalb sind der Ergebnishaushalt und der Finanzhaushalt als neue Elemente sowie die Gliederung des Haushaltsplans besonders herauszustellen.

Ergebnishaushalt (§ 2)

Das Ressourcenverbrauchskonzept wird dadurch angemessen umgesetzt, dass eine Ergebnisplanung und –rechnung mit den Rechengrößen „Aufwendungen“ und „Erträge“ zur Planung bzw. zur Messung des Ressourcenverbrauchs und des Ressourcenaufkommens neu eingeführt werden. Der Ergebnishaushalt ist die Planungskomponente zur Ergebnisrechnung.

Der Ergebnishaushalt hat die Aufgabe, über die Art, die Höhe und die Quellen der Ergebnis-komponenten vollständig und klar zu informieren. Er zeigt die Quellen und Ursachen des Ressourcenaufkommens und des Ressourcenverbrauchs auf und weist den sich daraus ergebenden Überschuss oder Fehlbetrag aus. Die Aufwendungen und Erträge werden grundsätzlich in der Periode gebucht, in der sie verursacht worden sind. Hierdurch wird die Ermittlung des Ergebnisses verursachungsgerecht auf das Haushaltsjahr begrenzt. Der Ausweis des Ergebnisses eines Haushaltsjahres sowie seine Höhe und Quellen im Haushaltsplan dienen als Grundlage für die Entscheidung der kommunale Organe über die Verwendung und den Einsatz der Ressourcen.

Hinweis auf Konzeptunterschiede:

Bei der Ermittlung des Jahresergebnisses ist es aus Transparenzgründen notwendig, zwischen dem ordentlichen und dem Sonderergebnis zu differenzieren, indem die regelmäßig wiederkehrenden Geschäftsvorfälle (Verwaltungsvorfälle) und die selten oder nicht regelmäßig anfallenden Geschäftsvorfälle getrennt ausgewiesen werden.

Im kaufmännischen Rechnungswesen ist die Abgrenzung des außerordentlichen Ergebnisses (§ 277 Abs. 4 HGB) auf Ausnahmetatbestände beschränkt, die „außerhalb der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit“ anfallen, z.B. Aufwendungen und Erträge im Zusammenhang mit Unwetterschäden, Brandschäden oder Schuld nachlässen. Insbesondere Vermögenserlöse zählen nach HGB zu den ordentlichen Erträgen.

In der kommunalen Finanzwirtschaft werden bisher Vermögenserlöse und -aufwendungen nicht der laufenden Rechnung (Verwaltungshaushalt) zugeordnet. Nach einer Auffassung wird dem Ressourcenverbrauchskonzept eine Deckungsregel zu Grunde gelegt, die vorsieht, dass die regelmäßig wiederkehrende, im Zusammenhang mit der gewöhnlichen Verwaltungstätigkeit stehende Aufwendungen nur mit regelmäßig wiederkehrenden, zur Finanzierung der gewöhnlichen Verwaltungstätigkeit bestimmten Erträgen gedeckt werden sollen. Dazu sollen insbesondere Erträge und Aufwendungen aus Vermögensveräußerungen nicht zählen. Umgekehrt sollen außergewöhnliche, periodenfremde Aufwendungen nicht der Ausgleichsverpflichtung nur einer Rechnungsperiode unterliegen. Dies erfordert eine Modifizierung der handelsrechtlichen Ergebnisspaltung.

Die Ergebnisspaltung nach dem Ressourcenverbrauchskonzept ist in den Arbeitsentwürfen von Baden-Württemberg (§ 2 Abs. 2) und Hessen (§ 2 Abs. 3) vorgesehen. Der Arbeitsentwurf Nordrhein-Westfalen geht von der Ergebnisspaltung nach HGB aus.

Finanzhaushalt (§ 3)

Auch im doppelischen Haushaltsrecht kann auf eine Planung der Einzahlungen und Auszahlungen, insbesondere der Investitionen nicht verzichtet werden. Der Finanzhaushalt ist die Planungskomponente zur Finanzrechnung, eine gegenüber dem kaufmännischen Rechnungswesen neue Rechnungskomponente.

Durch die Aufnahme aller Zahlungen in den Finanzhaushalt wird es möglich, aussagekräftige Informationen über die tatsächliche finanzielle Lage der Kommune zu liefern. Im einzelnen sind folgende Zielsetzungen bedeutsam:

- Zeitraumbezogene Abbildung sämtlicher Zahlungsströme (Ein- und Auszahlungen),
- Darstellung der Finanzierungsquellen (Mittelherkunfts- und –verwendungsrechnung),
- Darstellung der Veränderung des Zahlungsmittelbestandes,
- Ermächtigung für investive Einzahlungen und Auszahlungen,
- die Finanzrechnung kann für die Finanzstatistik genutzt werden.

Der Finanzhaushalt bildet auf der Gesamtebene des kommunalen Haushalts mit dem Ergebnishaushalt einen integralen Bestandteil des neuen Haushalts. Es ist unstrittig, dass der Finanzhaushalt die kommunalen Investitionen und die Kreditaufnahme umfasst.

Hinweis:

Erläuterungen zu den Methoden der Finanzrechnung sind im Abschnitt „Jahresabschluss“ enthalten.

Gliederung des Haushaltsplans (§ 4 Abs. 1 ff.)

Die mit der Reform des Gemeindehaushaltsrechts angestrebte Verbesserung der Steuerung der Kommunalverwaltungen wird durch eine neue Gliederung des Haushaltsplans umgesetzt.

Dem entsprechend sind Regelungen über

- die Budgetierung der Ressourcenverbräuche und des Ressourcenaufkommens,
- die Ermöglichung einer Verbindung von Ressourcen- und Fachverantwortung und
- die Outputorientierung des Haushalts auf der Basis einer Darstellung der erbrachten Dienstleistungen in Produktform

geschaffen worden.

Die in einem neuen Haushaltsplan abzubildenden aggregierten Produkte bilden die Verbindung zwischen den für sie anfallenden Ressourcenverbrauch und den damit angestrebten Zielen und Wirkungen. Deshalb ist mehr als bisher der Blick der Entscheidungsträger in Rat und Verwaltung auf die Produkte/Leistungen zu lenken. Aus Steuerungsgesichtspunkten ist es ausreichend, im Haushaltsplan die aggregierte Ebene "Produktbereiche" abzubilden. Die

produktorientierte Gliederung soll deshalb der führende Grundbaustein für den Haushalt sein. Daraus können auch die finanzstatistischen Anforderungen (Daten bezogen auf kommunale Aufgabenbereiche) einfacher erfüllt werden.

Weil insbesondere für die interne Steuerung das haushaltswirtschaftliche Instrument "Budget" vielfach genutzt wird, soll für die Gliederung des Haushaltsplans wahlweise die einheitliche Produktbereichsgliederung oder die organisatorische, produktorientierte Gliederungsform möglich sein. In beiden Gliederungsformen soll der einheitliche Produktbereichsplan die Basis bilden, der gegenüber der heutigen Haushaltsgliederung wesentlich gestrafft wurde.

Bei beiden Gliederungsprinzipien werden die inputorientierten, monetären Budgetansätze durch outputorientierte Kennzahlen und Ziele für Produktgruppen oder Einzelprodukte ergänzt.

Statt der bisherigen Gliederung in Einzelpläne wird der Gesamthaushalt in Teilhaushalte gegliedert. Die Teilhaushalte bilden ein Budget (Bewirtschaftungseinheit) und bestehen aus einem (Teil-)Ergebnishaushalt und einem (Teil-)Finanzhaushalt. Der (Teil-)Finanzhaushalt kann auf die Darstellung der Investitionen beschränkt werden.

1.2 Zweiter Abschnitt „Planungsgrundsätze“

Zu diesem Abschnitt sind die Planungsgrundsätze und die Kosten- und Leistungsrechnung besonders herauszustellen.

Planungsgrundsätze

Die allgemeinen Planungsgrundsätze sind Ausdruck der Erfordernisse der öffentlichen Finanzwirtschaft und nicht abhängig vom Rechnungsstil. Sie sollen sicherstellen, dass der Haushaltsplan mit seinen Ansätzen ein vollständiges und übersichtliches Bild über die zur Erfüllung der kommunalen Aufgaben erforderlichen Ressourcen gibt. Das soll auch im neuen Haushaltsrecht durch eine Reihe von Geboten erreicht werden. So soll z.B. gelten:

- Die Erträge, Aufwendungen, Einzahlungen und Auszahlungen sind in voller Höhe und getrennt voneinander zu veranschlagen.
- Die Erträge und Aufwendungen sind in ihrer voraussichtlichen Höhe in dem Haushaltsjahr zu veranschlagen, dem sie wirtschaftlich zuzurechnen sind. Die Einzahlungen und Auszahlungen sind nur in Höhe der im Haushaltsjahr voraussichtlich eingehenden oder zu leistenden Beträge zu veranschlagen.
- Für die kommunale Aufgabenerfüllung sollen produktorientierte Ziele unter Berücksichtigung des einsetzbaren Ressourcenaufkommens und des voraussichtlichen Ressourcenverbrauchs festgelegt sowie Kennzahlen zur Zielerreichung bestimmt werden.
- Die Verpflichtungsermächtigungen sind in den Teilhaushalten maßnahmenbezogen zu veranschlagen.
- Bei Investitionen ist die für die Kommune wirtschaftlichste Lösung zu ermitteln und die Kosten der Maßnahme sowie die nach Fertigstellung der Maßnahme entstehenden jährlichen Haushaltsbelastungen festzustellen.
- Zur Unterstützung der Verwaltungssteuerung und für die Beurteilung der Wirtschaftlichkeit und Leistungsfähigkeit bei der Aufgabenerfüllung soll eine Kosten- und Leistungsrechnung geführt werden, deren Umfang die Kommune nach ihren örtlichen Bedürfnissen bestimmt.
- Im Haushaltsplan sind Ansätze von besonderer Bedeutung zu erläutern.

Kosten- und Leistungsrechnung (§ 14)

Die Kosten- und Leistungsrechnung (KLR) ist Bestandteil der Haushaltsreform. Sie dient in erster Linie der internen Steuerung des Verwaltungsgeschehens und stellt in Ergänzung des kommunalen Haushalts Informationen bereit. Als zusätzliches Instrument bietet die Kosten- und Leistungsrechnung die Möglichkeit einer differenzierteren Betrachtungsweise von Produkten und darüber hinaus auch von Kostenträgern unter Einbeziehung von Leistungsmengen und Kennzahlen, die auf der Ebene der Produktbereiche nicht oder nicht sachgerecht abgebildet werden können. Wie differenziert die Kosten- und Leistungsrechnung von der jeweiligen Kommune eingesetzt wird, muss sie unter Berücksichtigung der örtlichen Erfordernisse festlegen.

1.3 Dritter Abschnitt „Deckungsgrundsätze“

Nach dem Prinzip der Gesamtdeckung ist es erforderlich, dass alle Erträge alle Aufwendungen und alle Einzahlungen alle Auszahlungen decken. Das Gesamtdeckungsprinzip wird sowohl im Ergebnishaushalt als auch im Finanzhaushalt beibehalten. Zusätzlich wird durch besondere Bewirtschaftungsregeln zugelassen, dass auch einzelne Erträge bzw. Einzahlungen für bestimmte Aufwendungen bzw. Auszahlungen gebunden werden.

Zweckbindung

Als Ausnahme vom Grundsatz der Gesamtdeckung muss auch zukünftig die Beschränkung von Erträgen auf die Verwendung für bestimmte Aufwendungen möglich sein. Zudem soll bestimmt werden können, dass Mehrerträge bestimmte Ermächtigungen für Aufwendungen erhöhen bzw. dass Mindererträge bestimmte Ermächtigungen für Aufwendungen vermindern. Dies kann auch durch Budgetregeln bestimmt werden, ohne dass es einer weiteren haushaltsrechtlichen Regelung bedarf.

Deckungsfähigkeit

Auch zukünftig ist es im Interesse einer flexiblen Haushaltsführung erforderlich, Aufwendungen im Ergebnishaushalt für einseitig oder gegenseitig deckungsfähig erklären zu können. Wenn sie aber zu einem Budget gehören, ist eine gesonderte Erklärung nicht erforderlich. In beiden Fällen darf der geplante Saldo des Finanzhaushalts aus laufender Verwaltungstätigkeit hierdurch jedoch nicht verschlechtert werden. Dies bedeutet, dass dies unmittelbar auch für die entsprechenden Auszahlungen im Finanzhaushalt gilt.

Auch Auszahlungen für Investitionen können für gegenseitig oder einseitig deckungsfähig erklärt werden.

Zudem wird ermöglicht, zahlungswirksame Aufwendungen eines Budgets für einseitig deckungsfähig zu Gunsten von Investitionsauszahlungen des Budgets zu erklären.

Übertragbarkeit

Wie bisher wird die Möglichkeit einer Übertragbarkeit im Sinne einer wirtschaftlichen Haushaltsführung vorgesehen, weil am Ende des Haushaltsjahres oft festgestellt wird, dass die Ansätze nicht in voller Höhe in Anspruch genommen worden sind, der verfügbare Teil aber erst im nächsten Haushaltsjahr benötigt wird. Daher sind alle Ergebnis- bzw. Finanzpositionen grundsätzlich übertragbar. Es bedarf jedoch einer besonderen Erklärung der Übertragbarkeit im Rahmen des Haushaltsplans.

Bewirtschaftungsregeln

Die Bewirtschaftungsregeln zur Zweckbindung, Deckungsfähigkeit und Übertragbarkeit können zentral in der Haushaltssatzung oder an geeigneter Stelle im Haushaltsplan genannt werden. Sie sind damit in die Entscheidung des Rates über den Haushalt einbezogen. Zur flexiblen Haushaltsbewirtschaftung können die Erträge und Aufwendungen in den Teilhaushalten zu Budgets verbunden werden. Die im Haushaltsplan aufzuführenden Budgetregeln legen fest, wie das Budget im einzelnen ausgestaltet ist. Auch für Einzahlungen und Auszahlungen für Investitionen können Budgets gebildet werden.

Hinweis:

In der Diskussion wird von Kommunen u.a. die Auffassung vertreten, die Themen „Zweckbindung“ und „Deckungsfähigkeit“ beinhalteten nach wie vor "kamerales Recht", denn es würden lediglich die Wertgrößen (z.B. aus Ausgaben--> Aufwand/Auszahlung) ausgetauscht. Sie verlangen, dass dem Grunde nach nur noch flexible Budgets gebildet werden sollen, mit denen bestimmte Ziele erreicht und die kommunale Finanzverantwortung weiter gestärkt wird. Daher soll in Nordrhein-Westfalen auf die Begriffe „Zweckbindung“ und „Deckungsfähigkeit“ bei der Budgetbildung bewusst verzichtet werden. Das gemeinsame Ziel der Länder über eine flexible Haushaltsführung wird dadurch nicht verändert.

1.4 Vierter Abschnitt „Liquidität, Rücklagen“

Die Vorhaltung einer Liquiditätsreserve im Sinne des bisherigen Mindestbetrags der allgemeinen Rücklage wird nicht vorgeschrieben, weil als Liquiditätsreserve die liquiden Mittel auf der Aktivseite der Bilanz gelten sollen. Das neue Haushaltsrecht schreibt jedoch eine Pflicht der Kommunen vor, ihre Zahlungsfähigkeit dauernd aufrecht zu erhalten.

Als Rücklageform wird mindestens die Ergebnisrücklage vorgeschrieben. Länderspezifisch können zusätzlich z.B. eine Kapitalrücklage oder eine Ausgleichsrücklage zugelassen werden, die jedoch ebenfalls aus Ergebnisüberschüssen zu bilden sind.

Hinweis auf Konzeptunterschiede:

Bei getrennter Ermittlung des ordentlichen und des Sonderergebnisses können Ergebnisüberschüsse bei beiden Ergebnisarten entstehen. In diesem Fall sind getrennte Rücklagen für das ordentliche Ergebnis und Sonderergebnis vorzugeben.

Wird beim Ansatz des Vermögens in der Bilanz die Trennung in Verwaltungsvermögen und realisierbares Vermögen wahlweise ermöglicht (vgl. § 40 Abs. 6 Arbeitsentwurf BW), können infolge der Bewertung des realisierbaren Vermögens zum Verkehrswert gesondert auszuweisende Überschüsse des Bewertungsergebnisses entstehen. Für solche Bewertungsüberschüsse ist gleichfalls eine besondere Rücklage vorzugeben.

Baden-Württemberg schreibt besondere Rücklagen für das Sonderergebnis und das Bewertungsergebnis vor (§ 23). Nordrhein-Westfalen sieht keine solchen Rücklagen vor; Hessen schreibt eine besondere Rücklage für das Sonderergebnis vor.

1.5 Fünfter Abschnitt „Haushaltsausgleich und Ausgleich von Jahresfehlbeträgen“

Haushaltsausgleich (§ 24)

Zentrales Element und zugleich finanzwirtschaftlich gravierende Konsequenz des Ressourcenverbrauchskonzeptes ist der Deckungsgrundsatz, wonach in jedem Rechnungsjahr der Ressourcenverbrauch (Aufwand) durch das Ressourcenaufkommen (Ertrag) zu decken ist. Dies ist Ausdruck des Prinzips der intergenerativen Gerechtigkeit: Jede Generation soll für die von ihr verbrauchten Ressourcen aufkommen.

Ein auf der Basis von Einnahmen und Ausgaben definierter Haushaltsausgleich - wie bisher - ist in der Ressourcenrechnung nicht mehr realisierbar. Statt dessen wäre theoretisch denkbar, ihn auf die Größen der Einzahlungen und Auszahlungen in der Finanzrechnung zu beziehen. Dies würde jedoch dem Reformziel, die auf die ausschließliche Betrachtung der finanziellen Ressourcen verengte Sichtweise der Kameralistik zu Gunsten einer Betrachtung sämtlicher Ressourcen zu überwinden, nicht gerecht. Der Haushaltsausgleich wird daher auf die Ergebnisgrößen „Aufwand“ und „Ertrag“ bezogen.

Zum Haushaltsausgleich hat der AK III im Oktober 2002 folgende, vom UARG vorgeschlagene Positionsbestimmung als geeignete Grundlage für die weitere Bearbeitung beschlossen:

„Die Anforderungen an den Haushaltsausgleich sollen sich im künftigen doppelten und erweiterten kameralen Haushaltsrecht materiell entsprechen. Nach dem Ressourcenverbrauchskonzept soll der Ressourcenverbrauch, insbesondere die Abschreibungen erwirtschaftet werden. Die Verpflichtung zur Erfassung und Bewertung von Neuvermögen ist in den Regelungen aufzunehmen.“

Für die Regelung zum Haushaltsausgleich sollen unter Beachtung des Ressourcenverbrauchskonzeptes folgende Grundsätze/Eckpunkte gelten:

Erträge und Aufwendungen in der Rechnungsperiode sollen unter Berücksichtigung von Fehlbeträgen aus Vorjahren ausgeglichen sein.

Wegen der zwangsläufigen Schwankungen von Erträgen und Aufwendungen sowie infolge notwendiger Anpassungen der Aufgabenstruktur an gesellschaftliche Strukturentwicklungen (z.B. Altersaufbau, Bevölkerungsrückgang, Wirtschaftsstruktur), aber auch in der Zeit des Übergangs zum Ressourcenverbrauchskonzept, ist ein periodenscharfer Haushaltsausgleich nicht immer möglich. Deshalb muss der genannte Deckungsgrundsatz über einen mehrjährigen Zeitraum durch mehrstufige Regeln modifiziert werden.

Zur Erreichung des Haushaltsausgleichs können folgende gestufte Ausgleichsregelungen vorgesehen werden:

- Gesonderte Ermittlung und Einbeziehung des Sonderergebnisses einschließlich Vermögenserlösen,
- Verwendung von Ergebnismöglichkeiten, wenn Sparmöglichkeiten und Ertragsmöglichkeiten ausgeschöpft sind,
- Ausgleich über mehrere Haushaltsjahre (Zulässigkeit der Veranschlagung eines Fehlbetrages bei Ausgleich innerhalb des Finanzplanungszeitraumes),
- Verwendung von Eigenkapital/Basisreinvermögen bzw. Verrechnung des Jahresfehlbetrages mit dem Eigenkapital/Basisreinvermögen.

Ergänzend soll die Möglichkeit bestehen, ein Haushaltssicherungs-(Haushaltskonsolidierungs-)konzept als Instrument zur Festlegung der Konsolidierungslinie und der dafür notwendigen Maßnahmen einzuführen. Es muss zur Wiedererlangung des Haushaltsausgleichs Festlegungen über

- das Konsolidierungsziel (z.B. Haushaltsausgleich nach Stufen 1 und 2),
- den Konsolidierungszeitraum (z.B. max. 5 - 8 Jahre)
- und die dafür notwendigen Maßnahmen

enthalten.

Hinweis auf Konzeptunterschiede:

Nach dem Ressourcenverbrauchskonzept gilt für den Haushaltsausgleich der Grundsatz, dass sämtliche Ressourcenverbräuche durch Erträge in der gleichen Periode ausgeglichen werden

müssen. Nach einer konzeptionellen Auffassung ist dieser Ausgleichsgrundsatz auf das ordentliche Jahresergebnis zu beschränken. Dies wird wie folgt begründet:

- Das außerordentliche (realisierte) Ergebnis ist durch außergewöhnliche, unregelmäßig auftretende und nicht planbare Erträge und Aufwendungen gekennzeichnet; ein Ausgleich kann sich daher nur zufällig ergeben.
- Ein Ausgleich außergewöhnlicher Aufwendungen durch Erträge einer Rechnungsperiode wäre unbillig und ggfs. nicht erfüllbar.
- Eine Verwendung außergewöhnlicher Erträge für den Haushaltsausgleich einer Rechnungsperiode würde eine Unterdeckungssituation verschleiern.
- Der Deckungsgrundsatz (Ausgleich laufender Aufwendungen durch laufende Erträge) könnte durch Vermögensveräußerungen ausgehöhlt werden; deshalb ist eine Zuordnung von Vermögensveräußerungserlösen zum Sonderergebnis notwendig.

Hieraus ergeben sich folgende zwei erste Stufen der Deckungsregel:

- Der Ergebnishaushalt ist in ordentlichen Erträgen und Aufwendungen unter Berücksichtigung von Fehlbeträgen aus Vorjahren auszugleichen;
- Ist der Ausgleich der ordentlichen Erträge und Aufwendungen unter Ausnutzung aller Sparmöglichkeiten und Ausschöpfung aller Ertragsmöglichkeiten nicht erreichbar, können Sonder-Erträge und Mittel der Überschussrücklage aus Sonder-Erträgen zum Haushaltsausgleich verwendet werden.

Nach vorstehendem Konzept ist die Regelung für den Haushaltsausgleich im Arbeitsentwurf Baden-Württemberg (§ 24) und von Hessen (§ 24) gestaltet.

Der Regelungsentwurf von Nordrhein-Westfalen (§ 75 GO) sieht für den Haushaltsausgleich keine Trennung zwischen ordentlichen und außerordentlichen Erträgen vor, weil in Übereinstimmung mit dem HGB der Begriff „Außerordentlichen Ergebnis“ eng ausgelegt wird. Die Erträge und Aufwendungen aus Vermögensveräußerungen müssen danach nicht gesondert berücksichtigt werden. Die geordnete kommunale Haushaltswirtschaft ist nicht gefährdet, da bei Vermögensveräußerungen dem Grunde nach lediglich ein Vermögenstausch stattfindet und dies in der Bilanz offengelegt wird. Diese Verpflichtung zum Haushaltsausgleich gilt auch als erfüllt, wenn der Fehlbedarf im Ergebnisplan durch Inanspruchnahme der Aus-

gleichsrücklage (Ergebnisrücklage) gedeckt werden kann. Der weitere Verzehr von Eigenkapital durch eine Verringerung der allgemeinen Rücklage führt zu einer Genehmigung durch die Aufsichtsbehörde, mit der Bedingungen und Auflagen für die Konsolidierung des Haushalts verbunden werden können. Droht ein vollständiger Verzehr des Eigenkapitals (Überschuldung), ist ein Haushaltssicherungskonzept aufzustellen.

Die vorgenannten Konzeptionen der Länder für den Haushaltsausgleich sind finanzwissenschaftlich umstritten.

Fehlbetragsdeckung (§ 25)

Fehlbeträge sind unverzüglich, spätestens im dritten dem Haushaltsjahr folgenden Jahr zu veranschlagen. Ein danach verbleibender Fehlbetrag kann aus der Ergebnisrücklage gedeckt (Hessen) und auf das Basisreinvermögen verrechnet werden (Baden-Württemberg, Hessen), wenn ein Haushaltssicherungskonzept vorliegt.

Hinweis auf Konzeptunterschiede:

Bei Ergebnisspaltung (BW: § 2 Abs. 3; HE: § 2 Abs. 3) und Vermögenstrennung (BW: § 40 Abs. 6) ist die Fehlbetragsdeckung aus den Rücklagen des ordentlichen Ergebnisses, des Sonderergebnisses und des Bewertungsergebnisses vorzusehen (vgl. BW: § 25).

1.6 Sechster Abschnitt „Weitere Vorschriften über die Haushaltswirtschaft“

Die nicht vom Rechnungsstil geprägten Vorschriften dieses Abschnittes über die

- Überwachung der Erträge und Forderungen (§ 26),
- Bewirtschaftung und Überwachung der Aufwendungen und Auszahlungen (§ 27),
- haushaltswirtschaftliche Sperre (§ 29),
- vorläufigen Rechnungsvorgänge (§ 30)

sind lediglich redaktionell an die Begriffe des Ressourcenverbrauchskonzepts angepasst worden. Unverändert übernommen, weil vom Rechnungskonzept nicht beeinflusst, werden die Vorschriften über

- Vergabe von Aufträgen (§ 31),
- Stundung, Niederschlagung und Erlass (§ 32),
- Kleinbeträge (§ 33).

Eine Berichtspflicht der Verwaltung gegenüber dem Rat über den Haushaltsvollzug (§ 28) bestand bisher in fast allen Ländern nur anlassbezogen bei Gefährdung des Haushaltsausgleichs oder bei wesentlichen Ausgabenüberschreitungen von Maßnahmen des Vermögenshaushalts. Die mit der Budgetierung verbundene Verlagerung (Dezentralisierung) der Ressourcenverantwortung auf die Verwaltung hat keine Einschränkung des Budgetrechts des Rates zur Folge. Die Neuregelung sieht deshalb zum Ausgleich zusätzlich die Pflicht vor, mehrmals jährlich (d.h. mindestens zweimal) den Rat über die Erreichung der Finanz- und Leistungsziele zu unterrichten.

1.7 Siebter Abschnitt „Buchführung und Inventar“

Die erforderlichen Vorschriften über die Buchführung und das Inventar sind in diesem Abschnitt zusammengefasst.

Die handelsrechtlichen Vorschriften über die Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung können inhaltlich für die Kommunen übernommen werden.

Die Kommunen haben zu Beginn des ersten Haushaltsjahres mit einer Rechnungsführung nach den Regeln der doppelten Buchführung und danach für den Schluss eines jeden Haushaltsjahres ihre Vermögensgegenstände und Schulden genau zu verzeichnen und dabei den jeweiligen Wert anzugeben (Inventar). Dabei sollen für bestimmte Vorgänge Inventarvereinfachungsverfahren zugelassen werden.

Wie bisher sind Vorschriften erforderlich, mit denen die Aufbewahrung von Unterlagen (Bücher, Belege) und die Aufbewahrungsfristen geregelt werden.

1.8 Achter Abschnitt „Ansatz und Bewertung des Vermögens und der Schulden

Vermögensbewertung (§§ 40 ff.)

Die Vermögenserfassung und Bewertung bildet die Grundlage für die kommunale Vermögensrechnung (Bilanz). In der Reform des Gemeindehaushaltsrechts nach doppischen Grundsätzen ist die Vermögensrechnung (Bilanz) die dritte Säule.

Zur Vermögensbewertung und Vermögenserfassung hat der AK III im Oktober 2002 folgende, vom UARG vorgeschlagene Positionsbestimmung als eine geeignete Grundlage für die weitere Bearbeitung beschlossen:

„Für die Bewertung im Dauerbetrieb sind für neu zugehende Vermögensgegenstände die Anschaffungs- und Herstellungskosten zu Grunde zu legen.“

Die Anschaffungs- und Herstellungskosten bilden die wertmäßige Obergrenze für die Bewertung im handelsrechtlichen Jahresabschluss. Diese Regelung ist Ausfluss des Nominalwertprinzips, das durchgängige Grundlage des deutschen Handels- und Steuerrechts ist. Ein Wertansatz höherer Wiederbeschaffungswerte zum Ausgleich von inflationären Effekten und technischem Fortschritt wird generell ausgeschlossen. Die Begriffe der Anschaffungskosten und Herstellungskosten und die in die Bewertung einzubeziehenden Aufwendungen werden in § 255 Abs. 1 HGB (Anschaffungskosten) und in § 255 Abs. 2 bis 3 HGB (Herstellungskosten) definiert.

Es bestand daher Einigkeit für folgende **Allgemeine Bewertungsgrundsätze** bei der Bewertung der Vermögensgegenstände und Schulden:

1. Die Wertansätze in der Eröffnungsbilanz des Haushaltsjahrs müssen mit denen der Schlussbilanz des Vorjahres übereinstimmen.
2. Die Vermögensgegenstände und Schulden sind zum Abschlussstichtag einzeln zu bewerten.

3. Es ist wirklichkeitsgetreu zu bewerten. Vorhersehbare Risiken und (Wert-)Verluste, die bis zum Abschlussstichtag entstanden sind, sind zu berücksichtigen, selbst wenn diese erst zwischen dem Abschlussstichtag und dem Tag der Aufstellung des Jahresabschlusses bekannt geworden sind; Risiken und (Wert-) Verluste, für deren Verwirklichung im Hinblick auf die besonderen Verhältnisse der öffentlichen Haushaltswirtschaft nur eine geringe Wahrscheinlichkeit spricht, bleiben außer Betracht. (Wert-) Gewinne sind nur zu berücksichtigen, wenn sie am Abschlussstichtag realisiert sind.
4. Aufwendungen und Erträge des Haushaltsjahrs sind unabhängig von den Zeitpunkten der entsprechenden Zahlungen im Jahresabschluss zu berücksichtigen.

Die auf den vorhergehenden Jahresabschluss angewandten Bewertungsmethoden sollen beibehalten werden.

Hinweise auf Konzeptunterschiede:

Baden-Württemberg hat vorgesehen, dass die Kommunen in Ausübung eines Wahlrechts in der Vermögensrechnung zwischen Verwaltungsvermögen und realisierbarem Vermögen unterscheiden können (§ 40 Abs. 6). Zum realisierbaren Vermögen gehören die nicht als Verwaltungsvermögen zur Erfüllung öffentlicher Aufgaben eingesetzten Gegenstände und Beteiligungen. Dementsprechend wird auch in der Bilanz auf der Aktivseite (§ 52 Abs. 3 Satz 2) in Verwaltungsvermögen ein realisierbares Vermögen unterschieden.

Für die Erstellung der Eröffnungsbilanz sind im 11. Abschnitt besondere Vorschriften vorgesehen.

Für ungewisse Verbindlichkeiten und Aufwendungen sind Rückstellungen zu bilden. Von verschiedenen Seiten wird gefordert, abschließend zu regeln, für welche konkreten Verbindlichkeiten und konkreten Aufwendungen Rückstellungen zu bilden sind. Wahlrechte, die sich aus der zum Teil abstrakten Formulierung des § 249 HGB für Kaufleute ergeben, sollen den Kommunen nicht zugestanden werden.

Baden-Württemberg und Hessen greifen diese Forderung auf und wollen den Ansatz von Rückstellungen abschließend regeln. Neben den Rückstellungen für Pensionsverpflichtungen, Lohn- und Gehaltszahlungen im Rahmen der Altersteilzeit, unterlassene Instandhaltungen an

Bauten, Rekultivierung und Nachsorge von Abfalldeponien, Sanierung von Altlasten, Verbindlichkeiten im Rahmen des Finanzausgleichs und von Steuerschuldverhältnissen (Gemeinde als Steuergläubiger) und drohende Verpflichtungen aus anhängigen Gerichtsverfahren, sollen die Kommunen Rückstellungen bilden dürfen, wenn dies auf grund einer rechtlichen Verpflichtung erforderlich ist. Dies ist z.B. der Fall im Abgabenrecht (Kostenüberschreitungsverbot/Gebührenaussgleich), bei übernommenen Pflichten zur Dauergrabpflege und bei der Behandlung von Beiträgen zur Ablösung von Stellplatzverpflichtungen.

Nordrhein-Westfalen schreibt die Bildung von einzelnen Rückstellungen vor, überlässt es darüber hinaus aber den Kommunen, unter Einhaltung bestimmter Voraussetzungen, weitere Rückstellungen zu bilden (vgl. § 36 Abs. 4 GemHVO-NRW).

Es soll grundsätzlich gelten, dass die Länder die Verbindlichkeiten und Aufwendungen, für die die Bildung von Rückstellungen zugelassen werden soll, selbst bestimmen können.

1.9 Neunter Abschnitt „Jahresabschluss“

Durch den Jahresabschluss im neuen kommunalen Haushalt soll die Transparenz und Qualität der Rechenschaft über das abgelaufene Haushaltsjahr erhöht werden. Gleichzeitig soll dieser zu einer Verbesserung der Steuerungsmöglichkeit beitragen. Die Funktion des Jahresabschlusses besteht in der Vermittlung eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage der Kommune. Hierzu hat auch der Anhang in geeigneter Form beizutragen.

Der Jahresabschluss lehnt sich an den handelsrechtlichen Jahresabschluss für große Kapitalgesellschaften an (§§ 264 ff. HGB). Zusätzlich werden in diesem Abschluss eine Finanzrechnung - analog zur kameralen Verfahrensweise – und Plan- und Ist-Beträge des Haushaltsjahres gegenübergestellt.

Der Jahresabschluss besteht aus

- Ergebnisrechnung mit Teilergebnisrechnungen,
- Finanzrechnung mit Teilfinanzrechnungen (Investitionsmaßnahmen),
- Vermögensrechnung (Bilanz),
- Anhang.

Diesem ist ein Rechenschaftsbericht, eine Anlagenübersicht, eine Forderungsübersicht und eine Verbindlichkeitenübersicht beizufügen. Die wichtigen Informationen aus den kameralen Vermögens-, Schulden- und Rücklagenübersichten werden durch die Informationen aus der Vermögensrechnung (Bilanz) sowie der Anlagen-, Forderungs- und der Verbindlichkeitenübersicht ersetzt bzw. geht der Jahresabschluss über die wichtigen Informationsgehalte der kameralen Rechnungen, Übersichten und Berichte hinaus.

Ergebnisrechnung

Die Ergebnisrechnung ist die Gegenüberstellung aller Aufwendungen und Erträge der Kommune. In ihr sind jeweils Jahressummen für die Ertrags- und Aufwandsarten, d.h. für die Ergebnispositionen, zu bilden. Die Jahresergebnisse sind den Ansätzen für das Haushaltsjahr (Rechnungsperiode) gegenüberzustellen, um in einem Planvergleich die

Ansatz- /Ist-Abweichungen festzustellen. Außerdem ist es sachgerecht, in der Ergebnisrechnung zu den nachzuweisenden Ist-Ergebnissen auch die Ergebnisse der Rechnung des Vorjahres anzugeben.

Finanzrechnung

Die Finanzrechnung ist die Übersicht über die tatsächlichen Ein- und Auszahlungen der Kommune, sowohl für die laufende Verwaltungstätigkeit als auch für die Investitions- und die Finanzierungstätigkeit. Es sind jeweils Jahressummen für sämtliche Einzahlungs- und Auszahlungsarten auszuweisen und ein Planvergleich wie bei der Ergebnisrechnung vorzunehmen.

Der AK III hat im Oktober 2002 folgende, vom UARG vorgeschlagene Positionsbestimmung zum Umfang der Finanzrechnung im konsumtiven Bereich als eine geeignete Grundlage für die weitere Bearbeitung beschlossen:

„Die Finanzrechnung bildet auf der Gesamtebene des kommunalen Haushalts mit der Ergebnisrechnung und der Bilanz einen integralen Bestandteil des neuen Rechnungswesens. Eine retrograde Ermittlung der Zahlungen im Haushaltsjahr soll nicht erfolgen. Dabei bedarf es keiner Festlegung, auf welchem Buchungsweg das Finanzergebnis ermittelt wird. Es ist unstrittig, dass der Finanzhaushalt die kommunalen Investitionen und die Kreditaufnahme umfasst.“

Buchungsmethoden in der Finanzrechnung:

Direkte Ermittlung			Indirekte Ermittlung
Originäre Buchung		Direkt derivative Ermittlung	
Integration in den doppelten Verbund, Mitbuchung innerhalb des Kontenrahmens 1	Statistische Mitbuchung innerhalb des Kontenrahmens 2	Direkte Ermittlung aus den Ergebnis- und Bilanzkonten 3	Indirekte Rückrechnung aus dem Jahresergebnis 4

Unter Beachtung der o.a. Positionsbestimmung kann die Finanzrechnung auf drei Arten entwickelt werden:

- Die Einzahlungen und Auszahlungen können laufend mitgebucht werden. In diesem Fall wird von einer originären Buchung gesprochen. Dies wiederum ist in zwei verschiedenen Arten möglich:
 - ① Es können im Kontenrahmen Finanzrechnungskonten vorgesehen werden. Diese werden dann bei Einzahlungen und Auszahlungen anstelle des Kontos ‚Bank‘ angesprochen.
 - ② Alternativ kann in der klassischen Weise doppisch gebucht werden, Einzahlungen und Auszahlungen werden also sämtlich gegen ‚Bank‘ (oder andere Zahlungsmittelkonten wie Kasse) gebucht. Die Information über die betroffene Finanzposition wird dem Buchungssatz dann im DV-System durch eine Zusatzkontierung mitgegeben.
 - ③ Daneben können im Wege der direkt derivativen Ermittlung die Einzahlungen und Auszahlungen zahlungsartenscharf aus dem Buchungsstoff der Ergebnisrechnung bzw. der Bilanz zurückgerechnet werden. Aus den Konten werden die zahlungswirksamen Vorgänge hergeleitet. Bei dieser Rückrechnung wird auf alle betroffenen Konten zugegriffen und jeweils die exakten Werte berechnet. Daher wird auch in diesem Fall von einer direkten Ermittlung gesprochen.
 - ④ Nicht zugelassen ist hingegen die indirekte Ermittlung durch eine vereinfachte, summarische (saldierte) Rückrechnung aus dem Saldo der Ergebnisrechnung (retrograde Ermittlung).

Die direkte Ermittlung hat den Vorteil, dass sie exakte, unsaldierte Ergebnisse für einzelne Zahlungsarten liefert. Die indirekte Ermittlung kann nur den Saldo ermitteln und nicht die einzelnen Ein- und Auszahlungsarten darstellen, die zu der Veränderung des Gesamtsaldos der Zahlungsmittel geführt haben. Aus diesem Grund ist die indirekte (oder retrograde) Ermittlung für das kommunale Haushaltswesen grundsätzlich ausgeschlossen worden. Sie kann den Anforderungen an den Detaillierungsgrad der Finanzrechnung nicht genügen und liefert keine hinreichende Transparenz über die Einzahlungs- und Auszahlungsströme nach ihren Arten.

Dies entspricht im Übrigen auch der Tendenz bei der Entwicklung internationaler Rechnungslegungsstandards für den öffentlichen Sektor.

Teilrechnungen

Entsprechend der Gliederung des Haushalts in den Teilhaushalte werden Teilrechnungen, gegliedert in Teilergebnisrechnung und Teilfinanzrechnung erstellt. Die Teilrechnungen sind jeweils um Ist-Zahlen zu den in den Teilplänen ausgewiesenen Leistungsmengen und Kennzahlen zu ergänzen. Zusätzlich zu den im Plan enthaltenen Leistungsmengen und Kennzahlen sind Ist-Werte anzugeben. Dadurch soll eine Einschätzung der Zielerreichung ermöglicht werden.

Vermögensrechnung (Bilanz)

Insbesondere die Vermögensrechnung (Bilanz) enthält Informationen, die es in der Jahresrechnung bisher nicht gab. Sie ist zudem als Gegenüberstellung von Vermögen und Finanzierungsmitteln der Kommune zu einem Stichtag das zentrale Element des doppelten Rechnungssystems. Die Gliederung der Bilanz orientiert sich größtenteils an den Vorschriften des kaufmännischen Rechnungswesens (§§ 264 ff. HGB). Entsprechend der Bilanzgliederung ist zu jedem Posten der Vergleichswert des Vorjahres anzugeben.

Die Erarbeitung einer bundeseinheitlichen Bilanzgliederung und eines Kontenrahmens ist auf Grund unterschiedlicher konzeptioneller Vorstellungen der Länder sehr schwierig. Auch bei Erreichung eines Kontenrahmens, der die größtmögliche Einheitlichkeit darstellt, wird es länderspezifische Vorstellungen im Bereich der Bilanz/Vermögensrechnung, z.B. zum kommunalen Gesamtabschluss oder zur Unterscheidung von realisierbarem Vermögen und Verwaltungsvermögen, geben, die sich in der Bilanzstruktur zeigen werden.

Anhang

In Anlehnung an die Vorschriften über das kaufmännische Rechnungswesen (§§ 284 - 287 HGB) enthält der Anhang Erläuterungen zu einzelnen Bilanz- und Ergebnisrechnungspositionen, insbesondere auch Erläuterungen zu den verwendeten Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden. Gleichzeitig sind im Anhang bestimmte Zusatzinformationen anzugeben, die die Aussagekraft einzelner Elemente des Jahresabschlusses erhöhen.

Im Anhang werden zudem detaillierte Erläuterungen zum außerordentlichen Ergebnis der Ergebnisrechnung und die nicht in der Bilanz erscheinenden Haftungsverhältnisse (z. B. Bürgschaftsverpflichtungen) aufgeführt.

1.10 Zehnter Abschnitt „Gesamtabschluss“

Ein wichtiges Ziel der Reform des Haushaltsrechts ist die Verbesserung des Gesamtüberblicks über die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage der Kommunen, aber auch die Rückgewinnung des Gesamtüberblicks, da heute die Kommunen und ihre Ausgliederungen mit unterschiedlichen Rechnungssystemen arbeiten.

Dieser Gesamtüberblick soll durch einen konsolidierten Jahresabschluss (Gesamtabschluss) wieder erreicht werden, in den die Abschlüsse ausgegliederter kommunaler Aufgabenbereiche, unabhängig von der Rechts- oder Organisationsform, einbezogen werden. Dabei wird die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage der in den konsolidierten Jahresabschluss (Gesamtabschluss) einbezogenen Einheiten und der Kommune dann insgesamt so dargestellt, als ob es sich bei der Kommune um ein einziges „Unternehmen“ handeln würde.

Zu dem konsolidierten Jahresabschluss (Gesamtabschluss) hat die Kommune ihren Jahresabschluss und die Jahresabschlüsse des gleichen Geschäftsjahres aller verselbstständigten Aufgabenbereiche zusammen zu führen. Unternehmen und Einrichtungen des privaten Rechts sind in den Gesamtabschluss einzubeziehen, wenn sie unter der einheitlichen Leitung der Kommune stehen oder die Kommune allein oder mit anderen Kommunen zusammen auf sie einen beherrschenden Einfluss hat. Die Kommune ist verpflichtet, bei der Ausgestaltung von Gründungsverträgen oder Satzungen für die ausgegliederten kommunalen Aufgabenbereiche darauf hinzuwirken, dass ihr das Recht eingeräumt wird, von diesen alle Aufklärung und Nachweise zu verlangen, die für die Aufstellung des Gesamtabschlusses erforderlich sind.

Für den konsolidierten Jahresabschluss (Gesamtabschluss) soll deshalb grundsätzlich geregelt werden, dass Aufgabenträger nur dann in den konsolidierten Jahresabschluss (Gesamtabschluss) einzubeziehen sind, wenn sie für die Erfüllung der Verpflichtung, ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage der Kommune zu vermitteln, von Bedeutung sind. Ist dies gegeben, sind mit dem Jahresabschluss der Kommune die Jahresabschlüsse

- der verselbständigten Aufgabenbereiche, die mit der Kommune eine Rechtseinheit bilden,
- der rechtlich selbstständigen Organisationseinheiten und Vermögensmassen mit Nennkapital, an denen die Kommune eine Beteiligung hält,
- der Anstalten, die von der Kommune getragen werden, mit Ausnahme der Sparkassen,
- der Zweckverbände,
- der rechtlich selbstständigen kommunalen Stiftungen,
- der sonstigen rechtlich selbstständigen Aufgabenträger, deren finanzielle Existenz auf Grund rechtlicher Verpflichtung wesentlich durch die Kommune gesichert wird,

zu konsolidieren.

Für die Konsolidierung soll zudem gelten, dass Aufgabenträger, auf die die Kommune einen beherrschendem Einfluss hat, entsprechend den §§ 300 bis 309 HGB zu konsolidieren sind (Vollkonsolidierung) und solche, auf die die Kommune einen maßgeblichem Einfluss hat, entsprechend den §§ 311 und 312 HGB zu konsolidieren sind (Eigenkapitalmethode).

Der konsolidierte Jahresabschluss (Gesamtabschluss) besteht aus der konsolidierten Ergebnisrechnung (Gesamtergebnisrechnung) und der konsolidierten Vermögensrechnung (Gesamtbilanz). Für die Aufstellung des konsolidierten Jahresabschlusses (Gesamtabschlusses) sollen die Vorschriften über den Jahresabschluss der Kommune entsprechend angewendet werden. Außerdem ist der konsolidierte Jahresabschluss (Gesamtabschlusses) durch eine Kapitalflussrechnung unter Beachtung des Deutschen Rechnungslegungsstandards Nr. 2 (DRS 2) zu ergänzen und durch einen Bericht ggf. mit Anhang zu erläutern. Der Bericht muss auch Angaben zum nicht konsolidierten Beteiligungsbesitz enthalten.

Es wird den Kommunen empfohlen, vor dem ersten Gesamtabschluss ein Konsolidierungshandbuch zu erstellen und ein Reporting-System innerhalb des „Konzerns Gemeinde“ aufzubauen. Für die Erstellung des Gesamtabschlusses muss beschrieben und geregelt werden, welche Angaben von wem, wann, an wen innerhalb der Konsolidierungsaufbau- und Ablauforganisation zu liefern sind. In diesem Zusammenhang können auch die Kontenpläne der Ausgliederungen vereinheitlicht werden.

1.11 Elfter Abschnitt „Begriffsbestimmungen, Schlussvorschriften“

Zu diesem Abschnitt ist die Eröffnungsbilanz besonders herauszustellen.

Eröffnungsbilanz (§ 62 ff.)

Bei der Bewertung des Vermögens in der Eröffnungsbilanz sind die Länder bei ihrem Modellvorhaben unterschiedliche Wege gegangen. Der AK III hat auf Vorschlag des UARG folgende von ihm im Oktober 2002 beschlossene Positionsbestimmung, in der eine Vielfalt zugelassen wird, als eine geeignete Grundlage für die weiteren Arbeiten bezeichnet:

„Bei der Eröffnungsbilanz ist neben der Bewertung nach Anschaffungs- und Herstellungsaufwand auch eine Bewertung nach vorsichtig geschätzten Zeitwerten möglich, wobei bei beiden Modellen Sonderregelungen für Bewertungserleichterungen vorgesehen werden. Die Festlegung des maßgebenden Bewertungsverfahrens für die Eröffnungsbilanz erfolgt durch die Länder, wobei diese die zu erwartende Stellungnahme des IDW in ihre Entscheidungsfindung einbeziehen.“

Die Eröffnungsbilanz bildet den Ausgangspunkt und den Bezugsrahmen der kaufmännischen Rechnungslegung der bilanzierenden Kommune. Sie wird für die einzelne Kommune und ihre zukünftige Entwicklung und für externe Adressaten erhebliche Bedeutung haben. Erstmalig wird dadurch im kommunalen Bereich eine systematische Gegenüberstellung von Vermögen und Schulden vorgenommen, woraus die wirtschaftliche Lage der Kommune erkennbar ist.

Die in der Eröffnungsbilanz dargestellte Bewertung von Vermögen und Schulden wird den Ressourcenverbrauch (Aufwand) und das Ressourcenaufkommen (Ertrag) der Kommune für die zukünftigen Jahre beeinflussen und sich auf die Steuerung der Kommune auswirken. Wegen dieser zentralen Bedeutung muss ein besonderes Augenmerk auf eine möglichst gleiche praktische Vorgehensweise bei der Aufstellung der Eröffnungsbilanz jeder Kommune angestrebt und möglichst eindeutig bestimmte Verfahren oder Methoden dafür benannt werden.

Der Ansatz und die Bewertung von Vermögensgegenständen auf der Aktivseite der Bilanz orientiert sich überwiegend an den hergebrachten handelsrechtlichen Ansatz- und Bewertungsvorschriften, die u.a. eine vorherige Inventur vorsehen, bei der Inventurvereinfachungen zur Reduzierung des Aufwandes möglich sein müssen. Davon ausgehend sind für die Bewertung im Dauerbetrieb die Anschaffungs- und Herstellungskosten zu Grunde zu legen. Ergänzend dazu bedarf es jedoch für die Eröffnungsbilanz einiger Sonderregelungen, um zu Beginn des neuen Rechnungswesens ein realistisches Bild der Vermögens- und Schuldenlage der Kommune zu vermitteln. Aus dieser Anforderung ergibt sich für den Ansatz in der Eröffnungsbilanz, dass für die kommunalen Vermögensgegenstände indizierte Werte, Zeitwerte oder stichtagsbezogene Werte zu ermitteln sind. Auch wenn diese nicht in allen Ländern einheitlich vorgegeben werden, werden sich die anfangs vorhandenen Unterschiede im Laufe der Jahre "auswachsen". Es muss jedoch sichergestellt werden, dass innerhalb eines Landes die Vermögensbewertung einheitlich erfolgt.

Hinweis auf Konzeptunterschiede:

Baden-Württemberg und Hessen wollen auch für die Eröffnungsbilanz die Bewertung der Vermögensgegenstände nach Anschaffungs- und Herstellungskosten vorschreiben.

Nordrhein-Westfalen hat sich dafür entschieden, in der Eröffnungsbilanz die Vermögensgegenstände mit ihrem vorsichtig geschätzten Zeitwert anzusetzen und wird dabei vom Institut der Wirtschaftsprüfer e.V. (IDW) unterstützt. Nach Auffassung dieses Instituts sei die Bewertung nach den aktuellen Zeitwerten nicht aufwändiger als die Bewertung nach historischen Anschaffungs- und Herstellungskosten. Es empfiehlt den Ländern, für die Eröffnungsbilanz die Anwendung des Sachwertverfahrens nach der Wertermittlungsverordnung 1998 auf Basis der Normalherstellungskosten 2000 vorzugeben; bereits vorliegende Vermögensbewertungen nach einem anderen Verfahren sollten „Bestandsschutz“ erhalten, um Kosten für Doppelbewertungen zu vermeiden.

Baden-Württemberg und Hessen schätzen für ihre Kommunen den Verwaltungsaufwand für die Bewertung nach Anschaffungs- und Herstellungskosten nicht sehr hoch ein, und wollen bei diesem Bewertungsverfahren bleiben.

2. Überblick über die Regelungen in der Gemeindeordnung

Bei der Ausgestaltung der haushaltsrechtlichen Regelungen für die Einführung des kaufmännischen Rechnungswesens durch die Länder soll von einem bundesweit vergleichbaren Rahmen ausgegangen werden. Wegen der unterschiedlichen Entwicklungen in den einzelnen Ländern und dem heutigen Stand der geltenden haushaltsrechtlichen Regelungen in den einzelnen Gemeindeordnungen wurden keine Musterregelungen erarbeitet, jedoch die Regelungsbereiche dargestellt.

Die Einführung eines kommunalen Haushaltsrechts auf der Grundlage des Ressourcenverbrauchskonzepts mit Hilfe der doppelten Buchführung (GemHVO-Doppik) wird im Hinblick auf den verfassungsrechtlichen Parlamentsvorbehalt einen Änderungsbedarf bei den gesetzlichen Regelungen über die Haushaltswirtschaft - in den Gemeindeordnungen der Länder - zur Folge haben.

In der beigefügten Synopse von Regelungstexten der Gemeindeordnungen der Länder Baden-Württemberg, Hessen und Nordrhein-Westfalen (*erste Arbeitsentwürfe*) spiegelt sich die Ausgangslage wider (vgl. Anlage 3). **Am Beispiel der Hessischen Gemeindeordnung (HGO)** werden die erforderlichen Rechtsanpassungen (HGO-E) aufgezeigt. Dabei werden Konzeptunterschiede nicht dargestellt, weil sie bereits unter der Nummer 1 „Leittext für eine „doppische“ Gemeindehaushaltsverordnung“ beschrieben sind.

2.1 Wahlrecht

Die Einräumung eines Wahlrechtes zwischen dem System der Kameralistik und einem Haushaltsrecht auf doppischer Grundlage bedarf einer entsprechenden Regelung in der Gemeindeordnung (vgl. § 92 Abs. 3 HGO-E). Die für das System der Doppik geltenden Bestimmungen können entweder in einem eigenen Abschnitt oder jeweils im Anschluss an die vergleichbaren Bestimmung der Kameralistik als a-Paragrafen dargestellt werden (vgl. §§ 93 a ff. HGO-E Hessen).

2.2 Neue Planungs-/Rechnungsgrößen

Das bisherige kamerale Haushaltsrecht basiert hinsichtlich der Haushaltsplanung, Haushaltsausführung und Jahresrechnung auf Einnahmen und Ausgaben. Ein doppisches Haushaltsrecht beinhaltet hingegen im Ergebnishaushalt Erträge und Aufwendungen und im Finanzhaushalt Einzahlungen und Auszahlungen (vgl. §§ 2 und 3 GemHVO-Doppik E-Hessen). In den Gemeindeordnungen müssen daher bei den Regelungen betreffend die Doppik im erforderlichen Umfang Einnahmen und Ausgaben durch die Begriffspaare Erträge und Aufwendungen bzw. Einzahlungen und Auszahlungen ersetzt werden (vgl. z.B. §§ 93 a Abs. 2, 94 a Abs. 2, 95 a Abs. 2 HGO E-Hessen).

2.3 Haushaltsplan

Die bisherigen kameralen Haushaltspläne werden in den Verwaltungs- und den Vermögenshaushalt unterteilt. Im doppischen System sind der Ergebnishaushalt und der Finanzhaushalt vorgesehen, die jeweils in Teilhaushalte untergliedert werden (vgl. § 95 Abs. 3 HGO-E Hessen, § 1 Abs. 1 GemHVO-Doppik E-Hessen).

2.4 Vermögens- und Schuldenbewertung

Das System der Doppik beinhaltet eine Vollvermögensrechnung. Dies erfordert eine Bestimmung über den Wertansatz von Vermögen und Schulden zum Ausweis in der Bilanz bzw. zur Ermittlung der Abschreibungen für das Anlagevermögen (vgl. § 108a Abs. 3 HGO-E Hessen).

2.5 Produktrahmen, Kontenrahmen

Vergleichbar dem kameralen Gliederungs- und Gruppierungsplan wird im System der Doppik ein landesweit gültiger Produktrahmen und ein Kontenrahmen für die Buchführung erforderlich werden. Durch diese Vereinheitlichung wird der Gemeinde die Erfüllung der finanzstatistischen Anforderungen erleichtert (vgl. Ermächtigungsgrundlage § 154 Abs. 4 Nr. 6 HGO-E Hessen).

2.6 Jahresabschluss/Jahresrechnung

Der gegenüber der Kameralistik veränderte Inhalt der Buchführung erfordert eine Anpassung der Regelungen über den Inhalt des Jahresabschlusses (Jahresrechnung). Im System der Doppik besteht der Jahresabschluss aus einer

- Gegenüberstellung der Erträge und Aufwendungen (Ergebnisrechnung),
- Gegenüberstellung des Vermögens und der Schulden (Vermögensrechnung, Bilanz)
- Gegenüberstellung der Einzahlungen und Auszahlungen (Finanzrechnung) (vgl. § 112 a Abs. 2 HGO-E Hessen).

2.7 Konsolidierung

Ein doppelisches Haushaltswesen ermöglicht neben dem Jahresabschluss für die Kernverwaltung auch einen Jahresabschluss mit den ausgegliederten Vermögensmassen, die ebenfalls ein doppelisches Rechnungswesen führen (Konsolidierung). In die Gemeindeordnung müssen Regelungen über die in die Konsolidierung einzubeziehenden Vermögensmassen (Konsolidierungskreis) – siehe § 112 a Abs. 6 HGO-E – sowie über das Konsolidierungsverfahren (siehe § 112 a Abs. 7 HGO-E) aufgenommen werden.

2.8 Rechnungsprüfung

Das neue doppelische Haushalts- und Rechnungswesen erfordert keine Änderung der Zuständigkeiten der örtlichen und überörtlichen Rechnungsprüfung.

3. Übergangsregelungen

Einführungsfristen

Die Länder haben die Notwendigkeit von Einführungsfristen diskutiert. Niedersachsen, Nordrhein-Westfalen und Sachsen-Anhalt wollen die Anwendung des doppelten Haushaltsrechts verbindlich vorschreiben. In Nordrhein-Westfalen wird dazu für die Umstellung eine Übergangsfrist zwischen 3 und 5 Jahren diskutiert, in Sachsen-Anhalt soll die Umstellung bis zum Jahr 2008 abgeschlossen sein. In Niedersachsen ist die Dauer der Umstellungsfrist noch offen.

In den Ländern, die den Kommunen ein Wahlrecht zwischen der Einführung der Doppik und der erweiterten Kameralistik einräumen wollen, müssen Einführungsfristen nicht geregelt werden, weil die Kommunen in Ausübung dieses Wahlrechts den Zeitpunkt der Umstellung auf das doppelte Haushalts- und Rechnungssystem selbst bestimmen können.

Haushaltsausgleich

Die Länder haben ferner erörtert, ob den Kommunen ein Zeitraum vorgegeben werden soll, innerhalb dessen der Haushaltsausgleich mit vollständigem Ausgleich des Ressourcenverbrauchs erreicht werden muss. Der Arbeitsentwurf des Landes Baden-Württemberg sieht dafür einen Zeitraum bis zu 8 Jahren vor. In den anderen Ländern wird diese Frage noch diskutiert.

4. Literaturverzeichnis

- Deutscher Standardisie- Entwurf DSR 2 zur Kapitalflussrechnung vom 27.09.1999
rungsrat (Hrsg.): *Internetadresse: www.drsc.de*
- Hessisches Ministerium Kontierungshandbuch Verwaltungskontenrahmen (VKR),
der Finanzen (Hrsg.): 2. Auflage, Wiesbaden, 1998
Internetadresse: www.hmf.hessen.de
- Institut der Wirtschafts- Entwurf IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung: Rechnungs-
prüfer in Deutschland legung der öffentlichen Verwaltung nach den Grundsätzen der
e.V.: doppelten Buchführung (IDW ERS ÖFA 1), Stand: 30.10.2001
Internetadresse: www.idw.de
- Innenministerium Lüder, K., Konzeptionelle Grundlagen des Neuen Kommunalen
Baden-Württemberg Rechnungswesens: Speyerer Verfahren (1995), 2. Auflage, Stutt-
(Hrsg.): gart, 1999
- Innenministerium Lüder, K., Konzeptionelle Grundlagen des Neuen Kommunalen
Baden-Württemberg Haushaltswesens, Stuttgart, 1998
(Hrsg.):
- Innenministerium Leitlinien zur Kommunalen Kostenrechnung in Baden-
Baden-Württemberg Württemberg (1997), 2. Auflage, Stuttgart, 2002
(Hrsg.):

Innenministerium des Landes Nordrhein-Westfalen (Hrsg.): Neues Kommunales Finanzmanagement – Eckpunkte der Reform, Düsseldorf, 1999
Internetadresse: www.IM.NRW.de

KGSt (Hrsg.): Vom Geldverbrauchs- zum Ressourcenkonzept, Köln, Bericht Nr. 1/1995
Internetadresse: www.kgst.de

KGSt (Hrsg.): Auf dem Weg in das Ressourcenverbrauchskonzept: Die kommunale Bilanz, Köln, Bericht Nr. 7/1997
Internetadresse: www.kgst.de

KGSt (Hrsg.): Budgetierung: Ein neues Verfahren zur Steuerung kommunaler Haushalte, Köln, Berichte Nr. 6/1993 und 9/1997
Internetadresse: www.kgst.de

Horst Körner Neues Kommunales Rechnungs- und Steuerungssystem, Grundlagen der Entwicklung eines doppischen Rechnungs- und Haushaltswesens, Nürnberg, 2002, (Modellprojekt Hessen)
Internetadresse: www.doppik-hessen.de

Modellprojekt „Doppischer Kommunalhaushalt in NRW (Hrsg.): Neues Kommunales Finanzmanagement, Betriebswirtschaftliche Grundlagen für das doppische Haushaltsrecht, 3. Auflage, Freiburg, 2003
Internetadresse: www.Neues-Kommunales-Finanzmanagement.de

Statistisches Bundesamt Eckpunkte der Finanzstatistik für die Reform des kommunalen
(Hrsg.): Haushaltsrechts, Wiesbaden, 21.01.2000

Strobel, W.: Der Entwurf eines DRS 2 zur Kapitalflussrechnung, in: DStR,
Juni 1999

II. Leittext für eine „doppische“ Gemeindehaushaltsverordnung

Inhaltsübersicht

Erster Abschnitt Haushaltsplan

- § 1 Bestandteile des Haushaltsplans, Anlagen
- § 2 Ergebnishaushalt
- § 3 Finanzhaushalt
- § 4 Teilhaushalte
- § 5 Stellenplan
- § 6 Vorbericht
- § 7 Haushaltsplan für zwei Jahre
- § 8 Nachtragshaushaltsplan
- § 9 Mittelfristige Ergebnis- und Finanzplanung

Zweiter Abschnitt Planungsgrundsätze

- § 10 Allgemeine Planungsgrundsätze
- § 11 Verpflichtungsermächtigungen
- § 12 Investitionen
- § 13 Verfügungsmittel
- § 14 Kosten- und Leistungsrechnung
- § 15 Fremde Finanzmittel
- § 16 Weitere Vorschriften für Erträge und Aufwendungen
- § 17 Erläuterungen

Dritter Abschnitt Deckungsgrundsätze

- § 18 Grundsatz der Gesamtdeckung
- § 19 Zweckbindung
- § 20 Deckungsfähigkeit
- § 21 Übertragbarkeit

Vierter Abschnitt Liquidität, Rücklagen

- § 22 Liquidität
- § 23 Rücklagen

Fünfter Abschnitt Haushaltsausgleich und Ausgleich von Jahresfehlbeträgen

- § 24 Haushaltsausgleich
- § 25 Ausgleich von Jahresfehlbeträgen

Sechster Abschnitt Weitere Vorschriften über die Haushaltswirtschaft

- § 26 Überwachung der Erträge und Forderungen

- § 27 Bewirtschaftung und Überwachung der Aufwendungen und Auszahlungen
- § 28 Berichtspflicht
- § 29 Haushaltswirtschaftliche Sperre
- § 30 Durchlaufende Posten
- § 31 Vergabe von Aufträgen
- § 32 Stundung, Niederschlagung und Erlass
- § 33 Kleinbeträge

Siebter Abschnitt Buchführung und Inventar

- § 34 Buchführungspflicht
- § 35 Buchführung
- § 36 Bücher, Belege
- § 37 Inventur, Inventar
- § 38 Inventurvereinfachungsverfahren
- § 39 Aufbewahrung von Unterlagen, Aufbewahrungsfristen

Achter Abschnitt Ansatz und Bewertung des Vermögens und der Schulden

- § 40 Vollständigkeit der Ansätze, Verrechnungs- und Bilanzierungsverbote
- § 41 Rückstellungen
- § 42 Haftungsverhältnisse
- § 43 Allgemeine Bewertungsgrundsätze
- § 44 Wertansätze der Vermögensgegenstände und Schulden
- § 45 Bewertungsvereinfachungsverfahren
- § 46 Abschreibungen

Neunter Abschnitt Jahresabschluss

- § 47 Allgemeine Grundsätze für die Gliederung
- § 48 Rechnungsabgrenzungsposten
- § 49 Ergebnisrechnung, Planvergleich
- § 50 Finanzrechnung, Planvergleich
- § 51 Teilrechnungen, Planvergleich
- § 52 Vermögensrechnung (Bilanz)
- § 53 Anhang
- § 54 Rechenschaftsbericht
- § 55 Anlagenübersicht, Forderungsübersicht, Verbindlichkeitenübersicht

Zehnter Abschnitt Gesamtabschluss

- § 56 Konsolidierter Jahresabschluss
- § 57 Kapitalflussrechnung
- § 58 Konsolidierungsbericht und Angaben zum nicht konsolidierten Beteiligungsbesitz

Elfter Abschnitt Begriffsbestimmungen, Schlussvorschriften

- § 59 Anwendungsbereich
- § 60 Sondervermögen, Treuhandvermögen
- § 61 Begriffsbestimmungen
- § 62 Erstmalige Bewertung (Eröffnungsbilanz)
- § 63 Berichtigungen nach Aufstellung der Eröffnungsbilanz

Regelungstext

Erster Abschnitt Haushaltsplan

§ 1 Bestandteile des Haushaltsplans, Anlagen

- (1) Der Haushaltsplan besteht aus
 1. dem Ergebnishaushalt,
 2. dem Finanzhaushalt,
 3. den Teilhaushalten,
 4. dem Stellenplan,
 5. dem Haushaltssicherungskonzept, wenn ein solches erstellt werden muss.

- (2) Dem Haushaltsplan sind beizufügen
 1. der Vorbericht,
 2. die Bilanz des Vorvorjahres,
 3. der konsolidierte Gesamtabschluss,
 4. eine Übersicht über die Verpflichtungsermächtigungen,
 5. eine Übersicht über den voraussichtlichen Stand der Verbindlichkeiten,
 6. eine Übersicht über die Zuwendungen an die Fraktionen,
 7. das der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung zugrunde liegende Investitionsprogramm,
 8. die Wirtschaftspläne und neuesten Jahresabschlüsse der Sondervermögen für die Sonderrechnungen geführt werden,
 9. die Wirtschaftspläne und neuesten Jahresabschlüsse der Unternehmen und Einrichtungen mit eigener Rechtspersönlichkeit, an denen die Gemeinde mit mehr als 50 v.H. beteiligt ist; in diesen Fällen genügt auch eine kurzgefasste Übersicht über die Wirtschaftslage und die voraussichtliche Entwicklung der Unternehmen und Einrichtungen,
 10. eine Übersicht über die Budgets gemäß § 4 Absatz 7.

§ 2 Ergebnishaushalt

- (1) Der Ergebnishaushalt enthält als ordentliche Erträge
 1. Steuern und ähnliche Abgaben,
 2. Zuwendungen und allgemeine Umlagen,
 3. sonstige Transfererträge,
 4. öffentlich-rechtliche Leistungsentgelte,
 5. privatrechtliche Leistungsentgelte,
 6. Kostenerstattungen und Kostenumlagen,
 7. sonstige ordentliche Erträge,

8. aktivierte Eigenleistungen,
9. Bestandsveränderungen,
10. Finanzerträge,

als ordentliche Aufwendungen

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

außerdem

18. außerordentliche Erträge,
19. außerordentliche Aufwendungen.

(2) Im Ergebnishaushalt sind für jedes Haushaltsjahr

1. der Saldo aus der Summe der ordentlichen Erträge und der Summe der ordentlichen Aufwendungen als Ergebnis der laufenden Verwaltungstätigkeit,
2. der Saldo aus den Finanzerträgen und den Zinsen und sonstigen Finanzaufwendungen,
3. der Saldo aus den Salden nach Nr. 1 und Nr. 2 als ordentliches Ergebnis,
4. der Saldo aus den außerordentlichen Erträgen und den außerordentlichen Aufwendungen als außerordentliches Ergebnis,
5. die Summe aus ordentlichem Ergebnis und außerordentlichem Ergebnis als Jahresergebnis (Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag)

auszuweisen.

(3) Sind Jahresfehlbeträge aus Vorjahren nach Maßgabe des § 25 abzudecken, ist das Jahresergebnis nach Abs. 2 Nr. 5 um diese Jahresfehlbeträge zu vermindern.

§ 3

Finanzhaushalt

(1) Der Finanzhaushalt enthält

die Einzahlungen aus laufender Verwaltungstätigkeit

1. Steuern und ähnliche Abgaben,
2. Zuwendungen und allgemeine Umlagen,
3. sonstige Transfereinzahlungen,
4. öffentlich-rechtliche Leistungsentgelte,
5. privatrechtliche Leistungsentgelte,
6. Kostenerstattungen und Kostenumlagen,
7. sonstige Einzahlungen,
8. Zinsen, Rückflüsse von Darlehen und ähnliche Einzahlungen,

die Auszahlungen aus laufender Verwaltungstätigkeit

9. Personalauszahlungen,
10. Versorgungsauszahlungen,
11. Auszahlungen für Sach- und Dienstleistungen,
12. Zinsen, Gewährung von Darlehen und ähnliche Auszahlungen,
13. Transferauszahlungen,
14. sonstige Auszahlungen,

aus Investitionstätigkeit

15. Einzahlungen aus Investitionszuwendungen und –beiträgen,
16. Einzahlungen aus der Veränderung von Vermögensgegenständen,
17. Auszahlungen für eigene Investitionen,
18. Auszahlungen von Zuwendungen für Investitionen Dritter;

aus Finanzierungstätigkeit

19. Einzahlungen aus der Aufnahme von Krediten für Investitionen,
20. Auszahlungen für die Tilgung von Krediten für Investitionen;

aus der Inanspruchnahme von Liquiditätsreserven

21. Einzahlungen aus der Auflösung von Liquiditätsreserven,
22. Auszahlungen an Liquiditätsreserven.

(2) Im Finanzhaushalt sind für jedes Haushaltsjahr

1. der Saldo aus den Einzahlungen und Auszahlungen aus laufender Verwaltungstätigkeit,
2. der Saldo aus den Einzahlungen und Auszahlungen aus Investitionstätigkeit,
3. die Summe der Salden nach Nr. 1 und 2 als Finanzmittelüberschuss oder Finanzmittelfehlbetrag,
4. der Saldo aus den Einzahlungen und Auszahlungen aus Finanzierungstätigkeit,
5. die Summe aus dem Saldo nach Nr. 4 und aus dem Saldo aus der Inanspruchnahme von Liquiditätsreserven,
6. die Summe nach Nr. 5 und den voraussichtlichen Bestand am Anfang des Haushaltsjahres als voraussichtlicher Bestand an Finanzmitteln am Ende des Haushaltsjahres auszuweisen.

§ 4

Teilhaushalte

(1) Der Gesamthaushalt ist in Teilhaushalte zu gliedern. Die Teilhaushalte können nach den vorgegebenen Produktbereichen oder nach der örtlichen Organisation produktorientiert gegliedert werden. Mehrere Produktbereiche können zu einem Teilhaushalt zusammengefasst oder Produktbereiche nach Produktgruppen auf mehrere Teilhaushalte aufgeteilt werden. Die Teilhaushalte sind in einen Ergebnishaushalt und einen Finanzhaushalt zu gliedern.

(2) Teilhaushalte bilden eine Bewirtschaftungseinheit (Budget). Den Teilhaushalten ist eine Übersicht über die Produktgruppen, die Schlüsselprodukte, die Ziele und die Kennzahlen zur Messung der Zielerreichung beizufügen.

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

(4) Im Teilfinanzhaushalt sind die Einzahlungen

1. aus Zuwendungen für Investitionsmaßnahmen,
2. aus der Veräußerung von Sachanlagen,
3. aus der Veräußerung von Finanzanlagen,
4. aus Beiträgen u.ä. Entgelten,
5. die sonstigen Investitionseinzahlungen,

und die Auszahlungen

6. für den Erwerb von Grundstücken und Gebäuden,
7. für Baumaßnahmen,
8. für den Erwerb von beweglichem Anlagevermögen,
9. für den Erwerb von Finanzanlagen,
10. von aktivierbaren Zuwendungen sowie
11. die sonstigen Investitionsauszahlungen

einzelnen sowie die Summe der Einzahlungen, die Summe der Auszahlungen und der Saldo daraus auszuweisen. Zusätzlich sind Investitionen, die sich über mehrere Jahre erstrecken, und Investitionen oberhalb der vom Rat festgelegten Wertgrenze einzeln darzustellen und dazu die Verpflichtungsermächtigungen und ihre Aufteilung auf die Folgejahre, die bisher bereitgestellten Haushaltsmittel und die Investitionssumme anzugeben.

(5) In jedem Teilhaushalt sollen die Produktgruppen, die wesentlichen Produkte, die Ziele und Leistungen beschrieben sowie Angaben zur Zielerreichung gemacht werden.

(6) Nicht ergebniswirksame Einzahlungen und Auszahlungen, die den Teilhaushalten zugeordnet werden können, sollen gesondert dargestellt werden.

(7) Wird von der Gliederung nach Produktbereichen und -gruppen abgewichen, ist dem Haushaltsplan eine Übersicht über die Budgets und die den einzelnen Budgets zugeordneten Produktgruppen als Anlage beizufügen.

§ 5

Stellenplan

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

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

(3) Dem Stellenplan ist eine Übersicht über die vorgesehene Aufteilung der Stellen auf die Teilhaushalte beizufügen, sofern nicht alle Stellen in den Teilhaushalten ausgewiesen sind. Soweit die Gemeinde über Beamte zur Anstellung, Nachwuchskräfte oder informatorisch beschäftigte Dienstkräfte verfügt, ist dem Stellenplan eine Übersicht über die vorgesehene Zahl beizufügen.

§ 6

Vorbericht

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

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

§ 7

Haushaltsplan für zwei Jahre

(1) Werden in der Haushaltssatzung Festsetzungen für zwei Haushaltsjahre getroffen, sind im Haushaltsplan die Ansätze für Erträge, Einzahlungen, Aufwendungen, Auszahlungen und Verpflichtungsermächtigungen für jedes der beiden Haushaltsjahre getrennt zu veranschlagen.

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

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

§ 8

Nachtragshaushaltsplan

(1) Der Nachtragshaushaltsplan muss alle erheblichen Änderungen der Ansätze von Erträgen, Aufwendungen, Einzahlungen und Auszahlungen, die im Zeitpunkt seiner Aufstellung übersehbar sind, sowie die damit in Zusammenhang stehenden Änderungen der Ziele und Kennzahlen enthalten. Bereits geleistete oder angeordnete über- und außerplanmäßige Aufwendungen und Auszahlungen brauchen nicht veranschlagt zu werden.

(2) Werden im Nachtragshaushaltsplan Mehrerträge und Mehreinzahlungen veranschlagt oder Kürzungen von Aufwendungen und Auszahlungen vorgenommen, die der Deckung von über- und außerplanmäßigen Aufwendungen und Auszahlungen dienen, sind diese Aufwendungen oder Auszahlungen abweichend von Abs. 1 Satz 2 in den Nachtragshaushaltsplan aufzunehmen; sie können in einer Summe zusammengefasst werden, unerhebliche Beträge können unberücksichtigt bleiben.

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

§ 9

Mittelfristige Ergebnis- und Finanzplanung

(1) Die mittelfristige Ergebnis- und Finanzplanung ist in den Haushaltsplan einzubeziehen. Die im Haushaltsplan zu veranschlagenden Erträge und Aufwendungen und die Einzahlungen und Auszahlungen sind um die Ansätze des laufenden Haushaltsjahres und um die Planungsansätze der dem Haushaltsjahr folgenden drei Jahre zu ergänzen. Die Ergebnisse der Rechnung des Vorjahres sind voranzustellen.

(2) Der Ergebnis- und Finanzplanung ist das Investitionsprogramm zugrunde zu legen. Darin sind die im Planungszeitraum vorgesehenen Investitionen und Investitionsförderungsmaßnahmen nach Jahresabschnitten aufzunehmen. Jeder Jahresabschnitt soll die fortzuführenden und neuen Investitionen und Investitionsförderungsmaßnahmen mit den auf das betreffende Jahr entfallenden Teilbeträgen wiedergeben. Unbedeutende Investitionen und Investitionsförderungsmaßnahmen können zusammengefasst werden. Ergeben sich bei der Aufstellung des Haushaltsplans wesentliche Änderungen für die folgenden Jahre, so ist ein entsprechender Nachtrag dem Programm beizufügen.

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

(4) Die mittelfristige Ergebnis- und Finanzplanung soll für die einzelnen Jahre in Erträgen und Aufwendungen sowie Einzahlungen und Auszahlungen ausgeglichen sein.

Zweiter Abschnitt Planungsgrundsätze

§ 10 Allgemeine Planungsgrundsätze

(1) Die Erträge, Aufwendungen, Einzahlungen und Auszahlungen sind in voller Höhe und getrennt voneinander zu veranschlagen, soweit in dieser Verordnung nichts anderes bestimmt ist.

(2) Die Erträge und Aufwendungen sind in ihrer voraussichtlichen Höhe in dem Haushaltsjahr zu veranschlagen, dem sie wirtschaftlich zuzurechnen sind. Die Einzahlungen und Auszahlungen sind nur in Höhe der im Haushaltsjahr voraussichtlich eingehenden oder zu leistenden Beträge zu veranschlagen; sie sind sorgfältig zu schätzen, soweit sie nicht errechenbar sind.

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

§ 11 Verpflichtungsermächtigungen

Die Verpflichtungsermächtigungen sind in den Teilhaushalten maßnahmenbezogen zu veranschlagen. Es ist anzugeben, wie sich die Belastungen voraussichtlich auf die künftigen Jahre verteilen werden. Für Investitionen unterhalb der vom Rat festgelegten Wertgrenzen können sie zusammengefasst ausgewiesen werden.

§ 12 Investitionen

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

(2) Auszahlungen und Verpflichtungsermächtigungen für Baumaßnahmen dürfen erst veranschlagt werden, wenn Pläne, Kostenberechnungen und Erläuterungen vorliegen, aus denen die Art der Ausführung, die Kosten der Maßnahme, des Grunderwerbs und der Einrichtung sowie die voraussichtlichen Jahresraten unter Angabe der Kostenbeteiligung Dritter und ein Bauzeitplan im Einzelnen ersichtlich sind. Den Unterlagen ist eine Schätzung der nach Fertigstellung der Maßnahme entstehenden jährlichen Haushaltsbelastungen beizufügen.

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

§ 13 Verfügungsmittel

Im Ergebnishaushalt können in angemessener Höhe Verfügungsmittel des Bürgermeisters veranschlagt werden. Die verfügbaren Mittel dürfen nicht überschritten werden, sind nicht deckungsfähig und nicht übertragbar.

§ 14 Kosten- und Leistungsrechnungen

Zur Unterstützung der Verwaltungssteuerung und für die Beurteilung der Wirtschaftlichkeit und Leistungsfähigkeit bei der Aufgabenerfüllung soll eine Kosten- und Leistungsrechnung geführt werden. Die Ausgestaltung bestimmt die Gemeinde nach ihren örtlichen Bedürfnissen.

§ 15 Fremde Finanzmittel

Im Finanzhaushalt sind gesondert auszuweisen

1. durchlaufende Finanzmittel,
2. Finanzmittel, die die Gemeinde auf Grund eines Gesetzes unmittelbar für den Haushalt eines anderen öffentlichen Aufgabenträgers einnimmt oder ausgibt, einschließlich der ihr zur Selbstbewirtschaftung zugewiesenen Mittel,
3. Finanzmittel, die die Kasse des zur Übernahme der Kosten endgültig verpflichteten Aufgabenträgers oder eine andere Kasse, die unmittelbar mit dem zur Übernahme der Kosten endgültig verpflichteten Aufgabenträgers abrechnet, an Stelle der Gemeindekasse einnimmt oder ausgibt.

§ 16 Weitere Vorschriften für Erträge und Aufwendungen

(1) Abgaben, abgabeähnliche Erträge und allgemeine Zuweisungen, die die Gemeinde zurückzahlen hat, sind bei den Erträgen abzusetzen, auch wenn sie sich auf Erträge der Vorjahre beziehen. Satz 1 gilt entsprechend für geleistete Umlagen, die an die Gemeinde zurückfließen oder für die noch eine verfügbare Haushaltsermächtigung besteht.

(2) Die Veranschlagung von Personalaufwendungen richtet sich nach den im Haushaltsjahr voraussichtlich besetzten Stellen. Die für den ersten Monat des Haushaltsjahres vor dessen Beginn zu zahlenden Beträge sind in die Veranschlagung einzubeziehen.

(3) Die Versorgungs- und die Beihilfeaufwendungen sind auf die Teilergebnishaushalte nach der Höhe der dort veranschlagten Personalaufwendungen aufzuteilen.

(4) Interne Leistungen zwischen den Teilergebnishaushalten sind angemessen zu verrechnen. Das gilt auch für aktivierungsfähige Leistungen, die einzelnen Maßnahmen des Teilfinanzhaushalts zuzurechnen sind.

§ 17 Erläuterungen

(1) Es sind zu erläutern

1. die größeren Ansätze von Erträgen, Aufwendungen, Einzahlungen und Auszahlungen, soweit sie von den Ansätzen des Vorjahres erheblich abweichen,
2. neue Investitionsmaßnahmen; erstrecken sie sich über mehrere Jahre, ist in jedem folgenden Haushaltsplan die bisherige Abwicklung darzulegen,
3. Notwendigkeit und Höhe der Verpflichtungsermächtigungen,
4. Ansätze für Aufwendungen und Auszahlungen zur Erfüllung von Verträgen, die die Gemeinde über ein Jahr hinaus zu erheblichen Zahlungen verpflichtet,
5. die von den Bediensteten aus Nebentätigkeiten abzuführenden Beträge,
6. Abschreibungen, soweit sie von den planmäßigen Abschreibungen oder den im Vorjahr angewendeten Abschreibungsmethoden abweichen,
7. besondere Bestimmungen im Haushaltsplan, z.B. Sperrvermerke, Zweckbindung von Erträgen und Einzahlungen.

(2) Im Übrigen sind die Ansätze soweit erforderlich zu erläutern.

Dritter Abschnitt Deckungsgrundsätze

§ 18 Grundsatz der Gesamtdeckung

Soweit in dieser Verordnung nichts anderes bestimmt ist, dienen

1. die Erträge des Ergebnishaushalts insgesamt zur Deckung der Aufwendungen des Ergebnishaushalts,
2. die Einzahlungen des Finanzhaushalts insgesamt zur Deckung der Auszahlungen des Finanzhaushalts.

§ 19 Zweckbindung

(1) Erträge sind auf die Verwendung für bestimmte Aufwendungen zu beschränken, soweit sich dies aus einer rechtlichen Verpflichtung ergibt. Sie können auf die Verwendung für bestimmte Aufwendungen beschränkt werden,

1. wenn die Beschränkung sich aus der Herkunft oder Natur der Erträge ergibt oder
2. wenn ein sachlicher Zusammenhang dies erfordert und durch die Zweckbindung die Bewirtschaftung der Mittel erleichtert wird.

Zweckgebundene Mehrerträge dürfen für entsprechende Mehraufwendungen verwendet werden.

(2) Es kann bestimmt werden, dass bestimmte Mehrerträge bestimmte Ansätze für Aufwendungen erhöhen oder bestimmte Mindererträge bestimmte Ansätze für Aufwendungen vermindern. Ausgenommen hiervon sind Mehrerträge aus Steuern in Höhe des nicht zur Deckung überplanmäßiger Umlageverpflichtungen gebundenen Betrages und Mehrerträge aus allgemeinen Zuweisungen und Umlagen.

(3) Mehraufwendungen nach den Absätzen 1 und 2 gelten nicht als überplanmäßige Aufwendungen.

(4) Die Absätze 1 bis 3 gelten für Einzahlungen und Auszahlungen entsprechend.

§ 20 Deckungsfähigkeit

(1) Aufwendungen, die zu einem Budget gehören, sind gegenseitig deckungsfähig, wenn im Haushaltsplan nichts anderes bestimmt wird. Die Inanspruchnahme darf nicht zu einer Minderung des Saldos aus laufender Verwaltungstätigkeit nach § 2 Abs. 2 Nummer 1 führen.

(2) Aufwendungen, die nicht nach Absatz 1 deckungsfähig sind, können für gegenseitig oder einseitig deckungsfähig erklärt werden, wenn sie sachlich zusammenhängen. Absatz 1 Satz 2 gilt entsprechend.

(3) Die Absätze 1 und 2 gelten für Auszahlungen und Verpflichtungsermächtigungen für Investitionstätigkeit entsprechend.

(4) Zahlungswirksame Aufwendungen eines Budgets können für einseitig deckungsfähig zu Gunsten von Investitionsauszahlungen des Budgets nach § 3 Absatz 1 Nr. 17 und 18 erklärt werden.

§ 21 Übertragbarkeit

(1) Ermächtigungen für Aufwendungen und Auszahlungen können ganz oder teilweise für übertragbar erklärt werden. Sie bleiben längstens bis zum Ende des folgenden Haushaltsjahres verfügbar.

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

Vierter Abschnitt Liquidität, Rücklagen

§ 22 Liquidität

Die liquiden Mittel müssen für ihren Zweck rechtzeitig verfügbar sein.

§ 23 Rücklagen

Die Gemeinde hat aus Überschüssen der Ergebnisrechnung eine Rücklage zu bilden und auf der Passivseite der Bilanz unter dem Posten „Eigenkapital“ gesondert auszuweisen.

Fünfter Abschnitt Haushaltsausgleich und Deckung von Fehlbeträgen

§ 24 Haushaltsausgleich

Es sollen folgende Grundsätze gelten:

Der Haushaltsausgleich ist gegeben, wenn der Ergebnishaushalt unter Berücksichtigung von Fehlbeträgen aus Vorjahren ausgeglichen ist.

Dazu können gestufte Ausgleichsregelungen zur Erreichung des Haushaltsausgleichs als mehrstufiges Verfahren vorgesehen werden:

1. Gesonderte Einbeziehung des außerordentlichen Ergebnisses/Sonderergebnisses einschließlich Vermögenserlösen,
2. Verwendung von Ergebnisrücklagen, wenn Sparmöglichkeiten und Ertragsmöglichkeiten ausgeschöpft sind,

3. Ausgleich über mehrere Haushaltsjahre (Genehmigung eines veranschlagten Fehlbetrages und Ausgleich innerhalb des Finanzplanungszeitraumes),
4. Verwendung von Eigenkapital/Basisreinvertmögen bzw. Verrechnung des Jahresfehlbetrages mit dem Eigenkapital/Basisreinvertmögen.

Ergänzend kann bei Berücksichtigung von Eigenkapital ein Haushaltssicherungs- (Haushaltskonsolidierungs-) konzept als Instrument zur Festlegung der Konsolidierungslinie und der dafür notwendigen Maßnahmen eingeführt werden. Es muss zur Wiedererlangung des Haushaltsausgleichs Festlegungen über

- das Konsolidierungsziel (z.B. Haushaltsausgleich nach den Stufen 1 und 2),
- den Konsolidierungszeitraum (z.B. max. 5 – 8 Jahre) und
- die dafür notwendigen Maßnahmen

enthalten.

§ 25

Ausgleich von Jahresfehlbeträgen

(1) Ein Fehlbetrag in der Ergebnisrechnung (Jahresfehlbetrag) soll unverzüglich ausgeglichen werden. Der Ausgleich ist spätestens im dritten dem Haushaltsjahr folgenden Jahr im Haushaltsplan auszuweisen. Ein Fehlbetrag darf durch Entnahme aus der Rücklage aus Überschüssen des Ergebnishaushalts ausgeglichen werden. Ist dies nicht möglich, darf der Fehlbetrag auf höchstens drei Jahre vorgetragen werden. .

(2) Steht für die Deckung von Fehlbeträgen kein Eigenkapital zur Verfügung, ist am Schluss der Bilanz auf der Aktivseite der Posten „Nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag“ auszuweisen.

Sechster Abschnitt

Weitere Vorschriften für die Haushaltswirtschaft

§ 26

Überwachung der Erträge und Forderungen

Die Gemeinde hat sicherzustellen, dass die ihr zustehenden Erträge vollständig erfasst und die Forderungen rechtzeitig eingezogen werden.

§ 27

Bewirtschaftung und Überwachung der Aufwendungen und Auszahlungen

(1) Die im Ergebnishaushalt veranschlagten Ansätze für Aufwendungen dürfen erst dann in Anspruch genommen werden, wenn die Aufgabenerfüllung es erfordert. Dies gilt entsprechend für Auszahlungen im Finanzhaushalt, soweit die Deckungsmittel rechtzeitig bereitge-

stellt werden können. Dabei darf die Finanzierung anderer, bereits begonnener Maßnahmen nicht beeinträchtigt werden.

(2) Die Inanspruchnahme der Ansätze für Aufwendungen und Auszahlungen sowie der bewilligten über- und außerplanmäßigen Aufwendungen und Auszahlungen ist zu überwachen. Die noch zur Verfügung stehenden Mittel müssen stets zu erkennen sein.

§ 28

Berichtspflicht

(1) Der Rat ist mehrmals jährlich über den Stand des Haushaltsvollzugs (Erreichung der Finanz- und Leistungsziele) zu unterrichten.

(2) Der Rat ist unverzüglich zu unterrichten, wenn sich abzeichnet, dass

1. sich das Planergebnis des Ergebnishaushalts oder des Finanzhaushalts wesentlich verschlechtert oder
2. sich die Gesamtauszahlungen einer Maßnahme des Finanzhaushalts wesentlich erhöhen werden.

§ 29

Haushaltswirtschaftliche Sperre

Wenn die Entwicklung der Erträge und Einzahlungen oder Aufwendungen und Auszahlungen es erfordert, ist die Inanspruchnahme von Ansätzen für Aufwendungen, Auszahlungen und Verpflichtungsermächtigungen aufzuschieben.

§ 30

Durchlaufende Posten

(1) Eine Auszahlung darf als durchlaufender Posten nur behandelt werden, wenn die Verpflichtung zur Leistung feststeht, die Deckung gewährleistet ist und die Zuordnung zu haushaltswirksamen Konten noch nicht möglich ist.

(2) Eine Einzahlung darf als durchlaufender Posten nur behandelt werden, wenn eine Zuordnung zu haushaltswirksamen Konten noch nicht möglich ist.

§ 31

Vergabe von Aufträgen

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

(2) Bei der Vergabe von Aufträgen und dem Abschluss von Verträgen sind die Vergabe-grundsätze anzuwenden, die ... bekannt gibt.

§ 32

Stundung, Niederschlagung und Erlass

(1) Ansprüche können ganz oder teilweise gestundet werden, wenn ihre Einziehung bei Fäl-ligkeit eine erhebliche Härte für den Schuldner bedeuten würde und der Anspruch durch die Stundung nicht gefährdet wird. Gestundete Beträge sind in der Regel angemessen zu verzin-sen.

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

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

§ 33

Kleinbeträge

Die Gemeinde kann davon absehen, Ansprüche von weniger als zwanzig Euro geltend zu ma-chen, es sei denn, dass die Einziehung aus grundsätzlichen Erwägungen geboten ist. Mit ju-ristischen Personen des öffentlichen Rechts kann im Falle der Gegenseitigkeit etwas anderes vereinbart werden.

Siebter Abschnitt Buchführung und Inventar

§ 34

Buchführungspflicht

(1) Die Buchführung hat

1. die Aufstellung des Jahresabschlusses und die Durchführung des Planvergleichs zu ermöglichen,
2. die Überprüfung des Umgangs mit öffentlichen Mitteln im Hinblick auf Rechtmäßigkeit, Wirtschaftlichkeit und Sparsamkeit zu ermöglichen und
3. Informationen für den Haushaltsvollzug und für die künftige Haushaltsplanung bereitzu-stellen.

(2) Die Gemeinde ist zur Erfüllung der in Absatz 1 genannten Zwecke verpflichtet, Bücher zu führen, in denen

1. die Lage ihres Vermögens,
2. alle Vorgänge, die zu einer Änderung der Höhe oder der Zusammensetzung des Vermögens führen, insbesondere Aufwendungen und Erträge, und
3. die sonstigen, nicht das Vermögen der Gemeinde berührenden wirtschaftlichen Vorgänge, insbesondere durchlaufende Finanzmittel,

nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung aufgezeichnet werden. Die Buchführung muss so beschaffen sein, dass sie einem sachverständigen Dritten innerhalb angemessener Zeit einen Überblick über die Finanzvorfälle und über die wirtschaftliche Lage der Gemeinde vermitteln kann. Die Finanzvorfälle müssen sich in ihrer Entstehung und Abwicklung verfolgen lassen.

§ 35 Buchführung

(1) Die Bücher und die sonst erforderlichen Aufzeichnungen können auf Datenträgern (DV-Buchführung) oder in visuell lesbarer Form geführt werden. Der Bürgermeister bestimmt, in welcher Form die Bücher geführt werden.

(2) Die Eintragungen in Büchern und die sonst erforderlichen Aufzeichnungen müssen vollständig, richtig, zeitgerecht, geordnet und nachprüfbar vorgenommen werden. Die Bedeutung von verwendeten Abkürzungen, Ziffern, Buchstaben oder Symbolen muss im Einzelfall eindeutig festgelegt sein. Bei visuell lesbarer Buchführung sind die Eintragungen urkundenecht vorzunehmen.

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

(4) Die eingerichteten Konten sind in einem Verzeichnis (Kontenplan) aufzuführen.

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

1. fachlich geprüfte Programme verwendet werden; sie müssen dokumentiert und von der vom Bürgermeister bestimmten Stelle freigegeben sein,
2. in das automatisierte Verfahren nicht unbefugt eingegriffen werden kann,
3. die gespeicherten Daten nicht verloren gehen und nicht unbefugt verändert werden können,
4. die Buchungen bis zum Ablauf der Aufbewahrungsfristen der Bücher jederzeit in angemessener Frist ausgedruckt werden können; § 39 Abs. 3 bleibt unberührt,
5. die Unterlagen, die für den Nachweis der ordnungsgemäßen maschinellen Abwicklung der Buchungsvorgänge erforderlich sind, einschließlich der Dokumentation der verwendeten Programme und eines Verzeichnisses über den Aufbau der Datensätze bis zum

Ablauf der Aufbewahrungsfrist der Bücher verfügbar sind und jederzeit in angemessener Frist lesbar gemacht werden können.

(6) Der Bürgermeister regelt das Nähere über die Sicherung des Buchungsverfahrens. Die Bücher sind durch geeignete Maßnahmen gegen Verlust, Wegnahme und Veränderungen zu schützen.

§ 36 Bücher, Belege

(1) Die Buchungen sind nach zeitlicher Ordnung im Zeitbuch und nach sachlicher Ordnung im Hauptbuch vorzunehmen. Das Hauptbuch kann durch Vorbücher ergänzt werden. Die Ergebnisse der Vorbücher sind mindestens vierteljährlich in das Hauptbuch zu übernehmen. Der Bürgermeister bestimmt, welche weiteren Bücher geführt werden.

(2) Die Buchung im Zeitbuch umfasst mindestens

1. die laufende Nummer,
2. den Buchungstag,
3. einen Hinweis, der die Verbindung mit der Buchung im Hauptbuch herstellt,
4. den Betrag.

(3) Das Hauptbuch enthält die für die Aufstellung der Ergebnisrechnung, der Finanzrechnung und der Vermögensrechnung erforderlichen Sachkonten.

(4) Buchungen müssen durch Unterlagen, aus denen sich der Grund der Buchung ergibt (begründende Unterlagen), belegt sein. Die Buchungsbelege müssen Hinweise enthalten, die eine Verbindung zu den Eintragungen in den Büchern herstellen.

§ 37 Inventar, Inventur

(1) Die Gemeinde hat zu Beginn des ersten Haushaltsjahres mit einer Rechnungsführung nach den Regeln der doppelten Buchführung und danach für den Schluss eines jeden Haushaltsjahres ihre Grundstücke, ihre Forderungen und Schulden, den Betrag ihres baren Geldes sowie ihre sonstigen Vermögensgegenstände genau zu verzeichnen und dabei den Wert der einzelnen Vermögensgegenstände und Schulden anzugeben (Inventar). Körperliche Vermögensgegenstände sind durch eine körperliche Bestandsaufnahme zu erfassen, soweit in dieser Verordnung nichts anderes bestimmt ist. Das Inventar ist innerhalb der einem ordnungsmäßigen Geschäftsgang entsprechenden Zeit aufzustellen.

(2) Vermögensgegenstände des Sachanlagevermögens sowie Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe können, wenn sie regelmäßig ersetzt werden und ihr Gesamtwert für die Gemeinde von nachrangiger Bedeutung ist, mit einer gleichbleibenden Menge und einem gleichbleibenden Wert angesetzt werden, sofern ihr Bestand in seiner Größe, seinem Wert und seiner Zusammensetzung nur geringen Veränderungen unterliegt. Jedoch ist in der Regel alle drei Jahre eine körperliche Bestandsaufnahme durchzuführen.

(3) Gleichartige Vermögensgegenstände des Vorratsvermögens sowie andere gleichartige oder annähernd gleichwertige bewegliche Vermögensgegenstände und Schulden können jeweils zu einer Gruppe zusammengefasst und mit dem gewogenen Durchschnittswert angesetzt werden.

§ 38

Inventurvereinfachungsverfahren

(1) Bei der Aufstellung des Inventars darf der Bestand der Vermögensgegenstände nach Art, Menge und Wert auch mit Hilfe anerkannter mathematisch-statistischer Methoden auf Grund von Stichproben ermittelt werden. Das Verfahren muss den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung entsprechen. Der Aussagewert des auf diese Weise aufgestellten Inventars muss dem Aussagewert eines auf Grund einer körperlichen Bestandsaufnahme aufgestellten Inventars gleichkommen.

(2) Bei der Aufstellung des Inventars für den Schluss eines Haushaltsjahrs bedarf es einer körperlichen Bestandsaufnahme der Vermögensgegenstände für diesen Zeitpunkt nicht, soweit durch Anwendung eines den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung entsprechenden anderen Verfahrens gesichert ist, dass der Bestand der Vermögensgegenstände nach Art, Menge und Wert auch ohne die körperliche Bestandsaufnahme für diesen Zeitpunkt festgestellt werden kann.

(3) In dem Inventar für den Schluss eines Haushaltsjahrs brauchen Vermögensgegenstände nicht verzeichnet zu werden, wenn

1. die Gemeinde ihren Bestand auf Grund einer körperlichen Bestandsaufnahme oder auf Grund eines nach Absatz 2 zulässigen anderen Verfahrens nach Art, Menge und Wert in einem besonderen Inventar verzeichnet hat, das für einen Tag innerhalb der letzten drei Monate vor oder der ersten beiden Monate nach dem Schluss des Haushaltsjahrs aufgestellt ist, und
2. auf Grund des besonderen Inventars durch Anwendung eines den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung entsprechenden Fortschreibungs- oder Rückrechnungsverfahrens gesichert ist, dass der am Schluss des Haushaltsjahrs vorhandene Bestand der Vermögensgegenstände für diesen Zeitpunkt ordnungsgemäß bewertet werden kann.

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

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

§ 39

Aufbewahrung von Unterlagen, Aufbewahrungsfristen

(1) Die Bücher und Belege sind sicher aufzubewahren. Soweit begründende Unterlagen nicht den Kassenanordnungen beigelegt sind, obliegt ihre Aufbewahrung den anordnenden Stellen.

(2) Die Jahresabschluss ist dauernd aufzubewahren, bei DV-Buchführung in ausgedruckter Form. Die Bücher und Inventare sind zehn Jahre, die Belege sechs Jahre aufzubewahren. Ergeben sich Zahlungsgrund und Zahlungspflichtige oder Empfangsberechtigte nicht aus den Büchern, sind die Belege so lange wie die Bücher aufzubewahren. Gutschriften, Lastschriften und die Kontoauszüge der Kreditinstitute sind wie Belege aufzubewahren. Die Fristen beginnen am 1. Januar des der Feststellung des Jahresabschlusses folgenden Haushaltsjahres.

(3) Nach Abschluss der überörtlichen Prüfung, frühestens nach Ablauf von drei Jahren seit Beginn der Aufbewahrungsfrist, können die Bücher, Inventare und Belege auf Bild- oder Datenträgern aufbewahrt werden, wenn sichergestellt ist, dass der Inhalt der Bild- oder Datenträger mit den Originalen übereinstimmt und jederzeit lesbar gemacht werden kann. Die Bild- oder Datenträger sind nach den Absätzen 1 und 2 anstelle der Originale aufzubewahren. Der Bürgermeister kann zulassen, dass der Inhalt von Büchern und Belegen vor Ablauf der in Satz 1 genannten Frist auf Bild- oder Datenträger übernommen wird, wenn sichergestellt ist, dass die Daten innerhalb der Frist jederzeit in ausgedruckter Form lesbar gemacht werden können. Die Verfilmung von Fremdbelegen muss farbecht erfolgen. Bevor eine solche Regelung zugelassen wird, ist die für die überörtliche Prüfung zuständige Stelle zu hören. Bei Betrieben gewerblicher Art ist § 147 der Abgabenordnung zu beachten.

Achter Abschnitt **Ansatz und Bewertung des Vermögens und der Schulden**

§ 40 **Vollständigkeit der Ansätze,** **Verrechnungs- und Bilanzierungsverbote**

(1) In der Vermögensrechnung sind das Anlage- und das Umlaufvermögen, das Eigenkapital, die Schulden sowie die Rechnungsabgrenzungsposten vollständig auszuweisen.

(2) Anlagevermögen sind die Gegenstände, die bestimmt sind, dauernd der Tätigkeit der Gemeinde zu dienen.

(3) Posten der Aktivseite dürfen nicht mit Posten der Passivseite, Aufwendungen nicht mit Erträgen, Einzahlungen nicht mit Auszahlungen, Grundstücksrechte nicht mit Grundstückslasten verrechnet werden.

(4) Für immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens, die nicht entgeltlich erworben wurden, darf ein Aktivposten nicht angesetzt werden.

§ 41 **Rückstellungen**

(1) Rückstellungen sind zu bilden für folgende ungewisse Verbindlichkeiten und Aufwendungen:

1. die Pensionsverpflichtungen nach den beamtenrechtlichen Bestimmungen,
 2. die Lohn- und Gehaltszahlung für Zeiten der Freistellung von der Arbeit im Rahmen von Altersteilzeitarbeit und ähnlichen Maßnahmen,
 3. im Haushaltsjahr unterlassene Aufwendungen für Instandhaltung, die im folgenden Haushaltsjahr nachgeholt werden,
 4. die Rekultivierung und Nachsorge von Abfalldeponien,
 5. die Sanierung von Altlasten,
 6. ungewisse Verbindlichkeiten im Rahmen des Finanzausgleichs und von Steuerschuldverhältnissen und
 7. drohende Verpflichtungen aus anhängigen Gerichtsverfahren sowie
 8. sonstige Rückstellungen, soweit diese durch Gesetz oder Verordnung zugelassen sind.
- Für andere Zwecke dürfen Rückstellungen nicht gebildet werden.

(2) Rückstellungen dürfen nur aufgelöst werden, soweit der Grund hierfür entfallen ist.

§ 42 **Haftungsverhältnisse**

Unter der Vermögensrechnung (Bilanz) sind die Vorbelastungen künftiger Haushaltsjahre zu vermerken, insbesondere Bürgschaften, Gewährleistungsverträge, in Anspruch genommene Verpflichtungsermächtigungen und Verpflichtungen aus kreditähnlichen Rechtsgeschäften. Jede Art der Vorbelastung darf in einem Betrag angegeben werden. Haftungsverhältnisse sind auch anzugeben, wenn ihnen gleichwertige Rückgriffsforderungen gegenüberstehen.

§ 43 **Allgemeine Bewertungsgrundsätze**

Bei der Bewertung der Vermögensgegenstände und Schulden gilt Folgendes:

1. Die Wertansätze in der Eröffnungsbilanz des Haushaltsjahrs müssen mit denen der Schlussbilanz des Vorjahres übereinstimmen.
2. Die Vermögensgegenstände und Schulden sind zum Abschlussstichtag einzeln zu bewerten.
3. Es ist wirklichkeitsgetreu zu bewerten. Vorhersehbare Risiken und (Wert-)Verluste, die bis zum Abschlussstichtag entstanden sind, sind zu berücksichtigen, selbst wenn diese erst zwischen dem Abschlussstichtag und dem Tag der Aufstellung des Jahresabschlusses bekannt geworden sind; Risiken und (Wert-) Verluste, für deren Verwirklichung im Hinblick auf die besonderen Verhältnisse der öffentlichen Haushaltswirtschaft nur eine geringe Wahrscheinlichkeit spricht, bleiben außer Betracht. (Wert-)Gewinne sind nur zu berücksichtigen, wenn sie am Abschlussstichtag realisiert sind.
4. Aufwendungen und Erträge des Haushaltsjahrs sind unabhängig von den Zeitpunkten der entsprechenden Zahlungen im Jahresabschluss zu berücksichtigen.
5. Die auf den vorhergehenden Jahresabschluss angewandten Bewertungsmethoden sollen beibehalten werden.

§ 44

Wertansätze der Vermögensgegenstände und Schulden

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

(2) Herstellungskosten sind die Aufwendungen, die durch den Verbrauch von Gütern und die Inanspruchnahme von Diensten für die Herstellung eines Vermögensgegenstands, seine Erweiterung oder für eine über seinen ursprünglichen Zustand hinausgehende wesentliche Verbesserung entstehen. Dazu gehören die Materialkosten, die Fertigungskosten und die Sonderkosten der Fertigung. Bei der Berechnung der Herstellungskosten dürfen auch angemessene Teile der notwendigen Materialgemeinkosten, der notwendigen Fertigungsgemeinkosten und des Wertverzehrs des Anlagevermögens, soweit er durch die Fertigung veranlasst ist, eingerechnet werden.

(3) Zinsen für Fremdkapital gehören nicht zu den Herstellungskosten. Zinsen für Fremdkapital, das zur Finanzierung der Herstellung eines Vermögensgegenstands verwendet wird, dürfen als Herstellungskosten angesetzt werden, soweit sie auf den Zeitraum der Herstellung entfallen.

(4) Rückstellungen für beamtenrechtliche Pensionsverpflichtungen sind zum Barwert der erworbenen Versorgungsansprüche nach dem Teilwertverfahren anzusetzen; dabei ist der Rechnungszinsfuß zu Grunde zu legen, der nach den Vorschriften des Einkommensteuergesetzes für Pensionsrückstellungen maßgebend ist.

§ 45

Bewertungsvereinfachungsverfahren

Soweit es den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung entspricht, kann für den Wertansatz gleichartiger Vermögensgegenstände des Vorratsvermögens unterstellt werden, dass die zuerst oder dass die zuletzt angeschafften oder hergestellten Vermögensgegenstände zuerst oder in einer sonstigen bestimmten Folge verbraucht oder veräußert worden sind.

§ 46

Abschreibungen

(1) Bei Vermögensgegenständen des Anlagevermögens, deren Nutzung zeitlich begrenzt ist, sind die Anschaffungs- oder Herstellungskosten um planmäßige Abschreibungen zu vermindern. Die planmäßige Abschreibung erfolgt grundsätzlich in gleichen Jahresraten über die Dauer, in der der Vermögensgegenstand voraussichtlich genutzt werden kann (lineare Abschreibung). Ausnahmsweise ist eine Abschreibung mit fallenden Beträgen (degressive Abschreibung) oder nach Maßgabe der Leistungsabgabe (Leistungsabschreibung) zulässig, wenn dies dem Nutzungsverlauf wesentlich besser entspricht. Maßgeblich ist die betriebsgewöhnli-

che Nutzungsdauer, die auf der Grundlage von Erfahrungswerten und unter Berücksichtigung von Beschaffenheit und Nutzung des Vermögensgegenstands zu bestimmen ist. Wird durch die Instandsetzung des Vermögensgegenstands eine Verlängerung der Nutzungsdauer erreicht, ist die Restnutzungsdauer neu zu bestimmen; entsprechend ist zu verfahren, wenn in Folge einer voraussichtlich dauernden Wertminderung eine Verkürzung eintritt.

(2) Für die Bestimmung der wirtschaftlichen Nutzungsdauer von abnutzbaren Vermögensgegenständen ist die vom Innenministerium bekanntgegebene Abschreibungstabelle für Kommunen zu Grunde zu legen. Innerhalb des dort vorgegebenen Rahmens ist unter Berücksichtigung der tatsächlichen örtlichen Verhältnissen die Bestimmung der jeweiligen Nutzungsdauer so vorzunehmen, dass eine Stetigkeit für zukünftige Festlegungen von Abschreibungen gewährleistet wird. Eine Übersicht über die örtlich festgelegten Nutzungsdauern der Vermögensgegenstände sowie ihre späteren Änderungen sind der Aufsichtsbehörde spätestens einen Monat vor der erstmaligen Anwendung schriftlich anzuzeigen.

(3) Für bewegliche Vermögensgegenstände gilt im Anschaffungsjahr der volle Abschreibungssatz, wenn sie in der ersten Jahreshälfte angeschafft oder hergestellt worden sind, sonst der halbe Abschreibungssatz. Für die Abschreibung von Vermögensgegenständen bis zu einem Wert von 410 Euro ist § 6 Abs. 2 des Einkommensteuergesetzes entsprechend anzuwenden.

(4) Ohne Rücksicht darauf, ob ihre Nutzung zeitlich begrenzt ist, sind bei Vermögensgegenständen des Anlagevermögens im Falle einer voraussichtlich dauernden Wertminderung außerplanmäßige Abschreibungen vorzunehmen, um die Vermögensgegenstände mit dem niedrigeren Wert anzusetzen, der ihnen am Abschlussstichtag beizulegen ist. Stellt sich in einem späteren Jahr heraus, dass die Gründe für die Abschreibung nicht mehr bestehen, ist der Betrag dieser Abschreibung im Umfang der Werterhöhung unter Berücksichtigung der Abschreibungen, die inzwischen vorzunehmen gewesen wären, zuzuschreiben.

(5) Bei Vermögensgegenständen des Umlaufvermögens sind Abschreibungen vorzunehmen, um diese mit einem niedrigeren Wert anzusetzen, der sich aus einem Börsen- oder Marktpreis am Abschlussstichtag ergibt. Ist ein Börsen- oder Marktpreis nicht festzustellen und übersteigen die Anschaffungs- oder Herstellungskosten den Wert, der den Vermögensgegenständen beizulegen ist, so ist auf diesen Wert abzuschreiben. Absatz 3 Satz 2 gilt entsprechend.

Neunter Abschnitt Jahresabschluss

§ 47 Allgemeine Grundsätze für die Gliederung

(1) Die Form der Darstellung, insbesondere die Gliederung der aufeinanderfolgenden Ergebnisrechnungen, Finanzrechnungen und Vermögensrechnungen (Bilanzen), ist beizubehalten,

soweit nicht in Ausnahmefällen wegen besonderer Umstände Abweichungen erforderlich sind. Die Abweichungen sind im Anhang anzugeben und zu begründen.

(2) In der Vermögensrechnung (Bilanz) ist zu jedem Posten der entsprechende Betrag des vorhergehenden Haushaltsjahres anzugeben. Erhebliche Unterschiede sind im Anhang anzugeben und zu erläutern.

(3) Fällt ein Vermögensgegenstand oder eine Schuld unter mehrere Posten der Vermögensrechnung, so ist die Mitzugehörigkeit zu anderen Posten bei dem Posten, unter dem der Ausweis erfolgt ist, zu vermerken oder im Anhang anzugeben, wenn dies zur Aufstellung eines klaren und übersichtlichen Jahresabschlusses erforderlich ist.

(4) Eine weitere Untergliederung der Posten ist zulässig; dabei ist jedoch die vorgeschriebene Gliederung zu beachten. Neue Posten dürfen hinzugefügt werden, wenn ihr Inhalt nicht von einem vorgeschriebenen Posten gedeckt wird. Die Ergänzung ist im Anhang anzugeben und zu begründen.

(5) Ein Posten der Ergebnisrechnung, Finanzrechnung oder der Vermögensrechnung, für den kein Betrag auszuweisen ist, braucht nicht aufgeführt zu werden, es sei denn, dass im Jahresabschluss des Vorjahres unter diesem Posten ein Betrag ausgewiesen wurde.

§ 48

Rechnungsabgrenzungsposten

(1) Als Rechnungsabgrenzungsposten sind auf der Aktivseite vor dem Abschlussstichtag geleisteten Auszahlungen auszuweisen, soweit sie Aufwand für eine bestimmte Zeit nach diesem Tag darstellen. Ferner darf die als Aufwand berücksichtigte Umsatzsteuer auf am Abschlussstichtag auszuweisende oder von den Vorräten offen abgesetzte Anzahlungen ausgewiesen werden.

(2) Auf der Passivseite sind als Rechnungsabgrenzungsposten vor dem Abschlussstichtag erhaltene Einzahlungen auszuweisen, soweit sie Ertrag für eine bestimmte Zeit nach diesem Tag darstellen.

(3) Ist der Rückzahlungsbetrag einer Verbindlichkeit höher als der Aufwand- bzw. Auszahlungsbetrag, so darf der Unterschiedsbetrag auf der Aktivseite als Rechnungsabgrenzungsposten aufgenommen werden. Der Unterschiedsbetrag ist durch planmäßige jährliche Abschreibungen zu tilgen, die auf die gesamte Laufzeit der Verbindlichkeit verteilt werden können.

§ 49

Ergebnisrechnung, Planvergleich

(1) In der Ergebnisrechnung sind die dem Haushaltsjahr zuzurechnenden Erträge und Aufwendungen gegenüberzustellen. Erträge und Aufwendungen dürfen nicht miteinander verrechnet werden.

(2) Die Ergebnisrechnung ist in Staffelform aufzustellen. Für die Gliederung gilt § 2 entsprechend.

(3) Zur Ermittlung des Jahresergebnisses der Ergebnisrechnung sind die Gesamterträge und Gesamtaufwendungen gegenüberzustellen. Ein Überschuss ist der Rücklage aus Überschüssen des Ergebnisses der Ergebnisrechnung zuzuführen.

(4) Den in der Ergebnisrechnung nachzuweisenden Ist-Ergebnissen sind die Ergebnisse der Rechnung des Vorjahres und die fortgeschriebenen Planansätze des Haushaltsjahres voranzustellen und ein Plan-/Ist-Vergleich anzufügen.

§ 50

Finanzrechnung, Planvergleich

(1) In der Finanzrechnung sind die im Haushaltsjahr eingegangenen Einzahlungen und geleisteten Auszahlungen auszuweisen. Einzahlungen und Auszahlungen dürfen nicht miteinander verrechnet werden.

(2) Die Finanzrechnung ist in Staffelform aufzustellen. Für die Gliederung gilt § 3 entsprechend. § 49 Abs. 4 findet entsprechend Anwendung.

§ 51

Teilrechnungen, Planvergleich

(1) Entsprechend den gemäß § 4 aufgestellten Teilplänen sind Teilrechnungen, gegliedert in Teilergebnisrechnung und Teilfinanzrechnung, aufzustellen. § 49 Abs. 4 findet entsprechend Anwendung.

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

§ 52

Vermögensrechnung (Bilanz)

(1) Die Vermögensrechnung (Bilanz) ist in Kontoform aufzustellen.

(2) In der Vermögensrechnung (Bilanz) sind die in den Absätzen 3 und 4 bezeichneten Posten in der angegebenen Reihenfolge gesondert auszuweisen.

(3) Aktivseite:

1. Anlagevermögen,
 - 1.1 Immaterielle Vermögensgegenstände,
 - 1.2 Sachanlagevermögen,
 - 1.3 Finanzanlagevermögen,

2. Umlaufvermögen,
 - 2.1 Vorräte,
 - 2.2 Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände,
 - 2.3 Transferforderungen,
 - 2.4 Kassenbestand, Guthaben bei Kreditinstituten, Schecks,
3. Aktive Rechnungsabgrenzung,,
4. Nicht durch Eigenkapital (Basisreinvermögen) gedeckter Fehlbetrag.

(4) Passivseite:

1. Eigenkapital/Nettoposition,
2. Sonderposten,
3. Rückstellungen,
4. Verbindlichkeiten,
5. Passive Rechnungsabgrenzung.

§ 53 Anhang

(1) In den Anhang sind diejenigen Angaben aufzunehmen, die zu den einzelnen Posten der Ergebnisrechnung, der Finanzrechnung und der Vermögensrechnung (Bilanz) vorgeschrieben sind.

(2) Im Anhang sind ferner anzugeben:

1. die angewandten Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden,
2. Abweichungen von den bisher angewandten Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden mit einer Begründung; die sich dadurch ergebenden Auswirkungen auf die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage sind gesondert darzustellen,
3. Angaben über die Einbeziehung von Zinsen für Fremdkapital in die Herstellungskosten,
4. Haftungsverhältnisse, die nicht in der Bilanz auszuweisen sind,
5. Sachverhalte, aus denen sich finanzielle Verpflichtungen ergeben können,
6. in welchen Fällen aus welchen Gründen die lineare Abschreibungsmethode nicht angewendet wird,
7. Veränderungen der ursprünglich angenommenen Nutzungsdauer von Vermögensgegenständen,
8. Verpflichtungen aus kreditähnlichen Rechtsgeschäften,
9. die durchschnittliche Zahl der während des Haushaltsjahres Beschäftigten Angestellten, Arbeiter und Beamten,
10. mit dem Familiennamen und mindestens einem ausgeschriebenen Vornamen die Mitglieder der Gemeindevertretung und des Gemeindevorstandes, auch wenn sie im Haushaltsjahr den Gemeindeorganen nur zeitweise angehört haben.

§ 54 Rechenschaftsbericht

(1) Im Rechenschaftsbericht sind der Verlauf der Haushaltswirtschaft und die Lage der Gemeinde so darzustellen, dass ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild vermit-

telt wird. Dabei sind die wichtigen Ergebnisse des Jahresabschlusses und erhebliche Abweichungen der Jahresergebnisse von den Haushaltsansätzen zu erläutern und eine Bewertung der Abschlussrechnungen vorzunehmen.

(2) Der Rechenschaftsbericht soll auch Vorgänge von besonderer Bedeutung, die nach dem Schluss des Haushaltsjahres eingetreten sind, und zu erwartende mögliche Risiken von besonderer Bedeutung darstellen.

§ 55

Anlagenübersicht, Forderungsübersicht, Verbindlichkeitenübersicht

(1) In der Anlagenübersicht sind der Stand des Anlagevermögens zu Beginn und zum Ende des Haushaltsjahres, die Zu- und Abgänge sowie die Zuschreibungen und Abschreibungen darzustellen. Die Anlagenübersicht ist entsprechend § 52 Abs. 3 Nummer 1 zu gliedern.

(2) In der Forderungsübersicht sind die Forderungen der Gemeinde nachzuweisen. Anzugeben sind der Gesamtbetrag zu Beginn und Ende des Haushaltsjahres, die Restlaufzeit unterteilt in Laufzeiten bis zu einem Jahr, von einem bis fünf Jahren und von mehr als fünf Jahren. Die Forderungsübersicht ist entsprechend § 52 Abs. 3 Nummer 2.2 und 2.3 zu gliedern.

(3) In der Verbindlichkeitenübersicht sind die Verbindlichkeiten der Gemeinde nachzuweisen. Anzugeben sind der Gesamtbetrag zu Beginn und Ende des Haushaltsjahres, die Restlaufzeit unterteilt in Laufzeiten bis zu einem Jahr, von einem bis fünf Jahren und von mehr als fünf Jahren. Die Verbindlichkeitenübersicht ist entsprechend § 52 Abs. 4 Nummer 4 in die Posten ... (länderspezifisch) zu gliedern.

Zehnter Abschnitt Gesamtabschluss

§ 56

Konsolidierter Jahresabschluss

Der konsolidierte Jahresabschluss besteht aus der konsolidierten Ergebnisrechnung und der konsolidierten Vermögensrechnung (Bilanz); die Vorschriften über den Jahresabschluss der Gemeinde sind entsprechend anzuwenden.

§ 57

Kapitalflussrechnung

Auf die Kapitalflussrechnung findet der Deutsche Rechnungslegungsstandard Nr. 2 (DRS 2) zur Kapitalflussrechnung in der vom Bundesministerium der Justiz nach § 342 Abs. 2 HGB bekannt gemachten Form entsprechende Anwendung.

§ 58
Konsolidierungsbericht und Angaben
zum nicht konsolidierten Beteiligungsbesitz

(1) Im Konsolidierungsbericht sind darzustellen:

1. ein Gesamtüberblick, bestehend aus
 - a) einer Darstellung der wirtschaftlichen und finanziellen Lage der Gemeinde, so dass ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Gesamtbild vermittelt wird;
 - b) Angaben über den Stand der kommunalen Aufgabenerfüllung,
 - c) Angaben über den Stand der Erfüllung des öffentlichen Zwecks der konsolidierten Organisationseinheiten und Vermögensmassen,
 - d) den in § ... der Gemeindeordnung für den Beteiligungsbericht beschriebenen Mindestangaben,
2. Erläuterungen des konsolidierten Jahresabschlusses, bestehend aus
 - a) Informationen zur Abgrenzung des Konsolidierungskreises und zu den angewandten Konsolidierungsmethoden,
 - b) Erläuterungen zu den einzelnen Positionen des konsolidierten Jahresabschlusses sowie den Nebenrechnungen,
 - c) Einzelangaben zur Zusammensetzung globaler Jahresabschlusspositionen,
3. ein Ausblick auf die künftige Entwicklung, insbesondere bestehend aus
 - a) Angaben über Vorgänge von besonderer Bedeutung, die nach dem Schluss der Konsolidierungsperiode eingetreten sind,
 - b) Angaben über die erwartete Entwicklung wesentlicher Rahmenbedingungen, insbesondere über die finanziellen und wirtschaftlichen Perspektiven und Risiken.

(2) Für die Angaben zum nicht konsolidierten Beteiligungsbesitz gilt § ... der Gemeindeordnung entsprechend.

Elfter Abschnitt
Begriffsbestimmungen, Schlussvorschriften

§ 59
Anwendungsbereich

...

§ 60
Sondervermögen, Treuhandvermögen

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

§ 61
Begriffsbestimmungen

...

§ 62
Erstmalige Bewertung
(Eröffnungsbilanz)

(1) In der Eröffnungsbilanz sind die zum Stichtag der Aufstellung vorhandenen Vermögensgegenstände mit den Anschaffungs- und Herstellungskosten, vermindert um Abschreibungen nach § 46, anzusetzen. Bei beweglichen Vermögensgegenständen kann eine pauschale Abschreibung von 50 vom Hundert vorgenommen werden; der Restwert ist in diesem Fall innerhalb von fünf Jahren abzuschreiben.

(2) Für Vermögensgegenstände, die vor dem Stichtag für die Aufstellung der Eröffnungsbilanz angeschafft oder hergestellt worden sind, darf von Absatz 1 abgewichen werden, wenn die tatsächlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten nicht oder nur mit unverhältnismäßigem Aufwand ermittelt werden können. In diesem Fall sind den Preisverhältnissen zum Anschaffungs- oder Herstellungszeitpunkt entsprechende Erfahrungswerte anzusetzen, vermindert um Abschreibungen nach § 46 seit diesem Zeitpunkt.

(3) Als Wert von Beteiligungen ist, wenn die Ermittlung der tatsächlichen Anschaffungskosten einen unverhältnismäßigen Aufwand verursachen würde, das anteilige Eigenkapital anzusetzen.

(4) Zusammengehörende Vermögensgegenstände der Betriebs- oder Geschäftsausstattung können mit einem Durchschnittswert angesetzt werden, wenn sie in vergleichbarer Zusammensetzung in erheblicher Anzahl vorhanden sind und ihr Gesamtwert für die Gemeinde von nachrangiger Bedeutung ist.

§ 63
Berichtigung nach Aufstellung der Eröffnungsbilanz

(1) Ergibt sich bei der Aufstellung späterer Jahresabschlüsse, dass bei der erstmaligen Bewertung in der Eröffnungsbilanz

1. Vermögensgegenstände oder Sonderposten nicht oder mit einem zu niedrigen Wert oder Schulden oder Sonderposten zu Unrecht oder mit einem zu hohen Wert angesetzt worden sind,
2. Vermögensgegenstände oder Sonderposten zu Unrecht oder mit einem zu hohen Wert oder Schulden oder Sonderposten nicht oder mit einem zu geringen Wert angesetzt worden sind,

so ist in der späteren Bilanz der unterlassene Ansatz nachzuholen oder der Wertansatz zu berichtigen, wenn es sich um einen wesentlichen Betrag handelt; dies gilt auch, wenn die Vermögensgegenstände oder Schulden am Bilanzstichtag nicht mehr vorhanden sind, jedoch nur für den auf die Vermögensänderung folgenden Jahresabschluss.

(2) Eine Berichtigung kann letztmals im Vierten der Eröffnungsbilanz folgenden Jahresabschluss vorgenommen werden. Vorherige Jahresabschlüsse sind nicht zu berichtigen.