

Neues Kommunales Haushalts- und Rechnungswesen (NKHR)

4.1

Rahmenbedingungen

Ab dem Haushaltsjahr 2020 sind für die Haushaltswirtschaft die Bestimmungen des NKHR verbindlich anzuwenden.

Durch das Gesetz zur Änderung kommunalwahlrechtlicher und gemeindehaushaltsrechtlicher Vorschriften vom 16.04.2013 (GBl. S. 55) sind die Fristen für die Umstellung auf das neue kommunale Haushalts- und Rechnungswesen (kommunale Doppik) und für die Vorlage eines konsolidierten Jahresabschlusses um vier Jahre verlängert worden. Gleichzeitig wurde die für das Jahr 2017 vorgesehene Überprüfung (Evaluation) der Reformauswirkungen vorgezogen. Auf die Haushaltswirtschaft der Kommunen sind spätestens ab dem Jahr 2020 die Regelungen der Kommunalen Doppik anzuwenden; ab dem Jahr 2022 ist ein Jahresabschluss nach § 95a GemO zu erstellen. Ein Wahlrecht zwischen kommunaler Doppik und Kameralistik besteht nicht.

Im Rahmen der prozessbegleitenden Evaluation hat die GPA dem Innenministerium Baden-Württemberg Vorschläge vorgelegt. Auf einige dieser Vorschläge wird in den nachfolgenden Beiträgen eingegangen.

Zur Beurteilung der finanziellen Leistungsfähigkeit sind einheitliche Kriterien/einheitliche Kennzahlen erforderlich.

Die Kommunen haben ihre Haushaltswirtschaft so zu planen und zu führen, dass die stetige Erfüllung ihrer Aufgaben gesichert ist (§ 77 Abs. 1 GemO). Dies erfordert eine geordnete Haushaltswirtschaft und die Aufrechterhaltung der dauernden Leistungsfähigkeit. Von Bedeutung ist die dauernde Leistungsfähigkeit einer

Kommune vor allem für die Bereitstellung gemeinwohlorientierter öffentlicher Einrichtungen und Unternehmen der Daseinsvorsorge. Für deren weitere Entwicklung sind Kreditaufnahmen, kreditähnliche Rechtsgeschäfte und Verpflichtungsermächtigungen nur zulässig, wenn dadurch die Leistungsfähigkeit insgesamt nicht gefährdet ist; dasselbe gilt auch für die Übernahme von Bürgschaften und Verpflichtungen aus Gewährverträgen.

Somit sind insbesondere Investitionsentscheidungen der Kommunen, mitsamt ihren Folgekosten, an ihrer individuellen finanziellen Leistungsfähigkeit auszurichten. Deren Entwicklung ist in den Vorberichten zu den Haushalts- und Finanzplanungen (§ 6 GemHVO) durch eine durch Kennzahlen gestützte, wertende Analyse der Haushaltslage auf der Grundlage von Planzahlen prognostisch und in den Rechenschaftsberichten zu den Jahresabschlüssen (§ 54 GemHVO) auf der Grundlage abgeschlossener Haushaltsjahre anhand der tatsächlichen Verhältnisse darzustellen.

Dies setzt wiederum voraus, dass für die Beurteilung der finanziellen Leistungsfähigkeit einheitliche Kriterien/Kennzahlen (sogen. Pflichtkennzahlen) vorgegeben und dass diese sowohl von den Prüfungs- und Rechtsaufsichtsbehörden wie auch von den Kommunen angewandt werden. Die GPA hat einen Pflichtkennzahlenkatalog erarbeitet und diesen im Rahmen der Evaluation in die Abstimmung auf Landesebene eingebracht. Mit der Festlegung eines verbindlichen Kennzahlenkatalogs wird schließlich einer Vorgabe des Landesgesetzgebers Rechnung getragen (s. Entwurf zum Gesetz zur Reform des Gemeindehaushaltsrechts, Landtagsdrucksache 14/4002 vom 10.02.2009, u. a. Ausführungen zu § 80 GemO auf Seite 52).

Einheitliche Kennzahlen erfordern eine einheitlich strukturierte Datenbasis.

Einheitliche Kriterien führen nur dann zu vergleichbaren Ergebnissen, wenn die Datenbasis der jeweiligen Kennzahl identisch ist. Aufgrund der Flexibilität des Haushaltsaufbaus (nach vorgegebenen Produktbereichen oder nach der örtlichen Organisation, § 4 Abs. 1 GemHVO) sind die Haushaltspläne und Jahresabschlüsse der Kommunen nur bedingt vergleichbar bzw. werden die vergleichbaren Informationen lediglich auf einer hoch aggregierten Ebene dargestellt (vgl. z. B. Anlage 9 zu § 4 Abs. 5 Nr. 2 GemHVO). Insofern ist es notwendig, dass eine ausreichend detaillierte Datenbasis mit einheitlichen Strukturen zur Verfügung steht.

Im Bereich des Kernhaushalts werden die Haushalts- bzw. Finanzplanung, die Buchführung und die Erstellung der Jahresabschlüsse nahezu ausschließlich automatisiert abgewickelt. Die Buchungsdaten (z. B. auf Grundlage der verbindlichen Vorgaben des Kontenrahmens für Baden-Württemberg und des Buchungsplans für den Sozialhaushalt) sowie die Planungs- und Rechnungsergebnisdaten liegen zwar in maschinell lesbarer Form vor oder werden maschinell bei der Erstellung der Auswertungen zum Haushaltsplan oder Jahresabschluss ermittelt. Allerdings liegen der Verarbeitung herstellereigene Datenstrukturen zu Grunde. Um Synergien einer maschinellen Verarbeitung der Daten zu nutzen und manuelle Übertragungsfehler zu vermeiden, ist es erforderlich, dass die vorhandenen Daten auf Grundlage einer einheitlichen Datenstruktur aufbereitet und über eine maschinelle Schnittstelle für die nachfolgenden Prozesse der Haushaltsanalyse bereitgestellt werden.

Die Auswirkungen einer fehlenden maschinellen Schnittstelle wurden bei den bisher durchgeführten überörtlichen Prüfungen deutlich. Die finanzwirtschaftliche Analyse hat sowohl vergangenheitsorientiert, für die zu prüfenden Haushaltsjahre (Basis Buchführungsdaten und Rechnungsergebnisse), als auch zukunftsorientiert, auf Grundlage der mittelfristigen Finanzplanung (Basis Planwerte), zu erfolgen. Ohne eine nach einheitlichen Vorgaben erfolgte maschinelle Datenbereitstellung müssen die Daten unter Berücksichtigung der verfahrensspezifischen Besonderheiten individuell ermittelt und manuell erfasst werden, was einen hohen Prüfungsaufwand und damit entsprechende Prüfungsmehrkosten bei den Kommunen verursacht. Um diese Situation zu verbessern, ist die GPA aktuell mit dem Regionalen Rechenzentrum

KIVBF wegen der Schaffung einer maschinellen Schnittstelle aus dem DZ-Kommunalmaster Doppik (NKHR) in engem Kontakt.

Aufgrund der generellen Bedeutung einer maschinellen Bereitstellung der Daten zur Beurteilung der finanziellen Leistungsfähigkeit der Kommunen hat die GPA im Rahmen der Evaluation eine gesetzliche Regelung vorgeschlagen.

Die Liquidität ist ein haushaltswirtschaftlicher Aspekt von großer Bedeutung. Die Vorschläge der GPA zur Evaluation heben auf eine Stärkung der Zahlungsfähigkeit der Kommunen ab.

Mit der Pflicht zum kameralen Ausgleich des Gesamthaushalts aus Verwaltungshaushalt und Vermögenshaushalt war sichergestellt, dass die für den Planvollzug benötigten Zahlungsmittel verfügbar waren. Der nach dem Ressourcenverbrauchskonzept geforderte Ausgleich von Ressourcenaufkommen und Ressourcenverbrauch bewirkt nicht stets die Sicherung der benötigten Zahlungsmittel. Für den Finanzhaushalt, der die Zahlungsseite der Haushaltswirtschaft darstellt, wurde keine Pflicht zum Ausgleich von Einzahlungen und Auszahlungen eingeführt. Vielmehr wurde zur Sicherung der Zahlungsfähigkeit die Verpflichtung in § 89 Abs. 1 GemO aufgenommen, dass die Gemeinde die rechtzeitige Leistung der Auszahlungen sicherzustellen hat. Verbunden wurde diese Verpflichtung mit einer entsprechend erforderlichen Liquiditätsplanung des Finanzhaushalts (Landtagsdrucksache 14/4002 vom 10.02.2009, u. a. Ausführungen zu § 89 GemO auf Seite 56).

Der stetigen Zahlungsfähigkeit der Kommune kommt, unabhängig vom Rechnungsstil, grundlegende Bedeutung zu. Um zu verdeutlichen, dass zur deren Sicherstellung eine sachgerechte Liquiditätsplanung erforderlich ist, sollte diese Anforderung unmittelbar in § 89 GemO (unter der künftigen Bezeichnung „Liquiditätssicherung“) mit aufgenommen werden. Weiter hat die GPA im Rahmen der Evaluation vorgeschlagen, § 89 GemO insoweit zu ergänzen, als der Zahlungsmittelüberschuss des Ergebnishaushalts mindestens so hoch sein sollte, um damit die Auszahlungen für die Tilgung von Krediten und wirtschaftlich vergleichbare Vorgänge für Investitionen decken zu können (vergleichbare Regelung zu § 22 Abs. 1 GemHVO kameral).

Daneben wurde eingebracht (vergleichbar dem früheren § 20 Abs. 2 GemHVO kameral), auch im NKHR eine Mindestliquidität zur Vermeidung von Kassenkrediten vorzugeben („Sollgrundsatz“). Aufgrund der im Vergleich zur Kameralistik geänderten Berechnungsgrundlage wird eine Liquiditätsreserve in Höhe von 3% der zahlungswirksamen ordentlichen Aufwendungen der Ergebnisrechnung nach dem Durchschnitt der drei dem Haushaltsjahr vorangehenden Jahre für angemessen angesehen. Soweit Kommunen ihren Haushalt noch nicht umgestellt haben, ist davon auszugehen, dass die erforderliche Liquidität trotz der systembedingten Unterschiede (Kameralistik/NKHR) bereits heute vorhanden ist. Soweit NKHR-Kommunen ihre noch nach kameralem Haushaltsrecht vorhandene „Liquiditätsreserve“ zwischenzeitlich aufgebraucht haben, ist diese zur Vermeidung von Kassenkrediten nach und nach wieder aufzubauen. Insoweit liegt diese Regelung gerade auch in ihrem Sinne.

Die Arbeitsgruppen der „AG Internet“ wurden neu strukturiert. Ihnen obliegt die verantwortungsvolle Aufgabe, rechtssichere Hinweise zur Umsetzung des NKHR zu erarbeiten.

In der Lenkungsgruppe „AG Internet“ ist im Berichtsjahr die Neustrukturierung der Arbeitsgruppen „Bilanzierung / Jahresabschluss“, „Buchungsbeispiele / Kontenrahmen“, „Haushaltssteuerung und kommunaler Produktplan“ beschlossen worden. Die GPA ist in diesen Arbeitsgruppen vertreten. Den Arbeitsgruppen obliegt die verantwortungsvolle Aufgabe, rechtssichere Hinweise zur Umsetzung des NKHR zu erarbeiten. Durch den Umstieg von der kameralen Welt in das NKHR müssen bisherige Vorgehensweisen (auch Geschäftsprozesse) hinterfragt und bei Bedarf angepasst werden (z. B. bisherige Abwicklung über das Sachbuch für haushaltsfremde Vorgänge, künftig bilanzielle Darstellung). Solche Veränderungen können sowohl manuelle Abläufe wie auch die eingesetzte Finanzsoftware betreffen (notwendige Programmänderung, Änderung im Customizing, Änderung des Geschäftsprozesses im DV-System).

4.2

Eröffnungsbilanz

Die Eröffnungsbilanzen werden nach den Prüfungserfahrungen nicht fristgerecht aufgestellt.

Nach Artikel 13 Abs. 5 des Gesetzes zur Reform des Gemeindehaushaltsrechts (HHRefG) ist die Eröffnungsbilanz spätestens zum Ende des ersten doppischen Haushaltsjahres aufzustellen und der Rechtsaufsichtsbehörde, der Prüfungsbehörde und dem Rechnungsprüfungsamt vorzulegen. Dieser Verpflichtung kommt die Mehrzahl der Kommunen nicht zeitgerecht nach. Vor dem Hintergrund der verbindlichen Einführung und den Erfahrungen, dass für den Umstellungsprozess ein Zeitraum von drei Jahren einzuplanen ist, muss die Kommune frühzeitig die notwendigen Rahmenbedingungen für die Umstellung schaffen. Hierzu gehört auch die Planung der dv-technischen Umstellung, die ggf. von den Personalressourcen des DV-Dienstleisters beeinflusst wird.

§ 62 GemHVO enthält eine Reihe von vereinfachenden Sonderregelungen für die erstmalige Bewertung von Grundstücken.

Bei Grundstücken ist zwischen unbebauten, bebauten und Grundstücken des Infrastrukturvermögens zu unterscheiden. Für die Bewertung gilt zunächst der **allgemeine Grundsatz** der Bewertung zu Anschaffungs- und Herstellungskosten (AHK), zuzüglich etwaiger Anschaffungsnebenkosten (z. B. Beurkundungs- und Eintragungskosten, Grunderwerbssteuer, Erschließungskosten). Gerade bei Grundstücken können die historischen AHK häufig nicht mehr ermittelt werden, weshalb der Gesetzgeber zur Bewertungsvereinfachung den Erfahrungswert (§ 62 Abs. 2 GemHVO) und den örtlichen Durchschnittswert (§ 62 Abs. 4 GemHVO) zugelassen hat. Da bei der Grundstücksbewertung vor allem der genannte örtliche Durchschnittswert verwendet wird und diese Erleichterung in der Praxis immer wieder zu Auslegungsfragen führt, wird die Bewertungsvorschrift nachfolgend näher erläutert.

- Die in § 62 Abs. 4 GemHVO ausdrücklich genannten **unbebauten Grundstücke und Infrastrukturgrundstücke** (landwirtschaftlich genutzte Grundstücke, Grünflächen und Straßengrundstücke) und zusätzlich auch die Grundstücke von Spielplätzen, Kleingartenanlagen und Sportanlagen können zweifelsfrei mit

einem örtlichen Durchschnittswert zum Bewertungszeitpunkt bewertet werden. Eine Rückindizierung der örtlichen Durchschnittswerte ist aufgrund der im Durchschnitt relativ stabilen Grundstückspreise seit 1974 nicht notwendig (vgl. Bilanzierungsleitfaden u. a. 2.4.5.5).

- **Bebaute Grundstücke** (Wohnbauten, Schulen, Kindergärten etc.) können nach der Erleichterungsvorschrift ebenfalls mit einem örtlichen Durchschnittswert bewertet werden. Eine Rückindizierung ist in diesen Fällen nicht zwingend. Als örtlicher Durchschnittswert können auch hier die Werte aus der Bodenrichtwertsammlung des Gutachterausschusses verwendet werden. Wenn ein solcher Wert nicht vorliegt, kann der Bodenrichtwert der Umgebungsbebauung Anwendung finden.
- Soweit es um **Grundstücke im Gemeingebrauch** geht (Schulen, Kindergärten etc.) wird davon ausgegangen, dass ein Abschlag vom Wert von bis zu 80% angemessen und durchaus sachgerecht ist. Diese Grundstücke sind dem allgemeinen Grundstücksverkehr i.d.R. entzogen, was einen entsprechenden Abschlag rechtfertigt. Dieser Abschlag ist derzeit zwar nicht gesetzlich geregelt; soweit Kommunen davon Gebrauch machen, wird dies von der überörtlichen Prüfung aber toleriert. Die GPA hat einen entsprechenden Vorschlag in die Evaluation des NKHR eingebracht. Im Übrigen sind für solche Grundstücke üblicherweise keine Bodenrichtwerte ausgewiesen.
- Als Ausnahme von den geschilderten Bewertungsvereinfachungen sollten die **Bauplätze** einer gesonderten Bewertung unterzogen werden. Um die Wertentwicklung von Bauplatzpreisen der vergangenen Jahre wirklichkeitsgetreu abzubilden, wäre ein örtlicher Durchschnittswert, gegebenenfalls differenziert nach Lage, im Sinne von § 62 Abs. 4 GemHVO nur in Verbindung mit einer Rückindizierung sinnvoll. Gegebenenfalls können auch die Bodenrichtwerte der Vergangenheit (seit 1974) zur Bewertung herangezogen werden, wenn die örtliche Bodenrichtwertsammlung dies zulässt. Ein erhöhter Aufwand für die Ermittlung der AHK ist hier in der Regel vertretbar.

Ergänzend ist zum Thema der Grundstücksbewertung darauf hinzuweisen, dass es sich bei den Vereinfachungsregelungen in § 62 GemHVO um Wahlrechte handelt. Soweit die Kommune von den Vereinfachungsregelungen keinen Gebrauch macht, sind die von ihr angesetzten Werte zu begründen und zu dokumentieren.

Die GPA hat im Rahmen der Evaluation weitere Vereinfachungen vorgeschlagen (z. B. Möglichkeit der Bewertung von Straßen anhand von vorgegebenen Pauschalwerten nach Straßenarten).

Die GPA hat im Rahmen der Evaluation weitere Vereinfachungen vorgeschlagen (z. B. Möglichkeit der Bewertung von Straßen anhand von vorgegebenen Pauschalwerten nach Straßenarten).

4.3

Besondere Finanzierungsformen (Leasing, Mietkauf, Leibrente)

Beim Einsatz alternativer Finanzierungsformen, wie Leasing, Mietkauf oder Leibrente, sind spezielle Bilanzierungs- und Haushaltsfragen zu lösen.

Bei kommunalen Investitionen kommen neben der klassischen Kreditfinanzierung als alternative Finanzierungsinstrumente u. a. das Finanzierungsleasing, der Mietkauf oder die Leibrente zum Einsatz. Diese Finanzierungsformen sind kreditähnliche Rechtsgeschäfte im Sinne des § 87 Abs. 5 GemO und haben gemeinsam, dass das wirtschaftliche Eigentum an den so finanzierten Vermögensgegenständen bereits ab Vertragsbeginn der Kommune zuzurechnen ist. Der Liquiditätsabfluss bei der Kommune erfolgt dagegen erst später im Rahmen der vereinbarten Ratenleistungen. Der Vermögensgegenstand ist auf der Aktivseite, die entstandene Verbindlichkeit auf der Passivseite der Bilanz auszuweisen.

Mit den genannten Finanzierungsformen sind viele Einzelfragen verbunden. Dabei geht es i.d.R. um die zu bilanzierenden Anschaffungskosten, die gegebenenfalls fiktiv ermittelt werden müssen. Die vereinbarten Raten müssen in einen Zins- und Tilgungsanteil aufgespalten werden, weil der Tilgungsanteil in der Buchhaltung investiv und als Auszahlung für Investitionen darzustellen ist, während der ermittelte Zinsanteil jahresbezogen ergebniswirksam ist. Demzufolge sind die jährlichen Tilgungsanteile, die sich aus den vereinbarten Raten errechnen, als Investitionsauszahlungen im Finanzplan sowie in dem zugrundeliegenden Investitionsprogramm einzuplanen (§ 9 GemHVO). Ebenso sind die ermittelten Zinsen in der Finanzplanung des Ergebnishaushalts zu berücksichtigen. Zu Einzelfragen kann eine Beratung der GPA in Anspruch genommen werden.

4.4

Anwendung der Vorschriften des NKHR bei Eigenbetrieben

Bei Eigenbetrieben führt die nach § 12 Abs. 1 EigBG mögliche Anwendung der NKHR-Vorschriften zu Schwierigkeiten. Die Buchführung der Eigenbetriebe kann auch unter Nutzung der dv-technischen NKHR-Systemumgebung (DV-Buchführung nach NKHR) weiterhin „handelsrechtlich“ geführt werden.

Durch das Gesetz zur Reform des Gemeindehaushaltsrechts vom 04.05.2009 ist in § 12 Abs. 1 Satz 3 EigBG die Möglichkeit eröffnet worden, dass bei Eigenbetrieben für die Wirtschaftsführung und das Rechnungswesen die Vorschriften für die Haushaltswirtschaft der Gemeinde entsprechend angewendet werden können (kommunale Doppik). Die praktische Umsetzung gestaltet sich teilweise schwierig, weil Regelungen bestimmter einzelner Sachverhalte an die Gegebenheiten des Eigenbetriebs nicht angepasst sind. U.a. sind hier zu nennen, der geforderte Ausgleich des ordentlichen Ergebnisses bei dauerhaften Verlustbetrieben, die Abführung von Gewinnen an den Haushalt, die Bilanzierung von Pensionsrückstellungen, die Bildung von Teilhaushalten. Einige Kommunen haben ihre Eigenbetriebe bereits auf die kommunale Doppik umgestellt. Sie argumentieren damit, Erfahrungen für den späteren Einsatz des NKHR im Kernhaushalt zu

gewinnen. Zum anderen wird insbesondere von ehemaligen „Betriebskammeralistik-Anwendern“ angeführt, bei einem gleichzeitigen Umstieg auf das NKHR im Kernhaushalt auch weiterhin eine einheitliche dv-technische Umgebung nutzen zu können (gleiche Erfassungsmasken usw.).

Zur Vermeidung dieser Schwierigkeiten und vor dem Hintergrund der Beibehaltung der bisherigen Vorteile einer einheitlichen dv-technischen Umgebung, kann ein Eigenbetrieb auch weiterhin „handelsrechtlich“ nach Eigenbetriebsgesetz bzw. Eigenbetriebsverordnung geführt und gleichzeitig für die Planungs-, Buchführungs- und Rechnungslegungsprozesse (soweit dv-technisch möglich und sinnvoll) die gleiche Systemumgebung (quasi Standardsoftware) wie im NKHR-Kernhaushalt verwendet werden (z.B. mit einem separaten Buchungskreis, Mandanten oder Ähnliches). Soweit Prozesse außerhalb des Kernverfahrens abgewickelt werden (was teilweise im Planungs- und Rechnungslegungsbereich bisher schon der Fall ist), sind ggf. ergänzende manuelle Dokumentationen erforderlich (z.B. das Führen von Zuordnungstabellen, falls der Jahresabschluss außerhalb des ADV-Verfahrens erstellt wird). Aus systemtechnischen Gründen kann es notwendig sein, dass für den „handelsrechtlich“ geführten Eigenbetrieb „technische“ Finanzrechnungskonten (z.B. sog. Dummy-Konten) mitgeführt werden.