

Neues Kommunales Haushalts- und Rechnungswesen (NKHR)

4.1

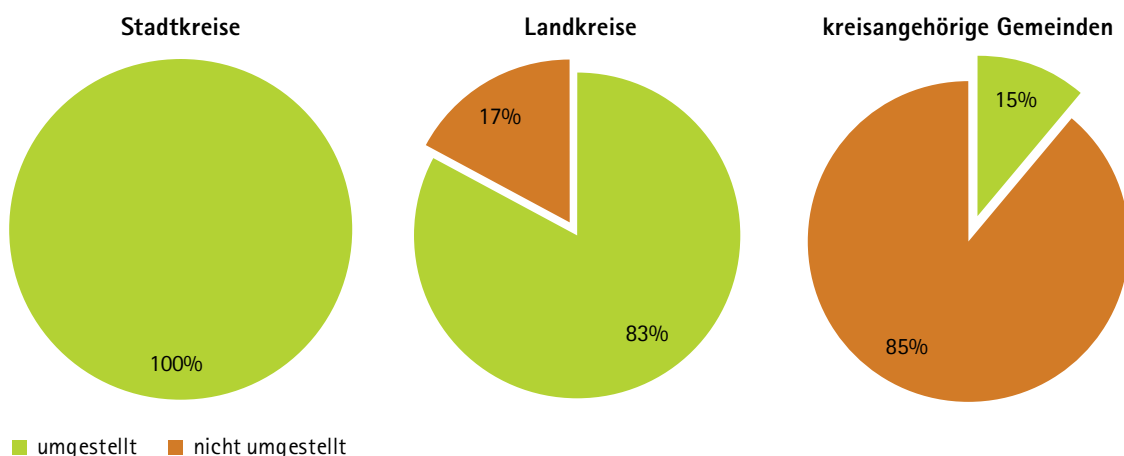
Stand der Umstellung der Kommunen auf das NKHR

Die Umfrage der GPA zur Umstellung auf die Kommunale Doppik ergibt ein ernüchterndes Ergebnis: Über 500 Kommunen wollen ihre Haushaltswirtschaft erst in den Jahren 2019 und 2020 auf das NKHR umstellen. Dies birgt erhebliche Risiken, weil Verzögerungen bei der NKHR-Umstellung dazu führen können, dass ab dem Jahr 2020 von den betroffenen Kommunen kein rechtmäßiger Haushalt aufgestellt werden kann.

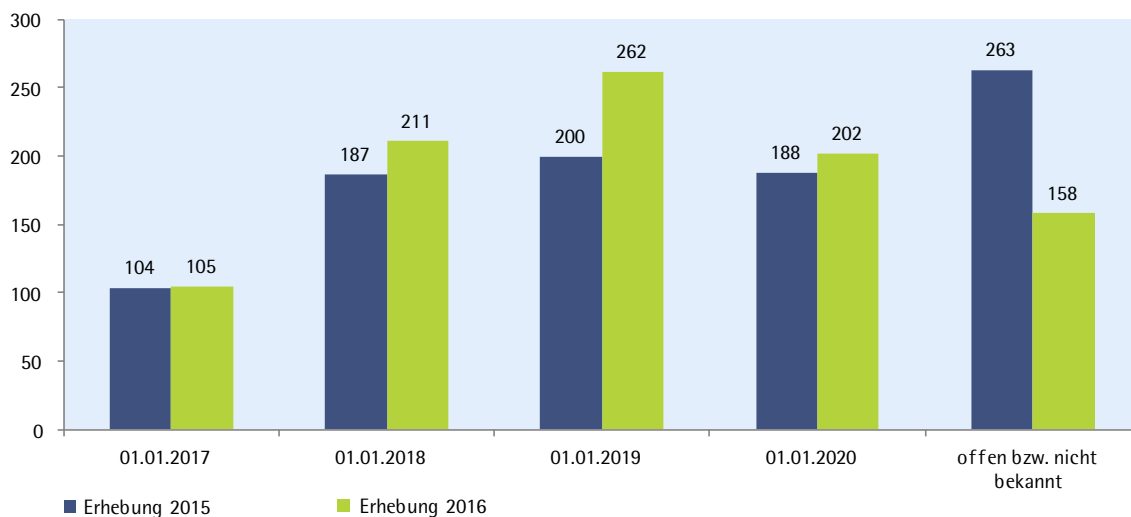
Nach dem Gesetz zur Änderung kommunalwahlrechtlicher und gemeindegewirtschaftlicher Vorschriften vom

16. April 2013 (GBl. S. 55) haben die Kommunen ihre Haushaltswirtschaft spätestens ab dem Jahr 2020 nach den Vorschriften des NKHR zu führen. Weil in der rechtlichen Konsequenz eine Haushaltswirtschaft nach den Vorschriften der Kameralistik ab diesem Zeitpunkt nicht mehr zulässig sein wird und eine zögerliche Umstellungspraxis am Ende zu Engpässen führen kann, erhebt die GPA seit Anfang 2015 den Stand der NKHR-Umstellung bzw. die von den Kommunen beabsichtigten Umstellungszeitpunkte. Bei den Stadt- und Landkreisen hat sich gegenüber dem Vorjahr keine Veränderung ergeben; alle Stadtkreise und 83 % der Landkreise haben ihr Rech-

Anteil der auf das NKHR bis zum 01. Januar 2016 umgestellten Kommunen (eigene Erhebungen)



Geplante Umstellungsprojekte vom 01. Januar 2017 bis 01. Januar 2020 nach eigenen Erhebungen zum 01. Januar 2015 und 01. Januar 2016



nungswesen auf das NKHR umgestellt (vgl. Geschäfts- und Kommunalfinanzbericht 2015, Kapitel 4.1); bei 6 Landkreisen steht dies noch aus.

Nach den jüngsten Erhebungen der GPA bei den Regionalen Rechenzentren und bei einzelnen Kommunen haben zum 01. Januar 2016 weitere 38 Städte und Gemeinden die NKHR-Umstellung vollzogen, so dass inzwischen rund 160 kreisangehörige Gemeinden von 1.092 (ca. 15 %) das NKHR anwenden. Gegenüber dem Umsetzungsstand zum 01. Januar 2015 ist das eine bescheidene Steigerung um gerade mal 4 %.

Die Erhebungen haben ferner ergeben, dass die Umstellungszeitpunkte inzwischen nur noch bei 158 Kommunen noch offen bzw. nicht bekannt sind (2015: 263). Überproportional verändert hat sich das Jahr 2019, mit 62 weiteren, umstellungswilligen Kommunen. Unterstellt man, dass von denen, bei denen der Umstellungstermin noch offen bzw. nicht bekannt ist, ebenfalls ein gewisser Anteil auf die Jahre 2019 bzw. 2020 entfallen wird, muss davon ausgegangen werden, dass weit über 500 Kommunen erst zu einem dieser beiden späten bzw. spätesten Zeitpunkte umstellen wollen.

Eine solche Planung birgt erhebliche Risiken, weil interne oder externe Einflüsse (z. B. ein unvorhergesehener Personalwechsel, Engpässe bei Dienstleistern) das Pro-

jekt maßgeblich beeinflussen können. Die Folgen sind Zeitdruck, Verlust der gebotenen Sorgfalt und späterer Korrekturbedarf, Kostensteigerungen durch Einkauf zusätzlicher externer Dienstleistungen und Ähnlichem. Kann der geplante Umstellungstermin insgesamt nicht gehalten werden, kann für das Haushaltsjahr 2020 kein rechtmäßiger Haushalt aufgestellt und der Rechtsaufsichtsbehörde rechtzeitig vorgelegt werden (§ 81 Abs. 2 GemO).

Um den Umstellungsprozess weiterhin zu unterstützen und zu fördern, werden derzeit, in Zusammenarbeit mit dem Gemeindetag und kommunalen Praktikern, welche das Projekt bereits erfolgreich abgeschlossen haben, „Hinweise für die Umstellung auf das NKHR“ erarbeitet. Diese werden den Kommunen zeitnah zur Verfügung stehen.

4.2 Evaluation des NKHR

Der Landtag von Baden-Württemberg hat am 16. Dezember 2015 das Gesetz zur Änderung gemeindehaushaltsrechtlicher Vorschriften beschlossen (GBl. Nr. 1 v. 14. Januar 2016, Seite 1 ff.). Das Gesetz setzt

die bis dahin gemachten Erfahrungen mit dem NKHR in Landesrecht um.

Der Sicherstellung der notwendigen Liquidität kommt auch im NKHR besondere Bedeutung zu.

Mit der Änderung des § 89 GemO (nunmehr mit der Überschrift „Liquidität“) wird klargestellt, dass Ziel dieser Rechtsnorm nicht die Aufnahme von Kassenkrediten, sondern die Sicherung der stetigen Zahlungsfähigkeit der Kommune (Liquidität) ist. Hierfür ist eine sachgerechte Liquiditätsplanung erforderlich. Im Rahmen der vorgesehenen Änderung des § 22 GemHVO wird eine Mindestliquidität festgeschrieben werden. Zur Sicherstellung der Zahlungsfähigkeit der Kommune sowie zur Vermeidung von Kassenkrediten soll sich der planmäßige Bestand an liquiden Mitteln ohne Kassenkreditmittel in der Regel auf mindestens zwei vom Hundert der Summe der Auszahlungen aus laufender Verwaltungstätigkeit nach dem Durchschnitt der drei dem Haushaltsjahr vorangehenden Haushaltsjahre belaufen (sogen. Liquiditätsreserve). Diese Mindestliquidität ist aus Überschüssen der laufenden Einzahlungen sicherzustellen.

Die VwV Produkt- und Kontenrahmen enthält für die mittelfristige Liquiditätsplanung bereits das Muster 4.2 (Darstellung der voraussichtlichen Liquidität); es wurde im Rahmen der Evaluation fortentwickelt und den Bedürfnissen der Praxis entsprechend angepasst. Der Liquiditätsnachweis ist künftig auch im Rahmen des Jahresabschlusses zu führen. Das entsprechende Muster wird im Rahmen der Fortschreibung der VwV Produkt- und Kontenrahmen für verbindlich erklärt. Damit wird die Bedeutung der Liquidität hervorgehoben und den Kommunen werden die notwendigen Informationen (maschinelle Datenbereitstellung aus den eingesetzten DV-Verfahren) an die Hand gegeben, so dass diese ihre Liquiditätsplanung nachhaltig, sachgerecht und aussagekräftig vornehmen können.

Die überörtliche Prüfung der Eröffnungsbilanz und des ersten Jahresabschlusses werden entkoppelt.

Im Rahmen der ersten überörtlichen Prüfungen unter Geltung des NKHR hat sich gezeigt, dass es für die Kommunen oft nicht möglich ist, die Eröffnungsbilanz gemeinsam mit dem ersten Jahresabschluss der überörtlichen Prüfung vorzulegen. Auf Anregung der GPA wurde die überörtliche Prüfung der Eröffnungsbilanz deshalb von der Prüfung des ersten Jahresabschlusses entkoppelt (Artikel 13 Abs. 5 Satz 4 HHRRefG).

Für Zwecke der überörtlichen Prüfung kann eine maschinelle Bereitstellung bestimmter Planungs-, Buchführungs- und Rechnungsergebnisdaten verlangt werden, wenn für das Haushalts- und Rechnungswesen der Gemeinde ADV-Verfahren eingesetzt werden (§ 114 Abs. 3 GemO). Daneben wurde in § 145 Satz 1 Nr. 7 GemO die Ermächtigungsgrundlage geschaffen, dass durch Verwaltungsvorschrift des Innenministeriums inhaltliche Bestimmungen getroffen werden können, welche Daten in welcher Form maschinell bereitzustellen sind.

Anhand einer finanzwirtschaftlichen Analyse ist im Rahmen der überörtlichen Finanzprüfung, sowohl vergangenheitsorientiert (Basis Rechnungsergebnisse), als auch zukunftsorientiert (Basis Planwerte der mittelfristigen Finanzplanung), zu beurteilen, ob die Kommune finanziell in der Lage ist bzw. sein wird, ihre Aufgaben stetig zu erfüllen (§ 77 GemO). Grundlage der Prüfung sind die von den Kommunen zur Verfügung zu stellenden Planungs- und Buchungsdaten (§ 14 Abs. 2 Satz 2 GemPrO). Für eine sachgerechte finanzwirtschaftliche Analyse im Rahmen der überörtlichen Prüfung müssen die Daten gegenwärtig unter Berücksichtigung der verfahrensspezifischen Besonderheiten aufwändig und kostenintensiv manuell ermittelt und erfasst werden.

Die maschinelle Bereitstellung der Planungs-, Buchführungs- und Rechnungsergebnisdaten wird entsprechend der gesetzlichen Ermächtigung (§ 145 Satz 1 Nr. 7 GemO) in der VwV Produkt- und Kontenrahmen konkretisiert und dv-technisch in einem sog. Lastenheft beschrieben. Parallel zur Gesetzesänderung wurde von Seiten der Regionalen Rechenzentren bereits eine entsprechende maschinelle Schnittstelle zum DZ-Kommunalmaster Doppik (SAP) programmiert. Diese wird im Rahmen der überörtlichen Finanzprüfung derzeit getestet. Die dabei gewonnenen Erfahrungen sollen in das Lastenheft einfließen, welches nach Abschluss der Evaluation auf der Homepage des Innenministeriums veröffentlicht werden wird. Dadurch wird es jedem Programmhersteller bzw. -anbieter möglich sein, den Kommunen für die maschinelle Bereitstellung der Daten eine entsprechend programmierte Schnittstelle zur Verfügung zu stellen.

Zur Beurteilung der finanziellen Leistungsfähigkeit sind einheitliche Kennzahlen erforderlich. Für die Ermittlung und Darstellung dieser Kennzahlen werden neue Muster in der VwV Produkt- und Kontenrahmen

vorgegeben. In § 145 Satz 1 Nr. 7 GemO wurde hierfür die Ermächtigungsgrundlage geschaffen.

Nach § 77 GemO hat die Gemeinde ihre Haushaltswirtschaft so zu planen und zu führen, dass die stetige Erfüllung ihrer Aufgaben gesichert ist (Abs. 1). Die Haushaltswirtschaft ist stets wirtschaftlich und sparsam zu führen (Abs. 2). Eine Kreditgenehmigung nach § 87 Abs. 2 GemO soll unter dem Gesichtspunkt einer geordneten Haushaltswirtschaft erteilt oder versagt werden. Die Genehmigung ist in der Regel dann zu versagen, wenn die Kreditverpflichtungen mit der dauernden finanziellen Leistungsfähigkeit der Gemeinde nicht im Einklang stehen.

Die dauernde Leistungsfähigkeit ist dabei unter Berücksichtigung des Stands der Aufgabenerfüllung (unerledigte Ziele, Erfüllungsdefizite) und der finanziellen Leistungsfähigkeit zu beurteilen. Insbesondere ist zu hinterfragen, inwieweit die Gemeinde künftig in der Lage sein wird, weitere Investitionen zu finanzieren und ihren Schuldendienst zu leisten. Hierbei kommt der mittelfristigen Finanz- und Haushaltsplanung (§ 85 GemO) wesentliche Bedeutung zu. Deren Qualität wird weitestgehend von der Richtigkeit und Belastbarkeit der Planwerte bestimmt (Grundsatz der Haushaltswahrheit). Nur bei einer sorgfältigen Planung können auf Grundlage dieser Werte nachhaltige Entscheidungen getroffen werden.

Die Einhaltung dieser finanzwirtschaftlichen Ziele erfordert eine in die Zukunft gerichtete Steuerung anhand einheitlicher Kriterien/Kennzahlen (siehe Entwurf zum Gesetz zur Reform des Gemeindehaushaltsrechts, Landtagsdrucksache 14/4002 vom 10. Februar 2009, u. a. Ausführungen zu § 80 GemO auf Seite 52 und Geschäfts- und Kommunalfinanzbericht 2015, Kapitel 4.1). Die GPA hat bereits im Oktober 2013 dem Innenministerium Vorschläge für ein „Kennzahlenset“ zur Beurteilung der finanziellen Leistungsfähigkeit übergeben. In § 145 Satz 1 Nr. 7 GemO wurde nunmehr die Ermächtigungsgrundlage für die verbindliche Ermittlung und Darstellung dieser Kennzahlen geschaffen. Die sog. Pflichtkennzahlen werden künftig aufgrund einheitlicher Vorgaben ermittelt und als Anlage zum Haushaltsplan bzw. Jahresabschluss abgebildet werden.

Die Kennzahlen zur Beurteilung der finanziellen Leistungsfähigkeit sind Messgrößen für die Ertrags-, Finanz- und Kapitallage. Grob skizziert, sind die folgenden Kennzahlen aus der Sicht der GPA erforderlich:

● Ertragslage

- ordentliches Ergebnis, ergänzt um die Bedarfskennzahlen
 - Steuerkraft – netto
 - Betriebsergebnis – netto
- Sonderergebnis
- Gesamtergebnis

● Finanzlage

- Zahlungsmittelüberschuss aus laufender Verwaltungstätigkeit
- Mindestzahlungsmittelüberschuss (zur Erwirtschaftung der Tilgungsleistungen ohne Umschuldung und Sondertilgungen)
- Nettoinvestitionsfinanzierungsmittel (Mittel, die nach Abzug des Mindestzahlungsmittelüberschusses aus dem Zahlungsmittelüberschuss aus laufender Verwaltungstätigkeit zur Finanzierung von Investitionen usw. zur Verfügung stehen)
- Liquiditätsreserve (s.o.)
- Liquiditätssicherung (voraussichtliche liquide Eigenmittel zum Jahresende, u. a. auch unter Berücksichtigung übertragener Haushaltsermächtigungen)

● Kapitallage

- Eigenkapital (Kapitalposition), ergänzt um die Bedarfskennzahlen
 - Basiskapital
 - Eigenkapitalquote
 - Fremdkapitalquote
- Goldene Bilanzregel (Verhältnis langfristiges Kapital zu langfristigem Vermögen)
- Verschuldung, ergänzt um die Bedarfskennzahl
 - Nettoneuverschuldung

Im Rahmen der Evaluation des NKHR konnten Fragestellungen und Unklarheiten geklärt bzw. aufgearbeitet werden, die häufig Gegenstand der überörtlichen Finanzprüfung oder von Anfragen waren.

Übertragbarkeit von zweckgebundenen investiven Einzahlungen.

Während die Ansätze für Auszahlungen für Investitionen und Investitionsförderungsmaßnahmen bis zur Fälligkeit der letzten Zahlung verfügbar und damit übertragbar waren (§ 21 Abs. 1 GemHVO), konnten nicht realisierte zweckgebundene investive Einzahlungsansätze bisher nicht in das Folgejahr übertragen werden, auch wenn

deren Realisierung im Folgejahr gesichert war. Diese mussten im folgenden Haushaltsplan neu veranschlagt werden. Künftig wird die Übertragbarkeit von Einzahlungen aus Investitionszuwendungen sowie aus Investitionsbeiträgen und ähnlichen Entgelten für Investitionstätigkeit zugelassen, soweit deren Eingang sicher ist.

Durch die Neuregelung wird es künftig möglich sein, die Einzahlungen und die Auszahlungen einer Investitionsmaßnahme einheitlich in den entsprechenden Haushaltsplänen zu veranschlagen und zu übertragen, wodurch die Transparenz und Nachvollziehbarkeit erhöht werden wird.

Zweckgebundene Rücklagen.

Nach § 23 Satz 2 GemHVO können neben den Ergebnisrücklagen, Rücklagen für andere Zwecke gebildet werden. Diese Regelung hat in der Praxis zu erheblichen Unsicherheiten darüber geführt, unter welchen Voraussetzungen dies zulässig sei. Nunmehr ist vorgesehen, dass zweckgebundene Rücklagen ausschließlich für rechtlich unselbständige örtliche Stiftungen sowie unbedeutendes Treuhandvermögen im Sinne des § 97 Abs. 2 GemO gebildet werden dürfen. Sogen. „Ansparrücklagen“, für welche die Gemeinde (der Gemeinderat) eine bestimmte Verwendung vorgesehen hat, können unterhalb der Ergebnisrücklagen als Davon-Position ausgewiesen werden.

Wertgrenze für immaterielle Vermögensgegenstände.

Der Bürgermeister konnte bereits bisher für bewegliche Vermögensgegenstände des Sachvermögens bis zu einer Wertgrenze von maximal 1.000 Euro festlegen, dass diese nicht bilanziert werden müssen (§ 38 Abs. 4 GemHVO). Mit dieser Festsetzung konnte der Bilanzierungs- und Inventarisierungsaufwand deutlich reduziert werden. Zukünftig soll diese Vereinfachungsregel auch für immaterielle Vermögensgegenstände anwendbar sein.

Aufnahme des Grundsatzes der Ansatzstetigkeit.

Durch die ausdrückliche Aufnahme des Grundsatzes der Ansatzstetigkeit („die auf den vorhergehenden Jahresabschluss angewandten Ansatzmethoden sind beizubehalten“; künftiger § 43 Abs. 1 Nr. 5 GemHVO) wird klargestellt, dass die Bewertungsansätze und -grundsätze nicht ohne Weiteres verändert und angepasst werden dürfen. Diese Regelung orientiert sich an § 246 Abs. 3 HGB.

Klarstellung der Bewertungsgrundlage von Rückstellungen.

Die bisherige Regelung, wonach Rückstellungen in der Höhe des Betrags anzusetzen sind, der nach „vernünftiger Beurteilung notwendig ist“, war für die Praxis zu unbestimmt. Es wird klargestellt, dass Rückstellungen mit dem voraussichtlichen Erfüllungsbetrag anzusetzen und ab einer voraussichtlichen Laufzeit von fünf Jahren abzuzinsen sind (künftiger § 44 Abs. 4 GemHVO).

Aktivierung der notwendigen Erstausrüstung im Rahmen von Baumaßnahmen.

Im Rahmen von Baumaßnahmen ist oftmals der Erwerb einer Vielzahl von Vermögensgegenständen (Erstausrüstung) notwendig, deren einzelner Wert unterhalb der vom Bürgermeister nach § 38 Abs. 4 GemHVO festgelegten Wertgrenze liegt. Der Umfang und der Gesamtbetrag dieser Vermögensgegenstände können aber durchaus einen bedeutenden Umfang erreichen. Deshalb soll es künftig möglich sein, diese Vermögensgegenstände als „Gruppe“ zusammenzufassen und sie gemeinsam über eine durchschnittliche Nutzungsdauer abzuschreiben (künftiger § 46 Abs. 2 Satz 2 GemHVO). Zu beachten ist, dass Verbrauchsgüter (z.B. Sanitärartikel, Reinigungsmittel, Reagenzgläser, Bastelmaterial) nicht mitaktiviert werden dürfen, sondern als konsumtiver Aufwand zu behandeln sind.

Anpassung der Vermögensübersicht.

Während in der Vermögensübersicht (Anlage 23 der VwV Produkt- und Kontenrahmen zu § 55 Abs. 1 GemHVO) der jeweilige Stand des Vermögens zum 01. Januar bzw. 31. Dezember des Haushaltsjahres dargestellt wird, wird im Anlagespiegel nach § 268 HGB die gesamte Entwicklung des Anlagevermögens abgebildet (ausgehend von den ursprünglichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten bis zum Restbuchwert am Abschlussstichtag). Dies führte regelmäßig zu Rückfragen, da in einer Fußnote im Muster der Begriff „Anlagespiegel“ aufgeführt war. Durch eine Anpassung der Anlage wird klargestellt, dass die Vermögensübersicht im NKHR nicht mit dem Anlagespiegel nach HGB gleichzusetzen ist.

Anpassung der Schuldenübersicht.

In der Schuldenübersicht (Anlage 25 der VwV Produkt- und Kontenrahmen zu § 55 Abs. 2, § 61 Nr. 37 GemHVO)

waren bisher die Schulden nach „Restlaufzeiten“ zu differenzieren. Künftig sollen die Tilgungsraten unterteilt in Zahlungsziele bis zu einem Jahr, von einem Jahr bis zu fünf Jahren und von mehr als fünf Jahren abgebildet werden. Dadurch wird die Liquiditätsplanung erleichtert bzw. unterstützt.

Vereinfachungen und Klarstellungen für die erstmalige Bewertung.

Im Rahmen der bisherigen Umstellungsprojekte auf das NKHR wurde deutlich, dass für die erstmalige Bewertung des Vermögens (§ 62 GemHVO) Konkretisierungen und weitere Vereinfachungen erforderlich sind.

- Es wird klargestellt, dass der Grundsatz der Einzelbewertung nach § 43 Abs. 1 Nr. 2 GemHVO auch bei der Übernahme der alten kamerale Anlagenachweise zu beachten ist. So sind beispielsweise Gebäude einheitlich zu bilanzieren. Eine Trennung in Bau- oder Sanierungsabschnitte ist nicht zulässig. Wertansätze, welche aus einem kamerale Anlagenachweis in das NKHR überführt werden sollen, sind daraufhin zu überprüfen.
- Zukünftig können generell alle Vermögensgegenstände, welche mehr als sechs Jahre vor dem Stichtag der Eröffnungsbilanz angeschafft oder hergestellt wurden, nach Erfahrungswerten bewertet werden. Ein Nachweis, dass der Aufwand einer Bewertung nach den Anschaffungs- und Herstellungskosten unverhältnismäßig sei, ist nicht mehr erforderlich.
- Die Ermittlung der Erfahrungswerte nach dem Verfahren der sogenannten Zustandsbewertung ist künftig zulässig. Dies bedeutet, dass ein fiktiver Anschaffungs- oder Herstellungszeitpunkt anhand des Zustands des Vermögensgegenstandes zum Bewertungsstichtag und der an diesem Zustand abgeleiteten ansetzbaren Restnutzungsdauer angesetzt werden kann.
- Zukünftig können bei Grundstücken, insbesondere bei landwirtschaftlich genutzten Grundstücken, Grünflächen und Straßengrundstücken, (aktuelle) örtliche Durchschnittswerte angesetzt werden. Hierbei kann der Wertansatz für Gemeindegebrauchsgrundstücke, ohne Grundstücke für Grünflächen oder Straßen, am Wert der angrenzenden Grundstücke orientiert werden, wobei ein Abschlag bis zur Hälfte des Wertes vorgenommen werden kann.

- Bei den Straßen wird die Bewertung der einzelnen Straßenarten künftig nicht nur mittels örtlicher Durchschnittswerte, sondern auch nach bekanntgemachten Pauschalwerten möglich sein. Es ist vorgesehen, dass deren Veröffentlichung im fortgeschriebenen Bilanzierungsleitfaden erfolgt.
- Schließlich wird klargestellt, dass auch die Ermittlung der Höhe der Sonderposten nach Erfahrungs- oder Pauschalwerten vorgenommen werden soll, wenn der Wertansatz der zugeordneten Vermögensgegenstände ebenfalls auf diesem Weg ermittelt worden ist.