

## 6 Neues Kommunales Haushalts- und Rechnungswesen (NKHR)

### 6.1 Vorbereitungen und Aktivitäten der *GPA*

Schwerpunktthema im Haushalts- und Rechnungswesen ist die Vorbereitung der Prüfungs- und Beratungstätigkeit auf die bevorstehende Umstellung des kommunalen Haushalts- und Rechnungswesens von der Kameralistik auf die Doppik auf der Grundlage der vom Innenministerium erarbeiteten Referentenentwürfe zur Änderung der GemO und zur Neufassung der GemHVO-Doppik. Den Umstellungsprozessen steht die *GPA* aufgeschlossen gegenüber und möchte durch eine aktive Beteiligung zur Erreichung der damit verfolgten Ziele beitragen und vor allem die neue Haushaltssteuerung durch die kommunalen Hauptorgane unterstützen. Deshalb wird sie die Umstellungsbemühungen der Kommunen im Rahmen ihrer Möglichkeiten auch im Wege der Beratung unterstützen und die Umstellungsprozesse zeitnah in ihre Prüfungshandlungen einbeziehen.

Nachfolgend wird in diesem Geschäftsbericht zur Unterstützung umstellungswilliger Kommunen mit einigen grundsätzlichen Beiträgen zum NKHR begonnen. Diese Reihe wird künftig fortgesetzt und soll dazu beitragen, dass sich die Kommunen bereits frühzeitig mit den einzelnen Umstellungsprozessen befassen und rechtzeitig aus eigener Kraft mit den notwendigen Vorbereitungen beginnen können. Darüber hinaus wird die *GPA* die aus ihrem landesweiten Überblick gewonnenen Erfahrungen und Erkenntnisse sowie ihre Rechtsauffassung zu strittigen Problembereichen regelmäßig durch *GPA*-Mitteilungen den Kommunen und Rechtsaufsichtsbehörden übermitteln. Derzeit steht sie im engen Kontakt zu den beiden Pilotgemeinden in Baden-Württemberg, die auf der Grundlage von Ausnahmegenehmigungen ihr Haushalts- und Rechnungswesen zum Jahresbeginn umgestellt haben. Im Laufe des Jahres werden auch deren Umstellungsprozesse zeitnah überörtlich geprüft werden. Die *GPA* ist ferner mit der Prüfung der von der Datenzentrale für das NKHR entwickelten ADV-Programme befasst und hat u.a. unter Mitwirkung des Innenministeriums, der Kommunalen Landesverbände und von Praktikern aus den Verwaltungen Vorschläge zur Anpassung der Buchführungsvorschriften und des Kassenrechts an das NKHR erarbeitet.

Aufgrund der starken Anlehnung des NKHR an handelsrechtliche Bestimmungen hat sich die *GPA* auch selbst organisatorisch entsprechend aufgestellt und intern den Fachbereich der handelsrechtlich ausgerichteten Wirtschaftsführung und des Rechnungswesens der kommunalen Unternehmen mit dem Haushaltsrecht der Kommunen zusammengeführt. Zudem ist zur Lösung NKHR-spezifischer Fragestellungen eine spezielle Arbeitsgruppe eingerichtet worden, der auch erfahrene Fachprüfer angehören, die überwiegend bei Kommunen mit realisierten Umstellungsprozessen eingesetzt werden. Außerdem wird sie sich alsbald mit geeigneten Kennzahlen für eine auf den Ressourcenverbrauch und das Ressourcenaufkommen ausgerichtete kommunale Finanzanalyse beschäftigen. Abgerundet wird die herausragende Bedeutung des neuen Haushalts- und Rechnungswesens innerhalb der *GPA* durch eine Lenkungsgruppe, die sich insbesondere auch mit übergreifenden Problemstellungen beschäftigt und geschäftspolitische Grundsatzfragen entscheidet.

## 6.2 Ziele der Haushaltsreform

Das NKHR ist Ausfluss der seit Anfang der 90er Jahre bundesweit angestellten Überlegungen mit dem Ziel einer effizienteren Steuerung der Kommunalverwaltungen (Stichwort: Neues Steuerungsmodell). Dabei ist übereinstimmend angestrebt worden, die bisherige Verwaltungssteuerung mittels Ausgabeermächtigungen (Inputsteuerung) durch eine Steuerung nach konkret definierten, von dem kommunalen Hauptorgan für die kommunalen Dienstleistungen im Haushaltsplan vorgegebenen Zielen zu ersetzen (Outputsteuerung). Die damit befassten Fachkreise kamen dabei zu der Erkenntnis, dass das grundsätzlich zahlungsorientierte kamerale Rechnungswesen die für diese outputorientierte Verwaltungssteuerung erforderlichen Informationen nicht liefern kann. Deshalb wurde die Forderung nach einer umfassenden Reform des kommunalen Haushaltsrechts auf der Grundlage des Ressourcenverbrauchskonzepts erhoben.

Mit dem NKHR soll somit die neue kommunale zielorientierte Verwaltungssteuerung umgesetzt werden. Teil des Reformprojekts ist auch der Wechsel vom kameralen auf den doppischen Rechnungsstil. Der Wechsel des Buchführungssystems allein, ohne die Übernahme der übrigen steuerungsorientierten Rahmenbedingungen, bliebe hinsichtlich der wirtschaftlichen Verhältnisse einer Kommune allerdings weitgehend wirkungslos, da die Doppik wie die Kameralistik letztlich auch nur Datenmaterial liefert, das in steuerungsrelevante Erkenntnisse und Vorgaben umgesetzt werden muss. Deshalb ist für den Erfolg der Umstellung einer Kommune auf das NKHR die frühzeitige Einbindung der für die Verwaltungssteuerung zuständigen kommunalpolitischen Entscheidungsträger in den Umstellungsprozess wichtig.

## 6.3 Gesetzgebungsverfahren in Baden-Württemberg

In den Ländern Hessen, Niedersachsen und Nordrhein-Westfalen sind die gesetzlichen Regelungen zum NKHR bereits in Kraft. Die Mehrheit der übrigen Bundesländer plant die Einführung zum 01.01.2007. In Baden-Württemberg ist damit zu rechnen, dass die vom Innenministerium auf der Grundlage der Beschlüsse der Innenministerkonferenz vom 21. November 2003 erstellten Änderungsentwürfe zur Gemeindeordnung und Gemeindehaushaltsverordnung-Doppik voraussichtlich im Laufe des Jahres 2007 vom Landtag behandelt und verabschiedet werden, sodass die Anwendung des NKHR auf gesetzlicher Grundlage ab 2008 zu erwarten sein dürfte.

Nach dem gegenwärtigen Diskussionsstand sollen den Kommunen für den Umstieg ein großzügiger Übergangszeitraum von voraussichtlich 6 Jahren und innerhalb dieses Zeitraums weitere Erleichterungen eingeräumt werden. Danach ist der späteste Zeitpunkt für die Anwendung des NKHR voraussichtlich das Haushaltsjahr 2014. Bei den schon vorher das NKHR anwendenden Kommunen können bei der Beurteilung der Gesetzmäßigkeit der Haushalte die nicht erwirtschafteten Abschreibungen und Rückstellungen außer Betracht bleiben, wenn mindestens die Tilgungen nach bisherigem Recht erwirtschaftet werden. Im Übrigen ist beabsichtigt, die vorgesehenen Regelungen über den Haushaltsausgleich unter Mitwirkung der Kommunalen Landesverbände bis zum Haushaltsjahr 2014 zu überprüfen (Revisionsklausel).

Auch wenn wesentliche Ziele und Elemente der Haushaltsreform zunächst ausgesetzt werden, bleiben die Einführung der outputorientierten Steuerung zur Verbesserung der Wirtschaftlichkeit des Verwaltungshandelns und die dazu notwendige Informationsgewinnung als Hauptziele bestehen. Bei rechtzeitigem Beginn ist ausreichend Zeit vorhanden, die notwendigen Umstellungsprozesse sachgerecht vorzubereiten und mit eigenem Personal ohne fremde Hilfe zu erledigen.

## 6.4 Allgemeines

Zur Erreichung der Ziele des bundesweiten Reformprozesses des Kommunalen Haushalts- und Rechnungswesens ist zunächst das reine Geldverbrauchs-konzept der Kameralistik auf ein produktbezogenes Ressourcenverbrauchs-konzept auf doppischer Grundlage umzustellen. **Ressourcenverbrauch** in diesem Sinne ist der als „Aufwand“ bezeichnete Verzehr von Vermögen (auch Sachvermögen). Das **Ressourcenaufkommen** - „Ertrag“ in Form von Steuern, Gebühren, Beiträgen und Zuweisungen - ist dazu bestimmt, das verzehrte Vermögen zu ersetzen und so die finanzielle Überlebensfähigkeit eines Gemeinwesens auf Dauer zu sichern. Die Begriffe Aufwand und Ertrag entsprechen der Terminologie des kaufmännischen Rechnungswesens. Dem neuen Rechnungskonzept liegt das Prinzip der intergenerativen Gerechtigkeit zugrunde, nach dem jede Generation die von ihr verbrauchten Ressourcen durch Abgaben wieder ersetzen soll. Aus Gründen der Praktikabilität ist dieses Prinzip auf die interperiodische Gerechtigkeit heruntergebrochen worden, nach der die Deckung des Ressourcenverbrauchs in jeder Rechnungsperiode (Haushaltsjahr), spätestens im letzten Jahr der Finanzplanung durch Ressourcenaufkommen gefordert wird. Dabei sind im Vergleich zum kameralistischen Geldverbrauchs-konzept der Werteverzehr (z.B. Abschreibungen) des gesamten (unbeweglichen und beweglichen) Vermögens (Anlage- und Finanzvermögen) darzustellen und die Aufwendungen und Erträge des Haushaltsjahres unabhängig von den Zahlungen im Jahresabschluss zu berücksichtigen (z.B. aus der Bildung von Rückstellungen).

Erst mit dem vollständigen Ansatz des gesamten Ressourcenverbrauchs in der Haushaltsplanung und der Rechnungslegung ist - bezogen auf die einzelnen Verwaltungsleistungen (Produkte) - eine Verbesserung der Verwaltungssteuerung möglich. Dazu bedarf es aber auch noch der Vereinbarung von Leistungs- und Finanzziele mit dem jeweiligen Produktverantwortlichen im Rahmen der produktorientierten Haushaltsplanung. Im Zuge der Rechnungslegung ist die Zielerreichung zu kontrollieren und bei deren Verfehlung sind entsprechende Maßnahmen zu ergreifen. Somit ist mit der Haushaltsreform auch eine stärkere Dezentralisierung der Bewirtschaftungsbefugnis für den Ressourceneinsatz auf die Fachebene verbunden.

## 6.5 Komponenten der Haushaltsplanung und des Rechnungswesens

Die steuerungsrelevanten Informationen werden aus dem doppischen Rechnungswesen gewonnen und insbesondere im Haushaltsplan entsprechend den örtlichen Verhältnissen aufbereitet. Der doppische Haushalt besteht aus dem Ergebnishaushalt und dem Finanzhaushalt. Neben diesen beiden entspre-

chenden Rechnungskomponenten besteht der doppische Jahresabschluss auch noch aus der Vermögensrechnung (Bilanz). Die einzelnen Komponenten des Haushaltsplans und des Jahresabschlusses dienen den nachfolgend beschriebenen Zwecken.

### **6.5.1 Ergebnishaushalt und Ergebnisrechnung**

Im **Ergebnishaushalt bzw. der Ergebnisrechnung** sind das Ressourcenaufkommen und der Ressourcenverbrauch einer Rechnungsperiode insgesamt darzustellen. Somit enthält diese Planungs- und Rechnungskomponente sämtliche Erträge und Aufwendungen eines Haushaltsjahres und entspricht im Wesentlichen der handelsrechtlichen Gewinn- und Verlustrechnung. Gegenüber der Kameralistik sind zusätzlich für das gesamte Vermögen die den Werteverzehr darstellenden Abschreibungen und die im Haushaltsjahr wirtschaftlich verursachten erfolgswirksamen Vorgänge (z.B. aus der Bildung/Auflösung von Rückstellungen, Ertragszuschüssen, Rechnungsabgrenzungsposten) unabhängig von der Zahlungswirksamkeit anzusetzen. Damit ist u.a. der Nachweis zu erbringen, ob entsprechend dem Prinzip der interperiodischen Gerechtigkeit der Ressourcenverbrauch durch Ressourcenaufkommen gedeckt ist oder nicht. Dieses Ergebnis wird somit vor allem darüber Auskunft geben, ob die Haushaltswirtschaft ordnungsgemäß geführt wird und die Aufgabenerfüllung der Kommune gesichert ist. An diesem Ergebnis wird auch die Gesetzmäßigkeit eines kommunalen Haushalts zu beurteilen sein. Ein unausgeglichener Ergebnishaushalt führt aber nicht zwangsläufig zur Rechtswidrigkeit des Haushalts. Er ist immer noch gesetzmäßig, wenn im Finanzplanungszeitraum unter Berücksichtigung der Fehlbeträge in einem mehrstufigen Verfahren auch durch den Einsatz eines (außerordentlichen) Sonderergebnisses bzw. von Überschussrücklagen und durch Ausschöpfung aller Sparmöglichkeiten spätestens im letzten Jahr ein Ausgleich darstellbar ist. Ist dies nicht möglich, kann die Gesetzmäßigkeit durch ein Haushaltsstrukturkonzept nachgewiesen werden, das den Haushaltsausgleich in den nächsten fünf Jahren sicherstellt.

Nach den derzeit vorgesehenen Übergangsbestimmungen sollen diese Ausgleichsbestimmungen aber bis zum Jahr 2014 ausgesetzt und zusammen mit den Kommunalen Landesverbänden auch nochmals überprüft werden. Solange soll die Gesetzmäßigkeit der Haushalte auch bei den auf das NKHR umgestiegenen Kommunen im Wesentlichen nach bisherigem Recht weiter beurteilt werden. Dazu wird nach Auffassung der *GPA* allerdings eine Überleitungsrechnung „vom doppischen zum kameralen Haushaltsergebnis“ notwendig sein, in der die Finanzierung der Tilgungen ohne Berücksichtigung nicht erwirtschafteter Abschreibungen und Rückstellungen bei einem nach derzeitigen Regelungen ausgeglichenen Haushalt nachzuweisen ist.

### **6.5.2 Finanzhaushalt und Finanzrechnung**

Mit dem **Finanzhaushalt bzw. der Finanzrechnung** sollen neben der Investitions- und Finanzierungstätigkeit vor allem auch die Entwicklung der liquiden Mittel dargestellt werden. Sie entsprechen im Wesentlichen der handelsrechtlichen Kapitalflussrechnung, die aber nur für Konzerne vorgeschrieben ist. Insoweit stellt die Planungs- und Rechnungskomponente im Vergleich zur Privatwirtschaft für die Kommunen ein zusätzliches Instrument zur Beurteilung der Finanzlage dar. Darunter ist die Fähigkeit der Kommune zu verstehen, ihren Zah-

lungsverpflichtungen nachkommen zu können. Im Finanzhaushalt und in der Finanzrechnung werden die Ein- und Auszahlungen aus der laufenden Verwaltungstätigkeit des Ergebnishaushalts/der Ergebnisrechnung sowie der Investitions- und Finanzierungstätigkeit dargestellt. Die beiden letztgenannten Bereiche entsprechen im Wesentlichen dem bisherigen Vermögenshaushalt. Der Zahlungsmittelsaldo aus der laufenden Verwaltungstätigkeit entspricht dem Cashflow aus laufender Tätigkeit der kaufmännischen Kapitalflussrechnung und zeigt gemeinsam mit dem Cashflow aus der Investitionstätigkeit die Innenfinanzierungskraft (einschl. Erträgen aus Steuern) auf. Der Cashflow aus der Finanzierungstätigkeit stellt dagegen die Außenfinanzierung dar. Darüber hinaus enthält die Finanzrechnung die haushaltsfremden, durchlaufenden Zahlungen, die im Finanzhaushalt nicht zu veranschlagen sind.

Der Finanzhaushalt ist grundsätzlich nicht auszugleichen. Für die Finanzplanung ist allerdings vorgesehen, dass spätestens im letzten Jahr neben den Erträgen und Aufwendungen auch die Investitionsauszahlungen und deren Deckungsmöglichkeiten ausgeglichen sein sollen, sofern kein Haushaltsstrukturkonzept besteht (§ 9 Abs. 4 E-GemHVO). Die Verpflichtung zum Haushaltsausgleich bezieht sich als Konsequenz aus dem Ressourcenverbrauchskonzept nur auf die ordentlichen Aufwendungen und Erträge des Ergebnishaushalts und nicht wie bisher auf den Gesamthaushalt aus Verwaltungs- und Vermögenshaushalt. Gleichwohl kommt der Beurteilung der Finanzlage als Ergebnis des Finanzhaushalts genauso große Bedeutung zu wie der Ertragslage als Ergebnis des Ergebnishaushalts. Ihre Entwicklung ist nämlich sowohl für die Beurteilung der Gesetzmäßigkeit des Haushalts als auch für Investitionsentscheidungen der Kommunen maßgebend von Bedeutung. Insofern und im Blick auf die intergenerative Gerechtigkeit erscheint auch ein Ausgleich der Einzahlungen und Auszahlungen des Finanzhaushalts sinnvoll.

Die Finanzrechnung ist nicht wie die handelsrechtliche Kapitalflussrechnung aus dem Jahresabschluss abzuleiten, sondern ganzjährig mitzuführen. Damit gibt sie unterjährig Auskunft über die jeweilige Liquiditätssituation. Dieser Saldo der Einzahlungen und Auszahlungen entspricht den in der Vermögensrechnung (Bilanz) auszuweisenden liquiden Mitteln.

### 6.5.3 Teilhaushalte und Teilrechnungen

Die mit der Haushaltsreform angestrebte Verbesserung der Verwaltungssteuerung wird durch eine neue Gliederung des Haushaltsplans und des Rechnungswesens umgesetzt. Statt der bisherigen Gliederung in Einzelpläne wird der Gesamthaushalt in **Teilhaushalte** gegliedert. Die Teilhaushalte bestehen aus einem **Teilergebnishaushalt** und einem **Teilfinanzhaushalt** und bilden ein Budget (Bewirtschaftungseinheit). Sie sind mindestens nach den 21 Produktbereichen zu gliedern, die in dem Produktplan Baden-Württemberg vorgegeben sind und den Gliederungsplan nach der VwV-Gliederung und Gruppierung ersetzen. Die Gliederung kann aber auch nach der jeweiligen örtlichen Verwaltungsorganisation erfolgen. Eine darüber hinausgehende tiefere Gliederung nach Produktgruppen, Einzelprodukten oder auch örtlichen Organisationseinheiten ist der Entscheidung der einzelnen Kommune vorbehalten. Deshalb hat jede Kommune vor dem Umstieg auf das NKHR festzulegen, ob sie an der bisherigen stark differenzierten Haushaltsgliederung festhalten oder zu einer auf wesentliche Merkmale aggregierten Darstellung übergehen will. Für diese

Entscheidung ist insbesondere maßgebend, ob sich die politische Steuerung auf die in den Produktbereichen zusammengefassten Gesamtleistungen beschränken oder ihre Einflussmöglichkeiten über einzelne Produktgruppen hinaus sogar auf einzelne Produkte ausdehnen will. Eine frühzeitige Diskussion darüber mit den politischen Entscheidungsträgern ist zu empfehlen. Derzeit zeichnet sich eher die Tendenz zum Umstieg entsprechend der vorhandenen Verwaltungsorganisation ab. Dies hat den Vorteil, dass größere Veränderungen in der Verwaltungsorganisation vermieden werden. Dagegen hätte eine von der bisherigen Verwaltungsorganisation stark abweichende Haushaltsgliederung möglicherweise eine Anpassung und weitgehende Zusammenfassung der Aufgaben-, Fach- und Ressourcenkompetenzen zur Folge.

Die Frage des Detaillierungsgrads ist von den örtlichen Verhältnissen abhängig, insbesondere von der Größe und Verwaltungskraft der Kommune. Dabei ist auch zu berücksichtigen, dass bei einem höheren Detaillierungsgrad vor allem die Verteilung der Steuerungskosten und Serviceleistungen auf eine größere Anzahl von Produkten hauptsächlich in der Teilergebnisrechnung aufwendiger ist. Die Haushaltstransparenz dürfte dadurch aber gewinnen. Im Blick auf die mit der outputorientierten neuen Verwaltungssteuerung verfolgten Ziele, die auch spezielle Zielvereinbarungen und Zielüberprüfungen mit dem jeweiligen Budgetverantwortlichen erfordern, kann derzeit noch nicht eingeschätzt werden, ob eher eine grobe oder detailliertere Haushaltsgliederung vorteilhafter ist. Jedenfalls sind die **Teilhaushalte** primäre Instrumente zur **internen Steuerung** des Verwaltungshandelns, während dem **Gesamthaushalt** in erster Linie eine **externe Informationsfunktion** zukommt.

Die Rechnungskomponenten zur Ergebnis- und Finanzplanung sind die Ergebnis- und Finanzrechnung, mit denen im Wesentlichen die Erreichung der vorgegebenen Planungsziele nachzuweisen ist. Bei Zielabweichungen können dann die Ursachen festgestellt und entsprechende Korrekturmaßnahmen ergriffen werden.

#### **6.5.4 Vermögensrechnung/Bilanz**

Neben der Ergebnis- und Finanzrechnung einschließlich der Teilrechnungen besteht der Jahresabschluss noch aus der **Vermögensrechnung**, die mit der kaufmännischen **Bilanz** vergleichbar ist. Eine Planbilanz als entsprechende Plankomponente ist nicht aufzustellen. Die Vermögensrechnung (Bilanz) enthält Informationen über das Vermögen und dessen Finanzierung, die es in der kameralen Jahresrechnung bisher nicht gibt. Die Kommune hat beim Umstieg auf das NKHR erstmals eine Eröffnungsbilanz aufzustellen, in der alle (beweglichen, unbeweglichen und sonstigen) Vermögensgegenstände samt Forderungen und Geldbeständen sowie die Schulden mit ihrem Wert anzusetzen sind. Beim Umstieg auf das NKHR und am Ende eines jeden Haushaltsjahres ist mittels Inventur ein Inventar zu erstellen und dieses mit der Eröffnungs- und sodann mit den Schlussbilanzen abzustimmen. Somit gibt die Bilanz zum jeweiligen Stichtag unter Einbezug der Ergebnisse der Ergebnisrechnung und der Finanzrechnung Auskunft über die Zusammensetzung und den Wert des gesamten Vermögens sowie über Art und Anteile der zur Finanzierung eingesetzten Mittel. Zudem sind auch die in der jeweiligen Rechnungsperiode wirtschaftlich verursachten Verpflichtungen unabhängig von ihrer meist späteren Zahlung gesondert auszuweisen (z.B. Pensionsrückstellungen). Insoweit vermittelt

die Bilanz einen umfassenden Überblick über die tatsächliche Vermögenslage, wie sie bei der Kameralistik nicht möglich ist.

### 6.5.5 Jahresabschluss

Mit dem doppelischen **Jahresabschluss** ist somit eine umfassende Darstellung der finanzwirtschaftlichen Verhältnisse wie bei privatwirtschaftlichen Unternehmen möglich. Sie ergeben sich aus der Gesamtschau über die Ertragslage nach der Ergebnisrechnung sowie über die Finanzlage nach der Finanzrechnung und die Vermögenslage nach der Bilanz. Dazu sind aber auch die vorgeschriebenen **Anhangsangaben** über die angewandten Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden sowie über die Ausübung etwaiger Wahlrechte zu berücksichtigen. Der sich auch aus diesen Kriterien ergebende Verlauf der Haushaltswirtschaft und die Lage der Kommune ist von der Verwaltung unter Hinweis auf Planabweichungen in einem **Rechenschaftsbericht** darzustellen und zu erläutern, der im Wesentlichen dem handelsrechtlichen Lagebericht entspricht.

Infolge der zahlreichen Ausgliederungen von Aufgabenbereichen aus den Kommunalhaushalten ist eine finanzwirtschaftliche Gesamtsicht nur schwer möglich. Deshalb sind insbesondere die Jahresabschlüsse der Eigenbetriebe, Eigen- und Beteiligungsgesellschaften, der Zweckverbände und Verwaltungsgemeinschaften, rechtlich selbständigen kommunalen Stiftungen sowie der sonstigen kommunalgestützten, selbständigen Aufgabenträger mit dem Kommunalen Jahresabschluss grundsätzlich zu einem Gesamtabschluss zu konsolidieren, wenn mehr als drei dieser externen Aufgabenträger vorhanden sind. Allerdings soll die Konsolidierungspflicht bis 2017 ausgesetzt werden.

Im Zusammenhang mit der Anwendung des NKHR wird häufig auf handelsrechtliche Sichtweisen verwiesen. Es ist aber zu beachten, dass die handelsrechtlichen Vorschriften auf den Gläubigerschutz ausgerichtet sind, während bei den Kommunen hauptsächlich die Erfüllung auch aufgabenbedingt defizitärer Einrichtungen der Daseinsvorsorge im Vordergrund steht. Deswegen sind im Entwurf der GemHVO-Doppik auch vom Handelsrecht abweichende Ansätze vorgesehen, weshalb eine uneingeschränkte handelsrechtliche Auslegung der vorgesehenen Bestimmungen über die Haushaltsführung und das Rechnungswesen nicht sachgerecht wäre.

## 6.6 Vorbereitende Maßnahmen

Für die Umstellung auf das NKHR ist eine **gründliche Projektplanung** erforderlich. Besonders wichtig ist aber auch, dass die Verwaltungsführung und das politische Hauptorgan (Gemeinderat, Kreistag) hinter dem Projekt stehen und die übrige Verwaltung frühzeitig informiert und eingebunden wird. Für die Umstellung sollte eine ausreichende Zeitspanne vorgesehen werden. Die Dauer der Umstellungsphase ist hauptsächlich abhängig von der Größe der Kommune, der quantitativen und qualitativen Verwaltungskraft sowie der vorhandenen Anlagenbewertung. Hinsichtlich der Vermögens Erfassung und -bewertung werden es insbesondere die badischen Kommunen etwas leichter haben, sofern die Vermögensrechnung nicht zu aggregiert (weiter) geführt worden ist. Nach Auffassung der *GPA* sollte der gesamte Umstellungsprozess von den Kommunen weitestgehend selbst mit eigenem Personal erledigt werden, zumal der Gesetzgeber für die erstmalige Vermögens Erfassung und -bewertung er-

hebliche Erleichterungen zulässt. Die *GPA* ist auch gerne bereit, die Kommunen bei der Lösung ihrer Fragestellungen praxisorientiert und kompetent zu unterstützen.

Bei der Projektplanung für die Umstellung auf das NKHR sind insbesondere folgende Verfahrensschritte zu berücksichtigen:

- Information des Gemeinderats über die Einführung und Grundsatzbeschluss,
- Festlegung des Projektverantwortlichen und der Projektteams. Es wird empfohlen, z.B. für die Anlagenerfassung und -bewertung, die Haushaltsplanung mit Budgetierung, die Finanzbuchhaltung und die Auswahl der Software einzelne Projektteams einzusetzen,
- Schulung der mit der Umstellung betrauten Mitarbeiterinnen und Mitarbeiter,
- Auswahl einer geeigneten Standardsoftware (evtl. auch für die Inventarisierung und Bewertung des Vermögens),
- Erfassung und Bewertung des Vermögens und der Schulden (z.B. Grundstücke, Gebäude, Straßen, bewegliches Vermögen, Rückstellungen, Rechnungsabgrenzungsposten),
- Bereinigung der kameralen Haushaltsrechnung von „Altlasten“, insbesondere von problematischen Kasseneinnahmeresten,
- Erstellen eines Produktplans für die Haushalts- und Rechnungsgliederung,
- Erstellen des ersten produktorientierten doppischen Haushalts,
- Erstellen eines Kontenplans (auf der Grundlage des Kontenrahmens),
- Organisation der doppischen Finanz- und ggf. Geschäftsbuchhaltung,
- Erstellen der Eröffnungsbilanz.

Die *GPA* empfiehlt eine möglichst frühzeitige Befassung mit dem NKHR, auch wenn derzeit erst an eine spätere Umstellung gedacht wird. Die Vermögenserfassung und -bewertung jedenfalls sollte zumindest in Teilbereichen bereits jetzt angegangen werden. Dabei ist vor allem im Blick auf das veränderte Verwaltungsgebührenrecht (neuerdings Gebühren für öffentliche Leistungen ausgenommen Benutzungsgebühren) zu berücksichtigen, dass Verwaltungsgebühren ab dem nächsten Jahr kostendeckend zu erheben sind und für die notwendigen Kalkulationen der Wert des für die Verwaltungsleistungen verwendeten Vermögens (Verwaltungsgebäude einschl. Grundstücke, Ausstattungs- und Ausrüstungsgegenstände, Geräte usw.) baldmöglichst festzustellen ist.

## **6.7 Erfassung und Bewertung des Anlagevermögens**

Im Rahmen des Ressourcenverbrauchskonzepts ist der periodengerechte Werteverzehr (Abschreibungen) des gesamten Vermögens einer Kommune darzustellen. Dies erfordert zuerst die Erfassung aller Vermögensgegenstände mittels



Inventur und deren Wertfeststellung. Die Ergebnisse sind in einem Inventar festzuhalten. Dasselbe gilt für die zu deren Finanzierung von Dritten erhaltenen Zuweisungen, Zuschüsse und Beiträge (Ertragszuschüsse). Der Ansatz von Abschreibungen und die Auflösung bzw. Absetzung von Ertragszuschüssen ist bisher nur bei Hilfsbetrieben und Einrichtungen vorzunehmen, die i.d.R. ganz oder zum Teil aus Entgelten finanziert werden (sog. kostenrechnende Einrichtungen). Die dafür schon bisher geführten Nachweise können grundsätzlich in das NKHR übernommen werden (z.B. Bauhof, Friedhof, Abwasserbeseitigung, Wasserversorgung). Das gilt grundsätzlich auch für die Werte aus der Vollvermögensrechnung (VVMR), die wohl überwiegend von Kommunen im badischen Landesteil geführt wird. Allerdings dürften diese nach Erfahrungen der *GPA* nur eingeschränkt verwendet werden können, da sie meistens in stark aggregierter Form vorliegen (z.B. Sammelposten für alle bebauten Grundstücke und Gebäude). Wegen der vorgesehenen Einzelbewertung, aber auch wegen einer sachgerechten Wertfortschreibung (z.B. Abgänge, Wertminderung) werden trotz VVMR wohl für eine Vielzahl von Vermögensgegenständen die Wertansätze ermittelt werden müssen. Die Erfassung und Wertfeststellung erstrecken sich im Wesentlichen im Bereich des unbeweglichen Vermögens auf die Grundstücke, Gebäude, Gemeinde- und Kreisstraßen, Wege und Plätze sowie im Bereich des beweglichen Vermögens auf die Ausstattungs- und Ausrüstungsgegenstände (z.B. Telefon, EDV, Mobiliar, Fahrzeuge und sonstige Geräte). Diese umfassende erstmalige Wertermittlung ist ein sehr zeitaufwendiger Schwerpunkt der Umstellung auf das NKHR und sollte daher frühzeitig angegangen und durch entsprechend vorbereitete Projektgruppen durchgeführt werden. Mit eigenem Personal wird in kleineren bis mittleren Gemeinden für diesen Umstellungsprozess realistischerweise ein Zeitraum von mindestens ein bis zwei Jahren anzunehmen sein.

Das gesamte Vermögen ist grundsätzlich zu historischen **Anschaffungs- und Herstellungskosten abzüglich der aufgelaufenen Abschreibungen** auszuweisen. Den Kommunen soll aber ein **Wahlrecht** eingeräumt werden, ihr Vermögen in das Verwaltungsvermögen und in das realisierbare Vermögen zu trennen. Zum realisierbaren Vermögen gehört insbesondere das zum Verkauf bestimmte Bauland und Bauerwartungsland sowie das wirtschaftlich genutzte Grundvermögen. Letzteres umfasst das land- und forstwirtschaftlich genutzte Grundvermögen einschließlich der Bauten sowie den Aufwuchs (z.B. Wald), Wohngrundstücke, Gaststätten usw. Das realisierbare Vermögen ist abweichend vom Verwaltungsvermögen mit dem i.d.R. höheren Veräußerungswert anzusetzen. Deshalb hat die bei der Erstellung der Eröffnungsbilanz zu treffende Entscheidung über den getrennten Ausweis des realisierbaren Vermögens wesentliche Auswirkungen auf das Bilanzbild und führt wegen der höheren Vermögenswerte in der Eröffnungsbilanz und den Folgebilanzen zu einem höheren Basiskapital (s. u.).

Beim Anschaffungs- und Herstellungskostenbegriff ist von den handelsrechtlichen Definitionen auszugehen, wobei die Vermögensgegenstände grundsätzlich einzeln zu bewerten sind. Die Anschaffungs- und Herstellungskosten sind um planmäßige Abschreibungen zu vermindern. Für die anwendbaren Abschreibungssätze gilt wohl die verbindliche Anlage zu § 46 E-GemHVO-Doppik. Nach Auffassung der *GPA* kann in Einzelfällen die tatsächliche Nutzungsdauer und somit der Ressourcenverbrauch von den vorgegebenen Abschreibungssätzen auch abweichen. Anzustreben sind aber zumindest bei steuerpflichti-

gen und nach dem KAG abgabenerhebenden Einrichtungen identische Abschreibungssätze. Ansonsten wären zusätzliche Abschlüsse oder wenigstens Überleitungsrechnungen aufzustellen und separate gebührenrechtliche Ergebnisse zu ermitteln. Nach derzeitiger Einschätzung der *GPA* müsste den Kommunen zur wirklichkeitsgetreuen Darstellung des Ressourcenverbrauchs mehr Flexibilität bei der vorgegebenen Nutzungsdauer eingeräumt werden.

Für die Bewertung der Vermögensgegenstände gilt der **Grundsatz der Einzelbewertung**, d.h., dass grundsätzlich die Anschaffungs- und Herstellungskosten sowie die Abschreibungen für jeden einzelnen Vermögensgegenstand festzustellen sind. Ein Vermögensgegenstand ist selbstständig verkehrsfähig und nutzbar und somit gegenüber anderen Vermögensgegenständen abgrenzbar. Das Haushaltsrecht lässt entsprechend dem Handelsrecht als Bewertungsvereinfachungsverfahren das **Festwertverfahren** und die **Gruppenbewertungen** zu. Die Anwendung des Festwertverfahrens ist zulässig bei Vermögensgegenständen des Sachanlagevermögens sowie bei Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffen, wenn sie regelmäßig ersetzt und von nachrangiger Bedeutung sind. Zugänge werden als Aufwand in der Ergebnisrechnung und Abgänge überhaupt nicht gebucht. Jedoch ist i.d.R. alle drei Jahre eine Inventur durchzuführen. Die nicht abzuschreibenden Festwerte können angesetzt werden (z.B. bei der Ausstattung von Schulräumen, Kindergärten u. Ä.). Eine weitere Bewertungsvereinfachung ist die Gruppenbewertung durch Zusammenfassung gleichartiger oder annähernd gleichartiger Vermögensgegenstände mit dem gewogenen Durchschnittswert. Diese Möglichkeit bietet sich bei gleichartigen oder annähernd gleichwertigen beweglichen Vermögensgegenständen insbesondere für das Vorratsvermögen an, das häufig zu unterschiedlichen Preisen beschafft und bei gemeinsamer Lagerung durchmischt wird. Am Jahresende lässt sich somit nicht mehr genau feststellen, welchen Wert z. B. das verbrauchte Streusalz und der Restbestand haben. Typischer Anwendungsfall dürften die Vorräte eines Bauhofs sein. Ein weiterer Anwendungsfall dürfte z.B. die Ausstattung von Klassenräumen, aber auch die Bestuhlung von Hallen sein. Außerdem kann für den Wertansatz gleichartiger Vermögensgegenstände des Vorratsvermögens unterstellt werden, dass die zuerst oder zuletzt angeschafften oder hergestellten Vermögensgegenstände zuerst oder in anderer Reihenfolge verbraucht oder veräußert worden sind (Verbrauchsfolgeverfahren).

Vereinfachungen gelten durch den Verweis auf das Steuerrecht auch für die **geringwertigen Wirtschaftsgüter** (GWG). Das sind der Abnutzung unterliegende, selbständig nutzbare Vermögensgegenstände des Anlagevermögens, deren Anschaffungs- oder Herstellungskosten 410 Euro ohne Umsatzsteuer nicht übersteigen. Diese GWG können im Anschaffungsjahr in voller Höhe als Aufwand in der Ergebnisrechnung dargestellt werden, wenn sie buchhalterisch gesondert behandelt werden. Sie sind anstatt im Anlagennachweis in einem separaten Verzeichnis unter Angabe des Tages der Anschaffung/Herstellung, der Kosten der Anschaffung/Herstellung und der Bezeichnung des Gegenstands nachzuweisen. Auf diesen gesonderten Nachweis kann auch verzichtet werden, wenn sich diese Angaben aus der Buchführung (z.B. Konto „Geringwertige Wirtschaftsgüter“) jederzeit herleiten lassen. Für die beweglichen Vermögensgegenstände des Sachanlagevermögens bis zu einem Wert von 60 EUR kann der Bürgermeister auch davon befreien.

Die Vermögensgegenstände und die Schulden sind zu Beginn (Eröffnungsbilanz) und am Ende eines jeden Haushaltsjahres mittels **Inventur** zu erfassen. Das Ergebnis der Inventur ist zusammen mit der Bewertung in einem **Inventar** festzuhalten und dieses mit der Eröffnungsbilanz bzw. den späteren Schlussbilanzen abzustimmen. Sofern sich Differenzen zwischen Buchhaltung und Inventar ergeben, sind die tatsächlich festgestellten Vermögensgegenstände (und Schulden) im Inventar maßgeblich.

## 6.8 Rückstellungen

Ausfluss aus der Darstellung des Ressourcenverbrauchs ist die periodengerechte Zuordnung von ungewissen Verbindlichkeiten für Aufwendungen. Dafür sind Rückstellungen für solche Aufwendungen zu bilden, die wirtschaftlich dem Haushaltsjahr zuzuordnen sind, deren Höhe und/oder Fälligkeit am Bilanzstichtag aber noch nicht feststehen. Insofern fallen Aufwands- und Auszahlungszeitpunkt auseinander. Entsprechend dem Kassenwirksamkeitsprinzip kennt das derzeitige Haushaltsrecht keine Rückstellungen. Sie werden grundsätzlich in Verpflichtungsrückstellungen und Aufwandsrückstellungen eingeteilt. Verpflichtungsrückstellungen beruhen auf einer Außenverpflichtung, während Aufwandsrückstellungen der periodengerechten Zuordnung intern verursachter Aufwendungen dienen. Von den zugelassenen (sieben) Rückstellungen stellt nur die Instandhaltungsrückstellung eine Aufwandsrückstellung dar. Insoweit stehen den übrigen Rückstellungen jeweils Ansprüche Dritter gegenüber. Die Pensionsrückstellungen und die Rückstellungen für Rekultivierung und Nachsorge geschlossener Deponien haben langfristigen Charakter. Insbesondere die Erwirtschaftung der Nachsorgerückstellung über Abfallgebühren (ausgeglichenes ordentliches Ergebnis) erhöht die langfristige Liquidität, die bis zur Verwendung der Rückstellung zur Finanzierung von langfristigem Vermögen verwendet werden kann. Es ist jedoch darauf zu achten, dass die Mittel bei Bedarf für ihren Zweck verfügbar sind.

Mit Ausnahme der Nachsorgerückstellung sind die Mittel der in der Eröffnungsbilanz (erstmalig) auszuweisenden Rückstellungen bisher nicht erwirtschaftet worden und deswegen auch nicht im Kassenbestand enthalten. Sie reduzieren das Basiskapital (Eigenkapital) entsprechend.

Nach dem Verordnungsentwurf dürften neben den folgenden Rückstellungen keine weiteren gebildet werden. Allerdings besteht beim Vorliegen der Tatbestände eine zwingende Bilanzierungsverpflichtung.

- **Rückstellungen für Pensionsverpflichtungen aufgrund von beamtenrechtlichen oder vertraglichen Ansprüchen**

Wohl bei jeder Kommune werden Pensionsrückstellungen zu bilden sein und i.d.R. wertmäßig die bedeutendste Rückstellung darstellen. Sie sind infolge der Versorgungsansprüche der Bediensteten gegenüber der Kommune während der (aktiven) Dienstzeit zu bilanzieren, auch wenn der Kommunale Versorgungsverband (KVBW) anstelle der Kommunen die Pensionen später ausbezahlt. Der Versorgungsanspruch des Versorgungsberechtigten gegen die Kommune bleibt (zunächst) von der Leistung durch den KVBW unberührt. Allerdings werden die Kommunen durch die Ruhegehaltszahlungen des KVBW an die Versorgungsempfänger von ihren Pensionsver-

pflichtungen befreit. Insofern ist der Grund für die Rückstellung entfallen und sie ist entsprechend aufzulösen. Auf das ordentliche Ergebnis der Ergebnisrechnung wirkt sich neben der Umlagenzahlung an den KVBW die Differenz zwischen der Rücklagenzuführung für die Erhöhung der Versorgungsanswartschaften der aktiven Versorgungsberechtigten und den Auflösungen infolge der Ruhegehaltszahlungen des KVBW an Pensionäre aus. Ein Zahlungsmittelfluss erfolgt aber nur durch die Versorgungsumlage an den KVBW. Die Höhe und spätere Veränderung der Pensionsrückstellungen ist für die aktiven Anspruchsberechtigten und die Ruheständler durch versicherungsmathematisches Einzelgutachten zu ermitteln. Dafür sind auch etwaige Dienstherrenwechsel zu berücksichtigen. Nach § 107b BeamtVG tragen der abgebende und aufnehmende Dienstherr bei Eintritt des Versorgungsfalls die anteiligen Versorgungsbezüge unter bestimmten Voraussetzungen, wenn ein Beamter im Einvernehmen beider Dienstherrn nach dem 01.10.1994 versetzt wurde. Der Begriff der Pensionsverpflichtungen dürfte sich nicht nur auf die Versorgungsbezüge beschränken, sondern auch weitere Versorgungsverpflichtungen wie die Beihilfe in Krankheitsfällen umfassen. Deshalb geht die *GPA* davon aus, dass auch für die Beihilfeverpflichtungen neben der eigentlichen Pensionsverpflichtung Rückstellungen zu bilden sind.

- **Rückstellungen für Lohn- und Gehaltszahlung für Zeiten der Freistellung von der Arbeit im Rahmen von Altersteilzeitarbeit und ähnlichen Maßnahmen**

Bei der Altersteilzeit wird zwischen dem Teilzeit- und dem Blockmodell unterschieden. Beim selten anzutreffenden Teilzeitmodell arbeitet der Beschäftigte 50 v.H. der Regelarbeitszeit während der gesamten Dauer der Altersteilzeit. Als Vergütung erhält er i.d.R. 50 v.H. seines Vollzeitentgelts und einen Aufstockungsbetrag, sodass sich Arbeitsleistung und Vergütung gleichwertig gegenüber stehen und keine Rückstellung zu bilden ist. Dagegen erbringt der Beschäftigte beim Blockmodell in der ersten Hälfte der Altersteilzeit die volle Arbeitsleistung, in der zweiten Hälfte wird er von der Arbeitsleistung freigestellt. Er erhält aber während der gesamten Altersteilzeit nur 50 v.H. des Vollzeitentgelts. Insofern wird in der Beschäftigungsphase eine Vorleistung erbracht, die in der Freistellungsphase vergütet wird. Dadurch gerät die Kommune in einen Erfüllungsrückstand, der entsprechend zu bilanzieren ist. Hinsichtlich der Rückstellungsbildung werden in Fachkreisen unter steuerlichen und handelsrechtlichen Aspekten unterschiedliche Ansätze diskutiert. Vor diesem Hintergrund und der vom Ordnungsgeber erkennbar angestrebten Zurückhaltung bei der Zulassung von Rückstellungen sollte nach Auffassung der *GPA* wenigstens ab dem Beginn der Altersteilzeit in der Beschäftigungsphase die in der Freistellungsphase auszahlende Vergütung samt Aufstockungsbetrag in gleichen Jahresraten angesammelt werden.

- **Rückstellungen für im Haushaltsjahr unterlassene Aufwendungen für Instandhaltung, die im folgenden Haushaltsjahr nachgeholt werden**

Im Gegensatz zum Handelsrecht sind im NKHR Aufwandsrückstellungen mit Ausnahme der Rückstellung für unterlassene Instandhaltung unzulässig. Instandhaltungsrückstellungen sind aber zu bilden, wenn im laufenden Haushaltsjahr aufgetretene Instandhaltungsmaßnahmen erst im Folgejahr durchgeführt werden sollen. Unbeachtlich ist, ob die Unterlassung am An-

fang, in der Mitte oder erst zum Ende des Haushaltsjahres vorlag. Die Instandhaltung umfasst die regelmäßige Instandsetzung, Wartung und Inspektion von Vermögensgegenständen des Anlagevermögens. Dazu gehören alle Maßnahmen der Verschleißbeseitigung zur Wiederherstellung des ursprünglichen Zustands, der vorbeugenden Verschleißhemmung sowie der Verschleißfeststellung. Wesentliche Verbesserungen eines Vermögensgegenstands über den ursprünglichen Zustand hinaus sind Herstellungskosten und nicht rückstellungsfähig. Können Instandhaltungsmaßnahmen z.B. mangels Finanzierbarkeit nicht innerhalb eines Jahres nachgeholt werden, darf keine Rückstellung gebildet werden. Sinkt dadurch z.B. der Gebäudewert unter den Buchwert, ist eine außerordentliche Abschreibung auf den niedrigeren Wert vorzunehmen.

- **Rückstellungen für Rekultivierung und Nachsorge geschlossener Abfalldeponien**

Diese Rückstellung ist zu unterscheiden von der bisherigen gebührenrechtlich geprägten haushaltsrechtlichen Sonderrücklage (§ 20 Abs. 4 S. 2 GemHVO). Während dieser Rücklage nur die tatsächlich über die Abfallgebühren erwirtschafteten Rekultivierungs- und Nachsorgekostenanteile zugeführt werden dürfen, sind in der Rückstellung die künftigen Nachsorge- und Rekultivierungsverpflichtungen entsprechend dem Verfüllgrad der Deponie unabhängig von der Gebührenerwirtschaftung zwingend aufwandswirksam darzustellen, wie dies bei den Abfallwirtschaftseigenbetrieben schon bisher erfolgt ist. Für die späteren zahlungswirksamen Maßnahmen sind die Rückstellungsmittel zu verwenden. Die Höhe der Rückstellung richtet sich nach den bisher schon für die Abfallgebührenermittlung angestellten Berechnungen und ist zum jeweiligen Bilanzstichtag entsprechend fortzuschreiben.

- **Rückstellung für die Sanierung von Altlasten**

Voraussetzung für deren Bildung im Steuerrecht ist eine gesetzliche oder behördliche Anordnung zur Beseitigung einer gefahrenträchtigen Verunreinigung des Bodens und des Grundwassers (z.B. ehemaliges Gaswerksgelände). Zur Feststellung der Höhe der Rückstellung ist von den zu erwartenden Gesamtkosten auszugehen. Für die Bildung der Rückstellung nach Haushaltsrecht geht die *GPA* davon aus, dass dies bereits dann geschehen kann, wenn die Altlast am Bilanzstichtag vorliegt und der Kommune bekannt ist. Ferner ist Voraussetzung für deren Bildung, dass die Kommune zur Beseitigung der Altlast grundsätzlich verpflichtet ist. Zur Feststellung der Höhe der Sanierungskosten ist von den zu erwartenden Gesamtkosten zum Zeitpunkt der Sanierung auszugehen.

- **Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten im Rahmen des Finanzausgleichs und von Steuerschuldverhältnissen**

Als ungewisse Verbindlichkeiten im Finanzausgleich kommen insbesondere die FAG-Umlage und die Kreisumlage in Frage. Beide Umlagen werden auf der Grundlage der Steuerkraftsummen berechnet, für die wiederum hauptsächlich die Verhältnisse bei den Steuereinnahmen des zweitvorangegangenen Jahres maßgebend sind. Insofern ist es folgerichtig, dass die Kommunen bereits im Jahr ihrer maßgeblichen Steuereinnahmen (Grundsteuer,

Gewerbesteuer, Einkommen- und Umsatzsteueranteil) die Umlagebelastung für das übernächste Jahr prognostisch ermitteln und aufwandswirksam zurückstellen. Im Blick auf die periodengerechte Darstellung des Ressourcenverbrauchs ist nach Auffassung der *GPA* jeweils die gesamte spätere Umlagebelastung der Rückstellung zuzuführen.

Rückstellungen im Rahmen von Steuerschuldverhältnissen betreffen die im Haushalt geführten steuerpflichtigen Unternehmen und Einrichtungen, die sog. Betriebe gewerblicher Art (BGA). Diese sind entsprechend ihrem Erfolg im Veranlagungszeitraum (i.d.R. Haushaltsjahr) gewerbe- und Körperschaftsteuerpflichtig. Demzufolge sind diese Steuern im lfd. Haushaltsjahr wirtschaftlich verursacht und künftig wie bei den Eigenbetrieben zurückzustellen.

- **Rückstellungen für drohende Verpflichtungen aus Bürgschaften, Gewährleistungen und anhängigen Gerichtsverfahren**

Diese Rückstellungen sind nur in Höhe der künftig zu erwartenden tatsächlichen Inanspruchnahme zu bilden und nicht in Höhe der übernommenen Bürgschaften. Die tatsächliche Höhe der Bürgschaften ist als Rechtsgeschäft, das einer Kreditaufnahme gleich kommt, in einer Übersicht dem Haushaltsplan beizufügen und ggf. im Rechenschaftsbericht darzustellen.

Aufgrund der abschließenden Beschränkung auf die dargestellten Rückstellungen ist es fraglich, ob das mit der Haushaltsreform auch angestrebte Ziel des Ausweises der tatsächlichen Vermögens-, Ertrags- und Finanzlage im Jahresabschluss uneingeschränkt erreicht werden kann. Nach Auffassung der *GPA* sind für die Darstellung des gesamten periodengerechten Ressourcenverbrauchs weitere Rückstellungen zuzulassen (z.B. für gebührenrechtlich auszugleichende Kostenüberdeckungen, ausstehende Rechnungen, nicht angetretenen Urlaub und Arbeitszeitüberhänge, Jahresabschlusskosten).

## 6.9 Eröffnungsbilanz

### 6.9.1 Erfassung

Der Übergang von der Kameralistik zur Doppik erfordert eine **vollständige Erfassung** der Vermögenswerte und der Schulden mittels einer **Inventur**. Die Ergebnisse der Inventur werden in einem Inventar festgehalten, hieraus wird die Eröffnungsbilanz erstellt. Die nachfolgenden Hinweise zur Aufstellung der Eröffnungsbilanz basieren auf den derzeit vorliegenden Entwürfen zur GemO und GemHVO-Doppik und beschränken sich auf die wichtigsten grundsätzlichen Fragestellungen:

Trotz der vorgesehenen Vereinfachungsregelungen für die erstmalige Bewertung und Bilanzierung des Sach- und Finanzanlagevermögens geht die *GPA* grundsätzlich davon aus, dass in den Eröffnungsbilanzen die aus den Büchern und Belegen herleitbaren **tatsächlichen Anschaffungs- und Herstellungskosten** anzusetzen sind. Ferner dürfen die Werte der in den vorhandenen **Anlagen-nachweisen** der kostenrechnenden Einrichtungen und **Bestandsverzeichnissen** erfassten oder in einer **Vermögensrechnung** geführten Vermögenswerte in die Eröffnungsbilanz übernommen werden. Letztere kommen aber nur in Frage,

wenn sie den Anforderungen der Einzelbewertung genügen und eine ordnungsgemäße Fortschreibung gewährleisten. Erst wenn die Anschaffungs- und Herstellungskosten nicht oder nur mit einem unverhältnismäßig hohen Aufwand ermittelt werden können, dürfen grundsätzlich auch entsprechende Erfahrungswerte durch sachgerechte Schätzverfahren ermittelt werden.

### 6.9.2 Sachanlagevermögen

Im Einzelnen dürfen die **vor dem 31. Dezember 1974** angeschafften oder hergestellten Vermögensgegenstände abweichend von den tatsächlichen Anschaffungs- und Herstellungskosten auch mit den den Preisverhältnissen **zum 01. Januar 1974 entsprechenden Erfahrungswerten** angesetzt werden, die um Abschreibungen seit diesem Zeitraum zu vermindern sind. Für die **danach bis zum Stichtag der Eröffnungsbilanz** beschafften Vermögensgegenstände sind grundsätzlich die **tatsächlichen Anschaffungs- und Herstellungskosten** zu bilanzieren. Sofern diese nicht oder nur mit einem unverhältnismäßigen Aufwand ermittelt werden können, dürfen auch um Abschreibungen verminderte sachgerecht ermittelte Erfahrungswerte angesetzt werden. Wegen der vorgeschriebenen Belegaufbewahrungsfristen wird allerdings vermutet, dass die tatsächlichen Anschaffungs- und Herstellungskosten zumindest in den letzten sechs Jahren vor der Umstellung aus den Belegen ermittelt werden können.

Hinsichtlich der Wertermittlung des **Grundvermögens** wird auf die Möglichkeit der Einsichtnahme in die Grundbuchakten hingewiesen. Auch die bei den Gutachterausschüssen ermittelten Bodenrichtwerte können hierfür herangezogen werden. Bei älteren Gebäuden sind aber nicht selten seit der Herstellung Umbauten, Anbauten und/oder Generalsanierungen vorgenommen worden, sodass eine Bewertung nach Erfahrungswerten unumgänglich ist. Hierzu kommt der jeweilige Gebäudeversicherungswert 1914 sowie das Sachwertverfahren in Frage. Der Gebäudeversicherungswert 1914 wird mit dem Baupreisindex des Herstellungsjahres multipliziert und auf den Zeitpunkt der Eröffnungsbilanz abgeschrieben. Dabei wird unterstellt, dass wesentliche Veränderungen am Gebäude jeweils zu einer Fortschreibung des Gebäudeversicherungswertes geführt haben. Aber auch das Sachwertverfahren führt zu ordnungsgemäßen Erfahrungswerten. Es ist in den Wertermittlungsrichtlinien (WertR) beschrieben. Bei Zugrundelegung der Normalherstellungskosten (NHK) wird zunächst der Ausstattungsstandard zum Bewertungszeitpunkt bestimmt, sodass nach Festlegung des zutreffenden Gebäudetyps aus den Tabellen der NHK ein repräsentativer Herstellungspreis pro m<sup>2</sup> oder pro m<sup>3</sup> abgelesen werden kann, der mit der Fläche oder dem umbauten Raum des Gebäudes zu multiplizieren ist. Der so ermittelte Wert wird auf das Anschaffungs-/Herstellungsjahr zurückindiziert und durch planmäßige Abschreibungen auf den Bewertungsstichtag fortgeschrieben. Dazu wird die Anwendung der Normalherstellungskosten des Jahres 2000 empfohlen.

**Bewegliche Vermögensgegenstände** können aus Vereinfachungsgründen mit den halben Anschaffungs- und Herstellungskosten bilanziert und der Restbuchwert innerhalb von 5 Jahren unabhängig von der tatsächlichen Nutzungsdauer abgeschrieben werden. Ältere, bereits abgeschriebene Vermögensgegenstände sind lediglich mit ihrem Erinnerungswert aufzunehmen. Zusammengehörnde Vermögensgegenstände der Betriebs- und Geschäftsausstattung können nach der Vereinfachungsregelung (gegenüber den oben be-

schriebenen Wertansätzen) 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.

Im Rahmen der Erfassung und Bewertung der **Straßenbauten** stellt sich die Frage, ob eine Straße insgesamt einen Vermögensgegenstand darstellt oder die Verschleißdecke und der Unterbau in zwei Vermögensgegenstände mit unterschiedlicher Nutzungsdauer aufzuteilen sind. Nach Auffassung der *GPA* kann eine Straße nicht in einzelne Bestandteile zerlegt werden. Sie ist als ein Vermögensgegenstand zu sehen und einheitlich abzuschreiben. Dieser Ansicht entspricht auch die zur GemHVO-Doppik vorgesehene Abschreibungstabelle. Dagegen ist das Zubehör der Straßenbauten wie z.B. Straßenbeleuchtung, Ampelanlagen und sonstige Verkehrseinrichtungen gesondert nachzuweisen und abzuschreiben. Die Straßenbauten samt **Zubehör** sind auch in der Eröffnungsbilanz grundsätzlich zu fortgeführten historischen Herstellungskosten anzusetzen. Nur wenn diese nicht oder nur mit unverhältnismäßigem Aufwand ermittelt werden können, dürfen Straßenbauten einheitlich mit den den Preisverhältnissen zum 01.01.1996 entsprechenden Erfahrungswerten bewertet werden. Dieser Wert ist um Abschreibungen entsprechend dem Verhältnis der bisherigen Nutzungsdauer zur Gesamtnutzungsdauer fortzuführen. Die **Straßengrundstücke** sind unabhängig von den tatsächlichen Anschaffungskosten mit den für landwirtschaftliche Flächen im Zeitpunkt des Erwerbs oder der Straßenherstellung geltenden Erfahrungswerten anzusetzen und nicht abzuschreiben.

Der Aufwuchs von **Grünflächen** wie z.B. in Friedhöfen, Kinderspielplätzen und Parkanlagen ist unabhängig von den tatsächlichen Anschaffungs- und Herstellungskosten mit den den Preisverhältnissen zum 01.01.1996 entsprechenden Erfahrungswerten für eine Neubepflanzung anzusetzen. Bei Anlagen, die vor 1975 hergestellt worden sind, ist der Wert um 20 v.H. zu vermindern. Die Grundstücksflächen der Grünflächen sind wie die Straßengrundstücke mit den entsprechenden für landwirtschaftliche Flächen geltenden Erfahrungswerten zu bewerten und zu behandeln.

Dagegen ist für die Bewertung der **Waldflächen** ein Wert zwischen 7.200 und 8.200 EUR je Hektar und für die Grundstücksflächen 2.600 EUR je Hektar anzusetzen. Sofern nach der Anschaffung oder Herstellung des Aufwuchses ein Veräußerungswert ermittelt worden ist, ist dieser für die Bewertung maßgeblich.

### 6.9.3 Finanzvermögen

**Beteiligungen** der Kommunen z.B. an in Privatrechtsform geführten Gesellschaften (z.B. Eigen- und Beteiligungsgesellschaften in der Rechtsform der GmbH, GmbH u. Co. KG) oder an Zweckverbänden und Verwaltungsgemeinschaften sind mit den von den Kommunen **aufgewendeten Anschaffungskosten** anzusetzen. Bei Eigen- und Beteiligungsgesellschaften sind dies neben den im jeweiligen Stammkapital gebundenen Geschäftsanteilen auch die i.d.R. in den Rücklagen nachgewiesenen Kapitalzuführungen auch in Form von Sacheinlagen. Maßgebend für die Bewertung sind die tatsächlich von den Kommunen aufgebrachten Beträge, die bisher in der Geldvermögensrechnung nachzuweisen sind. Sollte die Ermittlung der tatsächlichen Anschaffungskosten dennoch einen unverhältnismäßigen Aufwand verursachen, kann auch das bei der Gesellschaft geführte Eigenkapital angesetzt werden (sog. Eigenkapital-Spiegelbildmethode). Dabei wird das bei den Beteiligungsunternehmen aus-



gewiesene Eigenkapital mit den kommunalen Beteiligungsquoten multipliziert. Etwaige tatsächlich höhere Unternehmenswerte (sog. stille Reserven) sind im Gegensatz zu anderen Bundesländern (z.B. NRW) grundsätzlich unbeachtlich. Entscheidet sich allerdings eine Kommune für die Vermögenstrennung, dürften die nicht zur Aufgabenerfüllung erforderlichen Beteiligungsunternehmen zum realisierbaren Vermögen zählen und die Beteiligung mit dem Veräußerungswert zu bilanzieren sein. Bei Zweckverbänden und Verwaltungsgemeinschaften sind unabhängig von deren Wirtschaftsführung und Rechnungswesen (Haushalts- oder Eigenbetriebsrecht) die von den Verbandsmitgliedern neben den Kapital- oder Investitionsumlagen auch geleisteten Tilgungsumlagen anzusetzen. Dabei spielen wegen der zweckverbandsrechtlich zwingenden kommunalen Aufgabenstellung die über den Anschaffungskosten liegenden Werte keine Rolle. Diese erstmaligen Bewertungsregelungen beziehen sich nach dem Entwurfsrecht aber nur auf Beteiligungen. Die *GPA* geht bei extensiver Auslegung davon aus, dass sie wegen der gleichen Ausgangslage auch für verbundene Unternehmen und Sondervermögen (insb. Eigenbetriebe) gelten sollen.

#### **6.9.4 Abgrenzungsposten/Rechnungsabgrenzung**

Bereits in der Eröffnungsbilanz sind erstmals Rechnungsabgrenzungsposten auszuweisen, sofern die Kommune vor der Umstellung auf die Doppik Ausgaben geleistet hat, die nach der Umstellung Aufwand darstellen (aktiver RAP, z.B. geleistete Mietvorauszahlungen, Disagio), oder Einnahmen erhalten hat, die nach der Umstellung Erträge darstellen (passiver RAP, erhaltene Mietvorauszahlungen). Ein nicht unerheblicher passiver Rechnungsabgrenzungsposten wird wohl von den meisten Gemeinden bei den Friedhöfen für die Grabnutzungsgebühren zu bilden sein. Diese werden von den Hinterbliebenen für die Überlassung von Reihengräbern oder für die Verleihung von Nutzungsrechten an Wahlgräbern am Anfang für die teilweise bis zu 50 Jahre andauernde Nutzung entrichtet. Für die Ermittlung dieses passiven RAP sind die im Zeitpunkt der Eröffnungsbilanz auf die restlichen Nutzungszeiten der noch nicht aufgelassenen Gräber entfallenden Gebührenanteile festzustellen. Im Gegensatz zur bisherigen kameralen Behandlung werden die Grabnutzungsgebühren künftig nur in Höhe ihres Periodenanteils am entsprechenden Haushaltsjahr ergebniswirksam. Dagegen werden sie im Jahr der Zahlung in voller Höhe zahlungswirksam und stehen im Rahmen des Finanzplans bzw. der Finanzrechnung zu Finanzierungszwecken zur Verfügung.

#### **6.9.5 Basiskapital**

Das in der Eröffnungsbilanz auszuweisende **Basiskapital** ergibt sich aus dem Saldo der Gegenüberstellung des Anlagevermögens (immaterielle Vermögensgegenstände, Sach- und Finanzvermögen) und der Abgrenzungsposten der Aktivseite sowie der Rücklagen, Sonderposten, Rückstellungen, Verbindlichkeiten und Abgrenzungsposten der Passivseite. Ein zutreffender Ausweis des Basiskapitals ist somit nur bei einer vollständigen und sachgerechten Erfassung und Bewertung der Vermögensgegenstände sowie der eingesetzten Finanzierungsmittel möglich. Allerdings kann eine unvollständige oder fehlerhafte Eröffnungsbilanz letztmals im vierten der Eröffnungsbilanz folgenden Jahresabschluss berichtigt werden. Im Übrigen ist die Aufstellung einer Eröffnungsbilanz frühestens im Laufe des ersten Anwendungsjahres des NKHR möglich.

### 6.9.6 Bewertungsrahmen

Zusammenfassend ist die *GPA* der Ansicht, dass bei der Umstellung auf das NKHR (auch bei gesondertem Ausweis des realisierbaren Vermögens) für die Vermögensbewertung keine spürbaren Spielräume vorhanden sind. Nur wenn die tatsächlichen Anschaffungs- und Herstellungskosten nicht oder nur mit einem unverhältnismäßigen Aufwand ermittelt werden können, darf auf zutreffende Erfahrungswerte zurückgegriffen werden. Diese sind aber durch methodisch fehlerfreie Schätzverfahren so wirklichkeitsgetreu zu ermitteln, dass sie den mutmaßlichen Anschaffungs- und Herstellungskosten möglichst nahe kommen. Dazu eignen sich auch fortgeschriebene Versicherungswerte, Normalherstellungskosten 2000 oder sonstige zutreffende Erfahrungswerte. Die *GPA* ist bei der Lösung bewertungsrechtlicher Fragen gerne behilflich.

### 6.9.7 Bilanzprüfung

Eine gesonderte **Prüfung der Eröffnungsbilanz** mit einem eigenen Bestätigungsvermerk, wie dies teilweise in anderen Bundesländern vorgeschrieben ist, ist in Baden-Württemberg nicht vorgesehen. Gleichwohl wird die *GPA* im Zuge der überörtlichen Finanzprüfung neben den sonstigen Umstellungsprojekten vor allem die aufgestellten Eröffnungsbilanzen zeitnah überprüfen, wie sie dies auch bei der Ausgliederung von Unternehmen und Einrichtungen in Eigenbetriebe bisher schon praktiziert. Dabei wird insbesondere auf die zutreffende und sachgerechte Bewertung und den vollständigen Ansatz der Vermögensgegenstände, Schulden und sonstigen Verpflichtungen geachtet.