

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

### **6.1 Aktuelle Entwicklungen**

Derzeit gibt es bereits in neun Bundesländern gesetzliche Regelungen über die Einführung eines doppischen Haushalts- und Rechnungswesens im kommunalen Bereich. In Baden-Württemberg erproben zur Zeit mehrere Städte, Gemeinden und Verbände das künftige Recht auf der Grundlage von Ausnahmegenehmigungen und veröffentlichten Referentenentwürfen über die Änderung der GemO und die Neufassung einer GemHVO-Doppik. In die Umstellungsprozesse dieser Kommunen ist die *GPA* teilweise eingebunden gewesen. Weitere Erkenntnisse über das NKHR hat die *GPA* auch aus der Mitarbeit in mehreren Arbeitsgruppen zur Umsetzung des neuen Rechts sowie aus der Prüfung der Eröffnungsbilanzen einiger Pilotgemeinden gewonnen.

Die Umstellung auf das NKHR ist mehr als nur eine neue Darstellung der Geschäftsvorfälle in der Buchhaltung. Damit wird vor allem auch eine neue Verwaltungssteuerung mit Veränderungen bei den Budgetverantwortlichkeiten und den Geschäftsprozessen angestrebt. Zur Koordination der einzelnen Umstellungsprozesse ist die rechtzeitige Erstellung einer Projektplanung sinnvoll. Für die gesamte Umstellung sollte ein Zeitrahmen von mindestens zwei bis drei Jahren vorgesehen werden. Maßgebend dafür sind die jeweiligen örtlichen Verhältnisse und dabei vor allem der Umfang der Vermögenserfassung und -bewertung, sofern dafür nicht auf ordnungsgemäße Anlagenachweise (künftig: Vermögensübersicht) zurückgegriffen werden kann.

Für die Aufstellung des ersten Haushaltsplans nach neuem Recht ist neben der Vermögenserfassung und -bewertung auch die künftige Haushaltsgliederung von entscheidender Bedeutung. Dafür wird den Kommunen ein großer Spielraum eröffnet. Der Gesamthaushalt ist in (mindestens zwei) Teilhaushalte zu gliedern und die Teilhaushalte können nach den im Produktplan vorgegebenen Produktbereichen oder nach der örtlichen Organisation produktorientiert gegliedert werden, wobei mehrere Produktbereiche zu Teilhaushalten zusammengefasst und Produktbereiche nach vorgegebenen Produktgruppen auf mehrere Teilhaushalte aufgeteilt werden können (§ 4 Abs. 1 E-GemHVO-Doppik). Die *GPA* empfiehlt, sowohl die Teilhaushalte als auch die Produktebene eher grob zu strukturieren. Dies dürfte insbesondere für Zwecke der Steuerung durch den Gemeinderat über Budgetvorgaben ausreichend sein. Bei einer tieferen Haushaltsgliederung ist der Verwaltungsaufwand für die Verrechnung der Aufwendungen und Erträge sowie der Einzahlungen und Auszahlungen wesentlich größer als bei einer gröberen. Außerdem leidet die Transparenz bei einer nicht kostenartengerechten Verrechnung auf die Produktbereiche, -gruppen oder einzelnen Produkte. Entsprechend den Teilhaushalten sind Teilrechnungen einzurichten und genauso zu gliedern (§ 51 E-GemHVO-Doppik).

Zur Information der Kommunen über das NKHR in Baden-Württemberg, vornehmlich zur Unterstützung der Umstellungsprozesse, ist zwischenzeitlich vom Datenverarbeitungsverbund Baden-Württemberg (DVV), bestehend aus den regionalen Rechenzentren (KDRS, KIRU, KIVBF) und der Datenzentrale, beim

KDRS ein Internet-Portal eingerichtet worden (Adresse: [www.nkhr-bw.de](http://www.nkhr-bw.de)). Die Inhalte der Internetseite werden zwischen dem Innenministerium Baden-Württemberg und den Kommunalen Landesverbänden (Gemeindetag, Städtetag, Landkreistag) sowie der *GPA* abgestimmt. Dazu besteht eine Lenkungsgruppe mit Vertretern der genannten Institutionen. Außerdem sind vier Arbeitsgruppen hauptsächlich mit Vertretern aus den Kommunalverwaltungen eingerichtet worden, die sich mit den Themen „Bilanzierung und Inventarisierung, Haushaltsgliederung, Kontenplan/Buchungsbeispiele sowie Berichtswesen und Controlling“ beschäftigen und entsprechende Hinweise, Empfehlungen und Lösungsansätze erarbeiten, die auf der Internetseite jedermann zugänglich veröffentlicht werden. Diese Bemühungen werden von der *GPA* durch die Mitarbeit in den Arbeitsgruppen aktiv unterstützt. Den Kommunen wird empfohlen, sich auf der vorgenannten Internetseite zu informieren.

Nachdem im letztjährigen Geschäftsbericht (§. 58 ff.) auf die Grundzüge des NKHR eingegangen und vor allem auf die wesentlichen Unterschiede zur kameralen Haushalts- und Rechnungsführung hingewiesen wurde, werden nachfolgend Grundsatzfragen aufgegriffen, die am Anfang des Umstellungsprozesses zu klären sind. Dabei stützt sich die *GPA* auf die bekannten Entwürfe. Gleichwohl wird darauf hingewiesen, dass im Gesetzgebungsverfahren und in der anschließend noch in Kraft zu setzenden endgültigen GemHVO-Doppik Änderungen möglich sind.

## **6.2 Eröffnungsbilanz**

### **6.2.1 Aufstellung**

Nach den Übergangsbestimmungen des Gesetzentwurfs zur Reform des Gemeindehaushaltsrechts (E-GHRG) ist zu Beginn des ersten Haushaltsjahres, in dem die Bestimmungen des Neuen Kommunalen Haushaltsrechts angewendet werden, eine Eröffnungsbilanz aufzustellen (Art. 12 Abs. 4). Dabei sind das Vermögen und die Schulden auf den 01.01. des Umstellungsjahres wertmäßig zu erfassen. Eine unterjährige Umstellung kommt nicht in Frage, da der Haushaltsplan und der Jahresabschluss für das jeweilige Haushaltsjahr aufzustellen sind, das dem Kalenderjahr entspricht (§ 79 Abs. 4 E-GHRG). Die Aufstellung der Eröffnungsbilanz kann erst im Laufe des ersten doppelischen Haushaltsjahres erfolgen, da die zu übernehmenden Bestände erst mit dem Beschluss der letzten kameralen Jahresrechnung feststehen. Sie soll aber bis zum Ende des ersten doppelischen Haushaltsjahres der Rechtsaufsichtsbehörde und der überörtlichen Prüfungsbehörde vorgelegt werden.

Auf die Eröffnungsbilanz sind die für den Jahresabschluss geltenden Vorschriften entsprechend anzuwenden. Deshalb ist sie nach den Vorschriften zur Vermögensrechnung (Bilanz) in Kontoform aufzustellen und mindestens in die in § 52 Abs. 3 und 4 E-GemHVO-Doppik genannten Posten in der angegebenen Reihenfolge zu gliedern. Nach dem Grundsatz der Kontinuität ist die Form der Darstellung, insbesondere die Gliederung in den nachfolgenden Vermögensrechnungen (Bilanzen) möglichst beizubehalten (§ 47 E-GemHVO-Doppik). Etwaige Abweichungen sind im Anhang anzugeben und zu begründen. Sofern ein Bilanzposten keinen Betrag ausweist, braucht er auch nicht aufgeführt zu werden. Ergänzend wird auf die in den Zuordnungsvorschriften zum Konten-

plan Baden-Württemberg enthaltenen Hinweise und Beschreibungen zu den Inhalten der einzelnen Bilanzpositionen verwiesen, die auf der vorgenannten Internetseite eingesehen werden können.

Bereits in der Eröffnungsbilanz sind die immateriellen Vermögensgegenstände, das Sach- und Finanzvermögen, die Kapitalposition, die Rückstellungen, die Verbindlichkeiten sowie die Rechnungsabgrenzungsposten vollständig auszuweisen (§ 40 Abs. 1 E-GemHVO-Doppik). Sofern keine entsprechenden Nachweise vorhanden sind, müssen die Ansätze grundsätzlich mittels Inventur einzeln erfasst und bewertet werden. Die Ergebnisse sind aus dem Inventar aggregiert in die Eröffnungsbilanz zu übernehmen. Vom Grundsatz der Einzelerfassung und Einzelbewertung (§ 43 Abs. 1 Nr. 2 E-GemHVO-Doppik) darf aber in bestimmten Fällen abgewichen werden, z.B. bei Anwendung der Gruppenbewertung und des Festwertverfahrens (§ 37 Abs. 2 und 3 E-GemHVO-Doppik), bei geringwertigen Wirtschaftsgütern (§ 38 Abs. 3 E-GemHVO-Doppik) sowie bei beweglichen Vermögensgegenständen, die länger als sechs Jahre vor dem Stichtag der Eröffnungsbilanz angeschafft oder hergestellt worden sind (§ 62 Abs. 1 Satz 3 E-GemHVO-Doppik). Die bei der Erstbewertung angewandten Bewertungs- und Abschreibungsmethoden sollen nach dem Grundsatz der Bewertungsstetigkeit (§ 43 Abs. 1 Nr. 5 E-GemHVO-Doppik) auch in den künftigen Jahresabschlüssen beibehalten werden. Die *GPA* empfiehlt eine ausreichende Dokumentation der Zusammensetzung und Bewertung der einzelnen Bilanzposten.

In der Eröffnungsbilanz sind erstmals Rückstellungen anzusetzen, deren Ermittlung den Kommunen nach den bisherigen Erkenntnissen der *GPA* besondere Schwierigkeiten bereitet. Der im GemHVO-Doppik-Entwurf vom 05.08.2005 veröffentlichte Katalog soll um die Rückstellung für gebührenrechtliche Kostenüberdeckungen i.S. des § 14 Abs. 2 KAG erweitert werden. Die Diskussion über den abschließenden Rückstellungskatalog und einzelne Bemessungsfragen scheint aber noch nicht abgeschlossen zu sein, sodass die endgültigen Verordnungsregelungen abzuwarten sind. Bei Vorliegen der Tatbestandsmerkmale sind jedenfalls die betreffenden Rückstellungen bereits in der Eröffnungsbilanz zwingend zu bilden. Neben den Rückstellungen sind erstmals auch Rechnungsabgrenzungsposten (RAP) auszuweisen (§ 48 E-GemHVO-Doppik). Diese dienen der periodengerechten Abgrenzung des Ressourcenaufkommens und -verbrauchs. Als aktive RAP sind vor dem Eröffnungsbilanzstichtag geleistete Auszahlungen anzusetzen, soweit sie später Aufwand darstellen (z.B. im Dezember ausbezahlte Beamtengehälter für Januar des Folgejahres, vorausbezahlte Mieten oder Pachten, Disagio bei Kreditaufnahmen). Vor dem Eröffnungsbilanzstichtag erhaltene Einzahlungen, die später Erträge darstellen, sind in die passiven RAP einzustellen. Darunter fallen in fast allen Gemeinden die Grabnutzungsgebühren für die Gräber auf den Friedhöfen, deren Nutzungsrechte im Zeitpunkt der Eröffnungsbilanz noch nicht abgelaufen sind. Der RAP ist in Höhe der auf die Restnutzungsdauer dieser Gräber entfallenden Gebührenanteile auszuweisen. Dabei ist die Verwendung der gesamten Gebühreneinnahmen in den früheren Verwaltungshaushalten unbeachtlich. Ferner wird darauf hingewiesen, dass in der Eröffnungsbilanz zumindest keine Rücklagen aus Überschüssen des ordentlichen Ergebnisses, des Sonderergebnisses und des Bewertungsergebnisses auszuweisen sind. Diese werden systembedingt erst später gebildet. Des Weiteren sind unter der Eröffnungsbilanz erstmals die Vorbelastungen künftiger Haushaltsjahre zu vermerken, insbesondere sind dort

Bürgschaften, Gewährleistungen, eingegangene Verpflichtungen und in Anspruch genommene Verpflichtungsermächtigungen auszuweisen (§ 42 E-GemHVO-Doppik).

Nach Auffassung der *GPA* ist auch die Eröffnungsbilanz durch einen Anhang i.S.v. § 53 E-GemHVO-Doppik zu erweitern. In ihm sind u.a. die Positionen der Eröffnungsbilanz, die angewandten Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden und die unter der Bilanz aufzuführenden Vorbelastungen künftiger Haushaltsjahre (z.B. aus Bürgschaften) zu erläutern. Ferner sind dem Anhang eine Vermögensübersicht und eine Verbindlichkeitenübersicht i.S. des § 55 E-GemHVO-Doppik beizufügen (§ 95 Abs. 3 E-GHRG).

Der Bürgermeister hat die aufgestellte Eröffnungsbilanz unter Angabe des Datums zu unterzeichnen. Die *GPA* geht davon aus, dass die Eröffnungsbilanz - wie der spätere Jahresabschluss - durch Beschluss des Gemeinderats festzustellen ist (Art. 12 Abs. 4 i.V.m. § 95 b E-GHRG). Dies ist infolge der Bedeutung der in der Eröffnungsbilanz festzulegenden Grundlagen und ihren Auswirkungen auf die spätere Haushaltswirtschaft auch angemessen. Dazu gehört hauptsächlich die Frage der Vermögenstrennung und insoweit die Entscheidung über den Ansatz des realisierbaren Vermögens zu Veräußerungswerten anstelle von Anschaffungs- oder Herstellungskosten. Auch hinsichtlich des erstmaligen Ansatzes beweglicher Vermögensgegenstände, der vor 1975 angeschafften oder hergestellten Vermögensgegenstände, des Waldes und geleisteter Investitionszuwendungen bestehen Wahlrechte (§ 62 E-GemHVO). Die Entscheidung über die Ausübung dieser Wahlrechte ist wegen ihrer weitreichenden Bedeutung kein Geschäft der laufenden Verwaltung, für das der Bürgermeister zuständig wäre (§ 44 Abs. 2 Satz 1 GemO).

### **6.2.2 Berichtigung**

Die tatsächliche Vermögens-, Finanz- und Ertragslage kann entsprechend § 95 Abs. 1 Satz 4 E-GHRG im Jahresabschluss nur ausgewiesen werden, wenn die Eröffnungsbilanz auch den tatsächlichen Verhältnissen entspricht. Deshalb sind fehlerhafte Eröffnungsbilanzen zu berichtigen (§ 63 E-GemHVO-Doppik). Berichtigt werden sollen aber nur wesentliche Bilanzierungsfehler. Darunter fallen zu niedrige oder zu hohe Bewertungen und Ansätze, die zu Unrecht erfolgt oder zu Unrecht nicht erfolgt sind. Die Berichtigung ist nicht in der Eröffnungsbilanz selbst, sondern in den nachfolgenden vier Jahresabschlüssen erfolgsneutral unmittelbar mit dem Basiskapital zu verrechnen. Damit wird das jeweilige Jahresergebnis nicht berührt.

Nicht zulässig ist eine Bilanzberichtigung aufgrund einer nachträglichen Ausübung von Wahlrechten oder Nutzung von Ermessensspielräumen. Damit kommt z.B. der Frage des getrennten Ausweises des Verwaltungsvermögens zu Anschaffungs- und Herstellungskosten und des realisierbaren Vermögens zu Veräußerungswerten bereits am Anfang der Umstellungsphase besondere Bedeutung zu. Unter dieser Prämisse und im Blick auf den Grundsatz der Bewertungsstetigkeit (§ 43 Abs. 1 Nr. 5 E-GemHVO-Doppik) erscheint eine spätere entsprechende Bilanzberichtigung nur noch schwerlich möglich.

### 6.2.3 Überörtliche Prüfung

Nach den Übergangsbestimmungen des E-GHRG soll die vom Gemeinderat festgestellte Eröffnungsbilanz innerhalb eines Jahres nach deren Vorlage von der überörtlichen Prüfungsbehörde geprüft werden. Dabei steht der vollständige und richtige Nachweis des Vermögens (immaterielle Vermögensgegenstände, Sach- und Finanzvermögen) und der Schulden (Rückstellungen und Verbindlichkeiten) im Mittelpunkt. Deshalb werden sich die Prüfungsbehörden hauptsächlich mit der erstmaligen Erfassung und Bewertung auch entsprechend den Erleichterungsvorschriften (§ 62 E-GemHVO-Doppik) beschäftigen müssen, aber auch die übrigen Bilanzpositionen wie Rechnungsabgrenzungs- und Sonderposten nicht vernachlässigen können. Eine vollständige Nachprüfung aller Bilanzpositionen ist allerdings nicht möglich. Schwerpunktmäßig werden sich die Prüfungsbehörden auf die bedeutendsten Bilanzansätze beschränken sowie Stichproben und Systemprüfungen vornehmen. Mit diesem Prüfungsverfahren soll sichergestellt werden, dass die Eröffnungsbilanz entsprechend ihrer besonderen Bedeutung für die Haushaltswirtschaft und den zutreffenden Ausweis der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage in den Folgejahren möglichst frühzeitig die notwendigen und gesicherten Grundlagenwerte liefert.

Das Prüfungsverfahren ist dasselbe wie bei der Prüfung der Jahresrechnung bzw. des Jahresabschlusses. Die überörtliche Prüfungsbehörde wird ihre Ergebnisse in einem Bericht der Gemeinde und, wenn die *GPA* Prüfungsbehörde ist, der Rechtsaufsichtsbehörde mitteilen. In dieses Verfahren werden auch die noch nicht überörtlich geprüften kameralen Jahresrechnungen wegen der in die Eröffnungsbilanz zu übernehmenden Werte mit einzubeziehen sein.

### 6.3 Inventur und Inventar

Zu Beginn des ersten Haushaltsjahres mit einer Rechnungsführung nach den Regeln der doppelten Buchführung haben die Kommunen ihr Vermögen und ihre Schulden durch eine Inventur festzustellen und in einem Inventar zu verzeichnen (§ 37 Abs. 1 E-GemHVO-Doppik). Unter Inventur versteht man die Bestandsaufnahme, während das Inventar ein Bestandsverzeichnis ist, in dem die durch die Inventur festgestellten und tatsächlich vorhandenen Vermögensgegenstände und Schulden nach Art, Menge und Wert aufgezeichnet sind. Das Inventar dient der Abstimmung der tatsächlich vorhandenen Vermögensgegenstände und Schulden mit den in den Büchern (wie z.B. Anlagenachweisen) ausgewiesenen Beständen und bildet die Grundlage für die Eröffnungsbilanz. Viele Gemeinden werden erstmals eine umfassende Inventur durchführen und dabei insbesondere auf die Vollständigkeit der Vermögenserfassung zu achten haben. Für die Eröffnungsbilanz sind aber auch in § 62 E-GemHVO-Doppik spezielle Erleichterungen vorgesehen.

Bei der Inventur sind die Grundsätze ordnungsmäßiger (öffentlicher) Buchführung (GoöB) zu beachten. Grundsätzlich sind alle Vermögensgegenstände, bei denen wirtschaftliches Eigentum vorliegt, und Schulden unabhängig vom Wert vollständig einzeln zu erfassen und zu bewerten. Dies gilt auch für bereits abgeschriebene Vermögensgegenstände.

Körperliche Vermögensgegenstände sind grundsätzlich jährlich durch eine körperliche Bestandsaufnahme zu erfassen. Sofern ein Festwert gemäß § 37 Abs. 2 E-GemHVO-Doppik gebildet wird, ist allerdings nur alle drei Jahre eine körperliche Bestandsaufnahme durchzuführen. Bei Anwendung der Gruppenbewertung darf der gewogene Durchschnittswert aus der unterjährig in Bestand und Wert fortgeschriebenen Gruppe ohne erneute Bestandsaufnahme angesetzt werden (§ 37 Abs. 3 E-GemHVO-Doppik). Ferner regelt § 38 E-GemHVO-Doppik weitere Vereinfachungen für die Inventur. Wenn das Verfahren anerkannten mathematisch-statistischen Methoden sowie den GoöB entspricht und der Aussagewert des auf diese Weise aufgestellten Inventars dem Aussagewert einer körperlichen Bestandsaufnahme gleichkommt, darf der Bestand der Vermögensgegenstände aufgrund von Stichproben ermittelt werden. Ebenso bedarf es keiner körperlichen Bestandsaufnahme der Vermögensgegenstände, wenn durch Anwendung eines den GoöB entsprechenden anderen Verfahrens gesichert ist, dass der Bestand der Vermögensgegenstände nach Art, Menge und Wert auch ohne die körperliche Bestandsaufnahme für diesen Zeitpunkt festgestellt werden kann. Hierzu dürfte auch die sogenannte Buchinventur zählen. Voraussetzung ist, dass die Bestände und deren Werte in den Büchern (z.B. Anlagenkarten) ordnungsgemäß nachgewiesen sind und dass in regelmäßigen Abständen eine körperliche Bestandsaufnahme erfolgt (z.B. alle 3 Jahre). Daneben gibt es noch die Möglichkeit der vor- oder nachverlegten Stichtagsinventur (§ 38 Abs. 3 E-GemHVO-Doppik). Ferner kann der Bürgermeister für Vermögensgegenstände des Sachvermögens bis zu einem Wert von 410 EUR ohne Umsatzsteuer von der Inventarisierung befreien (§ 38 Abs. 4 E-GemHVO-Doppik).

#### **6.4 Einzelfragen zur erstmaligen Vermögenserfassung und -bewertung**

Für die Umstellung des kommunalen Haushalts- und Rechnungswesens vom Geldverbrauchskonzept der Kameralistik auf ein produktbezogenes Ressourcenverbrauchskonzept auf doppischer Grundlage ist zunächst das gesamte Vermögen bestandsmäßig zu erfassen und zu einem großen Teil grundsätzlich nach den allgemeinen Ansatz- und Bewertungsvorschriften der GemHVO-Doppik zu bewerten (§§ 37, 38 und 40 bis 46). Dabei würde aber die strikte Anwendung des Grundsatzes der Vollständigkeit (§ 40 Abs. 1) und der Einzelbewertung (§ 43 Abs. 1 Nr. 2) einen unverhältnismäßigen Umstellungsaufwand verursachen. Deshalb und wegen eines möglichst einfachen und zügigen Umstiegs auf die kommunale Doppik werden für die erstmaligen Ansätze in der Eröffnungsbilanz Erleichterungen zugelassen, die ein Abweichen von den vorgenannten Grundsätzen in den in § 62 E-GemHVO-Doppik vorgesehenen Fällen ermöglichen. Insoweit handelt es sich um einmalige Wahlrechte, die nur für die Aufstellung der Eröffnungsbilanz ausgeübt werden dürfen. Die im Referentenentwurf vom 05.08.2005 vorgesehenen Erleichterungen sind aber vom Innenministerium und der *GPA* mit Vertretern der Kommunalen Landesverbände nochmals erörtert und im Sinne einer praxisorientierten und systemgerechten Anwendung fortentwickelt worden. Am Grundsatz der Bewertung zu Anschaffungs- und Herstellungskosten wurde aber festgehalten. Nachfolgend werden zu den fortentwickelten Regelungen des § 62 E-GemHVO-Doppik Hinweise gegeben, die in die o.g. Internetseite eingestellt sind.

## **Anlagenachweis und Vermögensrechnung als Grundlage**

Die Vermögensgegenstände sind zum Stichtag der Aufstellung der Eröffnungsbilanz grundsätzlich mit ihren Anschaffungs- oder Herstellungskosten, vermindert um Abschreibungen auszuweisen. Sofern Anlagenachweise nach § 38 GemHVO vorhanden sind, wie z.B. für kostenrechnende Einrichtungen, dürfen die Anschaffungs- oder Herstellungskosten auch daraus angesetzt werden (§ 62 Abs. 1 Satz 2 E-GemHVO-Doppik). Dasselbe gilt für (Voll-)Vermögensrechnungen, die entsprechend der Verwaltungsvorschrift des Innenministeriums vom 31.10.2001 (GABl. S. 1108) geführt worden sind. Dabei wird jedoch unterstellt, dass die Anlagenachweise oder (Voll-)Vermögensrechnungen ordnungsgemäß geführt werden und den Anforderungen an die Einzelerfassung und -bewertung entsprechen. Das ist aber nach den Prüfungserkenntnissen der *GPA* nicht immer der Fall. So war wiederholt festzustellen, dass die Vorschriften über die Abgrenzung der Maßnahmen zwischen dem Vermögenshaushalt und dem Verwaltungshaushalt teilweise nicht beachtet worden sind (z.B. Buchung der Sanierung einer Außenfassade oder Reparatur eines Daches im Vermögenshaushalt anstatt im Verwaltungshaushalt und unzutreffender Ausweis im Anlagenachweis). Ferner werden die Finanzierungsmittel öfter entgegen den Anforderungen lediglich summarisch im Sammelposten „Deckungskapital“ dargestellt, sodass eine differenzierte Übernahme z.B. der Zuweisungen, Zuschüsse und Beiträge entsprechend der Gliederung in § 52 E-GemHVO-Doppik in die Eröffnungsbilanz nicht immer möglich ist. Letztlich wird teilweise sogar auf den Ansatz entsprechender Sonderposten in der Eröffnungsbilanz mit nachteiligen Auswirkungen auf den Haushaltsausgleich ganz verzichtet (keine Entlastungswirkung durch entsprechende Auflösung). Deshalb sollten sich die Kommunen im Interesse eines unbeschwerlichen Umstiegs auf das NKHR frühzeitig um ordnungsgemäße (Voll-)Vermögensrechnungen und Anlagenachweise bemühen.

## **Bewegliche Vermögensgegenstände**

Bezüglich der Erfassung beweglicher Vermögensgegenstände enthält das Entwurfsrecht weitreichende Erleichterungen. Bei geringwertigen Wirtschaftsgütern (Wert bis 410 EUR ohne Umsatzsteuer) kann der Bürgermeister von der Inventarisierungspflicht befreien (§ 38 Abs. 4 E-GemHVO-Doppik). Zudem können sie im Jahr der Anschaffung oder Herstellung voll abgeschrieben oder unmittelbar als ordentlicher Aufwand behandelt werden (§ 46 Abs. 2 Satz 2 E-GemHVO-Doppik). Insofern sind sie in der Eröffnungsbilanz auch nicht auszuweisen. Darüber hinaus müssen ohne betragsmäßige Beschränkung in der Eröffnungsbilanz nur die beweglichen Vermögensgegenstände angesetzt werden, die in den letzten sechs Jahren vor dem Stichtag der Eröffnungsbilanz angeschafft oder hergestellt worden sind. Auf den Ansatz und die Inventarisierung älterer Vermögensgegenstände kann einmalig verzichtet werden (§ 62 Abs. 1 Satz 3 E-GemHVO-Doppik). In Anbetracht der in den Kommunen vorhandenen großen Mengen beweglicher Vermögensgegenstände ist dies in Verbindung mit den unter Abschn. 6.3 beschriebenen Inventurvereinfachungen ein weites Entgegenkommen an die kommunale Seite und vereinfacht den Umstieg auf das NKHR spürbar. Gleichwohl wird aber empfohlen, auch wertvolle ältere bewegliche Vermögensgegenstände wie z.B. Fahrzeuge zu inventarisieren und zu bilanzieren. Darüber hinaus ist es auch sinnvoll, die übrigen beweglichen Vermögensgegenstände (ohne Bewertung) zumindest in

einem Inventar (Bestandsverzeichnis) zu erfassen. Dadurch werden eigene Vollständigkeitsprüfungen in späteren Jahren vereinfacht (z.B. bei einer Inventur). Sofern auf eine Inventarisierung und Bilanzierung verzichtet wird, sollten die Kommunen eigene Regelungen über ein internes System treffen, um die Kontrolle und Vollständigkeit ihrer Vermögensgegenstände zu gewährleisten.

### **Erfahrungswerte**

Nach § 62 Abs. 2 E-GemHVO-Doppik müssen Vermögensgegenstände, die bis zu sechs Jahren vor dem Stichtag der Eröffnungsbilanz angeschafft oder hergestellt worden sind, grundsätzlich mit den tatsächlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten angesetzt werden. Dabei wird unterstellt, dass diese aufgrund der Aufbewahrungspflichten aus den Belegen zu entnehmen sind. Können bei älteren Vermögensgegenständen die Anschaffungs- oder Herstellungskosten nicht mehr oder nur mit unverhältnismäßigem Aufwand ermittelt werden, sind den Preisverhältnissen zum Anschaffungs- oder Herstellungszeitpunkt entsprechende Erfahrungswerte anzusetzen, vermindert um zutreffende Abschreibungen bezogen auf die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer. Bei beweglichen Vermögensgegenständen können, sofern sie überhaupt berücksichtigt werden sollen, entsprechende Erfahrungswerte aus aktuellen Preislisten entnommen und unter Berücksichtigung der Preissteigerungen seit der Anschaffung auf das tatsächliche Anschaffungsjahr rückindiziert werden.

Bei den vollständig zu erfassenden und zu bewertenden Gebäuden kann der Erfahrungswert auf der Grundlage des Gebäudeversicherungswerts oder des Sachwerts nach dem Sachwertverfahren ermittelt werden. Der Ertragswert kommt als Bewertungsverfahren nur bei der Vermögenstrennung für die Gebäude des realisierbaren Vermögens sowie für die käuflich erworbenen Gebäude in Betracht, die abweichend von den tatsächlichen Herstellungskosten zum damaligen Verkehrswert angeschafft worden sind. Diese Erfahrungswerte sind mittels Baupreisindex auf den Anschaffungs- oder Herstellungszeitpunkt zu indizieren und um Abschreibungen seit diesem Zeitpunkt zu vermindern. Als weitere Erfahrungswerte kommen Vergleichswerte in Frage, die bei Grundstücken aus den vom Gutachterausschuss geführten Kaufpreissammlungen oder aus den Herstellungskosten vergleichbarer Bauten zum jeweiligen Anschaffungs- oder Herstellungszeitpunkt hergeleitet werden können. Die jeweilige Vorgehensweise sollte jedenfalls nachvollziehbar dokumentiert und im Anhang zur Eröffnungsbilanz angegeben sein.

Für die vor dem 31. Dezember 1974 angeschafften oder hergestellten Vermögensgegenstände dürfen anstelle der tatsächlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten oder entsprechender Erfahrungswerte den Preisverhältnissen zum 01.01.1974 entsprechende Erfahrungswerte angesetzt werden, die um Abschreibungen seit dem Anschaffungs- oder Herstellungsjahr nach der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer zu vermindern sind (§ 62 Abs. 3 E-GemHVO-Doppik). Sofern das Anschaffungs- oder Herstellungsjahr nicht mehr bekannt ist, kann der zum Stichtag der Eröffnungsbilanz maßgebende fortgeschriebene Buchwert aufgrund der voraussichtlichen Restnutzungsdauer und der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer näherungsweise ermittelt werden.



### **Wald- und Forstwirtschaft**

Auch die wald- und forstwirtschaftlichen Flächen wären in der Eröffnungsbilanz grundsätzlich mit ihren Anschaffungs- oder Herstellungskosten anzusetzen. Zu deren Ermittlung müsste allerdings ein detailliertes, aufwändiges und kompliziertes Bewertungsverfahren auf der Grundlage des Forsteinrichtungswerks durchgeführt werden. Deshalb ist zur Vermeidung eines unverhältnismäßigen Aufwands vorgesehen, dass für den Aufwuchs entsprechend den örtlichen Verhältnissen (Baumartenbestand) zwischen 7.200 und 8.200 EUR je Hektar und für die Grundstücksflächen 2.600 EUR je Hektar angesetzt werden können (§ 62 Abs. 4 E-GemHVO-Doppik). Diese pauschalen Werte beinhalten wohl auch die Herstellungskosten für Waldwege und einfache Waldarbeiterhütten sowie sonstige geringwertige Vermögensgegenstände. Wertmäßig bedeutende Bauwerke (wie z.B. ein gemauertes Forsthaus) sind jedoch separat zu erfassen. Vor dem Hintergrund des Grundsatzes der kommunal-forstwirtschaftlichen Nachhaltigkeit, nach dem eine Holznutzung nur im Umfang der nachgewachsenen Mengen möglich ist, wäre es sinnvoll, wenn für den Aufwuchs ein Festwert im Sinne des § 37 Abs. 2 E-GemHVO-Doppik angenommen werden könnte. Dann dürfte der Bilanzwert grundsätzlich unverändert beibehalten werden, sofern keine Flächenänderungen eingetreten sind. Ein Verzicht auf eine regelmäßige körperliche Bestandsaufnahme des Baumbestands wäre mit wirtschaftlichen Erwägungen begründbar, zumal mit dem Forsteinrichtungswerk in gewisser Weise eine Buchinventur möglich erscheint. Allerdings lässt das Entwurfsrecht eine Festwertbildung nur für Vermögensgegenstände zu, deren Gesamtwert für die Gemeinde von nachrangiger Bedeutung ist. Diese Voraussetzung dürfte in vielen Gemeinden nicht vorliegen. Deshalb hält die *GPA* ergänzende Regelungen für den Aufwuchs im Sinne eines pauschalierten Festwertverfahrens für hilfreich.

Die noch im Referentenentwurf vom 05.08.2005 vorgesehene Möglichkeit des Ansatzes nachträglich ermittelter Veräußerungswerte ist zwischenzeitlich als systemfremd verworfen worden.

### **Straßenbauten und Grünflächen**

Sofern die tatsächlichen Anschaffungs- und Herstellungskosten bestehender Straßen nicht mehr oder nur mit unverhältnismäßigem Aufwand ermittelt werden können, sah das bisherige Entwurfsrecht den Ansatz einheitlicher, den Preisverhältnissen zum 01.01.1996 entsprechender Erfahrungswerte vor. Zudem sollten die Grundstücksflächen mit den für landwirtschaftliche Grundstücke geltenden Erfahrungswerten bewertet werden dürfen. Davon ist man aber zwischenzeitlich wieder abgekommen. Entscheidend dafür war die Erkenntnis, dass der bedeutendste Posten in den Eröffnungsbilanzen der Kommunen erheblich vom Anschaffungs- und Herstellungskostenprinzip abgewichen wäre und man ohnehin wegen der Ermittlung des fortgeführten Buchwerts zum Bilanzstichtag die Abschreibungen ab dem häufig nicht mehr genau feststellbaren Herstellungsjahr hätte berücksichtigen müssen. Deshalb ist keine gesonderte Vereinfachungsregelung mehr vorgesehen, sodass auch für die Straßen die vorgenannten allgemeinen erstmaligen Bewertungsvorschriften anzuwenden sind. Demnach dürfen bei nicht mehr oder nur mit unverhältnismäßigem Aufwand ermittelbaren Herstellungskosten Erfahrungswerte des Herstellungsjahres bzw. bei vor 1975 hergestellten Straßen die dem 01.01.1974 entspre-

chenden Erfahrungswerte verwendet werden. Zu deren Ermittlung können die Straßenbauten in Bauklassen eingeteilt und mit heutigen örtlichen Herstellungskosten bewertet werden. Diese fiktiven Herstellungskosten sind mit dem Baupreisindex auf das Herstellungsjahr zurückzurechnen und um Abschreibungen bis heute zu vermindern. Sofern das jeweilige Herstellungsjahr nicht mehr bekannt ist, kann es nach etwaigen örtlichen Bauvorschriften bestimmt werden (z.B. Bebauungsplänen, Baulinienplänen u. Ä.). In diesem Zusammenhang weist die *GPA* darauf hin, dass eine Straße mit allen ihren Aufbauschichten ein (einheitlicher) Vermögensgegenstand ist, der mit einem (durchschnittlichen) Abschreibungssatz auf die geschätzte Nutzungsdauer abgeschrieben wird.

Für die Grünflächenbewertung waren ähnliche Sonderregelungen wie für den Straßenbau beabsichtigt. Sie sollen aber wegen der Unvereinbarkeit mit dem Anschaffungs- und Herstellungskostenprinzip nicht in Kraft gesetzt werden. Deshalb gelten für die Grünflächen auch die vorgenannten allgemeinen Regelungen über die Anwendung der Erfahrungswerte.

### **Beteiligungen**

Können die Anschaffungskosten einer Beteiligung oder eines Sondervermögens (z.B. Eigenbetrieb) nur mit einem unverhältnismäßigen Aufwand ermittelt werden, darf in der Eröffnungsbilanz der Kommune das in der entsprechenden Schlussbilanz der Beteiligung oder des Sondervermögens ausgewiesene anteilige Eigenkapital angesetzt werden (§ 62 Abs. 5 E-GemHVO-Doppik). Dafür ist der Begriff der Beteiligung nach Auffassung der *GPA* als Oberbegriff weit auszulegen, sodass darunter auch die verbundenen Unternehmen zu subsumieren sind, die i.d.R. von der Kommune beherrscht werden. Auch bei Zweckverbänden liegt eine dauerhafte Verbindung im Rahmen der Aufgabenerfüllung einer Kommune mit wirtschaftlichen Miteigentumsanteilen vor, sodass es faktisch öffentlich-rechtliche Beteiligungen sind. Bei Zweckverbänden ist die Ermittlung des anteiligen Eigenkapitals aber problematisch, wenn sie kamerales Haushaltsrecht anwenden und mangels Bilanzierung kein Eigenkapital ausweisen. In diesen Fällen können die Anschaffungskosten bzw. das anteilige Eigenkapital nach den Werten des Zweckverbands zum Stichtag der Eröffnungsbilanz wie folgt ermittelt werden: Restbuchwerte Anlagevermögen abzüglich Ertragszuschüsse abzüglich Schulden multipliziert mit der prozentualen Anteilsquote der Kommune. Dieser Wert entspricht i.d.R. den als Investitions- und Tilgungsumlagen entrichteten Anschaffungskosten.

### **Investitionszuweisungen und -beiträge**

Erhaltene Zuweisungen und Beiträge für Investitionen (z.B. Landeszuwendungen, Erschließungsbeiträge) sollen als Sonderposten ausgewiesen und entsprechend der Nutzungsdauer der damit finanzierten Vermögensgegenstände aufgelöst werden (§ 40 Abs. 4 E-GemHVO-Doppik). Damit kommt - zumindest in Einzelfällen - auch eine Absetzung von den entsprechenden Anschaffungs- oder Herstellungskosten in Frage. Ist deren Höhe nicht mehr oder nur mit unverhältnismäßigem Aufwand zu ermitteln, dürfen auch entsprechende Erfahrungswerte angesetzt werden (§ 62 Abs. 7 E-GemHVO-Doppik). Diese Erfahrungswerte können in Anlehnung an die entsprechenden Förderrichtlinien oder Satzungen u. Ä. festgelegt werden (vgl. hierzu auch S. 128 der zweiten überarbeiteten Auflage der Leitlinien zur kommunalen Kostenrechnung, Heft 8 der

Schriftenreihe des IM BW zum NKHR). Ggf. sind im Anhang zur Eröffnungsbilanz entsprechende Angaben zu machen. Dagegen kann auf den Ansatz geleisteter Investitionszuwendungen und -zuschüsse in der Eröffnungsbilanz verzichtet werden. Zum Ausweis eines zutreffenden Bildes der Vermögenslage wird empfohlen, dennoch bedeutende Zuschüsse (z.B. für einen Kindergartenbau an die Kirchengemeinde) zu aktivieren und den Wert entsprechend der Nutzungsdauer des bezuschussten Vermögensgegenstands zu berichtigen.

## **6.5 Überleitung von Kassenresten**

Die Eröffnungsbilanz für die kommunale Doppik hat auch die zum Bilanzstichtag bestehenden Forderungen und Verbindlichkeiten der Kommune auszuweisen. Dazu ist aber zu berücksichtigen, dass die in der letzten kameralen Haushaltsrechnung im Verwaltungshaushalt und Vermögenshaushalt ausgewiesenen Kassenreste nicht unbesehen als Forderungen oder Verbindlichkeiten übernommen werden können, da die kameralen und doppischen Rechnungsabgrenzungsvorschriften voneinander abweichen. Kameral hängt die Zuordnung einer Einnahme oder Ausgabe zu einem Rechnungsjahr von der Zahlungsfälligkeit ab (§ 42 GemHVO), während die doppischen Erträge und Aufwendungen unabhängig von den Zahlungszeitpunkten in dem Jahr zu berücksichtigen sind, in dem der Anspruch oder die Leistungsverpflichtung rechtlich oder wirtschaftlich entstanden ist (§ 43 Abs. 1 Nr. 4 E-GemHVO-Doppik). Außerdem ist beim Ansatz von Forderungen in der Eröffnungsbilanz wegen des Grundsatzes der wirklichkeitsgetreuen Bewertung insbesondere deren Werthaltigkeit maßgebend. Sofern diese in Frage zu stellen ist, sollte noch in der kameralen Jahresrechnung eine Bereinigung vorgenommen werden. Die in der Haushaltsrechnung auch noch ausgewiesenen Haushaltsreste stellen eine haushaltsrechtliche Mittelübertragung ins Folgejahr dar, die nach den doppischen Rechnungslegungsvorschriften des NKHR weder in der Eröffnungsbilanz noch in späteren Vermögensrechnungen (Bilanzen) darstellbar ist.

In die Eröffnungsbilanz sind somit neben den kameralen Kasseneinnahmeresten auch die Forderungen anzusetzen, die nach dem Abschlusstag fällig und deshalb nicht in der kameralen Jahresrechnung enthalten sind. Das sind beispielsweise im Dezember festgesetzte Steuern, Gebühren und Beiträge, die erst im nächsten Jahr nach dem Eröffnungsbilanzstichtag fällig werden. Auch niedergeschlagene Ansprüche sind in der Eröffnungsbilanz bei den Forderungen auszuweisen, solange sie nicht erlassen sind (§ 32 Abs. 3 GemHVO) oder mit einem Zahlungsausfall zu rechnen ist. Als Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen sind neben den Kassenausgaberesten der letzten kameralen Jahresrechnung auch nach dem Stichtag der Eröffnungsbilanz geleistete Auszahlungen anzusetzen, die aus Aufwendungen des Vorjahres resultieren (z.B. Warenlieferung im Dezember und Rechnungsstellung im Januar des Folgejahres). Somit dürfen in der Ergebnisrechnung des ersten doppischen Rechnungsjahres nur solche Erträge und Aufwendungen erfolgswirksam gebucht werden, deren rechtliche und wirtschaftliche Verursachung in die Zeit nach dem 31.12. des Vorjahres fällt.

Darüber hinaus sind auch Kassenreste/Bestände des Sachbuchs für haushaltsfremde Vorgänge (ShV) in die Eröffnungsbilanz zu übernehmen, die genauso wie die vorgenannten Kassenreste zu behandeln sind.