

6 Neues Kommunales Haushalts- und Rechnungswesen (NKHR)

6.1 Aktuelle Entwicklungen

Der Ministerrat hat den Entwurf des Gesetzes zur Reform des Gemeindehaushaltsrechts Ende 2007 zur Anhörung freigegeben. Es wird davon ausgegangen, dass der Landtag noch in 2008 das neue Haushaltsrecht beschließen wird. Damit hätte Baden-Württemberg zum 01.01.2009 die Rechtsgrundlage für das NKHR geschaffen.

Nach dem **Entwurfsrecht** wird den Kommunen für den Umstieg auf das NKHR eine **Übergangsfrist bis 2016** eingeräumt. Spätestens zum 01.01.2016 müssen alle Kommunen ihr Haushalts-, Kassen- und Rechnungswesen auf das NKHR umgestellt haben. Die Regelungen über den Gesamtabschluss (Konsolidierung) müssen ab dem Jahresabschluss 2018 angewandt werden. Die Regelungen über den Haushaltsausgleich sind spätestens ab 2016 anzuwenden, sie sollen ab 2017 auf Grund der Erfahrungen aus der Praxis überprüft werden.

Der aktuelle Gesetzentwurf sowie der aktuelle Referentenentwurf der Verordnung des Innenministeriums über die Haushaltswirtschaft der Gemeinden (Gemeindehaushaltsverordnung – GemHVO) sind jeweils mit Begründung im Internet unter www.nkhr-bw.de veröffentlicht worden, ebenso wie der aktuelle Produktplan und der Kontenplan.

Unter obiger Internetadresse sind auch erste Entwürfe von Leitfäden für die kommunale Praxis veröffentlicht, die mit dem Innenministerium und der *GPA* abgestimmt sind oder sich derzeit in der Abstimmung befinden (Leitfaden zur Bilanzierung nach den Grundlagen des NKHR, Leitfaden zur Haushaltsgliederung im NKHR, Inventurrichtlinie, Produktbereich 11 - interne Leistungsverrechnung von Steuerungs- und Serviceleistungen, Haushaltssteuerung - interkommunale Vergleiche). Diese können ebenfalls kostenlos unter der o.g. Internet-Adresse heruntergeladen werden. Die *GPA* empfiehlt die Anwendung erst nach der entsprechenden Freigabe. Hinweise hierzu sind auf der NKHR-Homepage beim jeweiligen Leitfaden zu finden.

6.2 Eröffnungsbilanz

Die *GPA* hat im Geschäftsbericht 2007 Hinweise zur erstmaligen Vermögenserfassung und -bewertung gegeben (Stand März 2007). Demgegenüber hat der aktuelle Entwurf der GemHVO-Doppik im Hinblick auf die Vereinfachungsregelungen (§ 62 E-GemHVO) keine Änderungen erfahren. Nachfolgend werden deshalb einige ausgewählte, aktuelle Fragestellungen aus der Praxis angesprochen. Eine vertiefte Behandlung dieser und anderer Themen wird im Rahmen der **GPA-Mitteilungen** folgen.

6.2.1 Vertrauensschutz bei begonnenen Bewertungen

Bei der Bewertung des Vermögens stellt sich die Frage, wie mit bereits begonnenen Bewertungen, die nicht dem aktuellen Entwurf der GemHVO entsprechen, umzugehen ist, weil z.B. die Vermögensgegenstände auf der Grundlage des Entwurfstandes vom August 2005 bewertet wurden. Das Innenministerium hat mit Schreiben vom 11.06.2007 (AZ: 2-2241-0/95-5) den Vertrauensschutz für begonnene Bewertungen ausgesprochen, sofern diesen die Leitlinien zur Kostenrechnung in Baden-Württemberg und die Referentenentwürfe vom Januar und August 2005 sachgerecht zugrunde gelegen haben. Im Juni 2007 hat das Innenministerium auf der erwähnten Internetseite Änderungen zu § 62 E-GemHVO veröffentlicht. Kommunen, die ab Juni 2007 mit der Bewertung ihres Vermögens oder eines Teils ihres Vermögens begonnen haben, wenden die Regelungen aus dem aktuellen Referentenentwurf, Stand Juni 2007, an. Die Leitlinien zur Kostenrechnung können, wenn sie hiervon abweichen, ebenfalls nicht mehr für Zwecke der Bewertung herangezogen werden.

6.2.2 Vermögensgegenstände von geringem Wert

Aus der kommunalen Praxis ist der Wunsch geäußert worden, dass bewegliche Vermögensgegenstände von geringem Wert entsprechend der steuerlichen Regelung für geringwertige Wirtschaftsgüter (GWG) ausgewiesen werden dürfen. Dem ist das Innenministerium durch Anpassung des § 38 Abs. 4 E-GemHVO nachgekommen, wie aus den Erläuterungen zu §§ 38 und 46 E-GemHVO zu entnehmen ist. Ob der zu bildende Sammelposten abgeschrieben oder Wert zu berichtigen ist, wurde bei dieser Anpassung nicht ausdrücklich geregelt. Die *GPA* geht davon aus, dass der für Vermögensgegenstände von geringem Wert gebildete Sammelposten, unabhängig von der tatsächlichen Nutzungsdauer der darin enthaltenen Vermögensgegenstände, linear auf fünf Jahre abzuschreiben ist. Bei der Anwendung dieser Vereinfachungsregelung ist darauf zu achten, dass der Bürgermeister die hierfür notwendige Befreiung von der Inventarisierung erteilt (§ 37 Abs. 1 Satz 1, 3 i.V.m. § 38 Abs. 4 E-GemHVO).

6.2.3 Abgrenzung von beweglichem und unbeweglichem Vermögen

Neben der Erleichterung für bewegliche Vermögensgegenstände von geringem Wert sieht das Entwurfsrecht weitere Vereinfachungen für die Erfassung und Bewertung beweglicher Vermögensgegenstände vor (z.B. § 37 Abs. 3, § 62 Abs. 1 E-GemHVO). In Anlehnung an die im Handels- und Steuerrecht vertretene Auffassung zur Abgrenzung zwischen beweglichem und unbeweglichem Vermögen kann davon ausgegangen werden, dass sich das unbewegliche Vermögen auf Grundstücke und Gebäude beschränkt, sofern die weiteren mit dem Erdboden verbundenen Vermögensgegenstände die Kriterien einer Betriebsvorrichtung oder eines Scheinbestandteils erfüllen (Bsp. fest mit dem Erdboden verbundene Spielgeräte auf einem Kinderspielplatz). Für diese sind dann, sofern die in der jeweiligen Vorschrift genannten sonstigen Voraussetzungen erfüllt sind, die entsprechenden (Erleichterungs-) Vorschriften über die Erfassung und Bewertung beweglicher Vermögensgegenstände anwendbar.

6.2.4 Abgrenzung zwischen Herstellungskosten und Erhaltungsaufwand

Die Abgrenzung zwischen Herstellungskosten und Erhaltungsaufwand führt in der Praxis immer wieder zu Schwierigkeiten. Herstellungskosten sind Aufwendungen, die durch den Verbrauch von Gütern und die Inanspruchnahme von Diensten für die **Herstellung** eines Vermögensgegenstands, seine **Erweiterung** oder für eine über seinen ursprünglichen Zustand hinausgehende **wesentliche Verbesserung** entstehen (§ 44 Abs. 2 E-GemHVO).

Sofern ein zu beurteilender Sachverhalt nicht unter diese Tatbestandsmerkmale fällt, liegt **abzugsfähiger Erhaltungsaufwand** vor.

6.2.5 Leitfaden zur Bilanzierung

Der im Internet unter www.nkhr-bw.de hinterlegte Leitfaden zur Bilanzierung wird derzeit redaktionell und inhaltlich überarbeitet. Die *GPA* empfiehlt, die Anwendung des Leitfadens bis zu dessen Freigabe zurückzustellen. Ergänzend wird darauf hingewiesen, dass der Leitfaden **weder Anspruch auf Verbindlichkeit noch auf Vollständigkeit** erhebt. Er zeigt - erstellt von Praktikern für Praktiker - lediglich Wege und Möglichkeiten zur Bilanzierung auf. Sofern eine Kommune eine davon abweichende, aber dem Recht entsprechende Vorgehensweise wählt, ist diese selbstverständlich ebenfalls zulässig.

6.2.6 Anhang zur Eröffnungsbilanz

Die Eröffnungsbilanz ist um einen Anhang zu erweitern, der u.a. dazu dient, die einzelnen Posten der Eröffnungsbilanz zu erläutern. Dabei sind, wie bei der Bilanzierung selbst, die Grundsätze ordnungsmäßiger öffentlicher Buchführung (z.B. Grundsatz der Klarheit, der Wahrheit usw.) zu beachten. Der Anhang dient ferner dazu, ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögenslage (Finanz- und Ertragslage) zu vermitteln. Dem Anhang sind als Anlagen eine **Vermögensübersicht** und eine **Verbindlichkeitenübersicht** beizufügen.

Für die **Gliederung des Anhangs** gibt es keine rechtlichen Vorgaben, sodass die Kommunen in ihrer Vorgehensweise grundsätzlich frei sind. Es empfiehlt sich, eine Gliederung zu wählen, die auch bei künftigen Jahresabschlüssen beibehalten werden kann. In Anlehnung an das Handelsrecht kann der Anhang wie folgt gegliedert werden:

- **1. Bereich: Allgemeine Informationen** zu den angewandten Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden und Grundlagen der Währungsumrechnung. Angaben, ob Vereinfachungsregelungen für die Erfassung und Bewertung der Vermögensgegenstände und der Schulden (z.B. aus § 62 E-GemHVO) Anwendung gefunden haben.
- **2. Bereich: Spezielle inhaltliche Erläuterung** der Bilanzpositionen nach der Bilanzgliederung. Insbesondere wäre ggf. auf die Anwendung von Erfahrungswerten und deren Ermittlung einzugehen. Sonstige Besonder-

heiten bei der Erfassung und Bewertung, die nur den jeweiligen Bilanzposten betreffen, wären ebenfalls anzugeben.

- **3. Bereich: Sonstige Angaben** dienen zur Abrundung des Gesamtbildes (insbesondere Informationspflichten/freiwillige Angaben, soweit diese nicht bereits bei den jeweiligen Bilanzpositionen erfolgen). Hier können z.B. auch Angaben zu finanziellen Verpflichtungen und zu bestehenden Haftungsverhältnissen gemacht werden.

Auf der o.g. Homepage werden künftig weitere detaillierte Hinweise über den Inhalt und die mögliche Gliederung des Anhangs veröffentlicht werden.

6.3 Inventur

Wie bereits im Geschäftsbericht 2007 dargestellt, ist auf den Stichtag der Eröffnungsbilanz eine Inventur (Bestandsaufnahme) zu machen.

Im Rahmen der Inventur sind sämtliche Vermögensgegenstände und Schulden nach dem Grundsatz der Vollständigkeit in Inventarlisten zu erfassen. Dort sind auch alle für die Erfassung und Bewertung notwendigen Informationen (für einen sachverständigen Dritten nachvollziehbar) aufzunehmen. Der Ressourcenaufwand für die Inventur muss dabei mit den zu erzielenden Ergebnissen in einem angemessenen Verhältnis stehen (Grundsatz der Wirtschaftlichkeit). Es wird empfohlen, die Vorgehensweise bei den Kommunen individuell zu regeln. Ein Muster für eine Inventurrichtlinie mit Hinweisen zur Planung und Durchführung der Inventur ist auf der o.g. Internetseite eingestellt und kann kostenlos heruntergeladen werden.

6.4 Haushaltsplanung – Gliederung in Teilhaushalte

6.4.1 Allgemeines

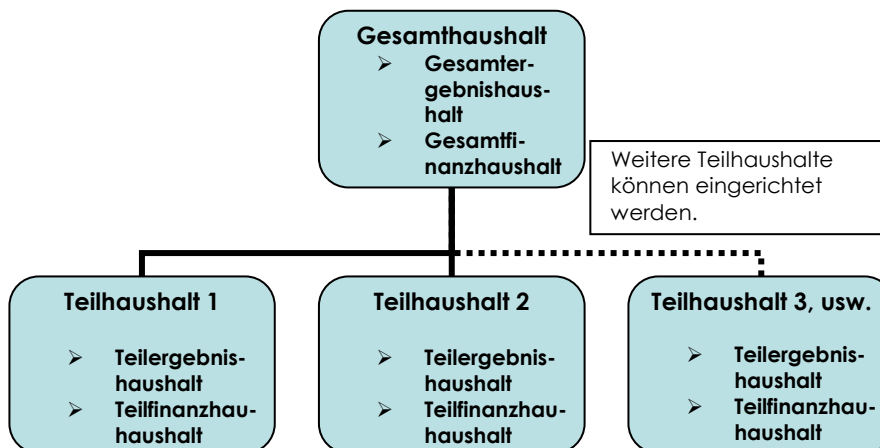
Bei der Umstellung auf das NKHR ist **zeitlich noch vor der Eröffnungsbilanz ein Haushaltsplan auf doppischer Grundlage** zu erstellen. Dieser besteht aus dem Gesamthaushalt, den Teilhaushalten und dem Stellenplan (§ 1 Abs. 1 E-GemHVO). Der Gesamthaushalt besteht aus dem Ergebnishaushalt, dem Finanzhaushalt und je einer Übersicht (Haushaltsquerschnitt) über die Erträge und Aufwendungen der Teilhaushalte, des Ergebnishaushalts sowie der Einzahlungen, Auszahlungen und Verpflichtungsermächtigungen der Teilhaushalte des Finanzhaushalts (§ 1 Abs. 2 E-GemHVO). Die *GPA* hat erstmals im Geschäftsbericht 2006 darüber berichtet.

Für kleinere Kommunen stellt sich die Frage, ob neben den Teilhaushalten zusätzlich eine Kosten- und Leistungsrechnung nach § 14 E-GemHVO zu führen ist. Das Innenministerium stellt in seiner Begründung zum Arbeitsentwurf der Gemeindehaushaltsverordnung dazu fest, dass die Kostenstellen die unterste Veranschlagungsebene in den Teilhaushalten bilden. Damit ist mindestens eine flächendeckende Kostenstellenrechnung erforderlich. Die über eine Kostenstellenrechnung hinausgehenden Bestandteile einer Kosten- und Leistungsrechnung (Kostenträgerrechnung, Kostenartenrechnung und Leistungsrech-

nung) sind in das kommunale Ermessen gestellt. Die Teilhaushalte bilden (anders als im kaufmännischen Rechnungswesen) durch die Darstellung von (aggregierten) Produkten und damit eines einheitlichen Rechnungsstoffes ein einheitliches Rechnungssystem mit der Kosten- und Leistungsrechnung, das sich hauptsächlich im Grad der Detaillierung unterscheidet. Die *GPA* geht davon aus, dass insbesondere bei kleineren Kommunen auf die Implementierung einer vollständigen Kosten- und Leistungsrechnung verzichtet werden kann. Umso mehr Bedeutung kommt der Ausgestaltung der Haushaltsgliederung in Teilhaushalte zu, die als Grundlage für die Steuerung dienen. Nachfolgend sollen deshalb – ohne Anspruch auf Vollständigkeit - Hinweise zur Einrichtung der Teilhaushalte gegeben werden.

6.4.2 Teilhaushalte

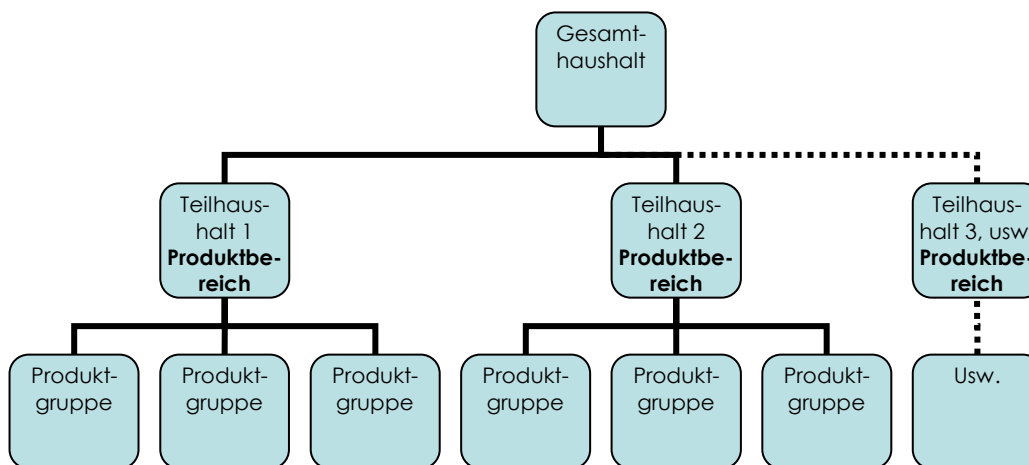
Der Gesamthaushalt ist in Teilhaushalte zu gliedern (§ 4 Abs. 1 E-GemHVO). Sie ersetzen die horizontale Haushaltsgliederung der in der Kameralistik dargestellten Einzelpläne. Aus der Verpflichtung, Teilhaushalte auszuweisen folgt, dass im Haushaltsplan mindestens zwei Teilhaushalte darzustellen sind. Jeder Teilhaushalt besteht aus einem Teilergebnishaushalt und einem Teilfinanzhaushalt. Abweichend von dem in § 4 Abs. 4 Sätze 1 und 2 E-GemHVO definierten Inhalt des Teilfinanzhaushalts kann sich dieser auf die Darstellung der Investitionstätigkeit beschränken. In den Erläuterungen zu § 4 Abs. 1 E-GemHVO wird davon ausgegangen, dass mindestens ein Zentralbereichshaushalt und mindestens ein Fachbereichshaushalt einzurichten sind. Daraus ergibt sich grundsätzlich folgendes Haushaltsgliederungsschema:



Die Teilhaushalte können nach **Produktbereichen** oder nach der **örtlichen Organisation, produktorientiert** gebildet werden. Die unterste Ebene der Produkte (der Leistungen der Kommune) wird auf Produktgruppenebene aggregiert und diese Produktgruppen wiederum werden zu Produktbereichen zusammengefasst. Der Produktbereich ist somit ebenfalls eine aggregierte Ebene. Nach dem Kommunalen Produktplan Baden-Württemberg stehen 21 Produktbereiche, 100 Produktgruppen und 481 Produkte zur Verfügung.

In den Teilhaushalten sind grundsätzlich nur die von der Kommune angebotenen Produktbereiche und Produktgruppen darzustellen. In einzelnen Bereichen besteht aus statistischen Gründen der Zwang bis auf die Produktebene zu gliedern. Der Produktplan Baden-Württemberg ist derzeit als Empfehlung zu verstehen. Es ist davon auszugehen, dass im Rahmen einer Verwaltungsvorschrift aus dem Produktplan die verbindlichen Positionen festgelegt werden. Aus § 4 Abs. 1 Satz 2 E-GemHVO folgen zwei Varianten der Haushaltsgliederung, über welche die Kommunen nach ihren örtlichen Steuerungsbedürfnissen frei entscheiden können:

Gliederung nach Produktbereichen



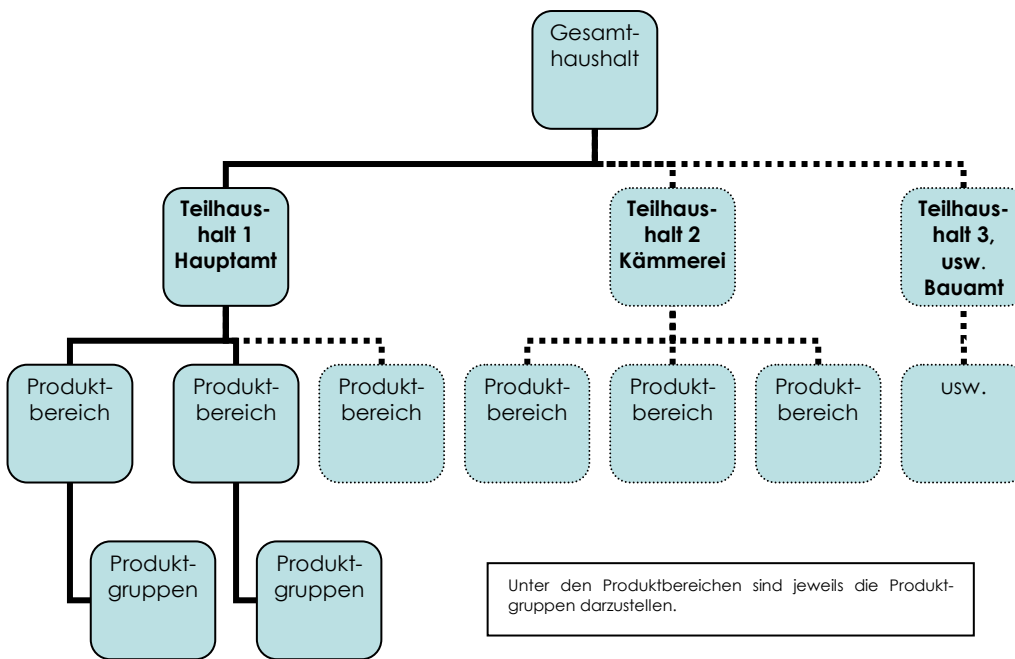
Eine Gliederung der Teilhaushalte nach Produktbereichen sollte auf Grundlage der im Kommunalen Produktplan Baden-Württemberg ausgewiesenen Produktbereiche erfolgen. Dabei sind nur die für die jeweilige Kommune in Betracht kommenden Produktbereiche und Produktgruppen im Teilhaushalt darzustellen.

Mehrere Produktbereiche (z.B. 11, 12, 21, 22, 27) können zu einem Teilhaushalt zusammengeführt werden. Es ist ferner möglich, auch nur Teile davon (z.B. einzelne Produktgruppen) einem Teilhaushalt zuzuordnen. Diskutiert wird derzeit, ob bei einer Aufteilung der Produktbereiche auf mehrere Teilhaushalte (z.B. Produktbereich 53 in die Teilhaushalte 1 und 2) oder bei einer Haushaltsgliederung nach der örtlichen Organisation (s.u.) die Produktgruppen eindeutig und vollständig den Teilhaushalten zugeordnet werden müssen (z.B. auf Teilhaushalt 1 die Produktgruppe 53.30 und auf Teilhaushalt 2 die Produktgruppen 53.70 und 53.80).

Die Entscheidung über die Haushaltsgliederung muss in Abhängigkeit der Steuerungsrelevanz und der damit zusammenhängenden Bewirtschaftungseinheit (Budget) vor Ort von jeder Kommune selbst getroffen werden. Aus diesem Grund ist bereits während der Vorbereitung auf den Umstieg in das NKHR eine Entscheidung über die Haushaltsgliederung zu treffen.

Gliederung nach der örtlichen Organisation, produktorientiert

Gegenüber der oben dargestellten Gliederung nach Produktbereichen, wird bei der Gliederung nach der örtlichen Organisation, die Aufbauorganisation - produktorientiert - als eine weitere Ebene in die Haushaltsgliederung eingefügt.



Bei dieser Variante besteht die Möglichkeit, weitestgehend auf der Grundlage der vorhandenen Organisation auf das NKHR umzustellen. Bei einer Änderung der Organisation muss aber auch die Haushaltsgliederung angepasst werden.

Im Idealfall müssen keine größeren Anpassungen in der Aufbauorganisation vorgenommen werden. Je nach den örtlichen Zuständigkeiten der Ämter wird es allerdings zu Überschneidungen bei der Zuordnung der Produktbereiche/Produktgruppen zu einem Teilhaushalt kommen können, weil z.B. mehrere Ämter für die Erstellung eines Produktbereichs/einer Produktgruppe tätig sind (z.B. Kämmerei und Bauamt werden für den Produktbereich 53 tätig). In diesen Fällen ist vor Ort zu entscheiden, welchem Teilhaushalt der Produktbereich/die Produktgruppe zugeordnet wird. Dabei ist zu beachten, dass jeder Teilhaushalt eine Bewirtschaftungseinheit (Budget) bildet. Der Produktbereich/die Produktgruppe sollte deshalb dem federführend zuständigen Amt zugeordnet werden. Über die Zulässigkeit einer Aufteilung von Produkten auf unterschiedliche Teilhaushalte ist derzeit noch nicht entschieden (s.o.). Die Teilleistungen der zuarbeitenden Einheiten sind über innere Verrechnungen dem Produktbereich/der Produktgruppe zuzurechnen.

Diese Darstellung bietet den Vorteil, dass der Wiedererkennungswert der Teilhaushalte wegen der Entsprechung zur Aufbauorganisation der Kommune und den damit verbundenen Zuständigkeiten und Verantwortlichkeiten hoch ist. Das Zurechtfinden im Haushalt wird als positiv betrachtet. Dennoch muss bei der Analyse der Teilhaushalte die Produktbereichs-, bzw. die Produktgruppen-

nummer bekannt sein, um die Leistungen (z.B. Abwasserbeseitigung, Museum) im Haushalt zu finden.

Abschließend kann festgestellt werden, dass sowohl bei einer Gliederung nach Produktbereichen, wie auch bei einer Gliederung nach der örtlichen Organisation, produktbezogen nach dem Produktplan Baden-Württemberg vorzugehen ist. Beide Varianten haben ihre Berechtigung. Eine Empfehlung für die eine oder andere Gliederung kann (auch wegen der derzeit noch andauernden Erprobungsphase) nicht gegeben werden. Die Kommunen sollten sich eigenständig unter Berücksichtigung ihrer Steuerungsansätze für eine der Gliederungsmöglichkeiten entscheiden. Bei der Gliederung nach der örtlichen Organisation wird die Aufbauorganisation zusätzlich dargestellt. Die Ebenen darunter entsprechen im Wesentlichen der Haushaltsgliederung nach Produktbereichen.

Auf die Darstellung einzelner **Produkte im Haushalt** sollte nach Meinung der *GPA* weitestgehend verzichtet werden. Allerdings fordert das Entwurfsrecht in § 4 Abs. 2 E-GemHVO, dass in den Teilhaushalten neben den Produktgruppen zusätzlich Schlüsselprodukte dargestellt werden sollen. Schlüsselprodukte sind diejenigen Produkte, die eine finanzielle oder örtliche Bedeutsamkeit haben, d.h. sie müssen steuerungsrelevant sein. Daraus folgt, dass eine Darstellung von Produkten, die für den Adressaten des Haushalts (insbes. für den Gemeinderat) nicht (steuerungs-)relevant sind, auch nicht erfolgen sollte. Bei einer Vielzahl von Produkten würde die Transparenz leiden. Die Steuerung durch den Gemeinderat erfolgt grundsätzlich durch Zielvorgaben im strategischen Bereich. Die Steuerung über Produkte, die grundsätzlich dem operativen Bereich zuzuordnen ist, sollte der internen Steuerung durch die Verwaltung vorbehalten bleiben. Einzelne, örtlich bedeutende Produkte, über die der Gemeinderat zu entscheiden hat, sind als Schlüsselprodukte auszuweisen.

Unter der o.g. Homepage steht ein detaillierter Leitfaden zum download zur Verfügung.