

## **Zukünftige Änderungen in den Erläuterungen werden durch Randstriche kenntlich gemacht.**

[Stand: 20. Dezember 2018]

### Hinweise:

- GemHVO-Doppik: geltende Gemeindehaushaltsverordnung-Doppik (GemHVO-Doppik) vom 14. August 2017 (GVOBl. Schl.-H. S. 433)
- GO: geltende Gemeindeordnung (GO) in der Fassung der Bekanntmachung vom 28. Februar 2003 (GVOBl. Schl.-H. S. 57), zuletzt geändert durch Artikel 1 des Gesetzes vom 04. Januar 2018 (GVOBl. Schl.-H. S. 6)
- GemHVO-Kameral: geltende Gemeindehaushaltsverordnung-Kameral (GemHVO-Kameral) vom 30. August 2012 (GVOBl. Schl.-H. S. 670), zuletzt geändert durch Verordnung vom 14. August 2017 (GVOBl. Schl.-H. S. 459)
- GemKVO-Kameral: geltende Gemeindekassenverordnung-Kameral (GemKVO-Kameral) vom 13. Dezember 2017 (GVOBl. Schl.-H. S. 576)HGB: Handelsgesetzbuch in der Fassung vom 10. Mai 1897 (RGI. S. 105), zuletzt geändert durch zuletzt durch Artikel 3 des Gesetzes vom 10. Juli 2018 (BGBl. I S. 1102)
- Soweit für die Anwendung der GemHVO-Doppik oder weiterer untergesetzlicher kommunalhaushaltsrechtlicher Vorschriften die Einwohnerzahl maßgebend bzw. anzugeben ist, gilt die vom Statistischen Amt für Hamburg und Schleswig-Holstein nach dem Stand vom 31. März fortgeschriebene Einwohnerzahl vom 1. Januar des folgenden Jahres.
- Soweit für die Anwendung einer kommunalhaushaltsrechtlichen Vorschrift eine Einwohnerzahl maßgebend ist, gilt die vom Statistischen Amt für Hamburg und Schleswig-Holstein nach dem Stand vom 31. März fortgeschriebene Einwohnerzahl vom 1. Januar des folgenden Jahres an. Für die Anwendung zukünftiger Haushaltsjahre, gilt der zuletzt vorliegende entsprechende Stand zum 31. März.
- Das Ministerium für Inneres, ländliche Räume und Integration veröffentlicht jährlich den "Erlass zur Aufstellung der Haushaltspläne der Kommunen (Haushaltserlass)". Er enthält neben wichtigen Rahmendaten für die Gemeindefinanzplanung Hinweise. Ergänzende Angaben zur Aufstellung der Haushalte bezüglich der November-Steuerschätzung können dem regelmäßig fortgeschriebenen Bericht über die Finanzsituation der Kommunen in Schleswig-Holstein entnommen werden

## Übersicht

§ 1 Haushaltsplan.....	4
§ 2 Ergebnisplan.....	4
§ 3 Finanzplan .....	5
§ 4 Teilpläne .....	6
§ 5 Mittelfristige Ergebnis- und Finanzplanung.....	7
§ 6 Vorbericht .....	7
§ 7 Haushaltsplan für zwei Jahre.....	10
§ 8 Nachtragshaushaltsplan .....	10
§ 9 Stellenplan.....	11
§ 10 Allgemeine Planungsgrundsätze .....	11
§ 11 Verpflichtungsermächtigungen .....	12
§ 12 Investitionen .....	12
§ 13 Verfügungsmittel.....	13
§ 14 Fremde Finanzmittel .....	13
§ 15 Interne Leistungsbeziehungen.....	13
§ 16 Kosten- und Leistungsrechnung.....	14
§ 17 Weitere Vorschriften für die Haushaltsplanung.....	14
§ 18 Erläuterungen zu Teilplänen .....	14
§ 20 Bildung von Budgets.....	14
§ 21 Zweckbindung .....	16
§ 22 Deckungsfähigkeit .....	16
§ 23 Übertragbarkeit.....	17
§ 24 Rückstellungen .....	18
§ 25 Rücklagen.....	22
§ 26 Haushaltsausgleich .....	23
§ 27 Liquidität .....	27
§ 28 Bewirtschaftung und Überwachung .....	27
§ 31 Veränderung von Ansprüchen .....	28
§ 32 Aufgaben der Finanzbuchhaltung.....	28
§ 33 Buchführung .....	29
§ 34 Zahlungsverkehr und weitere Kassengeschäfte .....	31
§ 35 a Absetzung von Einzahlungen und Auszahlungen.....	31
§ 36 Sicherheitsstandards und Dienstanweisung .....	32

§ 37 Inventar, Inventur.....	32
§ 38 Inventurvereinfachungen .....	32
§ 39 Allgemeine Bewertungsgrundsätze .....	34
§ 40 Vollständigkeit der Ansätze, Verrechnungs- und Bilanzierungsverbote.....	34
§ 41 Wertansätze der Vermögensgegenstände und Schulden .....	38
§ 42 Bewertungsvereinfachungsverfahren .....	40
§ 43 Abschreibungen.....	40
§ 44 Jahresabschluss .....	43
§ 45 Ergebnisrechnung .....	45
§ 46 Finanzrechnung.....	45
§ 47 Teilrechnungen.....	46
§ 48 Bilanz.....	46
§ 49 Rechnungsabgrenzungsposten .....	54
§ 50 Weitere Vorschriften zu einzelnen Bilanzpositionen .....	55
§ 51 Anhang .....	56
§ 52 Lagebericht.....	57
§ 53 Gesamtabschluss .....	65
§ 54 Aufstellung der Eröffnungsbilanz .....	68
Exkurs: Übernahme von Haushaltsresten in ein doppisches System.....	73
§ 55 Erstmalige Bewertung der Eröffnungsbilanz.....	77
§ 56 Berichtigung der Eröffnungsbilanz .....	79
§ 57 Aufbewahrung von Unterlagen, Aufbewahrungsfristen.....	79
§ 59 Begriffsbestimmungen .....	80
Hinweise zur Umstellung auf eine Haushaltswirtschaft nach den Grundsätzen der doppelten Buchführung .....	82

#### Anlagen

Anlage 1	Grundsätze für die Bemessung von Pensionsrückstellungen durch die VAK
Anlage 2	Abgrenzung von Anschaffungskosten, Herstellungskosten und Erhaltungsaufwendungen bei der Instandsetzung und Modernisierung von Gebäuden
Anlage 3	Muster-Dienstanweisung für die Finanzbuchhaltung der Gemeinde
Anlage 4	Körperschaftsteuerkartei Schleswig-Holstein zu § 4 Karte A7

## **Erläuterungen zur Gemeindehaushaltsverordnung Doppik (GemHVO-Doppik)**

### **§ 1 Haushaltsplan**

- a. Die mittelfristige Ergebnis- und Finanzplanung ist nach § 5 Absatz 1 i. V. m. § 1 Absatz 4 in die Haushaltsplanung einzubeziehen. Im Haushaltsplan sind beizufügen die Bilanz des Vorvorjahres und eine Übersicht über die Entwicklung des Eigenkapitals und des Anteils des Eigenkapitals an der Bilanzsumme.

Diesbezüglich kann es darüber hinaus sinnvoll sein, eine ergänzende Darstellung einer verkürzten Bilanz in den Vorbericht aufzunehmen, die über einen längeren Zeitraum (ggf. fünf letzte Jahresabschlüsse) zu einer verbesserten Transparenz über die Entwicklung des Anlagevermögens auch im Verhältnis zur Verschuldung der Gemeinde führen kann.

- b. Absatz 5 berücksichtigt, dass bei Gemeinden, die ihre Haushaltswirtschaft umstellen, für das Vorvorjahr nur Zahlen aus der kameralen Jahresrechnung und für das Vorjahr nur Zahlen aus der kameralen Planung vorliegen und eine Vergleichbarkeit mit Zahlen für eine Haushaltswirtschaft nach den Grundsätzen der doppelten Buchführung nur mit hohem Verwaltungsaufwand erreicht werden könnte. Die Regelung ermöglicht den Gemeinden, im Umstellungsjahr auf eine Darstellung der Ergebniszahlen des Vorvorjahres und der Planzahlen des Vorjahres und im ersten Jahr nach der Umstellung auf eine Darstellung der Ergebniszahlen des Vorvorjahres zu verzichten.

### **§ 2 Ergebnisplan**

Seit dem Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetz (BilRUG) wird handelsrechtlich auf den Ausweis der außerordentlichen Aufwendungen und Erträge verzichtet. Da der Informationsgehalt einer solchen Differenzierung auch im doppischen Gemeindehaushaltsrecht Schleswig-Holsteins stark begrenzt ist, wird auf den Ausweis von außerordentlichen Erträgen und Aufwendungen in der Ergebnisplanung verzichtet. Diesbezüglich wird auch auf § 51 hingewiesen.

### § 3 Finanzplan

Die Untergliederung des entsprechenden Musters der AA GemHVO-Doppik in die laufenden Nummern 18 bis 36 lehnt sich an den Kontenplan – Kontenart 681 bis 695 und 781 bis 795 – an. Nicht aufgenommen wurden die Einzahlungen aus Anleihen (Kontenart 691) und die die Auszahlungen aus Anleihen (Kontenart 791), da bislang schleswig-holsteinische Kommunen keine Anleihen zur Finanzierung von Investitionen und Investitionsförderungsmaßnahmen begeben haben. Bei einer Begebung von Anleihen ist das Muster entsprechend zu ergänzen. Die Aufnahme und Tilgung von Kassenkrediten aus Kontokorrent sowie die Aufnahme von Kassenkrediten ohne Kontokorrent – laufende Nummern 39, 46 und 47) lassen sich nicht planen. Die vereinbarten Tilgungen von Kassenkrediten ohne Kontokorrent aus bestehenden Verträgen sind in der Finanzplanung hingegen zu berücksichtigen (laufende Nummer 42). Die Rückflüsse von Darlehen und die Gewährung von Darlehen im Rahmen der Finanzierungstätigkeit dienen der Anlage liquider Mittel bzw. deren Rückfluss.

Hinweise:

- a) Ist der Saldo aus laufender Verwaltungstätigkeit negativ oder reicht er nicht aus, um die Tilgungen von Krediten für Investitionen und Investitionsförderungsmaßnahmen und Auszahlungen aus der Gewährung von Darlehen zur Anlage liquider Mittel zu decken, so ist ein negativer Saldo aus Investitionstätigkeit über Kreditveranschlagungen zu finanzieren, soweit der Bestand an liquiden Mitteln hierfür nicht ausreicht.  
Wird dies nicht beachtet, würde die Planung eine Finanzierung der Investitionstätigkeit aus Kassenkrediten vorsehen. Dies ist jedoch nach §95 i GO unzulässig. Zudem ergäbe sich dann eine irreführende Darstellung bei der Übersicht über die Entwicklung der Verbindlichkeiten aus Krediten (ohne Umschuldung) nach § 6 Absatz 1 Nummer 2 GemHVO-Doppik (Anlage 12 AA GemHVO-Doppik).
- b) Es ist bei der Erstellung der Finanzplanung darauf zu achten, dass in Zeile 48 nicht einfach die Angaben der Zeile 44 wiedergegeben werden.  
Während Zeile 44 den Finanzmittelsaldo im Laufe des Haushaltsjahres wiedergibt, wird in Zeile 48 der Bestand an liquiden Mitteln am Ende des

Haushaltsjahres unter Berücksichtigung des Bestandes an Finanzmitteln am Anfang des Haushaltsjahres (Zeile 45) und der Veränderungen des Bestands der liquiden Mittel im Laufe des Haushaltsjahres (Zeile 44) dargestellt.

#### § 4 Teilpläne

- a. Absatz 1 sieht vor, dass der Haushaltsplan in Teilpläne untergliedert wird, wobei diese für die einzelnen Produktgruppen bzw. Unterproduktgruppen zu erstellen sind. Der vom für Inneres zuständigen Ministerium vorgeschriebene Produktrahmen enthält eine Mindestgliederung. Eine weitere Untergliederung in Unterproduktgruppen ist zulässig. Satz 3 stellt klar, dass die Gliederung des Haushaltsplans entweder nach dem vom für Inneres zuständigen Ministerium vorgeschriebenen Produktrahmen oder nach Organisationsbereichen vorzunehmen ist.
- b. Absatz 2 sieht vor, dass bei einer Gliederung nach dem Produktrahmen die Teilpläne in der Reihenfolge im Haushaltsplan abzubilden sind, wie dies der Produktrahmen vorsieht. Die Summen der Erträge und der Aufwendungen und die Summen der Einzahlungen und der Auszahlungen für Investitionen und Investitionsförderungsmaßnahmen sind den Teilplänen in einer Übersicht voranzustellen.
- c. Absatz 3 sieht vor, dass bei einer Gliederung nach Organisationsbereichen die Teilpläne, die von einer Organisationseinheit bewirtschaftet werden nacheinander - entsprechend dem Produktrahmen im Haushaltsplan – aufzuführen sind. Empfohlen wird aus Gründen der Vergleichbarkeit, dass bei einer gegenüber dem Produktrahmen weitergehenden Untergliederung in Unterproduktgruppen die Teilpläne, die zu einer nach dem Produktrahmen vorgeschriebenen Produktgruppe gehören, nicht zu trennen. Die Übersichten für die Produktbereiche (Zweisteller) sind zusammen den einzelnen Teilplänen voranzustellen. Es bleibt der Gemeinde unbenommen, eine Übersicht entsprechend den Vorschriften für Teilpläne nach Absatz 5 und 6 den Teilplänen, die von einer Organisationseinheit bewirtschaftet werden, voranzustellen.

- d. Absatz 5: Die Festlegung, ab welchem Betrag eine Investition oder Investitionsförderungsmaßnahme als erheblich anzusehen ist, ist von der Gemeindevertretung durch Beschluss zu treffen. Aus Gründen der Transparenz wird empfohlen, folgende Bestimmung in die Haushaltssatzung aufzunehmen: „Im Teilfinanzplan (§ 4 Absatz 5 GemHVO-Doppik) sind als Einzelmaßnahmen Investitionen oder Investitionsförderungsmaßnahmen auszuweisen, wenn der Auszahlungsbetrag für die Investition oder Investitionsförderungsmaßnahme mindestens .... EUR beträgt.“
- e. Absatz 8 greift den Gedanken auf, dass in den Teilplänen auch Angaben zu den Zielen gemacht werden sollen. Die Regelung überlässt es den Gemeinden, ob sie nähere Ausführungen zu den einzelnen Produkten machen und evtl. Kennziffern zur Messung der Zielerreichung angeben wollen. Auf § 27 Absatz 1 GO (Aufgaben der Gemeindevertretung) wird verwiesen.

#### § 5 Mittelfristige Ergebnis- und Finanzplanung

Die Orientierungsdaten gibt das für Inneres zuständige Ministerium regelmäßig im August / September mit dem Haushaltserlass für das folgende Jahr bekannt.

#### § 6 Vorbericht

Nach § 95 GO i. V. § 79 Absatz 1 GO werden die Haushaltssatzung und der Haushaltsplan mit den vorgeschriebenen Anlagen von der Gemeindevertretung in öffentlicher Sitzung beraten. Demzufolge muss der Vorbericht der Gemeindevertretung zur Haushaltsberatung vorliegen.

Hinweis zu Absatz 1 Satz 2 Nummer 8: Gemeinden sind verpflichtet, alle Anstrengungen zu unternehmen, um ihren Haushalt auszugleichen; der Ergebnisplan des Haushaltsjahres sowie der mittelfristige Ergebnisplan in den einzelnen Jahren soll - mindestens - ausgeglichen sein, d. h. möglichst einen Jahresüberschuss ausweisen. Ebenfalls sollen der Finanzplan des Haushaltsjahres und die mittelfristige Finanzplanung in Einzahlungen und Auszahlungen ausgeglichen sein. Entsprechend soll die Bürgermeisterin oder der Bürgermeister der Gemeindevertretung einen ausgeglichenen Haushaltsplan zur Beschlussfassung vorlegen.

Sofern der Ergebnisplan im Haushaltsjahr oder in einem der drei nachfolgenden Jahre nach der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung nicht ausgeglichen ist oder die Ergebnisrücklage im neuesten Jahresabschluss weniger als 10 % der Allgemeinen Rücklage beträgt, sind fünf Übersichten in den Vorbericht aufzunehmen, in denen

- die im Haushaltsjahr umgesetzten wesentlichen Maßnahmen zur Haushaltskonsolidierung mit ihren finanziellen Auswirkungen im Haushaltsjahr und in dem dem Haushaltsjahr folgenden Jahr,
- noch nicht umgesetzte Maßnahmen zur Haushaltskonsolidierung mit ihren möglichen finanziellen Auswirkungen,
- die zahlungswirksamen und nichtzahlungswirksamen Zuweisungen und Zuschüsse an Vereine und Verbände unter Angabe der Aufwendungen im Haushaltsjahr und in den beiden vorangegangenen Jahren, mit Ausnahme der Zuweisungen und Zuschüsse zur Förderung der Betreuung von Kindern in Einrichtungen sowie zur Förderung von Beschäftigungsverhältnissen im Rahmen der Kindertagespflege,
- die Mitgliedschaften in Vereinen und Verbänden unter Angabe der Mitgliedsbeiträge im Haushaltsjahr und in den beiden vorangegangenen Jahren,
- Angaben zur Ausschöpfung der Steuer- und sonstigen Ertragsquellen,

dargestellt werden. Die ersten drei Übersichten sind sowohl für den Bereich der laufenden Verwaltungstätigkeit als auch für den Bereich der Investitionstätigkeit aufzustellen. Da eine innere Verrechnung teilweise noch nicht vollständig durchgeführt wird, kann diesem Umstand insofern Rechnung getragen werden, dass nichtzahlungswirksame Zuweisungen und Zuschüsse an Vereine und Verbände über Nebenrechnungen ermittelt werden können. Auf die Erläuterungen zu § 15 GemHVO-Doppik wird verwiesen.

Durch die Übersichten legt die Bürgermeisterin oder der Bürgermeister der Gemeindevertretung und der Öffentlichkeit dar, welche Anstrengungen zur Haushaltskonsolidierung im vorliegenden Haushaltsplan mit welchen finanziellen Auswirkungen umgesetzt worden sind und welche weiteren

Konsolidierungsmöglichkeiten noch bestehen. Gleichzeitig wird die Entwicklung der Zuweisungen und Zuschüsse an die Vereine und Verbände dargestellt und so ein Überblick über die in diesem Bereich erfolgten Konsolidierungsanstrengungen gegeben.

Hinweis zu Absatz 1 Satz 2 Nummer 10: Besteht ein Teilergebnisplan nur aus den Erträgen und Aufwendungen einer kostenrechnenden Einrichtung, ist das Ergebnis des Teilplans unter Einbeziehung der kalkulatorischen Zinsen aus der Gebührenrechnung als Aufwand anzugeben. Enthält der Teilergebnisplan auch andere Erträge und Aufwendungen, ist eine entsprechende Bereinigung vorzunehmen. Das Ergebnis des Teilplans für eine Einrichtung bestimmt sich damit aus der Summe der Erträge der Einrichtung abzüglich der Summe der Aufwendungen der Einrichtung und der Aufwendungen für die kalkulatorischen Zinsen aus der Gebührenrechnung. Zu den Entgelten gehören die Gebühren und die privatwirtschaftlichen Entgelte, jedoch nicht die Schulkostenbeiträge sowie die Zuweisungen und Zuschüsse, die eine Gemeinde erhält. Für eine bessere Darstellung der Entwicklung wird empfohlen, in die Übersicht auch das Vorvorjahr aufzunehmen.

Hinweis zu Absatz 1 Satz 2 Nummer 11: Zur allgemeinen Unterrichtung haben Zentrale Orte die beabsichtigte Verwendung der ihnen zufließenden Schlüsselzuweisungen zum Ausgleich übergemeindlicher Aufgaben im Haushaltsvorbericht zu erläutern. Hierbei reicht es nicht aus, den gesamten Zuschussbedarf für übergemeindliche Einrichtungen dem Betrag der Zentralitätsmittel gegenüberzustellen: Berücksichtigt werden kann lediglich die Interessenquote für den versorgten Verflechtungsbereich. Dabei ist zu berücksichtigen, dass die Schlüsselzuweisungen zum Ausgleich übergemeindlicher Aufgaben nicht in jedem Fall einer Vollabdeckung dieser Interessenquote dienen können.

Ferner ist zu beachten, dass für eine Reihe übergemeindlicher Aufgaben bereits spezielle Zuweisungen gewährt werden und die Schulträger Schulkostenbeiträge erhalten.

Hinweis zu Absatz 1 Satz 2 Nummer 14: Zur Darstellung nach Nummer 14 sind auch verbale Darstellungen aus Sicht der Verwaltung (Beteiligungsverwaltung) erforderlich. Ein Verweis auf anliegende Wirtschaftspläne, auch wenn dort der Vorbericht abgedruckt wird, reicht nicht aus, da dieser die Darstellung aus der Sicht des Unternehmens oder der Einrichtung wiedergibt.

Hinweis zu Absatz 1 Satz 2 Nummer 15 und 16: Für die Darstellung der Übersichten nach Nummer 15 bzw. Nummer 16 sind die Muster nach Anlage 12 bzw. Anlage 15 der AA GemHVO-Doppik zu verwenden.

### § 7 Haushaltsplan für zwei Jahre

Die Formulierung in Absatz 2 berücksichtigt, dass nach § 95 e der Gemeindeordnung die mittelfristige Ergebnis- und Finanzplanung in den Haushaltsplan einzubeziehen ist. Der Planungszeitraum ergibt sich aus § 26 Absatz 5 Satz 3.

### § 8 Nachtragshaushaltsplan

Klarstellend wird darauf hingewiesen, dass dem Nachtragshaushaltsplan ein Vorbericht beizufügen ist, in dem die wesentlichen Änderungen im Ergebnisplan und im Finanzplan dargestellt werden. Darüber hinaus sind bei Änderungen in jedem Fall Übersichten und Darstellungen nach § 6 Absatz 1 Nummer 2, 4 und 9 in den Vorbericht aufzunehmen.

Absatz 1 Satz 2 berücksichtigt, dass bei den Teilplänen auch die Ziele angegeben werden sollen (§ 4 Absatz 8).

Satz 4 berücksichtigt den Fall, dass ein zahlungswirksamer Aufwand bereits entstanden ist (die bestellte Ware ist geliefert), aber noch nicht bezahlt worden ist; die Regelung stellt sicher, dass in diesem Fall sowohl im Ergebnisplan wie auch im Finanzplan eine Veranschlagung nicht erfolgen muss.

## § 9 Stellenplan

Die Reihenfolge der Teilpläne ist davon abhängig, ob die Gemeinde nach § 4 Absatz 1 Satz 3 die Gliederung ihres Haushaltsplans nach dem vom für Inneres zuständigen Ministerium vorgeschriebenen Produktrahmen oder nach Organisationsbereichen vornimmt.

## § 10 Allgemeine Planungsgrundsätze

- a. In Absatz 1 wird insbesondere auf das voraussichtliche Ressourcenaufkommen und den geplanten Ressourcenverbrauch abgestellt. Es sind die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung einzuhalten. Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung sind z. T. gesetzlich vorgeschrieben, z. T. entsprechen sie kaufmännischem Brauch. Zu diesen Grundsätzen zählen insbesondere:
- Allgemeine Grundsätze für die Ordnungsmäßigkeit der Buchführung (§ 95 m Absatz 1 GO sowie § 39 Absatz 1 bzw. handelsrechtlich §§ 238, 239 HGB).
  - Klarheit und Übersichtlichkeit (§ 40 Absatz 1 bzw. handelsrechtlich § 243 HGB)
  - Vollständigkeit und Verrechnungsverbot ((§ 40 Absatz 1 und 3 bzw. handelsrechtlich § 246 HGB)
  - Bilanzidentität, Bewertungs- und Gliederungsstetigkeit (§ 39 Absatz 1 Nummer 1 und 5 sowie § 40 Absatz 1 bzw. handelsrechtlich § 252 Absatz 1 Nummer 1 und § 265 Absatz 1 HGB)
  - Fortführung der Tätigkeit (handelsrechtlich § 252 Absatz 1 Nummer 2 HGB)
  - Einzelbewertung der Vermögens- und Schuldposten (§ 39 Absatz 1 Nummer 2 bzw. handelsrechtlich § 252 Absatz 1 Nummer 3 HGB)
  - Vorsichtige Bewertung von Vermögen und Schulden (§ 39 Absatz 1 Nummer 3 bzw. handelsrechtlich § 252 Absatz 1 Nummer 4 HGB)
  - Realisations- und Imparitätsprinzip (§ 39 Absatz 1 Nummer 3 bzw. handelsrechtlich § 252 Absatz 1 Nummer 4 HGB)

- Periodenabgrenzung (§ 39 Absatz 1 Nummer 4 bzw. handelsrechtlich § 252 Absatz 1 Nummer 5 HGB)

Die Ansätze sind für Erträge und Einzahlungen auf volle 100 EUR abzurunden und bei den Aufwendungen und Auszahlungen auf volle 100 EUR aufzurunden.

- b. Absatz 2 berücksichtigt, dass Erträge und Aufwendungen regelmäßig periodengerecht dem Haushaltsjahr zugeordnet werden, dem sie wirtschaftlich zuzuordnen sind.
- c. Nach Absatz 3 dürfen nur diejenigen Einzahlungen und Auszahlungen veranschlagt werden, die im betreffenden Haushaltsjahr voraussichtlich auch zahlungswirksam werden.

### § 11 Verpflichtungsermächtigungen

Das Muster über Verpflichtungsermächtigungen nach § 1 Absatz 2 Nummer 4 soll einen Überblick geben, welche Belastungen aus Verpflichtungsermächtigungen in künftigen Jahren zu erwarten sind. Außerdem ist das Muster Grundlage für die Genehmigung der Verpflichtungsermächtigungen durch die Kommunalaufsichtsbehörde. Da der Gesamtbetrag dieser Verpflichtungsermächtigungen in früheren Jahren bereits genehmigt wurde, unterliegt er nicht erneut dem Genehmigungsvorbehalt. Die Kommunalaufsichtsbehörde wird jedoch auch diese bereits eingegangenen Verpflichtungen bei ihrer Entscheidung in Betracht ziehen müssen.

### § 12 Investitionen

- a. Die Regelung zu Satz 1 ist in § 4 Absatz 5 Satz 2 aufgenommen. Nur durch sorgfältige Beachtung der Vorschriften der Absätze 1 und 2 kann der Gefahr von Fehlinvestitionen und Mittelüberschreitungen begegnet werden. Die Forderung des Absatzes 1 für die Vorbereitung von erheblichen Investitionen können nur durch Wirtschaftlichkeitsvergleiche erfolgen.
- b. Die Gemeindevertretung soll Haushaltsmittel nur bereitstellen, wenn sorgfältig erarbeitete Unterlagen Gegenstand eingehender Beratung gewesen sind. Aus Gründen der Vollständigkeit des Haushaltsplans und der Verwaltungsvereinfachung ist es zulässig, Haushaltsmittel bereits dann zu

veranschlagen, wenn noch nicht alle Unterlagen vorliegen, aber mit großer Wahrscheinlichkeit damit zu rechnen ist, dass die Maßnahme im Haushaltsjahr begonnen wird. Durch die Verpflichtung, in diesem Fall Haushaltsmittel mit einem Sperrvermerk zu versehen, über dessen Aufhebung die Gemeindevertretung nach Vorliegen der Unterlagen entscheidet, wird sichergestellt, dass die Gemeindevertretung über die Durchführung der Maßnahme in Kenntnis ihrer finanziellen Auswirkungen beschließt. Die Gemeindevertretung kann die Entscheidung auf einen Ausschuss übertragen.

#### § 13 Verfügungsmittel

Es wird darauf hingewiesen, dass eine Deckungsreserve nicht der Produktorientierung des doppelten Haushaltsrechts entspricht.

#### § 14 Fremde Finanzmittel

Während fremde Finanzmittel im Haushaltsplan nicht zu veranschlagen sind, sind sie im Jahresabschluss sowohl in Finanzrechnung wie auch in der Bilanz zu berücksichtigen. In der Finanzrechnung sind dazu in der Kontenklasse 6 die Kontenart 672 „Einzahlungen aus fremden Finanzmitteln“ und in der Kontenklasse 7 die Kontenart 772 „Auszahlungen aus fremden Finanzmitteln“ einzurichten. Beide Kontenarten sind im bundesstatistischen Kontenrahmen nicht enthalten und werden von dort auch nicht abgefragt. Bestände auf den sogenannten Verwahr- oder CPD-Konten werden in der Bilanzposition „Sonstige Verbindlichkeiten“ (Kontengruppe 37), Bestände auf den Vorschusskonten in der Bilanzposition „Sonstige öffentlich-rechtliche Forderungen“ (Kontengruppe 169) bzw. „Sonstige privatrechtliche Forderungen“ (Kontengruppe 179) ausgewiesen. Einzahlungen und Auszahlungen für Mündelgelder und Unterhaltsvorschüsse sind – auch nach Abstimmung mit der Statistik – in diesem Sinne in der Finanzrechnung zu erfassen und in der Bilanz auszuweisen.

#### § 15 Interne Leistungsbeziehungen

Hilfsbetriebe sind Einrichtungen, die überwiegend der Deckung des Eigenbedarfs der Gemeinde dienen. Im Übrigen können interne Leistungsbeziehungen veranschlagt werden. Erträge und Aufwendungen aus erbrachten Leistungen der Hilfsbetriebe sind einzelnen Produktbereichen über eine interne Leistungsbeziehung zu belasten. Sie können auch direkt verbucht werden. Es ist

entweder die Methode mittels interner Leistungsbeziehung oder die direkte Verbuchung zu wählen; eine gleichzeitige Anwendung beider Methoden ist unzulässig.

#### § 16 Kosten- und Leistungsrechnung

Die Regelung legt die Entscheidung - soweit nicht rechtlich vorgegeben - ob und in wieweit eine Kosten- und Leistungsrechnung eingeführt werden soll, in das Ermessen der Gemeinde. Eine Verpflichtung zur Durchführung von Kosten- und Leistungsrechnungen wird mit dieser Regelung nicht aufgebaut. Auf § 27 Absatz 1 GO wird hingewiesen. Danach legt die Gemeindevertretung die Grundsätze für die Verwaltung fest und damit auch, ob und inwieweit - soweit nicht rechtlich vorgegeben – Kosten- und Leistungsrechnungen von der Verwaltung vorgenommen und der Gemeindevertretung vorgelegt werden.

Für Produkte, für die öffentlich-rechtliche oder privatrechtliche Entgelte nach dem KAG erhoben werden, müssen - ohne dass es einer Regelung im Haushaltsrecht bedarf - regelmäßig „Preiskalkulationen“ durchgeführt werden.

#### § 17 Weitere Vorschriften für die Haushaltsplanung

Absatz 2 Satz 2 stellt klar, dass die Personalaufwendungen für Personen, die nicht im Stellenplan geführt werden – wie z. B. Auszubildende, Widerrufsbeamtinnen und Widerrufsbeamte, Beschäftigte, deren Dienstleistung auf höchstens sechs Monate beschränkt ist, Beschäftigte in Einrichtungen von Sondervermögen, für die Sonderrechnungen geführt werden (§ 9 Absatz 1 Satz 2) – und deshalb nicht oder nur unter Schwierigkeiten einzelnen Teilplänen zugeordnet werden können, zentral z. B. in der Produktgruppe 111 veranschlagt werden können.

#### § 18 Erläuterungen zu Teilplänen

Die Erläuterungen sollen möglichst knapp gehalten werden, jedoch über alle wesentlichen Umstände Auskunft geben.

#### § 20 Bildung von Budgets

§ 20 regelt die Bildung von Budgets, an die die §§ 22 und 23 Regelungen zur gegenseitigen Deckungsfähigkeit und zur Übertragbarkeit anknüpfen. Die Regelung basiert auf dem Grundsatz der Budgetierung, Delegation von

Verantwortung und Kompetenz bei Zusammenführung von Aufgaben und Finanzverantwortung. Dies setzt die Bildung einer hinreichenden Zahl von Budgets voraus, wenn die Budgetierung, d. h. Delegation innerhalb der Verwaltung, in diesem Sinne konsequent durchgeführt wird.

Bei der Bildung von Budgets ist zu beachten, dass alle Aufwendungen und Erträge eines oder mehrerer Teilpläne verbunden werden bzw. alle Einzahlungen und Auszahlungen für Investitionen und Investitionsförderungsmaßnahmen.

Demzufolge kann die Budgetbildung wie folgt erfolgen:

alle Erträge und Aufwendungen

- eines Teilplans,
- mehrerer Teilpläne eines Produktbereichs,
- mehrerer Teilpläne verschiedener Produktbereiche.

Entsprechendes gilt für die Bildung von Budgets aus Einzahlungen und Auszahlungen für Investitionen und Investitionsförderungsmaßnahmen.

Bei der Budgetbildung ist darauf zu achten, dass die im Produktrahmen verbindlich vorgegebenen Produktgruppen, auch bei einer weitergehenden Untergliederung, vollständig einem Budget zugeordnet werden sollten. Ferner sollte die Budgetbildung nach der Bewirtschaftung in Organisationseinheiten erfolgen, wobei zu berücksichtigen ist, dass eine Organisationseinheit auch mehrere Budgets bewirtschaften kann. Empfohlen wird, für jede kostenrechnende Einrichtung ein gesondertes Budget einzurichten, um zu verhindern, dass Mittel der kostenrechnenden Einrichtungen für andere Zwecke verwandt werden. Die Gemeinde kann für die einzelnen Budgets Übersichten entsprechend den Vorschriften für Teilpläne (§ 4 Absatz 5 und 6) erstellen und in den Haushalt einfügen. Nach § 1 Absatz 2 Nummer 5 ist dem Haushaltsplan eine Übersicht über die gebildeten Budgets beizufügen.

Von der Deckungsfähigkeit innerhalb eines Budgets sind grundsätzlich auch Konten betroffen, wenn diese in der Haushaltsplanung keinen Ansatz enthalten. Sollte etwas anderes gewollt sein, müsste dies über eine entsprechende Budgetregelung ausgeschlossen werden.

### § 21 Zweckbindung

Absatz 1 ermöglicht es, zweckgebundene Erträge und die dazugehörigen Einzahlungen im Haushaltsplan entsprechend auszuweisen. Sind zweckgebundene Erträge und die dazugehörigen Einzahlungen noch nicht verwendet worden, sind Aufwendungen und Auszahlungen im Regelfall zu übertragen. Für die Übertragung gilt § 23 Absatz 1 Nummer 4 GemHVO-Doppik.

### § 22 Deckungsfähigkeit

- a. Von der Deckungsfähigkeit sind die Verfügungsmittel und die nicht zahlungswirksamen Aufwendungen ausgenommen. Regelungen, die nicht der Produktorientierung des doppischen Haushaltsrechts entsprechen, sind ausdrücklich nicht aufgenommen worden.
- b. Absatz 6 – Durch die Erhöhung des Haushaltsansatzes zu Lasten des deckungspflichtigen Haushaltsansatzes bei Inanspruchnahme der Deckungsfähigkeit wird sichergestellt, dass
  - bei dem deckungspflichtigen Ansatz die Mittel nicht mehr zur Verfügung stehen,
  - deutlich wird, dass bei den deckungspflichtigen Ansatz Aufwendungen / Auszahlungen vorliegen.

Auch im doppischen Recht wird davon ausgegangen, dass diese Sollübertragung auch erfolgt. Durch die Kann-Regelung wird deutlich, dass die Soll-Übertragung nicht sofort erfolgen muss. Zum Jahresabschluss muss jedoch die Soll-Übertragung im Hinblick auf den Plan-/Ist-Vergleich nach § 45 Absatz 2 erfolgt sein.

Hinweis:

Die Regelung enthält ausdrücklich keine Bestimmungen, nach der bestimmte Aufwendungen- und Auszahlungen, die nicht zu einem Budget gehören, gegenseitig deckungsfähig sind bzw. für gegenseitig deckungsfähig erklärt werden können. Solche Regelungen würden der Outputorientierung der doppischen Haushaltswirtschaft widersprechen. Das doppische Haushaltsrecht

lässt daher nicht zu, Aufwendungen und Auszahlungen beispielsweise für Personal oder Versicherungen für gegenseitig deckungsfähig zu erklären.

§ 22 Absatz 1, 1. Halbsatz GemHVO-Doppik ermöglicht lediglich, bestimmte oder alle Aufwendungen eines Budgets und die dazugehörigen Auszahlungen von der gegenseitigen Deckungsfähigkeit auszunehmen, nicht jedoch sie in irgendeiner Form mit anderen Aufwendungen und Auszahlungen für deckungsfähig zu erklären.

Von der Deckungsfähigkeit innerhalb eines Budgets sind grundsätzlich auch Konten betroffen, wenn diese in der Haushaltsplanung keinen Ansatz enthalten. Sollte etwas anderes gewollt sein, müsste dies über eine entsprechende Budgetregelung ausgeschlossen werden.

### § 23 Übertragbarkeit

Die Regelung in § 23 Absatz 1 Satz 1 Nummer 4 beschränkt sich auf Aufwendungen und Auszahlungen, die aufgrund von zweckgebundene Erträge und die dazugehörigen Einzahlungen bei den verfügbaren Mitteln erhöht wurden. Ob ein übertragbarer oder für übertragbar erklärter Haushaltsrest tatsächlich übertragen wird, muss spätestens nach Abschluss des Haushaltsjahres im Rahmen der Erstellung des Jahresabschlusses entschieden werden. Bei dieser Entscheidung ist dem Haushaltsausgleich Vorrang vor anderen Erwägungen einzuräumen (§ 75 Absatz 3 GO und § 26 GemHVO-Doppik).

Eine Übertragung von Aufwendungen nach Absatz 1 ermöglicht im folgenden Jahr zusätzliche Aufwendungen über die Planungen hinaus. Daher dürfen Aufwendungen grundsätzlich nur übertragen werden, soweit nach den Planungen des Folgejahres ein entsprechender Jahresüberschuss erwartet wird oder eine rechtliche Verpflichtung bereits eingegangen wurde.

Übertragene Aufwendungen und die dazugehörigen Auszahlungen nach Absatz 1 sowie übertragene Auszahlungen nach Absatz 2 sind – aufgrund periodengerechter Zuordnung in der Doppik – dem Folgejahr zuzuordnen. Auszahlungen für Investitionen und Investitionsförderungsmaßnahmen, die für ihren Zweck nicht mehr benötigt werden, dürfen nicht übertragen werden und sind in Abgang zu stellen.

Die Summe der übertragenen Aufwendungen nach Absatz 1 und die Summe der übertragenen Auszahlungen für Investitionen und Investitionsförderungsmaßnahmen nach Absatz 2 sind nachrichtlich in der Bilanz anzugeben.

Verpflichtungsermächtigungen sind keine Aufwendungen oder Auszahlungen und deshalb nicht übertragbar.

#### § 24 Rückstellungen

##### a) Allgemein

Zum vollständigen Ressourcenverbrauch der Gemeinde gehört – wie im Handelsrecht (§ 249 HGB) – auch die Bildung von Rückstellungen für Verpflichtungen, deren Eintritt dem Grunde nach zu erwarten sind, deren Höhe und Fälligkeitstermin jedoch noch ungewiss sind. Diese sind von der Gemeinde als Aufwand zu buchen und auf der Passivseite ihrer Bilanz anzusetzen. Dadurch werden die Aufwendungen der Verursachungsperiode zugerechnet, obwohl die entsprechenden Auszahlungen der Gemeinde erst zu einem späteren Zeitpunkt erfolgen. Dazu gilt auch im Handelsrecht der Grundsatz, dass Rückstellungen nur in Höhe des Betrages anzusetzen sind, der nach vernünftiger Beurteilung notwendig ist.

Rückstellungen dienen nicht zur Ansammlung von Mitteln für einen bestimmten Zweck. Daher gibt es auch keine Rückstellungen für verdiente Abschreibungen, für Gebührenüberschüsse und für Ablösebeträge für Stellplätze sowie keine Allgemeine Rückstellung.

b) Absatz 1 enthält die abschließende Aufzählung der zu bildenden Pflichtrückstellungen.

c) Die Regelung in Absatz 1 Satz 1 Nummer 4 hat Bedeutung für die Bereiche Abwasserbeseitigung und Abfallwirtschaft. Nach § 30 Absatz 3 Landeswassergesetz in der Fassung der Bekanntmachung vom 11. Februar 2008 (GVOBl. Schl.-H. S. 91), zuletzt geändert durch Gesetz vom 1. August

2016 (GVOBl. Schl.-H. S. 680) sowie § 5 Absatz 2 Nummer 4 Buchstabe C Landesabfallwirtschaftsgesetz in der Fassung der Bekanntmachung vom 18. Januar 1999 (GVOBl. Schl.-H. S. 26), zuletzt geändert durch Artikel 3 des Gesetzes vom 7. März 2017 (GVOBl. Schl.-H. S. 124) können Gebühren für später entstehende Kosten der Abwasserbeseitigung bzw. Abfallentsorgung erhoben werden. In die Rückstellung sind die anteiligen Aufwendungen einzustellen, die der Periode zuzurechnen sind, unabhängig davon ob dafür Gebührenanteile erhoben worden sind. Eine Ansammlung von liquiden Mitteln wie im kameralen Recht erfolgt regelmäßig nicht. Es ist jedem Fall unzulässig, soweit die Gemeinde hierfür absehbar Kassenkredite aufnehmen muss.

- d) Die Höhe der Rückstellung nach Absatz 1 Satz 1 Nummer 5 sollte so bemessen werden, dass Sie die Aufwendungen zum Zeitpunkt der Sanierung deckt, Auf das Gesetz zum Schutz vor schädlichen Bodenveränderungen und zur Sanierung von Altlasten wird hingewiesen. Altlastenrückstellungen sind erst dann anzusetzen, wenn eine behördliche Verpflichtung zur Beseitigung der Altlasten durch die Gemeinde vorliegt. Liegt lediglich die Absicht der Gemeinde zur Beseitigung vor, besteht noch keine ausreichende Grundlage für Bildung einer Altlastenrückstellung in der gemeindlichen Bilanz vor.
- e) Absatz 1 Satz 1 Nummer 6 verpflichtet Gemeinden im Grundsatz, Rückstellungen aus Steuerschuldverhältnissen zu bilden. Hier kommen Steuerschulden der Kommune für Ertragsteuern (z. B. Körperschaftsteuer) und für die Umsatzsteuer in Frage. Entscheidend für die Bildung der Rückstellung ist die Entstehung der Steuerschuld nach Steuerrecht.
- f) Nach Absatz 1 Satz 1 Nummer 7 sind Rückstellungen für drohende Verpflichtungen aus anhängigen Gerichtsverfahren zu bilden. Sofern die Gemeinde als Klägerin auftritt, kann die Festlegung der Rückstellung auf Höhe der Prozesskosten in Frage kommen. Die Bildung einer entsprechenden Rückstellung kommt nur in Betracht, wenn die Gemeinde nach sorgfältiger Prüfung eine Inanspruchnahme aufgrund des Rechtsstreits für wahrscheinlich hält. Die Höhe der gebildeten Rückstellungen muss dabei detailliert und plausibel dargelegt werden, damit der Jahresabschluss ein den tatsächlichen

Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage vermittelt (§ 95 GO).

- g) Absatz 1 Satz 1 Nummer 8 verpflichtet Gemeinden, bei überdurchschnittlichen Gewerbesteuererträgen durch die Bildung einer Finanzausgleichsrückstellung Vorsorge in Hinblick auf die zeitversetzt anfallenden höheren Umlageverpflichtungen (Kreis-, Amts-, Finanzausgleichsumlage sowie weitere Umlagen, die sich an der Finanz- bzw. Steuerkraft orientieren) zu treffen, soweit aufgrund dessen ein Fehlbedarf in Folgejahren erwartet wird oder sich ein erwarteter Fehlbedarf erhöht. In jedem Fall unberücksichtigt bleiben hingegen erwartete niedrigere Erträge aus den Schlüsselzuweisungen in nachfolgenden Haushaltsjahren.
- h) Absatz 1 Satz 1 Nummer 9 entspricht § 249 Absatz 1. Nummer 1 HGB. Die Bedeutung dieser Rückstellung ist wegen des Budgetrechts der Gemeindevertretung einerseits und der Regelung zur Übertragbarkeit (§ 23 GemHVO-Doppik) andererseits eng begrenzt. Für notwendige Instandhaltungsmaßnahmen, für die im Haushalt keine Mittel bereit gestellt worden sind, obwohl deren Notwendigkeit zum Zeitpunkt der Beschlussfassung über den Haushaltsplan bekannt war, dürfen wegen des Budgetrechts der Gemeindevertretung keine Rückstellungen gebildet werden; wenn die Gemeindevertretung die Durchführung der Instandhaltungsmaßnahme hätte sicher stellen wollen, hätte sie entsprechende Mittel einplanen können. Soweit für Instandhaltungsmaßnahmen Mittel im Haushaltsplan veranschlagt wurden, aber die Instandhaltung nicht durchgeführt wurde, besteht kein Raum für eine Rückstellung, wenn die Mittel nach § 23 Absatz 1 GemHVO-Doppik übertragen wurden.
- i) Nach Absatz 1 Satz 1 Nummer 10 sind im Jahresabschluss Rückstellungen für noch offene Zahlungen für Lieferungen und Leistungen aus dem alten Jahr anzusetzen, soweit noch keine Rechnung vorliegt und der Rechnungsbetrag noch nicht bekannt ist. Dies fördert das Ziel eines periodengerechten Ergebnisausweises, ist jedoch vom Verwaltungsaufwand überschaubar, da in

der Regel der Rechnungsbetrag für Lieferungen und Leistungen aus dem Vorjahr bekannt sein dürfte bzw. die Rechnungen bis zur Erstellung des Jahresabschlusses vorliegen dürften. Diese Sachverhalte sind weiterhin als Verbindlichkeit anzusetzen.

Eine Bildung von Rückstellungen für offene investive Zahlungen für Lieferungen und Leistungen kommt hingegen nicht in Betracht, da diese keine aufwandswirksamen Verpflichtungen darstellen, die allein dem alten Jahr als Verursachungsperiode zuzurechnen wäre.

- j) Absatz 2 ermöglicht es allein Unternehmen und Einrichtungen, die der Körperschaftsteuerpflicht unterliegen, alle steuerrechtlich anerkannten sonstigen Rückstellungen zu bilden.
- k) Absatz 3 enthält den rechtlichen Rahmen zu der Bildung und Auflösung von Pensionsrückstellungen. Die Regelung lässt offen, wie der Barwert ermittelt wird, erfasst also auch das Teilwertverfahren als eine Barwertmethode. Somit sind Rückstellungen für Pensionsverpflichtungen, für die Gegenleistungen nicht mehr zu erwarten sind (für Pensionszahlungen an bereits pensionierte Beamte), mit dem Barwert anzusetzen. Die Rückstellungen für Pensionsanwartschaften (für die noch aktiven Beamten) sind rätierlich entsprechend den bis zum Abschlussstichtag erdienten Anwartschaften anzusammeln. Der Berechnung ist ein Rechnungszinsfuß von 5 % zu Grunde zu legen. Für mittelbare Pensionsverpflichtungen sind keine Rückstellungen zu bilden.

Es wird empfohlen, die Pensionsrückstellungen durch die Versorgungsausgleichskasse (VAK) ermitteln zu lassen. Auf die Grundsätze für die Bemessung der Pensionsrückstellungen durch die Versorgungsausgleichskasse vom 9. Oktober 2009 (Anlage 1) wird hingewiesen. Die Gemeinden können die Pensionsrückstellungen auch selbst ermitteln oder durch andere Dritte ermitteln lassen.

Hinweis:

Die Aufwendungen für die Zuführungen zur Pensionsrückstellung (Kontenart 505) und die Erträge aus der Auflösung der Pensionsrückstellung (Kontenart 458) sind ergebniswirksam, jedoch nicht zahlungswirksam. Die an die Versorgungsausgleichskasse zu leistende Umlage stellt hingegen sowohl Aufwand (Kontenart 502) wie auch Auszahlungen (Kontenart 702) dar. Die Gemeinde wird damit liquiditätsmäßig nur durch die Zahlung des Beitrags an die Versorgungsausgleichskasse belastet.

- l) Die Regelung in Absatz 4 besagt, dass die Beihilferückstellung als prozentualer Anteil der Pensionsrückstellungen bestimmt wird, also die Beihilferückstellung beträgt X % der Pensionsrückstellung. Dieser Prozentsatz wird errechnet aus dem Verhältnis der Beihilfezahlungen für Versorgungsempfänger der letzten drei Jahre zu den Zahlungen für Pensionen. In der Eröffnungsbilanz wird für alle aktiven und passiven Beihilfeberechtigten eine Beihilferückstellung z. B. in Höhe von X % der Pensionsrückstellung gebildet. Entsprechend der Auflösung der Pensionsrückstellung ~~wegen Zahlung von Pensionen~~ wird die Beihilferückstellung aufgelöst und als Ertrag vereinnahmt. Gleichzeitig wird entsprechend der Zuführung zur Pensionsrückstellung eine Zuführung zur Beihilferückstellung als Aufwand gebucht. Im Übrigen sind zu Lasten der Ergebnisrechnung die Pensionen, d. h. die Umlagen an die VAK, und die Beihilfen zu zahlen.

#### § 25 Rücklagen

In Absatz 1 werden die Rücklagen der Gemeinde genannt. Die Allgemeine Rücklage soll ähnlich wie das Grund- oder Stammkapital bei Gesellschaften einem besonderen Schutz unterliegen. Die ErgebnISRücklage soll als Puffer dienen, um Jahresfehlbeträge aufzufangen, und andererseits vorrangig durch Jahresüberschüsse wieder aufgefüllt werden.

Als Sonderrücklage sind

- Zuweisungen, die die Gemeinde für die Anschaffung oder Herstellung von Vermögensgegenständen erhalten hat und nicht aufgelöst werden sollen (z. B. Sonderbedarfzuweisungen für Investitionen – auf Ziffer 3.1 der Richtlinie zur Gewährung von Fehlbetrags- und Sonderbedarfzuweisungen (§§ 12 und 13

FAG) vom 27. Oktober 2015 (Amtsbl. Schl.-H. S. 1262) wird hingewiesen – oder Finanzausgleichsgesetz),

- die von Bauherrinnen und Bauherren anstatt der Herstellung von Stellplätzen geleisteten Mittel zu erfassen. Sobald die Mittel der Sonderrücklage zweckentsprechend verwendet worden sind, sind die Mittel in die Allgemeine Rücklage umzubuchen. Es bietet sich an, die Umbuchung bei Inbetriebnahme der Investition vorzunehmen.

Das Eigenkapital der Gemeinde ergibt sich aus der Summe der Allgemeinen Rücklage, der Sonderrücklage, der Ergebnisrücklage, eines vorgetragenen Jahresfehlbetrages und des Jahresüberschusses oder des Jahresfehlbetrages. Nach Absatz 3 soll die Ergebnisrücklage, damit sie ihre Pufferfunktion wahrnehmen kann, mindestens 10 % und darf höchstens 33 % der Allgemeinen Rücklage betragen. Ferner ist bei Kommunen, deren allgemeine Rücklage mindestens 30 % der Bilanzsumme beträgt, auch ein höherer Anteil zulässig. Auf die Erläuterungen zu § 54 Absatz 3 wird hingewiesen.

#### § 26 Haushaltsausgleich

- a) Die Regelung zum Haushaltsausgleich stellt auf den Ergebnisplan bzw. die Ergebnisrechnung ab.
- b) Absatz 2 regelt den Normalfall, dass die Ergebnisrechnung ausgeglichen ist oder einen Überschuss ausweist. In diesem Fall ist der Überschuss, soweit er nicht zum Ausgleich eines vorgetragenen Jahresfehlbetrages verwandt werden muss, der Ergebnisrücklage oder der Allgemeinen Rücklage bzw. zum Teil der Ergebnisrücklage und der Allgemeinen Rücklage zuzuführen. Bei der Entscheidung über die Verwendung des Jahresüberschusses hat die Gemeindevertretung § 25 Absatz 3 zu beachten.
- c) Die Absätze 3 und 4 regeln den Fall, dass die Gemeinde ihren Haushalt nicht ausgleichen kann. Nach Absatz 3 soll ein Jahresfehlbetrag durch Umbuchung aus der Ergebnisrücklage ausgeglichen werden. Eine planerische Entnahme aus einer Rücklage zum Ausgleich eines Jahresfehlbetrages in der Haushaltsplanung ist unzulässig. Selbstverständlich ist die Gemeinde im Rahmen ihrer Planung verpflichtet, alle Anstrengungen zum

Haushaltsausgleich zu unternehmen. Auf § 6 Absatz 1 Nummer 8 wird hingewiesen.

- d) Soweit ein eingetretener Jahresfehlbetrag nach Absatz 3 nicht ausgeglichen werden kann, weil der Jahresfehlbetrag höher als die Ergebnisrücklage ist, ist der verbleibende Jahresfehlbetrag auf neue Rechnung vorzutragen. Ein vorgetragener Jahresfehlbetrag kann erst nach fünf Jahren zu Lasten der Allgemeinen Rücklage ausgeglichen werden. Nach § 6 Absatz 1 Nummer 8 ist die Gemeinde verpflichtet, die Übersichten zur Haushaltskonsolidierung zu erstellen, sobald die Ergebnisrücklage 10 % der Allgemeinen Rücklage unterschreitet. Dies bedeutet, dass ein vorgetragener Jahresfehlbetrag erst dann mit der Allgemeinen Rücklage verrechnet werden darf, wenn und soweit er innerhalb von fünf Jahren trotz aller Anstrengungen zur Haushaltskonsolidierung durch Jahresüberschüsse nicht ausgeglichen werden konnte.
- e) Die Entscheidung über die Verwendung des Jahresüberschusses (Umbuchung auf die Ergebnisrücklage bzw. Allgemeine Rücklage) oder des Jahresfehlbetrages (Ausgleich aus Mitteln der Ergebnisrücklage oder Umbuchung in vorgetragenen Jahresfehlbetrag) wird in der Bilanz des folgenden Jahres umgesetzt. Diesbezüglich wird insbesondere auf § 26 Absatz 3 hingewiesen.
- f) Der Sonderfall nach § 54 Absatz 4, nach dem in der Eröffnungsbilanz ein Fehlbetrag aus Vorjahren ausgewiesen werden muss, führt dazu, dass schon nach einem Jahr durch Verrechnung des Jahresfehlbetrags mit der Ergebnisrücklage diese wesentlich geschmälert ist. Unterschreitet sie 10 % der Allgemeinen Rücklage, sind die Übersichten nach § 6 Absatz 1 Nummer 8 im Vorbericht aufzunehmen.
- g) Es ist selbstverständlich, dass sich eine Gemeinde grundsätzlich nicht überschulden darf und alle Anstrengungen unternehmen müssen, um dieses zu verhindern. Tritt dieser Fall dennoch ein, gilt Folgendes (§ 50 Absatz 3):

Ist das Eigenkapital insgesamt der Gemeinde negativ, ist das negative Eigenkapital auf der Aktivseite der Bilanz als „Nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag“ auszuweisen.

Über

- den Jahresabschluss (§ 95 n Absatz 3 Satz 2 GO),
- die Verwendung des Jahresüberschusses (§ 95 n Absatz 3 Satz 2 GO i. V. mit § 26 Absatz 2),
- die Behandlung eines Jahresfehlbetrages (§ 95 n Absatz 3 Satz 2 GO i. V. mit § 26 Absatz 3 und Absatz 4 Satz 1),
- den Ausgleich eines vorgetragenen Jahresfehlbetrages zu Lasten der Allgemeinen Rücklage (§ 95 n Absatz 3 Satz 2 GO i. V. mit § 26 Absatz 4 Satz 2)

entscheidet die Gemeindevertretung (§ 95 n Absatz 3 Satz 2 GO). Über die Behandlung eventuell in der Eröffnungsbilanz auszuweisender Fehlbeträge aus Vorjahren beschließt die Gemeindevertretung im Rahmen der Beschlussfassung über die Eröffnungsbilanz (§ 95 Absatz 6 GO). Die Umsetzung der Beschlüsse der Gemeindevertretung erfolgt im Rahmen des Jahresabschlusses des folgenden Jahres.

- h) Absatz 5 dient der Klarstellung zum Umfang der dauernden Leistungsfähigkeit. Dabei wird zum einen die grundsätzliche Pflicht zum Haushaltsausgleich aus § 75 Absatz 3 GO berücksichtigt. Zum anderen ergibt sich aber auch aus den Finanzmittelbeschaffungsgrundsätzen aus § 76 GO, dass inflationsbedingt, aber nicht zuletzt regelmäßig auch aufgrund erhöhter Anforderungen von Bürgerinnen und Bürgern sowie Wirtschaft an die öffentliche Infrastruktur ein stetig sich erhöhendes Anlagevermögen der Gemeinden zur Erfüllung ihrer Aufgaben erforderlich ist. Nur wenn das Eigenkapital ebenfalls entsprechend zunimmt, kann das Verhältnis der Finanzierung des Vermögens der Gemeinde durch Eigenkapital und Fremdkapital gewahrt bleiben.

Vor diesem Hintergrund soll neben der Ergebnisplanung ebenfalls die mittelfristige Finanzplanung in Einzahlungen und Auszahlungen zumindest ausgeglichen sein. Ist dies der Fall, ergibt sich keine Änderung des Bestandes an eigenen Finanzmitteln (Zeile 44 des Musters zum Finanzplan).

Die Gemeinden, die in der Vergangenheit Defizite in der Ergebnisrechnung (kameral Verwaltungshaushalt) hinnehmen mussten und daher in der Bilanz einen vorgetragenen Jahresfehlbetrag ausweisen, müssen im Rahmen der

eigenen Möglichkeiten nicht nur Überschüsse im Ergebnisplan anstreben zum Abbau der vorgetragenen Jahresfehlbeträge, sondern auch im Finanzplan zum Abbau der zur Finanzierung der Jahresfehlbeträge aufgenommenen Kassenkredite.

Da die Ergebnis- und Finanzplanung in die mittelfristige Ergebnis- und Finanzplanung integriert ist, ergibt sich automatisch eine jährliche Anpassung.

Nach Ziffer 2.2 dritter Absatz des Runderlass zu §§ 85, 95 g der Gemeindeordnung – Kredite vom 23. Januar 2017 dürfen in einer Haushaltswirtschaft nach den Grundsätzen der doppelten Buchführung nur bestimmte investive Auszahlungen durch Kredite finanziert werden, soweit sie nicht durch objektbezogene investive Einzahlungen gedeckt sind (Kreditobergrenze).

Aus der Soll-Regelung des Satzes 2 folgt auch, dass ein Überschuss aus der laufenden Verwaltungstätigkeit im Finanzplan zunächst zur Finanzierung der ordentlichen Tilgung zu verwenden ist. Damit steht nur der Teil des Überschusses aus laufender Verwaltungstätigkeit für Investitionen und Investitionsförderungsmaßnahmen zur Verfügung, der den Betrag der ordentlichen Tilgung übersteigt. Der Kreditbedarf (notwendige Kreditaufnahme zur Finanzierung der investiven Auszahlungen) liegt damit unterhalb der rechnerisch ermittelten Kreditobergrenze nach Ziffer 2 des Krediterlasses, wenn der Überschuss aus laufender Verwaltungstätigkeit den Betrag der ordentlichen Tilgungen überschreitet.

Aus Gründen der Wirtschaftlichkeit ist der Gesamtbetrag der Kredite auf den notwendigen Bedarf zu beschränken. Die Gemeinden haben also bei der Festsetzung des Gesamtbetrages der Kredite in der Haushaltssatzung einen eventuellen positiven Saldo aus laufender Verwaltungstätigkeit, soweit er die Tilgungen überschreitet, zu berücksichtigen. Auf § 76 Absatz 3 GO (Nachrangigkeit der Kreditaufnahme) wird hingewiesen. Ist dies von Gemeinden versäumt worden, ist die Festsetzung des Gesamtbetrages der Kredite nur in Höhe des Kreditbedarfs genehmigungsfähig. Diese Anpassung

hat keine Auswirkungen auf die Möglichkeiten der Gemeinde, die geplanten investiven Auszahlungen vorzunehmen.

Ist der Überschuss aus der laufenden Verwaltungstätigkeit im Finanzplan nicht ausreichend zur Finanzierung der ordentlichen Tilgung, kommt es zu einem Mittelbedarf. Dieser kann durch den Abbau von vorhandener Liquidität gedeckt werden. Soweit Liquidität nicht ausreichend vorhanden ist, entfaltet eine Kürzungen des Gesamtbetrages der Kredite direkte Auswirkungen auf geplante Investitionen und Investitionsförderungsmaßnahmen der Gemeinde.

Es wird ergänzend darauf hingewiesen, dass auch im Rahmen des Haushaltsvollzugs eine Kreditaufnahme in der Regel maximal in Höhe des Saldos aus laufender ~~Verwaltung~~ Investitionstätigkeit erfolgen darf; dies muss zumindest in der Betrachtung von mehreren Haushaltsjahren grundsätzlich gewahrt bleiben.

#### § 27 Liquidität

Die Liquidität der Gemeinde wird dargestellt durch die Bilanzpositionen „Liquide Mittel“ (Sichteinlagen – Einlagen auf Konten; sonstige Einlagen – z. B. Termingelder, Sparbriefe; Gelder auf Sparbücher; Bargeld) und „Wertpapiere des Umlaufvermögens“ sowie durch die Möglichkeit, Kassenkredite aufzunehmen.

Bei der Anlage von liquiden Mitteln ist der Runderlass zu § 89 Absatz 2 Satz 2, § 95 j i. V. m. § 89 Absatz 2 Satz 2 der Gemeindeordnung – Anlage von Rücklagemitteln bzw. von liquiden Mitteln vom 14. September 2017 zu beachten.

#### § 28 Bewirtschaftung und Überwachung

Die Überwachung der Bewirtschaftung nach Absatz 2 ist allein Aufgabe der Verwaltung. Sie erfolgt in der Regel von der anordnungsbefugten Dienststelle. Die Übereinstimmung mit den Büchern ist im Laufe des Jahres mehrmals festzustellen.

### § 31 Veränderung von Ansprüchen

Niedergeschlagene Forderungen nach Absatz 2 werden direkt abgeschrieben und belasten damit unmittelbar die Ergebnisrechnung. Befristet niedergeschlagene Forderungen werden über Einzelwertberichtigungen – indirekte Abschreibung – erfasst. Damit wird in der Bilanz nachgewiesen, dass einzelwertberichtigte Forderungen bestehen, die aber bereits ergebnisbelastend berücksichtigt wurden. Für Wertberichtigungen von Forderungen aus Vorjahre gilt dies entsprechend. Für Abgaben, abgabeähnliche Erträge/Einzahlungen und allgemeine Zuweisungen gilt § 17.

### § 32 Aufgaben der Finanzbuchhaltung

a. Absatz 1 nennt die Aufgaben, die nach § 95 k Absatz 1 GO zu den Aufgaben der Finanzbuchhaltung mindestens gehören:

- die Buchführung,
- der Zahlungsverkehr und die weiteren Kassengeschäfte.

Unberührt bleibt § 95 k Absatz 3 GO, wonach - soweit die ordnungsgemäße Erledigung und die Prüfung gewährleistet sind - die Buchführung und der Zahlungsverkehr für funktional begrenzte Aufgabenbereiche auch durch mehrere Stellen der Verwaltung erfolgen können.

b. Nach Absatz 2 kann die Bürgermeisterin oder der Bürgermeister der Finanzbuchhaltung weitere Aufgaben übertragen. Hierfür kommen insbesondere in Betracht:

- die Liquiditätsplanung (§ 27),
- die Führung von Anlagennachweisen,
- die Verwahrung und Verwaltung von Wertgegenständen,
- die Verwahrung von anderen Gegenständen.

Weist die Bürgermeisterin oder der Bürgermeister diese Aufgaben nicht der Finanzbuchhaltung durch Dienstanweisung zu, muss sie oder er eine anderweitige Regelung treffen.

Darüber hinaus wird die Finanzbuchhaltung in jedem Fall bei der Erstellung der Ergebnisrechnung und der Teilergebnisrechnungen, der Bilanz und den weiteren Teilen des Jahresabschlusses mitzuwirken haben. Schon im Hinblick

auf die bei der Erstellung des Jahresabschlusses zu treffenden Entscheidungen wie die evtl. Vornahme von Sonderabschreibungen, die Ausübung von Wahlrechten bei Körperschaftsteuerpflichtigen Einrichtungen, die Vornahme von Zuführungen zu Rückstellungen und die Übertragung von Aufwendungen und Auszahlungen wird die Verantwortung für die Erstellung des Jahresabschlusses nicht bei der Finanzbuchhaltung liegen können.

- c. Absatz 3: Die Vorschrift über die Erledigung fremder Finanzbuchhaltung als weitere Aufgabe bezieht sich auf die Finanzbuchhaltung Dritter (z. B. eines Zweckverbandes). Wird die Aufgabe durch Gesetz, Verordnung oder öffentlich-rechtlichen Vertrag übertragen, bedarf es keiner Anordnung (Beauftragung) durch die Bürgermeisterin oder den Bürgermeister. Nimmt die Gemeindekasse Aufgaben einer Sonderfinanzbuchhaltung nach § 99 GO wahr, stellt dies ebenfalls eine fremde Finanzbuchhaltung dar. Die Vorgänge aus der Erledigung fremder Finanzbuchhaltung sind in den Büchern von der Finanzbuchhaltung der Gemeinde in der Regel zu trennen

Zur der Möglichkeit nach § 95 I GO, dass Gemeinden, die keinem Amt angehören, Aufgaben der Finanzbuchhaltung ganz oder zum Teil von einer Stelle außerhalb der Gemeindeverwaltung besorgen lassen können, wird auf §§ 262, 263 Landesverwaltungsgesetz für Schleswig-Holstein (LVwG) hingewiesen.

### § 33 Buchführung

- a. Die Bücher sind jeweils für ein Haushaltsjahr zu führen. Das Gleiche gilt auch, wenn die Haushaltssatzung aufgrund des § 95 Absatz 3 Satz 2 GO Festsetzungen für 2 Jahre enthält.
- b. Nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung müssen im Zeitbuch und in den Vorbüchern die Zeilen mit Eintragungen fortlaufend nummeriert werden oder ein anderes Ordnungsmerkmal tragen. Auch ein Fachverfahren kann ein Vorbuch im Sinne von § 33 Absatz 1 GemHVO-Doppik sein. Die Prüfung, ob für Unternehmen und Einrichtungen, die der Steuerpflicht unterliegen, die Voraussetzungen aus den entsprechend zu beachtenden Vorschriften erfüllt werden, obliegt der Kommune.
- c. Absatz 3 regelt, dass das Hauptbuch die für die Aufstellung der Ergebnisrechnung, Finanzrechnung und der Bilanz erforderlichen Konten

enthält. Es muss daher so eingerichtet sein, dass aus ihm der Jahresabschluss nach § 44 entwickelt werden kann.

- d. Absatz 4: Soweit die Finanzbuchhaltung nach § 95 i GO teilweise von einer Stelle außerhalb der Gemeindeverwaltung besorgt wird, ist sicherzustellen, dass das Zeit- und Sachbuch rechtzeitig und ordnungsmäßig für den Jahresabschluss zusammengeführt werden.
- e. Absatz 5: Begründende Unterlagen müssen so geordnet sein, dass diese ohne Schwierigkeiten zur Einsicht und zur Prüfung bereitgestellt werden können.
- f. Absatz 6: In der Finanzrechnung - als unverzichtbarer Bestandteil des doppelten Rechnungswesens - werden die Einzahlungen und Auszahlungen erfasst. Um dies zu erreichen, müssen die Zahlungen aus den Buchungen der zahlungswirksamen Geschäftsvorfälle direkt ermittelt werden.

<b>Buchungsmethoden in der Finanzrechnung</b>			
Direkte Ermittlung			Indirekte Ermittlung
Originäre Buchung	Direkt derivative Ermittlung		
Integration in den doppelten Verbund, Mitbuchung innerhalb des Kontenrahmens	Statistische Mitbuchung innerhalb des Kontenrahmens	Direkte Ermittlung aus den Ergebnis- und Bilanzkonten	Indirekte Rückrechnung aus dem Jahresergebnis

Die direkte Ermittlung hat in ihren drei Varianten den Vorteil, dass sie exakte, unsaldierte Ergebnisse für die einzelnen Zahlungsarten liefert. Die indirekte Ermittlung kann dagegen nur den Saldo ermitteln und nicht die einzelnen Ein- und Auszahlungsarten darstellen, die zu der Veränderung des Gesamtsaldos der Zahlungsmittel geführt haben. Sie genügt den Anforderungen an den Detaillierungsgrad der Finanzrechnung nicht und bildet die Einzahlungs- und Auszahlungsströme nach ihren Arten nicht ab. Dies ist jedoch für die

Bedienung der Finanzstatistik erforderlich. Vor diesem Hintergrund sind alle Buchungsmethoden der direkten Ermittlung zulässig, da sie im Ergebnis geeignet sind, sichere und genaue Daten in der gewünschten Detaillierung nach einzelnen Ein- und Auszahlungsarten zu liefern und sich wesentlich nur durch die kontentechnische Abbildung unterscheiden.

- g. Absatz 8: Auf die Erläuterung zu § 14 wird verwiesen.

#### § 34 Zahlungsverkehr und weitere Kassengeschäfte

- a. Absatz 1: Das Mahnwesen in Ziffer 3 umfasst öffentlich-rechtliche sowie privatrechtliche Geldforderungen. Mit der Konkretisierung in Ziffer 4 wird die Vollstreckung auf öffentlich-rechtliche Geldforderungen beschränkt. Während die Bürgermeisterin oder der Bürgermeister die Vollstreckung privatrechtlicher Geldforderungen der Finanzbuchhaltung übertragen kann (§32 Absatz 2), kann ihr die Vollstreckung öffentlich-rechtlicher Geldforderungen nicht entzogen werden. Ziffer 5 regelt, dass auch die Aufstellung der Finanzrechnung und der Teilfinanzrechnungen zu den weiteren Kassengeschäften gehört.
- b. Absatz 2 dient der Kassensicherheit.
- c. Absatz 3 regelt, dass zur Erledigung des Zahlungsverkehrs Zahlstellen eingerichtet und Handvorschüsse gewährt werden können. Zahlstellen sind Teil der Finanzbuchhaltung.
- d. Absatz 7: Wertsendungen, die an die Finanzbuchhaltung gerichtet sind, jedoch einer anderen Stelle zugehen, sind sofort daraufhin zu prüfen, ob die äußere Umhüllung unversehrt ist. Ist dies der Fall, ist die Wertsendung unverzüglich der Finanzbuchhaltung zuzuleiten. Beschädigte Wertsendungen sind zurückzuweisen. Enthalten andere Sendungen Bargeld oder Wertgegenstände, ist über die Höhe und Art ein Vermerk zu fertigen. Der Vermerk ist zusammen mit dem Bargeld oder dem Wertgegenstand unverzüglich der Finanzbuchhaltung zuzuleiten.

#### § 35 a Absetzung von Einzahlungen und Auszahlungen

- a. Absatz 1 und 2 regelt die unterjährige Behandlung von zu viel eingegangenen Beträgen bzw. zu viel ausgezahlten Beträgen. Zu viel eingegangene Beträge stellen Verbindlichkeiten, zu viel ausgezahlte Beträge Forderungen dar. Die

Absetzung bei Einzahlungen bzw. Auszahlungen ist nur zulässig, wenn die Zahlungen im selben Jahr vorgenommen werden, in dem zu viel eingegangen Beträge eingegangen bzw. zu viel ausgezahlte Beträge ausgezahlt wurden. Soweit mit den Einzahlungen bzw. Auszahlungen auch Erträge bzw. Aufwendungen gebucht wurden, sind diese selbstverständlich gleichzeitig zu korrigieren.

- b. Absatz 3 stellt klar, dass § 17 Absatz 1 unberührt bleibt.

#### § 36 Sicherheitsstandards und Dienstanweisung

- a. Absatz 1 regelt, dass die Bürgermeisterin oder der Bürgermeister eine Dienstanweisung erlässt zur Sicherstellung der ordnungsgemäßen Erledigung der Aufgaben der Finanzbuchhaltung. Durch die Beschränkung der Regelungen in dieser Verordnung auf das unabweisbar Notwendige, wird eine angemessene Berücksichtigung der örtlichen Gegebenheit ermöglicht.
- b. Absatz 2 beschreibt den Pflichtkatalog von Regelungen, die in einer Dienstanweisung nach Absatz 1 von jeder Gemeinde zu treffen sind. Die Aufzählung beschreibt einen verbindlichen Mindestinhalt. Die Gemeinde kann dabei im Rahmen ihrer Gestaltungsbefugnisse den Pflichtkatalog auch erweitern.

#### § 37 Inventar, Inventur

- a. Absatz 1 entspricht § 240 Absatz 1 und 2 HGB. Für körperliche Vermögensgegenstände ist mindestens alle drei Jahre eine körperliche Bestandsaufnahme durchzuführen.
- b. Absatz 2 entspricht § 240 Absatz 3 HGB. Zu den Vermögensgegenständen nach Absatz 2 gehören u. a. Betriebs- und Geschäftsausstattung wie Schulausstattungen, EDV-Ausstattungen und Büromöbel. Zu den Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffen gehört z. B. das Baumaterial des Bauhofs. Dabei ist für körperliche Vermögensgegenstände mindestens alle drei Jahre eine körperliche Bestandsaufnahme durchzuführen.
- c. Absatz 3 entspricht § 240 Absatz 4 HGB.

#### § 38 Inventurvereinfachungen

- a. Absatz 1 bis 3 entsprechen § 241 HGB.

b. Absatz 4 Satz 1 stellt klar, dass Vermögensgegenstände des Anlagevermögens, die nach dem 31. Dezember 2007 angeschafft oder hergestellt werden, deren Anschaffungs- oder Herstellungskosten 150 Euro ohne Umsatzsteuer nicht überschreiten, die selbstständig genutzt werden können und einer Abnutzung unterliegen, nicht erfasst werden, da sie nach § 41 Absatz 5 unmittelbar als Aufwand gebucht werden. Auf die engeren Wertgrenzen nach § 6 Absatz 2 a EStG sowie auf § 43 Absatz 10 GemHVO-Doppik wird hingewiesen.

Satz 2 regelt, dass Vermögensgegenstände des Anlagevermögens, die nach dem 31. Dezember 2007 angeschafft oder hergestellt werden, deren Anschaffungs- oder Herstellungskosten 150 Euro ohne Umsatzsteuer überschreiten, aber 1.000 Euro ohne Umsatzsteuer nicht übersteigen, die selbstständig genutzt werden können und einer Abnutzung unterliegen, gesondert zu erfassen sind. Auf § 43 Absatz 3 wird hingewiesen.

Satz 3 regelt, dass die Bürgermeisterin oder der Bürgermeister durch Dienstanweisung bestimmen kann, dass von einer körperlichen Bestandsaufnahme der Vermögensgegenstände des Anlagevermögens, deren Anschaffungs- oder Herstellungskosten 150 Euro ohne Umsatzsteuer überschreiten, aber 1.000 Euro ohne Umsatzsteuer nicht übersteigen, die selbstständig genutzt werden können und einer Abnutzung unterliegen, zum Schluss eines Haushaltsjahres abgesehen wird. Die erstmalige Erfassung im Rahmen der Erstellung der Eröffnungsbilanz bleibt hiervon unberührt. Die Regelung ermöglicht es auch, dass die Bürgermeisterin oder der Bürgermeister bestimmt, dass eine körperliche Erfassung dieser Vermögensgegenstände alle drei Jahre oder in einem größeren Zeitabstand erfolgt.

c. Absatz 5 sieht eine weitere Vereinfachung für Vorratsbestände von Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffen, Waren sowie unfertige und fertige Erzeugnisse für den eigenen Verbrauch vor, die bereits aus Lagern abgegeben worden sind.

d. Absatz 6 stellt klar, dass auf eine Erfassung der Vermögensgegenstände des Anlagevermögens, die vor dem 1. Januar 2008 angeschafft oder hergestellt worden sind, deren Anschaffungs- oder Herstellungskosten 410 Euro ohne Umsatzsteuer nicht überschreiten, die selbstständig genutzt werden können und einer Abnutzung unterliegen, verzichtet werden kann. Absatz 6 entspricht

der bis zum 31. Dezember 2007 geltenden Vereinfachungsregelung des § 6 Absatz 2 EStG vor Änderung durch das Unternehmenssteuerreformgesetz 2008.

#### § 39 Allgemeine Bewertungsgrundsätze

- a. Absatz 1 entspricht § 252 Absatz 1 HGB mit der Abweichung, dass § 252 Absatz 1 Nummer 2 HGB nicht aufgenommen worden ist, da er für Kommunen keine Bedeutung hat.
- b. Absatz 2 entspricht § 252 Absatz 2 HGB mit der Ergänzung, dass Abweichungen möglich sind, soweit es die GO oder die GemHVO-Doppik zulassen.

#### § 40 Vollständigkeit der Ansätze, Verrechnungs- und Bilanzierungsverbote

- a. Absatz 1 entspricht § 247 Absatz 1 Satz 1 HGB
  - b. Absatz 2 entspricht § 247 Absatz 2 HGB
  - c. Absatz 3 entspricht § 246 Absatz 2 HGB
  - d. Absatz 4 entspricht § 248 Absatz 2 HGB
  - e. Sonderbedarfzuweisungen, die die Gemeinde für eigene Investitionen und Investitionsförderungsmaßnahmen erhält, dienen dem Ersatz von Eigenmitteln und sind deshalb nicht aufzulösen. Nach Absatz 5 Satz 1 2. Halbsatz sind sie daher als Sonderrücklage zu passivieren; auf § 25 Absatz 2 wird hingewiesen. Die Bildung der Sonderrücklage erfolgt mit dem tatsächlichen Eingang der Beträge. Sofern es sich bei der gebildeten Sonderrücklage um wesentliche Beträge handelt, sind Angaben zur Sonderrücklage im Anhang gesondert anzugeben und zu erläutern (§ 51 Abs. 2 Nr. 3 GemHVO-Doppik). Sind die Mittel der Sonderrücklage zweckentsprechend von der Gemeinde verwendet worden, werden sie in die Allgemeine Rücklage umgebucht. Dabei bietet es sich an, die Umbuchung bei Inbetriebnahme des jeweiligen Vermögensgegenstandes vorzunehmen.
- c) Absatz 5 Satz 2 entspricht § 6 Absatz 2 Satz 6 KAG.
- Satz 2 regelt, dass erhaltene Zuschüssen und Zuweisungen für Einrichtungen, die sich in der Regel zu mehr als 10 % aus Entgelten finanzieren, auch entsprechend der Leistungsmenge aufgelöst werden dürfen. Alle anderen Zuschüsse und Zuweisungen sind nach der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer aufzulösen. Diese Regelung dient der

Verwaltungsvereinfachung; bei einer Auflösung nach der Leistungsmenge müsste die Verwaltung regelmäßige Informationen über die erbrachte Leistungsmenge erheben.

Satz 3 sieht vor, dass Zuschüsse und andere Zuweisungen zur Anschaffung von Grundstücken und grundstücksgleichen Rechten - sofern die Auflösung nicht vom Zuwendungsgeber ausgeschlossen wurde - jährlich mit einem Satz von 4 % aufzulösen sind. Es wird darauf hingewiesen, dass bei Gemeinden, die bereits eine Eröffnungsbilanz erstellt haben, diese Regelung nur für Zuschüsse und Zuweisungen Anwendung findet, die die Gemeinde nach dem 31. Dezember 2009 erhält.

Satz 4 ermöglicht es, Zuschüsse und Zuweisungen zur Finanzierung von Investitionen und Investitionsförderungsmaßnahmen, die die Gemeinde zur Förderung Dritter erhalten hat, wie z. B. Mittel aus der Feuerschutzsteuer nach § 23 Absatz 1 FAG und Zuweisungen nach § 15 Absatz 1 FAG für die Unterhaltung und Instandsetzung sowie den Um- und Ausbau von Gemeindestraßen, in gleicher Weise aufzulösen wie geleistete Zuschüsse und Zuweisungen.

- f. Absatz 6 Satz 2 entspricht § 6 Absatz 2 Satz 5 KAG. Auf die Unterscheidung aufzulösender Beiträge und nicht aufzulösender Beiträge in der Bilanz wird hingewiesen.
- g. Absatz 7 Satz 1: Ein Beispiel hierfür sind Leasingverträge, bei denen das wirtschaftliche Eigentum an dem Vermögensgegenstand bei der Gemeinde liegt.

Satz 2 sieht die Aktivierung geleisteter anderer Zuschüsse und Zuweisungen für die Anschaffung oder Herstellung von Vermögensgegenständen als Rechnungsabgrenzungsposten vor. Die Regelung stellt sicher, dass die Zuschüsse und Zuweisungen aktiviert werden, unabhängig davon, ob in den Zuwendungsbescheiden eine Zweckbindungsfrist aufgenommen worden ist oder nicht. Eine unterschiedliche Verwaltungspraxis der Gemeinden in diesem Punkt führt also nicht zu Unterschieden im Bilanzausweis und damit zu keiner Beeinträchtigung der Vergleichbarkeit der Jahresabschlüsse der Gemeinden. Die Behandlung von Zuschüssen und Zuweisungen des Kreises an eine Gemeinde ändert sich nicht dadurch, dass die Mittel für diese Zuschüsse und

Zuweisungen vom Land dem Kreis gewährt wurden. Auch in diesem Fall finden die Regelungen der §§ 40 Absatz 5 und 43 Absatz 5 GemHVO-Doppik Anwendung.

Satz 3 und 4 sieht vor, dass der Rechnungsabgrenzungsposten, der für aktivierte Zuschüsse und Zuweisungen nach Satz 2 gebildet wird, entsprechend der Zweckbindungsfrist aufgelöst wird. Ist eine Zweckbindungsfrist nicht festgelegt, erfolgt die Auflösung mit einem Satz von 4 % bzw. 10 %. Auf Ziff. 8.2.3 dritter Spiegelstrich der Verwaltungsvorschrift über Zuwendungen zur Projektförderung an Gemeinden, Kreise, Ämter und Zweckverbände (kommunale Körperschaften) - VV-K - wird hingewiesen.

Die Regelung berücksichtigt damit, dass

- das kommunale Haushaltsrecht seit jeher die Finanzierung von Investitionsförderungsmaßnahmen über Kredite zulässt,
- die Kommunen entsprechend in der Vergangenheit zur Finanzierung von Zuweisungen und Zuschüssen Kredite aufgenommen haben,
- die Zuweisungen und Zuschüsse wohl überlegt gewährt worden sind und den Zuwendungsgebern bei sachgerechtem Vorgehen über Zweckbindung und ggf. Zweckbindungsfristen Rechte im Zusammenhang mit den damit geschaffenen Vermögenswerten zustehen,
- der Landesgesetzgeber den Investitionsbegriff im kommunalen Haushaltsrecht nicht eingeschränkt hat und es auch weiterhin zulässig ist, Kredite für Investitionsförderungsmaßnahmen aufzunehmen,
- kommunale Körperschaften nach Aufgaben und Zielen sich wesentlich von Unternehmen unterscheiden und deshalb
- das Handelsgesetzbuch auch bei Einführung der Doppik nur insoweit anwendbar ist, wie es der Landesgesetzgeber unter Berücksichtigung dieses wesentlichen Unterschiedes vorschreibt.

h. Absatz 8 dient der Klarstellung.

Nach Satz 1 sind Umlagen zur Finanzierung von Vermögensgegenständen, wie sie von Ämtern und Zweckverbänden (Schulverbänden) erhoben werden können, wie Zuweisungen, die aufgelöst werden sollen, zu behandeln.

Hintergrund für diese Regelung ist, dass die vorstehenden Argumente für die Behandlung von Zuweisungen und Zuschüssen mit Ausnahme der

Zweckbindungsfristen auch für diese Umlagen gelten. Gesehen werden muss, dass die Finanzierung eines Investitionsgutes durch Umlagen die Amts- und Zweckverbandsumlagen in späteren Jahren vermindert. Durch die vorgesehene Behandlung wird also eine gleichmäßige Belastung des Haushaltes der Mitglieder des Amtes bzw. Zweckverbandes wie auch eine gleichmäßige Entlastung des Haushaltes des Amtes bzw. Zweckverbandes erreicht.

Nach Satz 2 ist der von den Kreisen und kreisfreien Städten an das Land abzuführende Beitrag nach § 21 Absatz 2 des Gesetzes zur Ausführung des Krankenhausfinanzierungsgesetzes (AG-KHG) vom 12. Dezember 1986 (GVOBl. Schl.-H. S. 302) zuletzt geändert durch Artikel 6 des Gesetzes vom 16. Juli 2015 (GVOBl. Schl.-H. S. 206, 220) als Aufwand zu erfassen. Dies berücksichtigt, dass nicht sichergestellt ist, dass die entsprechenden Beiträge in den jeweiligen Kreis bzw. in die jeweilige kreisfreie Stadt zurück fließen; vielmehr finanziert das Land damit den Investitionsbedarf im Krankenhausbereich im gesamten Land.

Satz 3 stellt klar, dass die Schulkostenbeiträge, die von den Wohnsitzgemeinden der Schülerinnen und Schüler gezahlt werden, als Aufwand erfasst werden und vom Schulträger als Ertrag vereinnahmt werden. Mit den Schulkostenbeiträgen werden die laufenden Kosten abgedeckt. An der Behandlung der Schulkostenbeiträge ändert sich auch nicht dadurch etwas, dass sie einen Investitionskostenanteil enthalten. Diesem Investitionskostenanteil stehen die Abschreibungen gegenüber. Im Übrigen handelt es sich auch hinsichtlich des Investitionskostenanteils nicht um einen Beitrag im Sinne des KAG.

Satz 4 berücksichtigt die Abwicklung der Förderung nach dem AG-KHG. Alle Fördermittel werden von der Investitionsbank Schleswig-Holstein bzw. vom Ministerium für Soziales, Gesundheit, Jugend, Familie und Senioren ausgezahlt. Die Fördermittel werden also nicht über den Haushalt der Kreise und kreisfreien Städte abgewickelt. Sie sind daher im Finanzplan weder in Einzahlungen noch in Auszahlungen zu erfassen. Generell sollen daher diese Zuschüsse und Zuweisungen, auch soweit sie in der Vergangenheit gewährt worden sind, in der Bilanzaufstellung unberücksichtigt bleiben. Im Hinblick auf die Verantwortlichkeit der Kreise als Bewilligungsbehörde wird empfohlen, im

Anhang zur Bilanz die bewilligten Fördermittel an Krankenhäuser und die dafür vom Land erhaltenen Zuschüsse und Zuweisungen darzustellen.

- i. Absatz 9 regelt, dass für die Behandlung erhaltener Zuschüsse, Zuweisungen und Beiträge für die Anschaffung oder Herstellung von Vermögensgegenständen bei Einrichtungen und Unternehmen, die der Körperschaftsteuer unterliegen (z. B. Kurbetriebe, Hafengebiete und Wasserversorgungsbetriebe, die von der Anwendung der EigVO befreit sind), abweichend von den Regelungen des § 40 Absatz 5 und 6 die entsprechenden steuerrechtlichen Bestimmungen angewendet werden können.

#### § 41 Wertansätze der Vermögensgegenstände und Schulden

- a. Absatz 1 sieht vor, dass Vermögenswerte mit Anschaffungs- oder Herstellungskosten zu bewerten sind.
- b. Absatz 2 entspricht § 255 Absatz 1 HGB.
- c. Absatz 3 Satz 1 und 2 entspricht § 255 Absatz 2 Satz 1 bis 3 HGB. Hierbei ist zu unterscheiden zwischen aktivierungspflichtigem Herstellungsaufwand und Erhaltungs- oder Instandsetzungsaufwand. Die Zuordnung zu Herstellungsaufwand oder Erhaltungs- bzw. Instandsetzungsaufwand richtet sich allein nach § 255 Absatz 2 HGB. Herstellungsaufwand liegt vor, wenn durch eine Baumaßnahme neues Sachvermögen geschaffen oder vorhandenes vermehrt wird. Aufwendungen für ein Gebäude sind dann Herstellungsaufwand, wenn dieses in seiner Substanz vermehrt, in seinem Wesen verändert oder über seinen bisherigen Zustand hinaus erheblich verbessert wird, z. B. durch Anbau, Aufbau oder Umbau mit besseren Nutzungsmöglichkeiten, durch den Einbau von Aufzügen oder anderen mit dem Gebäude fest verbundenen technischen Einrichtungen. Fallen in engem Zusammenhang mit Herstellungsaufwand auch Auszahlungen an, die in der Regel als Erhaltungsaufwand angesehen werden, so sind diese – wegen des wirtschaftlich-einheitlichen Vorgangs – dem Herstellungsaufwand zuzurechnen. Erhaltungsaufwand dient unabhängig von seiner Größenordnung dazu, den Vermögensgegenstand in einem ordnungsmäßigen Zustand zu erhalten. Hauptmerkmal dieser Aufwendungen ist, dass sie durch die gewöhnliche Nutzung veranlasst werden und (wenigstens in bestimmten

Zeitabständen) regelmäßig wiederkehren. Auf das Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen „Abgrenzung von Anschaffungskosten, Herstellungskosten und Erhaltungsaufwendungen bei Instandsetzung und Modernisierung von Gebäuden“ vom 18. Juli 2003 – IV C3 - S2211 – 94/03 – BStBl. I 2003, S. 386 - (Anlage 2) wird verwiesen.

Satz 4 berücksichtigt Besonderheiten der öffentlichen Finanzwirtschaft. Das Land, aber auch die Kreise fördern mit Zuschüssen Sanierungsmaßnahmen der Gemeinden (z. B. Schulbaufinanzierung). Darüber hinaus können die Gemeinden auch zinsgünstige Darlehen für Sanierungsmaßnahmen z. B. aus dem Kommunalen Investitionsfonds - KIF - (Schulbau) oder von der Kreditanstalt für Wiederaufbau (KfW) erhalten. Schließlich besteht auch die Möglichkeit, für Erneuerungsmaßnahmen Beiträge nach § 8 Absatz 1 KAG zu erheben. Da die Einzahlungen hieraus im Finanzplan zu veranschlagen sind, muss dies auch für die entsprechenden Auszahlungen gelten. Sie müssen als investive Auszahlungen eingeordnet werden, da andernfalls nach kommunalem Haushaltsrecht die Kreditfinanzierung nicht zulässig wäre. Diese Maßnahmen gelten als wesentliche Verbesserung. Für den Fall, dass sich dadurch eine Überbewertung des Vermögensgegenstandes ergibt, wird auf § 43 Absatz 6 und Absatz 7 hingewiesen.

- d. Absatz 4 entspricht § 255 Absatz 3 HGB.
- e. Absatz 5 sieht vor, dass Anschaffungs- oder Herstellungskosten der Vermögensgegenstände des Anlagevermögens, deren Anschaffungs- oder Herstellungskosten 150 Euro ohne Umsatzsteuer nicht überschreiten, die selbstständig genutzt werden können und einer Abnutzung unterliegen, unmittelbar als Aufwand zu buchen sind.
- f. Absatz 6 entspricht § 253 Absatz 1 Satz 2 erster Teilsatz HGB. Verbindlichkeiten sind zu ihrem Erfüllungsbetrag anzusetzen, d. h. zu dem Betrag, der zur Erfüllung der Verbindlichkeit aufgebracht werden muss; dies ist bei Geldleistungsverpflichtungen der Rückzahlungsbetrag und bei Sachleistungs- oder Sachwertverpflichtungen der im Erfüllungszeitpunkt voraussichtlich aufzuwendende Geldbetrag. In Absatz 6 2. Halbsatz wird klargestellt, dass Absatz 6 1. Halbsatz keine Anwendung auf die Behandlung von Pensionsrückstellungen und Beihilferückstellungen findet; für diese Rückstellungen finden die Regelungen in § 24 Absatz 3 und 4 Anwendung.

- g. Zu Absatz 7 wird auf die Erläuterung zu Absatz 3 Satz 4 verwiesen.
- h. Absatz 8 regelt, dass nach dem Grundsatz der Vollständigkeit das durch Umwandlung aus Rücklagen und Dotationskapital entstandene Stammkapital im Anhang darzustellen und die einer öffentlich-rechtlichen Sparkasse zugeführten Eigenmittel in Form von stillen Einlagen, Nachrangdarlehen, Dotationskapital oder Stammkapital als Finanzanlagen zu bilanzieren ist. Dies gilt auch für stille Einlagen, die aufgrund des § 4 Absatz 6 Sparkassengesetz begründet worden sind.

#### § 42 Bewertungsvereinfachungsverfahren

Diese Regelung entspricht § 256 HGB.

#### § 43 Abschreibungen

- a. Absatz 1 sieht vor, dass Anschaffungs- oder Herstellungskosten linear auf die Haushaltsjahre verteilt werden (lineare Abschreibung). Eine Abschreibung nach Maßgabe der Leistungsabgabe (Leistungsabschreibung) ist unter bestimmten Voraussetzungen zulässig, insbesondere bei einem schwankenden Werteverzehr einer Anlage aufgrund unterschiedlicher Beanspruchung in den einzelnen Jahren der Nutzung kommt dies in Betracht. Die Abschreibung erfolgt auf einen Restbuchwert in Höhe von 1 €. Zur betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer wird auf die Verwaltungsvorschriften über Abschreibungen von abnutzbaren Vermögensgegenständen des Anlagevermögens der Gemeinden (VV-Abschreibungen) des für Inneres zuständige Ministerium verwiesen.
- b. Absatz 2 sieht eine monatsgenaue Aufteilung der auf ein Jahr anfallenden Abschreibungen vor. Die Regelung entspricht der steuerlichen Regelung des § 7 Absatz 1 Einkommensteuergesetz. Der Monat, in dem die Anschaffung oder Herstellung erfolgt, wird als voller Abschreibungsmonat berücksichtigt. Ebenfalls wird der Monat, in dem die Veräußerung erfolgt, als voller Abschreibungsmonat berücksichtigt. Auf die Übergangsregelung des § 60 wird hingewiesen.
- c. Absatz 3 sieht vor, dass für die Abschreibung von Vermögensgegenständen des Anlagevermögens, die nach dem 31. Dezember 2007 angeschafft oder hergestellt werden, deren Anschaffungs- oder Herstellungskosten 150 Euro ohne Umsatzsteuer überschreiten, aber 1.000 Euro ohne Umsatzsteuer nicht

übersteigen, die selbstständig genutzt werden können und einer Abnutzung unterliegen, § 6 Absatz 2 a des Einkommenssteuergesetzes entsprechend anzuwenden ist. Dies erfordert, dass diese Güter mit Anschaffungsdatum, Anschaffungswert und Bezeichnung des Wirtschaftsgutes erfasst und nachgewiesen werden. Auf die engeren Wertgrenzen nach § 6 Absatz 2 a EStG sowie auf § 43 Absatz 10 GemHVO-Doppik wird hingewiesen.

- d. Absatz 4 Satz 1 regelt die Ermittlung der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer. Satz 2 sieht abweichend von Satz 1 vor, dass bereits im bisherigen Rechnungswesen der Gemeinde angesetzte Abschreibungen mit unveränderten Abschreibungssätzen fortgeführt werden können.
- e. Absatz 5 regelt die Anpassung der betriebsgewöhnlichen (mutmaßlichen) Nutzungsdauer. Eine wesentliche Verbesserung wird auch durch Maßnahmen nach § 41 Absatz 3 Satz 4 erreicht. Auf die Erläuterung zu § 41 Absatz 3 wird verwiesen.
- f. Absatz 6 regelt außerplanmäßige Abschreibungen auf Grund dauernder Wertminderungen. Eine Auslegung der GemHVO-Doppik-Regelung in Satz 1 hat vor dem auch in der Begründung zum Doppik-Einführungsgesetz festgelegtem Ziel zu erfolgen, den Kommunen ein möglichst einfaches doppeltes Haushaltsrecht zur Verfügung zu stellen.

Eine Schadensermittlung ist daher begrenzt auf die über die normale Altersabnutzung hinausgehenden Schäden. Es wird ausdrücklich auf den Grundsatz in § 41 Absatz 1 GemHVO-Doppik hingewiesen, Vermögensgegenstände nach den Anschaffungs- und Herstellungskosten, vermindert um die planmäßigen Abschreibungen nach § 43 Absatz 1 GemHVO-Doppik zu bewerten. Schon allein aus diesem Grund ist für eine außerplanmäßige Abschreibung nach Absatz 6 auch in Hinblick auf das o. g. Ziel ein strenger Maßstab anzulegen.

Eine dauernde Wertminderung ist allenfalls gegeben, wenn gutachterlich festgestellt wurde, dass der festgestellte Wert des Vermögensgegenstandes zu jeweils aktuellen Marktpreisen (bspw. Ertragswertverfahren, Vergleichswertverfahren) voraussichtlich dauernd unter dem bilanziellen Restbuchwert liegen dürfte.

Da eine dauernde Wertminderung aufgrund der vorgenannten Voraussetzungen nur in wenigen Ausnahmefällen vorliegen dürfte, sind die grundsätzlichen Regelungen in §§ 41 Absatz 1 und 43 Absatz 1 anzuwenden. Nur bei offensichtlich vorliegenden Anhaltspunkten für eine wesentliche dauernde Wertminderung kann der Bedarf für eine gutachterliche Bewertung gesehen werden. Um keinen unnötigen Verwaltungsaufwand zu verursachen, sollte eine solche Maßnahme jedoch auf seltene Einzelfälle beschränkt bleiben. Ferner besteht eine Ausnahme zur Notwendigkeit einer gutachterlichen Bewertung beispielsweise bei einem Abriss eines Gebäudes.

- g. Absatz 7 ergänzt die Regelung in Absatz 6. Absatz 7 regelt, dass die Belastungen, die der Gemeinde durch Investitionen in ihr Infrastrukturvermögen entstehen, auf eine bestimmte Zeitdauer verteilt werden können. So können außerplanmäßige Abschreibungen, die wegen einer voraussichtlich dauernden Wertminderung von Grund und Boden des Infrastrukturvermögens entstehen, auf den Zeitraum der Anschaffung oder Herstellung des darauf entstehenden Vermögensgegenstandes gestreckt werden. Grundlage für die Darstellung einer dauernden Wertminderung ist ebenfalls eine gutachterliche Feststellung (siehe Erläuterungen zu Absatz 6).
- h. Absatz 8 sieht vor, dass bei Vermögensgegenständen des Umlaufvermögens Abschreibungen vorzunehmen sind, um diese mit einem niedrigeren Wert anzusetzen, der sich aus einem beizulegenden Wert am Abschlussstichtag ergibt.
- i. Absatz 9 regelt, dass wenn die Gründe für eine Wertminderung eines Vermögensgegenstandes des Anlagevermögens (also auch bei Finanzanlagen) oder des Umlaufvermögens nicht mehr bestehen, der Betrag der außerplanmäßigen Abschreibung im Umfang der Werterhöhung unter Berücksichtigung der Abschreibungen, die inzwischen vorzunehmen gewesen wären, zugeschrieben werden kann.
- j. Absatz 10 regelt, dass bei abnutzbaren Vermögensgegenständen körperschaftsteuerpflichtiger Einrichtungen soweit steuerrechtliche Vorschriften dies vorschreiben oder zulassen abweichende Abschreibungsregelungen angewandt werden können. Diese Regelung kann

für Einrichtungen, für die abweichende spezielle Rechtsnormen gelten (z. B. Rettungsdienst) soweit abgabenrechtliche Vorschriften dies zulassen angewandt werden. Auf die engeren Wertgrenzen nach § 6 Absatz 2 a EStG wird hingewiesen.

Soweit außerplanmäßige Abschreibungen nach Absatz 6, 7 oder 8 vorgenommen wurden, wird empfohlen, diese im Anhang zu erläutern, soweit sie nicht unerheblich sind.

#### § 44 Jahresabschluss

Während der Haushaltsplan der Planung der Haushaltswirtschaft dient, gibt der Jahresabschluss Auskunft über die erfolgte Umsetzung der Planung. Er ist Grundlage für einen Plan-Ist-Vergleich.

- a. Absatz 1 bestimmt die Bestandteile des Jahresabschlusses.
- b. Absatz 4 regelt, dass der unterzeichnete Jahresabschluss und der Lagebericht spätestens zum 1. Mai eines Jahres gleichzeitig der Kommunalaufsichtsbehörde und der Prüfungsbehörde vorzulegen sind. Feststellungen der Prüfungsbehörde führen – schon aus verwaltungsökonomischen Gründen – grundsätzlich nicht zu einer Änderung des geprüften Jahresabschlusses; die Feststellungen sind bei der Erstellung des Jahresabschlusses des folgenden Jahres zu berücksichtigen. Eine Änderung des geprüften Jahresabschlusses würde nur in dem Ausnahmefall erforderlich, dass die Feststellung der Prüfungsbehörde eine solche Dimension haben, dass der vorgelegte Jahresabschluss nicht ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage vermittelt (§ 95 m Absatz 1 GO).

Die Möglichkeit, der zuständigen Kommunalaufsichts- und Prüfungsbehörde, den Jahresabschluss auch als elektronisches Dokument vorzulegen, nimmt die Entwicklung zum papierlosen Büro und digitalen Arbeiten auf. Dabei muss sichergestellt sein, dass es sich bei der/n elektronischen Datei/en um ein gängiges Format handelt, von dem zu erwarten ist, dass es durch die o. g. Behörden lesbar gemacht werden kann.

Zeitlicher Ablauf der Erstellung des Jahresabschlusses:

1. Aufstellung des Jahresabschlusses innerhalb von drei Monaten nach Abschluss des Haushaltsjahres (§ 95 m Absatz 2 GO).

Hinweise:

- Die Eröffnungsbilanz ist spätestens mit dem ersten Jahresabschluss vorzulegen. Die folgenden Punkte gelten entsprechend auch für die Eröffnungsbilanz.
  - Da Eigenbetriebe nach § 24 Absatz 1 EigVO ihren Jahresabschluss innerhalb von drei Monaten nach Schluss des Wirtschaftsjahres zu erstellen haben, ist auf diese einzuwirken, dass sie so rechtzeitig ihren Jahresabschluss erstellen, dass sie mit ihrem Ergebnis (Verlustabdeckung / Gewinnabführung) im Jahresabschluss der Gemeinde aufgenommen werden können.
2. Unterzeichnung des Jahresabschlusses (Anhang) und des Lageberichts durch die Bürgermeisterin oder den Bürgermeister (§ 44 Absatz 3 GemHVO-Doppik)
  3. Vorlage des Jahresabschlusses und des Lageberichts bei der zuständigen Kommunalaufsichtsbehörde und Prüfungsbehörde bis zum 1. Mai eines Jahres (§ 44 Absatz 4 GemHVO-Doppik)
  4. Vorlage des Jahresabschlusses und des Lageberichts mit dem Schlussbericht des Rechnungsprüfungsamtes an die Gemeindevertretung durch die Bürgermeisterin oder den Bürgermeister nach Abschluss der Prüfung durch das Rechnungsprüfungsamt (§ 95 n Absatz 3 Satz 1 GO).
  5. Beschluss der Gemeindevertretung über den Jahresabschluss und über die Verwendung des Jahresüberschusses oder die Behandlung des Jahresfehlbetrages bis zum 31. Dezember des auf das Haushaltsjahr folgenden Jahres (§ 95 n Absatz 3 Satz 2 GO)
  6. Bekanntmachung des Vorliegens des Schlussberichtes, des Jahresabschlusses und Lageberichtes und des Beschlusses der Gemeindevertretung innerhalb von sechs Monaten nach Vorlage des Jahresabschlusses und des Lageberichts mit dem Schlussbericht des Rechnungsprüfungsamtes (§ 95 n Absatz 4 GO).

Die Gemeinde sollte erwägen, sich bei der Erstellung der ersten Jahresabschlüsse von Angehörigen freier Berufe unterstützen zu lassen.

#### § 45 Ergebnisrechnung

Die Ergebnisrechnung bildet das tatsächliche Ressourcenaufkommen (Erträge) und den tatsächlichen Ressourcenverbrauch (Aufwendungen) im Haushaltsjahr ab.

- a. Absatz 1: Durch die Formulierung „die Erträge und Aufwendungen“ ist klargestellt, dass alle Erträge und Aufwendungen (Vollständigkeitsgebot) zu erfassen sind, d. h. ggf. auch periodenfremde. Ferner sieht Absatz 1 vor, dass für die Gliederung der Ergebnisrechnung die Regelungen zum Ergebnisplan nach § 2 GemHVO-Doppik entsprechende Anwendung finden.
- b. Absatz 2 sieht vor, dass ein Plan-Ist-Vergleich durchzuführen ist.

Die fortgeschriebenen Planansätze umfassen:

- den Ansatz des Haushaltsjahres,
- die Veränderungen durch Nachträge,
- Inanspruchnahme der ein- oder gegenseitigen Deckungsfähigkeit und
- Übertragene Ermächtigungen aus Haushaltsvorjahren.

Damit wird deutlich, dass in diesen Fällen keine überplanmäßigen Aufwendungen / Auszahlungen vorliegen. Nicht erfasst vom fortgeschriebenen Planansatz sind die über- und außerplanmäßigen Aufwendungen/Auszahlungen und die zweckgebundenen Mehrerträge/-einzahlungen und entsprechende -aufwendungen/-auszahlungen.

Hinweis: Die Veranschlagung von Sozialhilfedarlehen als Aufwand bzw. als Forderung wurde auf Bundesebene kontrovers diskutiert. Eine einheitliche Behandlung in den Ländern konnte nicht erreicht werden. In der Mehrheit der Länder werden Sozialdarlehen als Aufwand angesehen und bei Rückzahlung entsprechend als Ertrag. Die Praxis hat gezeigt, dass ein hoher Anteil der Darlehen nicht zurückgezahlt wird und deshalb nicht als „Darlehen im Sinne von Ausleihungen“ gesehen wird. In Schleswig-Holstein sind Sozialhilfedarlehen daher als Aufwand zu veranschlagen.

#### § 46 Finanzrechnung

Für den Inhalt der Finanzrechnung finden die Regelungen zum Finanzplan nach § 3 GemHVO-Doppik entsprechende Anwendung mit der Ergänzung, dass in der

Finanzrechnung die Aufnahme und Tilgung von Kassenkrediten anzuführen ist und die Höhe sowie die Bestandsänderung von Fremden Finanzmitteln nach § 14 GemHVO-Doppik auszuweisen ist. Der Begriff „Kredit zur Liquiditätssicherung“ wird nicht übernommen.

Etwas anderes gilt nur, wenn aufgrund des Artikels 2 des Kommunalhaushaltskonsolidierungsgesetz vom 30. Dezember 2011 (GVOBl. Schl.-H. S. 74) oder Artikel 5 des Gesetzes zur Neuordnung des kommunalen Finanzausgleichs (GVOBl. Schl.-H. S. 473) eine Ablösung von Kassenkrediten durch Kredite erfolgt. In diesem Fall ist zusätzlich die damit verbundene Tilgung von Kassenkrediten anzugeben.

Kredite, die aufgrund der Ablösung von Kassenkrediten aus Artikel 2 des Kommunalhaushaltskonsolidierungsgesetz vom 30. Dezember 2011 (GVOBl. Schl.-H. S. 74) oder Artikel 5 des Gesetzes zur Neuordnung des kommunalen Finanzausgleichs (GVOBl. Schl.-H. S. 473) aufgenommen wurden, sind bei der Kontenart 321 darzustellen.

#### § 47 Teilrechnungen

Für die Aufstellung der Ergebnisrechnung und der Finanzrechnung sind Teilrechnungen entsprechend den Teilplänen nach § 4 GemHVO-Doppik im Haushaltsplan als Teilergebnisrechnungen und Teilfinanzrechnungen zu erstellen.

#### § 48 Bilanz

Die Bilanz dient der Gegenüberstellung von Vermögen und Finanzierungsmitteln der Gemeinde zum Abschlussstichtag. Sie ist neben der Ergebnisrechnung und der Finanzrechnung ein wesentlicher Bestandteil des doppelten Rechnungssystems.

##### a. Absatz 1:

Zum besseren Verständnis werden ausgewählte Posten der Aktivseite der Bilanz kurz erläutert:

##### Immaterielle Vermögensgegenstände

Immaterielle Wirtschaftsgüter sind Rechte und Möglichkeiten mit besonderen Vorteilen, zu deren Erlangung bei der Gemeinde

Aufwendungen entstanden und die einer Bewertung fähig sind. Die nicht fassbaren Werte zählen nicht zu den Sachanlagen oder Finanzanlagen und gehören nicht zum Umlaufvermögen.

### Sachanlagen

Zu den Sachanlagen zählen

- unbebaute Grundstücke, die wegen der Bedeutung im gemeindlichen Bereich mindestens in Grünflächen, Ackerland, Wald und Forsten sowie sonstige unbebaute Grundstücke zu unterteilen sind.  
Im Wege von Erbaupachtverhältnissen verpachtete Grundstücke werden als „unbebaute Grundstücke“ ausgewiesen.
- bebaute Grundstücke, die entsprechend den zu erfüllenden Aufgaben errichtet wurden.
- das Infrastrukturvermögen. Es umfasst die öffentlichen Einrichtungen, die ausschließlich nach ihrer Bauweise und Funktion der örtlichen Infrastruktur zu dienen bestimmt sind (Infrastrukturvermögen im engeren Sinne). Dazu zählen Grundstücke mit Straßen, Kanalisation und sonstige Verkehrs-, Ver- und Entsorgungseinrichtungen, z. B. Kläranlagen, Sonderbauwerke und Sportplätze. Die übrigen öffentlichen Einrichtungen, z. B. Krankenhäuser, Bildungsinstitutionen und Kultur- und Sozialeinrichtungen (Infrastrukturvermögen im weiteren Sinne) sind in der Regel in der Bilanz dem Bereich der bebauten Grundstücke zuzuordnen.
- Bauten auf fremdem Grund und Boden, die entgegen dem grundstücksgleichen Recht kein das Grundverhältnis sicherndes dingliches Recht, sondern ein vertraglich gesichertes Recht, z. B. durch Miet- oder Pachtvertrag, beinhalten;
- Kulturdenkmäler, die Bau- und Bodendenkmäler umfassen, die nicht zu den Gebäuden gehören;
- Maschinen und technische Anlagen, Fahrzeuge,
- Betriebs- und Geschäftsausstattungen, also alle Einrichtungsgegenstände von Büros und Werkstätten, einschließlich der Werkzeuge;

- geleistete Anzahlungen, die geldliche Vorleistungen einer Gemeinde auf noch zu erhaltende Sachanlagen beinhalten;
- Anlagen im Bau, umfassen die noch nicht fertig gestellte Sachanlagen auf eigenen oder fremden Grundstück.

Üblicherweise sind Leasingverträge, die von Gemeinden abgeschlossen werden, so ausgestaltet, dass das wirtschaftliche Eigentum beim Leasinggeber liegt, so dass eine Aufnahme in das Anlagevermögen der Bilanz der Gemeinde nicht erfolgt. Die Leasingraten sind im Ergebnisplan und im Finanzplan als Aufwand bzw. als Auszahlung zu veranschlagen. Liegen Finanzierungsleasing und ähnliche Leasingformen vor, sind die geleasteten Vermögensgegenstände in die Bilanz der Gemeinde als Anlagevermögen aufzunehmen.

#### Finanzanlagen

Unter den Finanzanlagen werden Anteile an verbundenen Unternehmen, Beteiligungen, Sondervermögen, Wertpapiere des Anlagevermögens und Ausleihungen erfasst. Verbundene Unternehmen sind insbesondere rechtlich selbstständige Unternehmen, an denen die Gemeinde mit Mehrheit (> 50 %) beteiligt ist und von der Gemeinde getragene Kommunalunternehmen nach § 106 a GO. Gemeinsame Kommunalunternehmen nach § 19 b des Gesetzes über kommunale Zusammenarbeit sind den verbundenen Unternehmen zuzuordnen, wenn der Gemeinde die Mehrheit des Stammkapitals zusteht.

#### Vorräte

Dieser Posten umfasst die Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe, unfertige Erzeugnisse, fertige Erzeugnisse und unfertige Leistungen, fertige Erzeugnisse und Waren sowie geleistete Anzahlungen.

#### Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände

Dieser Posten wird insbesondere in öffentlich-rechtliche und privatrechtliche Forderungen untergliedert, unter denen wiederum unterschiedliche

Forderungsarten anzusetzen und abzubilden sind, z. B. Abgabenforderungen, Forderungen gegen verbundene Unternehmen, Forderungen gegenüber dem öffentlichen Bereich. Ergänzend dazu sind Vermögensgegenstände des Umlaufvermögens, die keiner anderen Position zugeordnet werden können, unter dem Sammelposten „Sonstige Vermögensgegenstände“ zu bilanzieren.

Hinweis. Sozialhilfedarlehen sind direkt als Aufwand zu buchen (vgl. § 45).

#### Wertpapiere des Umlaufvermögens

Weil unter den Finanzanlagen nur Wertpapiere des Anlagevermögens anzusetzen sind, aber auch vorhandene Wertpapiere dem Umlaufvermögen zugeordnet werden, sind diese gesondert anzusetzen. Unter diesen Bilanzposten gehören daher Wertpapiere mit einem geplanten Verbleib von weniger als einem Jahr.

#### Liquide Mittel

Unter diesen Posten sind alle liquiden Mittel der Gemeinde in Form von Bar- oder Buchgeld, z.B. Handkassen und Bankguthaben, anzusetzen.

#### b. Absatz 2

Zum besseren Verständnis werden ausgewählte Posten der Passivseite der Bilanz kurz erläutert:

#### Eigenkapital

Das Eigenkapital der Gemeinde ergibt sich aus der Summe der Allgemeinen Rücklage, der Sonderrücklage, der Ergebn isrücklage, eines vorgetragenen Jahresfehlbetrages und des Jahresüberschusses oder des Jahresfehlbetrages. Bei dem als Unterposten des Eigenkapitals auszuweisenden „vorgetragenen Jahresfehlbetrag“ handelt es sich wie auch bei dem ggf. auszuweisenden „Jahresfehlbetrag“ um Minusbeträge, da sie das Eigenkapital mindern.

#### Sonderposten

Erhaltene Zuschüsse und Zuweisungen, die aufgelöst werden, werden als Sonderposten passiviert (§ 40 Absatz 5 Satz 1). Soweit für Zuweisungen nach § 40 Absatz 5 Satz 2 keine Zustimmung zur Auflösung vorliegt, werden diese als Sonderrücklagen ausgewiesen (§ 25 Absatz 2). Zuweisungen nach § 40 Absatz 5 Satz 2, für die eine Zustimmung zur Auflösung vorliegt, sowie Zuschüsse und Zuweisungen nach § 40 Absatz 5 Satz 3 werden als Sonderposten für „aufzulösende Zuschüsse“ bzw. „aufzulösende Zuweisungen“ ausgewiesen.

Beiträge werden als Sonderposten passiviert (§ 40 Absatz 6 Satz 1). Werden Beiträge nach § 40 Absatz 6 Satz 2 nicht aufgelöst, werden diese als „nicht aufzulösende Beiträge“ ausgewiesen. Beiträge nach § 40 Absatz 6 Satz 2, die aufgelöst werden, sowie Beiträge nach § 40 Absatz 6 Satz 3 werden als „aufzulösende Beiträge“ ausgewiesen.

Entstandene Jahresüberschüsse für Einrichtungen, für die das Kostenüberschreitungsverbot gilt, sind als Sonderposten „für den Gebührenausschleich“ anzusetzen (§ 50 Absatz 1). Das Kostenüberschreitungsverbot besteht z. B. nicht für Parkeinrichtungen.

Für Treuhandvermögen, die von der Gemeinde verwaltet werden, und für Mittel zur Dauergrabpflege werden jeweils entsprechende Sonderposten angesetzt.

Der Sonderposten Treuhandvermögen gibt das gesamte Nettovermögen des Treuhandvermögens (z. B. rechtlich unselbstständige Stiftungen, Legate) wieder. Es verändert sich z. B. bei einer Zustiftung. Für jedes Treuhandvermögen ist ein eigener Sonderposten in der Bilanz aufzunehmen (§ 50 Absatz 2).

Die Mittel des Sonderpostens der Dauergrabpflege (§ 50 Absatz 2) sind entsprechend der erbrachten Leistungen der Gemeinde erfolgswirksam aufzulösen.

Die von Bauherrinnen oder Bauherren nach baurechtlichen Bestimmungen anstatt der Herstellung von Stellplätzen geleisteten Mittel werden in der Sonderrücklage passiviert. Werden die von der Gemeinde vereinnahmten Mittel zum Bau für Stellplätze eingesetzt, sind die Mittel der Sonderrücklage in die Allgemeine Rücklage umzubuchen (§ 25 Absatz 2).

Soweit Gemeinden zweckgebundene Mittel zur Finanzierung für Leistungen aus dem Paket für Bildung und Teilhabe, für Hortmittagessen oder für Schulsozialarbeit erhalten, diese nicht im selben Haushaltsjahr verwenden und die Regelungen des § 23 Absatz 1 Nummer 4 GemHVO-Doppik nicht angewendet werden (Übertragbarkeit zweckgebundener Aufwendungen), können diese nicht zweckentsprechend verwendeten Mittel den sonstigen Sonderposten zugeführt werden. Sie stehen dann im Folgejahr wieder für eine zweckentsprechende Verwendung zur Verfügung; der sonstige Sonderposten würde aufgelöst, dies führt zu Erträgen.

#### Rückstellungen

Unter diesem Posten sind die in § 24 benannten zulässigen Rückstellungen in entsprechender Gliederung in der Bilanz anzusetzen.

#### Verbindlichkeiten

Der Bilanzausweis der Verbindlichkeiten orientiert sich im Wesentlichen an den Arten der Verbindlichkeiten, z.B. aus Krediten, aus Lieferungen und Leistungen, aus Transferleistungen, und verlangt bei den Krediten für Investitionen eine weitere Gliederung nach Gläubigern.

- c. Absatz 3 Satz 2 entspricht § 265 Absatz 8 HGB.
- d. Absatz 5 entspricht der Regelung von § 265 Absatz 7 HGB.

#### Hinweise zur Darstellung eines Schulträgerwechsels

1. Nach dem Schulgesetz besteht u. a. die Möglichkeit eines Schulträgerwechsels.

§ 49 Absatz 4 Schulgesetz (SchulG) lautet:

„Bei einem Wechsel der Trägerschaft hat der bisherige Schulträger die mit der Trägerschaft verbundenen Rechte und Pflichten auf den neuen Schulträger zu übertragen. Die beteiligten Schulträger haben sich dabei auf einen angemessenen Interessenausgleich zu verständigen und können von Satz 1 abweichende Vereinbarungen schließen, soweit hierdurch die Wahrnehmung der Aufgaben durch den neuen Schulträger nicht beeinträchtigt wird. Für die bei dem Wechsel erforderlichen Rechts- und Tathandlungen werden öffentliche Abgaben sowie Gebühren und Auslagen nicht erhoben.“

Nach § 90 GO darf eine Gemeinde Vermögensgegenstände, die sie zur Erfüllung ihrer Aufgaben in absehbarer Zeit nicht braucht, in der Regel nur zu ihrem vollen Wert veräußern. Da bei dem Übergang einer Schulträgerschaft nicht nur Vermögenswerte (Gebäude, Inventar) auf den neuen Schulträger übergehen, sondern auch die Pflicht zum Unterhalt und Betrieb einer Schule, kann regelmäßig davon ausgegangen werden, dass die Bedingungen des § 90 Absatz 1 GO erfüllt sind.

## 2. Haushaltmäßige Abwicklung eines Schulträgerwechsels bei dem bisherigen Schulträger

### a) Vor Übertragung der Schule

In der Bilanz

- wird das Schulgebäude im Anlagevermögen unter Bilanzposition „1.2.2.2 Schulen“ ausgewiesen,
- wird das Inventar der Schule im Anlagevermögen unter Bilanzposition „1.2.7 Betriebs- und Geschäftsausstattung“ ausgewiesen,
- werden die Zuweisungen, die der bisherige Schulträger für den Schulbau erhalten hat, auf der Passivseite unter Bilanzposition „2.2 Sonderposten für aufzulösende Zuweisungen“ (für die Zuweisungen vom Land und ggf. vom Kreis) ausgewiesen.

### b) Übertragung der Schule und Verbleib der mit den Zuweisungen, die der bisherige Schulträger für den Schulbau erhalten hat, verbundenen Pflichten bei dem bisherigen Schulträger

Die Positionen 1.2.2.2 und 1.2.7 des Anlagevermögens entfallen und werden in gleicher Höhe durch die Bilanzposition „3. Aktive Rechnungsabgrenzung“ ersetzt. Es kommt also zu einem Aktivtausch. Um diesen Vorgang im Finanzplan darstellen zu können - obwohl keine Einzahlungen oder Auszahlungen damit verbunden sind - müssen die o. g. Vorgänge gedanklich getrennt und im Finanzplan auch getrennt dargestellt werden.

Für die Übertragung des Schulgebäudes wird im Finanzplan

- unter der Position „Auszahlungen von Zuweisungen und Zuschüssen für Investitionen und Investitionsförderungsmaßnahmen“ (Kontenart 781) eine Zuweisung an den neuen Schulträger in Höhe des Restbuchwertes des Schulgebäudes ausgewiesen und
- unter der Position „Einzahlungen aus der Veräußerung von Grundstücken und Gebäuden“ (Kontenart 682) ein Veräußerungserlös in der Höhe des Restbuchwertes ausgewiesen.

Für die Übertragung des Inventars wird im Finanzplan

- unter der Position „Auszahlungen von Zuweisungen und Zuschüssen für Investitionen und Investitionsförderungsmaßnahmen“ (Kontenart 781) eine Zuweisung an den neuen Schulträger in Höhe des Restbuchwertes des Inventars ausgewiesen und
- unter der Position „Einzahlungen aus der Veräußerung von beweglichen Sachen des Anlagevermögens“ (Kontenart 683) ein Veräußerungserlös in der Höhe des Restbuchwertes ausgewiesen.

Liquiditätsmäßig heben sich die o. g. Vorgänge auf.

Im Ergebnisplan werden künftig

- der Aufwand aus der Auflösung des aktiven Rechnungsabgrenzungspostens unter der Position „sonstige ordentliche Aufwendungen“ (Kontengruppe 54) ausgewiesen und
- die Erträge aus der Auflösung des Sonderpostens für aufzulösende Zuweisungen“ unter der Position „sonstige ordentliche Erträge“ (Kontengruppe 45) ausgewiesen.

Diese Darstellung in der Bilanz und im Ergebnisplan / Ergebnisrechnung macht deutlich, dass der die Schule abgebende Schulträger weiterhin verantwortlich ist gegenüber seinen früheren Zuweisungsgebern für die zweckentsprechende Verwendung und Zweckbindung der Zuweisungen. Zur sachgerechten Abwicklung ist es erforderlich, dass der bisherige Schulträger - auch wenn er seine Haushaltswirtschaft nach den Grundsätzen der kameralen Buchführung führt - den Restbuchwert des Schulgebäudes und des Inventars der Schule ermitteln muss. Auf §§ 36 Absatz 3 i. V. m. 11 Absatz 4 GemHVO-Kameral wird hingewiesen.

**Es wird darauf hingewiesen, dass die haushaltsmäßige Darstellung keine Ansprüche begründen kann. Dies kann nur durch die zwischen dem abgebenden und dem neuen Schulträger getroffene Vereinbarung erfolgen.**

#### Hinweise zur Darstellung einer Umwidmung von Straßen

Für die haushaltsmäßige Abwicklung einer Umwidmung von Straßen (z. B. Bundes und- Landesstraßen in Kreisstraßen und Kreisstraßen in Gemeindestraßen wie auch Gemeindestraßen in Kreis und- Landesstraßen sowie Kreisstraßen in Landes und- Bundesstraßen) gelten die Ausführungen unter Ziffer 2 der Hinweise zur Darstellung eines Schulträgerwechsels entsprechend.

#### § 49 Rechnungsabgrenzungsposten

Die Rechnungsabgrenzungsposten in der Bilanz sind Korrekturposten, die dazu dienen, bestimmte Zahlungsgrößen periodengerecht aufzuteilen, um eine haushaltsjahrbezogene Ergebnisermittlung zu gewährleisten. Sie sind immer dann in der Bilanz anzusetzen, wenn die einem Haushaltsjahr nach dem Grundsatz der Abgrenzung nach Sache und Zeit zuzurechnenden Aufwendungen oder Erträge und die dazugehörigen Zahlungen in unterschiedliche Haushaltsjahre fallen.

- a. Absatz 1 und 2: Um das Jahresergebnis periodengenau festzustellen, sind Auszahlungen vor dem Abschlussstichtag, die einen Aufwand für eine bestimmte Zeit nach diesem Tag darstellen, als Rechnungsabgrenzungsposten zu aktivieren. Dies gilt z. B. auch, wenn ein

Rückzahlungsbetrag einer Verbindlichkeit höher ist als der Auszahlungsbetrag. In diesem Fall darf der Unterschiedsbetrag in den aktiven Rechnungsabgrenzungsposten aufgenommen werden. Der Unterschiedsbetrag ist dann durch planmäßige jährliche Abschreibungen aufzulösen, die auf die gesamte Laufzeit der Verbindlichkeit verteilt werden können.

- b. Absatz 3: Um das Jahresergebnis periodengenau festzustellen, sind unter dieser Bilanzposition Einzahlungen vor dem Abschlussstichtag auszuweisen, soweit sie Ertrag für eine bestimmte Zeit nach diesem Tag darstellen. Dabei wird der Teil der Zahlung für die Folgeperioden durch die Einstellung in den Rechnungsabgrenzungsposten abgegrenzt und im Folgejahr bzw. in den Folgejahren anteilmäßig aufgelöst.

#### § 50 Weitere Vorschriften zu einzelnen Bilanzpositionen

- a. Absatz 2: Auf die Erläuterung zu § 48 GemHVO-Doppik (zu Sonderposten) wird verwiesen.
- b. Absatz 3 entspricht der Regelung von § 268 Absatz 3 HGB. Ist das gesamte Eigenkapital aufgezehrt und ergibt sich ein Überschuss der Passivposten über die Aktivposten, ist der entsprechende Betrag – vergleichbar mit den Regelungen des Handelsrechts – auf der Aktivseite der Bilanz unter der Bezeichnung „Nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag“ gesondert auszuweisen. Damit auch in diesem Fall Erkenntnisse über die Struktur des Eigenkapitals nicht verloren gehen, ist die Eigenkapitalposition weiterhin in ihrer Struktur

- 1.1 Allgemeine Rücklage,
- 1.2 Sonderrücklage,
- 1.3 Ergebn isrücklage,
- 1.4 vorgetragener Jahresfehlbetrag,
- 1.5 Jahresüberschuss / Jahresfehlbetrag,

auf der Passivseite der Bilanz auszuweisen. Aus bilanztechnischen Gründen wird in diesen Fällen der Überschuss der Passivposten über die Aktivposten auch auf der Passivseite unter der Bilanzposition 1.5 in der neuen Zeile „Nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag“ ausgewiesen, wodurch das Eigenkapital auf der Passivseite insgesamt auf 0 € gestellt wird.

## § 51 Anhang

Der Anhang dient der besonderen Erläuterung zu einzelnen Bilanz- und Ergebnisrechnungspositionen, insbesondere auch zu den verwendeten Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden.

Zu den in Absatz 1 Satz 3 auszuweisenden Haftungsverhältnissen wird auf § 251 HGB und zu den Sachverhalten, aus denen sich künftig erhebliche finanzielle Verpflichtungen ergeben können, wird auf § 285 Nummer 3 HGB verwiesen.

Die in Absatz 2 geforderten gesonderten Angaben sind zu erläutern.

Absatz 2 Nummer 2 orientiert sich an der handelsrechtlichen Änderung durch das Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetz (BilRUG) und fordert entsprechende Angaben (siehe § 285 Nummer 31 HGB) aufgrund des Verzichts auf den bilanziellen Ausweis der außerordentlichen Aufwendungen und Erträge.

Absatz 2 Nummer 7 entspricht § 285 Nummer 18a HGB, und Absatz 2 Nummer 3 entspricht § 284 Absatz 2 Nummer 2 HGB.

Zu Absatz 2 Nummer 8 wird auf die Erläuterungen zu § 41 Absatz 8 hingewiesen.

In dem in Absatz 3 Nummer 3 zu erstellenden Verbindlichkeitspiegel (Anlage 26 AA GemHVO-Doppik) ergeben die Werte in den Spalten 4 bis 6 in der Summe den Wert in der Spalte 3. Das einzelne Darlehen ist entsprechend der Restlaufzeit (siehe Fußnote 2) mit der Gesamtsumme in der jeweils zutreffenden Spalte aufzuführen.

Beispiel:

Ein Darlehen mit der Laufzeit von 30 Jahren und einer Zinsbindung von 10 Jahren ist nach 9 Jahren mit dem gesamten Restdarlehensbetrag in der Spalte 6 aufzuführen, obwohl Jahr für Jahr Tilgungen zu leisten sind.

Zu der in Absatz 3 Nummer 4 zu erstellenden Aufstellung der übertragenen Haushaltsermächtigungen wird auf die Erläuterungen zu § 23 verwiesen. Darüber

hinaus hat die Gemeinde zu prüfen, ob aufgrund von Verbesserungen (Erhöhung anderer Einzahlungen für Investitionen oder Investitionsförderungsmaßnahmen oder Verringerung von Auszahlungen für Investitionen oder Investitionsförderungsmaßnahmen) Restkreditemächtigungen in Abgang gestellt werden können oder bei Kreditemächtigungen des laufenden Haushaltsjahres auf eine Übertragung verzichtet werden kann.

#### § 52 Lagebericht

Der Lagebericht ist so zu fassen, dass er ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage der Gemeinde vermittelt. Einerseits ist der Lagebericht ein Rückblick auf das Haushaltsjahr und hat die Aufgabe, den Verlauf der Verwaltungs-, Investitions- und Finanzierungstätigkeit in zusammengefasster Form darzustellen. Andererseits soll er auch Schlussfolgerungen für die zukünftige Haushaltswirtschaft enthalten. Dabei ist ggf. auch auf weitere Konsolidierungserfordernisse einzugehen und es sind entsprechende mögliche Haushaltskonsolidierungsmaßnahmen aufzuzeigen.

Um den Erfordernissen des § 52 GemHVO-Doppik gerecht zu werden, sind für die Vermittlung des den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde Kennzahlen sinnvoll. Kennzahlen stellen in diesem Zusammenhang Zahlen dar, die in aggregierter Form über relevante Sachverhalte und Entwicklungen informieren.

Die Kennzahlen sollen dabei helfen, den jeweiligen Jahresabschluss und die wirtschaftliche Lage der Gemeinde nach einheitlichen Kriterien zu bewerten und werden daher zur Anwendung als standardisierte Interpretationshilfe für die Gewinnung tragfähiger Aussagen empfohlen.

Bei der Auswertung der Kennzahlen ist darauf zu achten, dass

- diese zumeist sinnvoll nur im Zusammenhang mit anderen Kennzahlen und weiteren Informationen interpretiert werden können
  - zeitliche Informationen [vorhergehende Jahresabschlüsse der Gemeinde] bzw.

- örtliche Informationen [Jahresabschlüsse des Jahres von vergleichbaren Gemeinden mit einer ähnlichen Einwohner-, Wirtschafts-, Sozialstruktur, etc.]

und

- auftretende Unterschiede zu erklären und zu erläutern sind, um der Gefahr von Fehlinterpretationen vorzubeugen.

Eine Auswahl möglicher Kennzahlen bietet das auf der folgende Seite dargestellte Kennzahlenset:

lfd. Nr.	Kennzahl	Datenherkunft	Ermittlung	
1	Eigenkapitalquote I	Bilanz	$\frac{\text{Eigenkapital (EK)} * 100}{\text{Bilanzsumme}}$	$\frac{\text{Kto.gr. 20} * 100}{\text{Bilanzsumme}}$
<b>Aussage:</b>		Sie gibt an, in welchem Umfang das kommunale Vermögen durch Eigenkapital gedeckt ist.		
<b>Hinweise:</b>		Eine Mindest-Eigenkapitalquote ist nicht definiert. Jedoch sollte die Quote bei Veränderung der Bilanzsumme stabil bleiben, damit das Verhältnis der Finanzierung des Vermögens der Gemeinde durch Eigenkapital und Fremdkapital auch aus Gründen der Generationengerechtigkeit gewahrt bleibt.		
2	Eigenkapitalquote II	Bilanz	$\frac{\text{EK} + \text{Sonderposten} - \text{Geb.ausgleich} * 100}{\text{Bilanzsumme}}$	$\frac{(\text{Kto.gr. 20} + 23 - \text{Kto.art 234}) * 100}{\text{Bilanzsumme}}$
<b>Aussage:</b>		Siehe lfd. Nr. 1. Aufgrund des eigenkapitalähnlichen Charakters der Sonderposten, werden diese mit einbezogen. Ausgenommen sind Sonderposten für den Gebührenaussgleich, da diese zu viel vereinnahmte Gebühren vom Bürger darstellen.		
<b>Hinweise:</b>		Siehe Hinweis zu lfd. Nr. 1		
3	Fremdkapitalquote	Bilanz	$\frac{(\text{Rückstellungen} + \text{Verbindlichkeiten und passive RAP} + \text{Sonderposten für Gebührenaussgleich}) * 100}{\text{Bilanzsumme}}$	$\frac{(\text{Kto.art 234} + \text{Kto.gr. 25} + 26 + 27 + 28 + \text{Kto.kl. 3}) * 100}{\text{Bilanzsumme}}$
<b>Aussage:</b>		Sie zeigt den Anteil des Fremdkapitals am Gesamtkapital an.		
<b>Hinweise:</b>		Bei einem Anstieg sind die damit verbundenen höheren verzinslichen Rückzahlungsverpflichtungen zu berücksichtigen.		
4	Jahresüberschuss/-fehlbetragsquote	Bilanz	$\frac{\text{Jahresüberschuss} / \text{-fehlbetrag} * 100}{\text{Allg. Rückl.} + \text{Erg.rückl.} - \text{vorgetr. Jahresfehlbetrag}}$	$\frac{\text{Kto.art 205} * 100}{(\text{Kto.art 201} + 203 - 204)}$
<b>Aussage:</b>		Die Quote zeigt auf, wie sich das Jahresergebnis im Verhältnis zur allgemeinen Rücklage und der Ergebnisrücklage (unter Berücksichtigung evtl. vorgetragener Jahresfehlbeträge) der Kommune entwickelt.		
<b>Hinweise:</b>		Bei einer Jahresüberschussquote hat die Kommune Überlegungen hinsichtlich der Ergebnisverwendung anzustellen. Bei einer Jahresfehlbetragsquote sind genauere Analysen notwendig. Eine Jahresfehlbetragsquote ist negativ auszuweisen.		
5	Liquiditätsgrad	Bilanz Ford. spiegel	kurzfristige öffentlich rechtliche Forderung und kurzfristige Forderungen aus Transferleistungen +	$\frac{\text{Kto.gr. 16} + 17 \text{ (kurzfristige aus Forderungsspiegel)} + 18 \text{ (aus Bilanz)} * 100}{\text{Kto 30}_1 + 32_1 + 331_1 + 332 + 35 + 36 + 371_1}$

		Verbindl. spiegel	$\frac{\text{privatrechtliche Forderungen, sonstige Vermögensgegenstände} + \text{Liquide Mittel} * 100}{\text{kurzfristige Anleihen} + \text{kurzfristige Verbindlichkeiten aus Kreditaufnahmen für Investitionen} + \text{kurzfristige sonstige Verbindlichkeiten} + \text{kurzfristige Kassenkredite ohne Kontokorrent} + \text{Kassenkredite aus Kontokorrent} + \text{Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen} + \text{Verbindlichkeiten aus Transferleistungen}}$	
<b>Aussage:</b>			Die Kennzahl zeigt zum Bilanzstichtag auf, in welchem Umfang die kurzfristigen Verbindlichkeiten durch liquide Mittel und kurzfristige Forderungen gedeckt werden können.	
<b>Hinweise:</b>			Der Wert sollte grundsätzlich über 100 % liegen. Eine darunter liegende Quote kann zu einem Liquiditätsengpass führen, der die Kommune zur Aufnahme von (weiteren) Kassenkrediten zwingt. Allerdings ist darauf hinzuweisen, dass es sich bei dem Liquiditätsgrad um eine stichtagsbezogene Kennzahl handelt und die Liquidität der Kommunen maßgeblich durch periodisch anfallende Ein- und Auszahlungen geprägt wird.	
6	Steuerdeckungsgrad	Erg. rechnung	$\frac{\text{Steuern und ähnliche Abgaben} * 100}{\text{Aufwendungen} - \text{Aufwendungen aus int. Leistungsbeziehungen}}$	$\frac{\text{Kto.gr. 40} * 100}{\text{Kto.kl. 5} - \text{Kto.gr. 58}}$
<b>Aussage:</b>			Der Steuerdeckungsgrad gibt an, zu welchem Teil die Kommune ihre Aufwendungen selbst decken kann und unabhängig von staatlichen Zuwendungen ist. Verändern sich die Werte in einer Zeitreihe kaum ist dies ein Hinweis darauf, dass keine einmaligen oder zeitlich befristeten Effekte, wie erhebliche Steuernachzahlungen eines Steuerschuldners, die Steuerquote beeinflussen.	
<b>Hinweise:</b>			So hoch wie möglich und bei nicht umlagefinanzierten Körperschaften höher als der allgemeine Umlagedeckungsgrad.	
7	Steuerquote	Erg. rechnung	$\frac{\text{Steuern und ähnliche Abgaben} * 100}{\text{Erträge} - \text{Erträge aus int. Leistungsbeziehungen}}$	$\frac{\text{Kto.gr. 40} * 100}{\text{Kto.kl. 4} - \text{Kto.gr. 48}}$
<b>Aussage:</b>			Die Steuerquote zeigt den Anteil der Steuererträge an den Gesamterträgen an.	
<b>Hinweise:</b>			So hoch wie möglich und bei nicht umlagefinanzierten Körperschaften höher als die allgemeine Umlagequote.	
8	Allgemeine Umlagedeckungsgrad	Erg. rechnung	$\frac{\text{Zuwendungen und allg. Umlagen} * 100}{\text{Aufwendungen} - \text{Aufwendungen aus int. Leistungsbeziehungen}}$	$\frac{\text{Kto.gr. 41} * 100}{\text{Kto.kl. 5} - \text{Kto.gr. 58}}$

<b>Aussage:</b>			Die Kennzahl besagt, in welchem Umfang die Kommune von Leistungen Dritter abhängig ist, um ihre Aufwendungen zu decken.	
<b>Hinweise:</b>			Sollte bei nicht umlagefinanzierten Körperschaften niedriger sein als der Steuerdeckungsgrad, um eine hohe Abhängigkeit von Dritten zu vermeiden.	
9	Allgemeine Umlagequote	Erg. rechnung	$\frac{\text{Zuwendungen und allg. Umlagen} * 100}{\text{Erträge} - \text{Erträge aus int. Leistungsbeziehungen}}$	$\frac{\text{Kto.gr. 41} * 100}{\text{Kto.kl. 4} - \text{Kto.gr. 48}}$
<b>Aussage:</b>			Die allgemeine Umlagequote zeigt den Anteil der Zuwendungen und allgemeinen Umlagen an den Gesamterträgen an.	
<b>Hinweise:</b>			Sollte bei nicht umlagefinanzierten Körperschaften niedriger sein als die Steuerquote, um eine hohe Abhängigkeit von Dritten zu vermeiden.	
10	Personalintensität	Erg. rechnung	$\frac{(\text{Pers.- und Vers.aufw.} - \text{Ertr. aus Aufl. oder Abs. von Pensions-, Beihilfe- oder Altersteilzeitrückst.}) * 100}{\text{Aufwendungen} - \text{Aufwendungen aus int. Leistungsbeziehungen}}$	$\frac{(\text{Kto.gr. [50 + 51]} - \text{Kto. [45821 + 45822]}) * 100}{\text{Kto.kl. 5} - \text{Kto.gr. 58}}$
<b>Aussage:</b>			Diese Kennzahl gibt an, welchen Anteil das Personalergebnis an den Aufwendungen hat. Für die Ermittlung dieser Kennzahl werden sämtliche personalbezogene Aufwendungen einschließlich Rückstellungszuführungen (Pensionsrückstellung, Beihilferückstellung und Altersteilzeitrückstellung) abzgl. der Erträge aus Verminderungen dieser Rückstellungen angesetzt.	
<b>Hinweise:</b>			Das Personal sollte so bemessen sein, dass eine adäquate und wirtschaftliche Aufgabenerfüllung gewährleistet ist. Erst durch einen Gegenüberstellung mit Kennzahlen anderer (vergleichbarer) Kommunen ist die Kennzahl interpretationsfähig. Für einen aussagekräftigen Vergleich ist dabei zu beachten, dass die Höhe der Personalintensität erheblich von der Organisation der Aufgabenerledigung abhängt (Stichwort: Grad der Ausgliederung).	
11	Transferaufwandsquote	Erg. rechnung	$\frac{\text{Transferaufwendungen} * 100}{\text{Aufwendungen} - \text{Aufwendungen aus int. Leistungsbeziehungen}}$	$\frac{\text{Kto.gr. 53} * 100}{\text{Kto.kl. 5} - \text{Kto.gr. 58}}$
<b>Aussage:</b>			Die Transferaufwandsquote verdeutlicht, in welchem Umfang die Kommune durch Transferaufwendungen belastet wird. Transferaufwendungen bestehen insbesondere aus dem Sozialtransfer, Zuschüssen und Zuwendungen (u. a. an kommunale Unternehmen) und der Gewerbesteuerumlage.	
<b>Hinweise:</b>			Ein Zielwert kann erst durch den Vergleich mit anderen Kommunen gleicher Organisations- und Aufgabenstruktur festgelegt werden.	
12	Zinslastquote	Erg.	$\text{Zinsaufwendungen} * 100.$	$\text{Kto.art 551} * 100$

		rechnung	Aufwendungen – Aufwendungen aus int. Leistungsbeziehungen	Kto.kl. 5 – Kto.gr. 58
<b>Aussage:</b>			Sie zeigt das Verhältnis der Zinsaufwendungen zu den Gesamtaufwendungen der Kommune auf.	
<b>Hinweise:</b>			Eine hohe Quote ist ein Indiz dafür, dass die Handlungsfähigkeit einer Kommune bereits durch Zinslasten eingeschränkt ist. Die Kommune kann insbesondere durch ein geeignetes Schulden- bzw. Zinsmanagement die Quote positiv beeinflussen.	
13	Investitionsintensität	Erg. und Finanzrechnung	$\frac{\text{Auszahlungen aus Investitionstätigkeit} * 100}{\text{Abschreibungen auf immaterielle Vermögensgegenstände und Sachanlagen sowie geleistete Zuwendungen}}$	$\frac{\text{Kto.gr. 78} * 100}{\text{Kto.gr. 57 – Kto.art. 573}}$
<b>Aussage:</b>			Die Kennzahl gibt an, in welchem Umfang dem Substanzverlust des Anlagevermögens durch Abschreibungen neue Investitionen gegenüberstehen und somit ob durch die Investitionstätigkeit ein Wachstum oder Rückgang des Anlagevermögens zu verzeichnen ist. Zur Ermittlung der Abschreibungen auf Anlagevermögen werden von den Gesamtabschreibungen (57) die Abschreibungen auf Umlaufvermögen (573) abgezogen.	
<b>Hinweise:</b>			Um das Anlagevermögen zu erhalten und einen Substanzverlust zu vermeiden, ist eine Investitionsquote von 100 % notwendig. Regelmäßig ist jedoch ein Wert von mehr als 100 % zu erwarten, da sowohl die Anforderungen der Bürgerinnen und Bürgern an das Anlagevermögen und auch die Preise für Investitionsgüter oft einer Steigerung unterliegen. Ein Kennzahlenwert unter 100 % könnte unproblematisch sein, wenn die Kommune zukünftig für die Aufgabenerfüllung weniger Anlagevermögen benötigt, z. B. aufgrund des demografischen Wandels (z. B. KiTa, Schulen, Spielplätze). Anzumerken ist, dass Anlagen im Bau keiner Abschreibung unterliegen. Somit steigt das Vermögen in investitionsstarken Jahren grundsätzlich an.	
14	Anlagendeckungsgrad	Bilanz	$\frac{\text{Eigenkapital und Sonderposten sowie Verbindlichkeiten aus Krediten für Investitionen} * 100}{\text{Immaterielle Vermögensgegenstände und Sachanlagen + Finanzanlagen des Anlagevermögens}}$	$\frac{(\text{Kto.gr. 20} + \text{23} - \text{Kto.art. 234} + \text{Kto.art 321} + \text{Kto.gr. 34}) * 100}{\text{Kto.kl. 0} + \text{Kto.gr. 10} + \text{11} + \text{12} + \text{13}_3 + \text{14}_3}$
<b>Aussage:</b>			Die Kennzahl gibt an, wie viel Prozent des Anlagevermögens langfristig finanziert ist.	
<b>Hinweise:</b>			Ein hoher Anlagendeckungsgrad bedeutet, dass das Anlagevermögen im Wesentlichen mit Eigenkapital und langfristigem Fremdkapital gedeckt ist. Damit ist die Finanzierung der langfristig gebundenen Vermögensgegenstände über langfristig zur Verfügung stehenden Finanzmitteln sichergestellt.	
15	Infrastrukturquote	Bilanz	$\frac{\text{Infrastrukturvermögen} * 100}{\text{Bilanzsumme}}$	$\frac{\text{Kto.gr. 04} * 100}{\text{Bilanzsumme (0 + 1)}}$

<b>Aussage:</b>			Zeigt das Verhältnis des Infrastrukturvermögens zum Gesamtvermögen auf.	
<b>Hinweise:</b>			Ein hoher Wert dürfte ein Hinweis darauf sein, dass wegen dieser Vermögenslage die Kommune in jedem Haushaltsjahr hohe Unterhaltungsaufwendungen und hohe Abschreibungen (Abhängig von Zuwendungen Dritter) zu erwirtschaften hat. Eine Aussage zur Notwendigkeit, zum Qualitätsniveau oder zum Modernisierungsstand der Infrastruktur enthält diese Kennzahl nicht. Die Kennzahl ist darüber hinaus nur begrenzt aussagefähig, wenn nur ein Haushaltsjahr betrachtet wird.	
16	Fiktive Entschuldungsdauer	Bilanz / Forderungsspiegel / Finanzrechnung	$\frac{\text{Effektivverschuldung}}{\text{Saldo aus lfd. Verwaltungstätigkeit}}$ <p>Effektive Verschuldung: Verbindlichkeiten (ohne PRAP) 3 - 39 /. Liquide Mittel 8 /. kurzfristige Forderungen 161 + 171 Forderungsspiegel = Effektive Verschuldung</p>	siehe linke Zelle
<b>Aussage:</b>			Mit dieser Kennzahl lässt sich die Schuldentilgungsfähigkeit einer Kommune beurteilen. Die fiktive Entschuldungsdauer gibt an, in wie viel Jahren es bei theoretisch gleichbleibenden Bedingungen möglich wäre, die Effektivschulden (Verbindlichkeiten minus liquide Mittel minus kurzfristige Forderungen) durch überschüssige Finanzmittel aus laufender Verwaltungstätigkeit (Finanzrechnung) zu tilgen.	
<b>Hinweise:</b>			Für einen positiven Wert gilt, je näher dieser an der „Nulllinie“ ist desto besser, denn umso schneller könnte die Kommune die bestehenden Schulden bei gleich bleibendem Saldo aus laufender Verwaltungstätigkeit abbauen. Bei einem Wert von „2“ ist dieser Zustand bereits nach zwei Jahren erreicht.  Für einen negativen Wert gilt, je näher dieser an der „Nulllinie“ ist desto schlechter, denn umso schneller würden sich die bestehenden Schulden der Kommune bei gleich bleibendem Saldo aus laufender Verwaltungstätigkeit verdoppeln. Bei einem Wert von „-2“ ist dieser Zustand bereits nach zwei Jahren erreicht.	
17	Allgemeine Produktbereichsquote / Organisationsbereichsquote	Erg. rechnung	$\left( \frac{\text{Ergebnis Produktbereich / Organisationsbereich} - \text{interne Leistungsbeziehungen Produktbereich / Organisationsbereich}}{\text{Gesamtaufwendungen} - \text{Aufw. aus internen Leistungen}} \right) * 100$	$\frac{([\text{Kto.kl. 4} - \text{Kto.gr. 48}] - [\text{Kto.kl. 5} - \text{Kto.gr. 58}])}{\text{Kto.kl. 5} - \text{Kto.gr. 58}} \text{ des PB} * 100$
<b>Aussage:</b>			Diese Kennzahl gibt an, wie stark die Kommune durch nicht refinanzierte Aufwendungen eines bestimmten Produktbereichs / Organisationsbereichs belastet wird, z. B. durch den Sozialbereich (PB 3).	
<b>Hinweise:</b>			Bei der allgemeinen Organisationsbereichsquote scheidet regelmäßig ein interkommunaler Vergleich aus. Die Kennzahl kann jedoch für die interne Steuerung und im Zeitreihenvergleich sinnvoll verwendet werden.	

18	Jahresergebnis	Erg. rechnung	Jahresfehlüberschuss / Jahresfehlbetrag	Zeile 22 Anlage 20 AA GemHVO-Doppik Muster zu § 45 GemHVO-Doppik
<b>Aussage:</b>			Die sich aus der Ergebnisrechnung ergebende positive bzw. negative Differenz aus Erträgen und Aufwendungen.	
<b>Hinweise:</b>			Bei einem Jahresüberschuss hat die Kommune Überlegungen hinsichtlich der Ergebnisverwendung anzustellen. Bei einer Jahresfehlbetrag sind genauere Analysen notwendig. Eine Jahresfehlbetrag ist negativ auszuweisen.	
19	Ergebnisrücklage- quote	Bilanz	Ergebnisrücklage * 100 Allgemeine Rücklage	<u>Kto.art. 203 *100</u> Kto.art. 201
<b>Aussage:</b>				
<b>Hinweise:</b>			Damit die Ergebnisrücklage ihre Pufferfunktion wahrnehmen kann, soll diese mindestens 10 % und darf grundsätzlich höchstens 33 % der Allgemeinen Rücklage betragen. Auf § 25 GemHVO-Doppik sowie deren Erläuterungen wird verwiesen.	
20	Steuerkraft je Einwohner	FAG- Festsetzun g	Summe der Steuerkraftzahlen der Grundsteuer A, der Grundsteuer B, der Gewerbesteuer, des Gemeindeanteils an der Einkommensteuer, des Gemeindeanteils an der Umsatzsteuer und der Zuweisungen an die Gemeinden <u>nach § 25 FAG (Definition nach § 7 FAG)</u> Einwohner nach § 30 FAG	Spalte 19
<b>Aussage:</b>			Zeigt die Steuerkraft der Kommune je Einwohner auf, die bei einer Festsetzung der nivellierten Hebesätze möglich wäre je Einwohner.	
<b>Hinweise:</b>				
21	Finanzkraft je Einwohner	FAG- Festsetzun g	Steuerkraftmesszahl zzgl. Schlüsselzuweisung nach § 5 <u>FAG abzgl. Finanzausgleichsumlage nach § 21 FAG</u> Einwohner nach § 30 FAG	Spalte 18
<b>Aussage:</b>			Betrachtet die Steuerkraft inkl. der aus dem Finanzausgleich gezahlten Schlüsselzuweisungen bzw. abzgl. der zu zahlenden Finanzausgleichsumlage je Einwohner.	
<b>Hinweise:</b>				

## § 53 Gesamtabchluss

Der Gesamtabchluss dient der der Verbesserung des Gesamtüberblicks über die Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage der Gemeinden. Auf § 95 o GO wird verwiesen.

- a. Absatz 1 Satz 1 und 2 entspricht § 95 o GO Absatz 1 Satz 2 und 3 und dient dem besseren Verständnis von § 53 GemHVO-Doppik.
- b. Nach Absatz 2 sind die jeweiligen Buchwerte bei der Konsolidierung heranzuziehen. Insofern ist bei den in den Gesamtabchluss einzubeziehenden Aufgabenträgern keine Neubewertung der Vermögen und Schulden nach den Vorschriften der GemHVO-Doppik erforderlich. Satz 3 und 4 sind als ergänzende Klarstellung zu Satz 1 zu verstehen.
- c. Absatz 3 enthält klarstellende Regelungen, wie mit dem sich in der Kapitalkonsolidierung ergebender Unterschiedsbetrag umzugehen und dieser in der Gesamtbilanz auszuweisen ist.
- d. Durch Absatz 4 Satz 1 wird der Abstimmungsaufwand zwischen der Gemeinde und den ausgegliederten Einheiten reduziert, da auf eine Abstimmung der Salden verzichtet werden kann. Als maßgeblicher Wert kann daher bei der Schuldenkonsolidierung der aus dem Jahresabschluss der Gemeinde berücksichtigte Wert herangezogen werden. Satz 2 dient ebenfalls der Vereinfachung, indem Differenzen aus der Schuldenkonsolidierung erfolgsneutral in der Bilanz ausgewiesen werden können und nicht über Differenzkonten in der Ergebnisrechnung erfolgswirksam gebucht werden müssen.
- e. Absatz 5 ermöglicht die Beschränkung der handelsrechtlichen Regelung aus § 304 Absatz 1 HGB bei der Behandlung von Zwischenergebnissen auf das Sachanlagevermögen und das Finanzanlagevermögen.
- f. Durch die Regelung in Absatz 6 wird der Abstimmungsaufwand zwischen der Gemeinde und den ausgegliederten Einheiten reduziert, da auf eine Abstimmung der Salden verzichtet werden kann. Als maßgeblicher Wert kann daher bei der Aufwands- und Ertragskonsolidierung der aus dem Jahresabschluss der Gemeinde berücksichtigte Wert herangezogen werden.

- g. Absatz 7 verweist insbesondere auf die Regelungen des Jahresabschlusses, die für den Gesamtabchluss entsprechend anzuwenden sind.
- h. Absatz 8 regelt, dass die Gemeinde bis spätestens 1. Oktober eines jeden Jahres der für sie zuständigen Kommunalaufsichtsbehörde und Prüfungsbehörde den Gesamtabchluss nach Absatz 1 Satz 1 und den Gesamtlagebericht nach Absatz 1 Satz 2 vorlegt. Auf § 44 Absatz 3 wird hingewiesen.

Zeitlicher Ablauf der Erstellung des Gesamtabchlusses:

- 1. Gemeinden mit mehr als 4.000 Einwohner haben innerhalb von neun Monaten nach Abschluss des Haushaltsjahres ihren Jahresabschluss mit den Jahresabschlüssen des gleichen Geschäftsjahres ihrer Aufgabenträger zu einem Gesamtabchluss zu konsolidieren (§ 95 o Absatz 1 und 7 GO).

Hinweis: Die Gemeinde kann auf die Erstellung eines Gesamtabchlusses für die Jahresabschlüsse nach § 95 m bis einschließlich 2018 und in den ersten fünf Jahren verzichten (§ 95 o Absatz 8 GO).

- 2. Die Gemeinde hat bei den Aufgabenträgern nach § 95 o Absatz 1 und bei den gemeinsamen Kommunalunternehmen, Zweckverbänden und Gesellschaften nach § 95 o Absatz 3 darauf hinzuwirken, dass ihr das Recht eingeräumt wird, alle erforderlichen Informationen und Unterlagen zur Zusammenfassung der Jahresabschlüsse zu verlangen (§ 95 o Absatz 5 GO). Bei diesen Informationen und Unterlagen kann es sich aufgrund des Zeitpunktes ggf. um Informationen und Unterlagen auf Basis noch nicht geprüfter Jahresabschlüsse und Lageberichte handeln.

Hinweis:

- Gemeinden, die die Doppik anwenden:
  - Aufstellung des Jahresabschlusses innerhalb von drei Monaten nach Abschluss des Haushaltsjahres (§ 95 m Absatz 2 GO) → **bis 31. März.**

- Aufstellung des Gesamtabchlusses innerhalb von neun Monaten nach Abschluss des Haushaltsjahres (§ 95 o Absatz 6 GO) → **bis 30. September.**
  - Eigenbetriebe: Eigenbetriebe haben innerhalb von drei Monaten nach Schluss des Wirtschaftsjahres den Jahresabschluss sowie den Lagebericht und bei Betrieben mit mehr als einem Betriebszweig die Erfolgsübersicht aufzustellen (§ 24 Absatz 1 EigVO) → **bis 31. März.**
  - Kommunalunternehmen nach § 106 a GO: Nach § 27 Absatz 1 der Landesverordnung über Kommunalunternehmen als Anstalt des öffentlichen Rechts (KUVVO) hat der Vorstand den Jahresabschluss, den Lagebericht und die Erfolgsübersicht innerhalb von drei Monaten nach Ende des Wirtschaftsjahres aufzustellen → **bis 31. März.**
  - gemeinsame Kommunalunternehmen nach § 19 b GkZ: Nach § 14 Absatz 1 GkZ gelten für die Haushalts- und Wirtschaftsführung des Zweckverbands die Vorschriften des Gemeinderechts entsprechend → **bis 31. März.**
  - Zweckverbände nach §§ 15 Absatz 3 und 4 GkZ: Es gelten die Vorschriften für Eigenbetriebe bzw. es können die Vorschriften für Eigenbetriebe entsprechend angewandt werden → **bis 31. März.**
  - Gesellschaften: Nach den Vorschriften für den Jahresabschluss der Kapitalgesellschaften im Dritten Buch des Handelsgesetzbuches sind der Jahresabschluss und der Lagebericht in den ersten drei Monaten des Geschäftsjahres für das vergangene Geschäftsjahr aufzustellen (§ 264 Absatz 1 HGB) → **bis 31. März.**
3. Unterzeichnung des Gesamtabchlusses und des Gesamtlageberichts durch die Bürgermeisterin oder den Bürgermeister (§ 44 Absatz 3 GemHVO-Doppik)
  4. Vorlage des Gesamtabchlusses (Anhang) und des Gesamtlageberichts bei der zuständigen Kommunalaufsichtsbehörde und Prüfungsbehörde bis zum 1. Oktober eines Jahres (§ 53 Absatz 3 GemHVO-Doppik)

5. Vorlage des Gesamtabchlusses und des Gesamtlageberichts mit dem Schlussbericht des Rechnungsprüfungsamtes an die Gemeindevertretung durch die Bürgermeisterin oder den Bürgermeister nach Abschluss der Prüfung durch das Rechnungsprüfungsamt (§ 95 n Absatz 3 Satz 1 GO).

Hinweis: Ein Beschluss der Gemeindevertretung über die Verwendung des Jahresüberschusses oder die Behandlung des Jahresfehlbetrages erfolgt nicht (§ 95 o Absatz 7 GO)

6. Bekanntmachung des Vorliegens des Schlussberichtes, des Gesamtabchlusses und Gesamtlageberichtes und des Beschlusses der Gemeindevertretung (siehe zum Beschluss auch § 95 o Absatz 7 GO) innerhalb von sechs Monaten nach Vorlage des Gesamtabchlusses und des Gesamtlageberichts mit dem Schlussbericht des Rechnungsprüfungsamtes (§ 95 n Absatz 4 GO).

#### Empfehlung:

- Prüfung einer Wiedereingliederung von Einrichtungen, die nach den Vorschriften der Eigenbetriebsverordnung geführt werden (§ 101 Absatz 4 GO); Vermeidung zusätzlicher Kosten für die Erstellung und die Prüfung eines gesonderten Jahresabschlusses sowie aus der Verringerung der Transparenz über die finanzielle Gesamtsituation der Gemeinde, deren Wiederherstellung über einen Gesamtabschluss zu einem späteren nach Abschluss des Jahres liegenden Zeitpunkt zusätzliche Kosten verursacht.
- Inanspruchnahme der durch den Runderlass vom 30. Juli 2010 (IV 329 - 164.102.24), zuletzt geändert durch Erlass vom 14. Oktober 2014, erweiterten generellen Befreiung von der Anwendung der Eigenbetriebsverordnung und von der Jahresabschlussprüfung und damit Vermeidung von Kosten für die Erstellung eines Wirtschaftsplans und für die Erstellung und Prüfung eines gesonderten Jahresabschlusses.

#### § 54 Aufstellung der Eröffnungsbilanz

- a. Absatz 1 sieht die Pflicht zur Erstellung einer Eröffnungsbilanz vor. Soweit in den §§ 54 bis 56 nichts Abweichendes geregelt ist, gelten für die Eröffnungsbilanz die Vorschriften der Abschnitte VIII und IX.

- b. Absatz 2 sieht vor, dass vor der Aufstellung der Eröffnungsbilanz eine Inventur durchzuführen und ein Inventar aufzustellen ist.

Bei der Bewertung von historischem Vermögen ist zu berücksichtigen:

- Die Bilanz dient der Gegenüberstellung von Vermögen und Finanzierungsmitteln der Gemeinde zum Abschlussstichtag. Sie soll ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögenslage der Gemeinde vermitteln (§ 95 m Absatz 1 GO).
- Die Bilanzierung erfolgt zu Anschaffungs- oder Herstellungskosten, bei abnutzbaren Gütern vermindert um Abschreibungen (§ 41)
- Bei historischem Vermögen sind regelmäßig die Anschaffungs- oder Herstellungskosten nicht bekannt, wobei davon auszugehen ist, dass unentgeltliche Schenkungen unüblich waren und sind, auch wenn die Gegenleistung nicht unbedingt in einem Geldbetrag bestehen musste und muss (z. B. Unterstützung bei Auseinandersetzungen).
- Historische Gebäude sind heute nur dann noch nutzbar, wenn Aufwendungen nach § 41 Absatz 3 Satz 1 (...für eine über seinen ursprünglichen Zustand hinausgehende wesentliche Verbesserung) getätigt wurden. Dies kann nur ausgeschlossen werden bei besonderen historischen Bauten wie z. B. Stadttürmen, Stadttoren und Stadtmauern, die heute nicht mehr im Sinne ihrer früheren Zweckbestimmung genutzt werden.
- Bei Grundstücken, die vor 1975 angeschafft worden sind, können statt der Preisverhältnisse des Anschaffungszeitpunktes die Preisverhältnisse des Jahres 1975 zugrunde gelegt werden (§ 55 Absatz 2).

Insgesamt ergibt sich daraus, dass ein historisches Vermögen in Form von Bauten mit einem Euro nur dann sachgerecht bewertet wird, wenn es sich um historische Bauten wie z. B. Stadttürme, Stadttore und Stadtmauern handelt, soweit nicht in den vergangenen Jahren Aufwendungen nach § 41 Absatz 3 Satz 4 getätigt wurden; in diesem Fall ist für die Bewertung auf diese Aufwendungen abzustellen. Für andere historische Bauten wird regelmäßig auf in den vergangenen Jahren erfolgte Instandhaltungsmaßnahmen entsprechend § 41 Absatz 3 abzielen sein. Für die Grundstücke wird eine Bewertung nach § 55 Absatz 2 Satz 4 heranzuziehen sein.

- c. Absatz 3 regelt den formalen Aufbau der Eröffnungsbilanz.

Zur Berechnung der Ergebnisrücklage in der Eröffnungsbilanz wird auf Folgendes hingewiesen:

Die Ergebnisrücklage beträgt in der Eröffnungsbilanz 15 % der Allgemeinen Rücklage. Zur Berechnung der Ergebnisrücklage sind daher vom Eigenkapital zunächst die anderen Eigenkapitalpositionen – Sonderrücklage, Jahresfehlbetrag - abzusetzen Das so verminderte Eigenkapital beträgt 115 % der Allgemeinen Rücklage:

Vermindertes Eigenkapital = 115 % der Allgemeinen Rücklage

$$\frac{\text{Vermindertes Eigenkapital}}{115} \times 100 = \text{Allgemeine Rücklage}$$

$$\frac{\text{Vermindertes Eigenkapital}}{115} \times 15 = \text{Ergebnisrücklage}$$

Es wird darauf hingewiesen, dass sich der Höchstbetrag der Ergebnisrücklage in Folgebilanzen nach Umbuchung von Jahresüberschüssen aus § 26 Absatz 2 i. V. m. § 25 Absatz 3 ergibt.

- d. Nach Absatz 4 müssen Kommunen, die vor der Umstellung ihres Rechnungswesens auf die Doppik Fehlbeträge (im Verwaltungshaushalt) erwirtschaftet haben, die noch nicht abgedeckt sind, diese Fehlbeträge in der Eröffnungsbilanz aus Gründen der Transparenz unter der Bilanzposition Jahresüberschuss / Jahresfehlbetrag ausweisen.

Ziel der Gemeinde sollte es sein, im letzten kameralen Haushaltsjahr keine oder möglichst geringe Haushaltsausgabereste im Verwaltungshaushalt zu bilden. Dabei ist auch zu berücksichtigen, dass nach den Erläuterungen zu § 23 GemHVO-Doppik Aufwendungen grundsätzlich nur übertragen werden dürfen, soweit nach den Planungen des Folgejahres ein entsprechender Jahresüberschuss erwartet wird oder eine rechtliche Verpflichtung bereits eingegangen wurde. Diese Regelung muss schon bei der Erstellung des letzten kameralen Jahresabschlusses berücksichtigt werden. Soweit sich

trotzdem nicht vermeiden lässt, Haushaltsausgabereste im Verwaltungshaushalt zu bilden, wäre in der Eröffnungsbilanz der Ausweis der Fehlbeträge aus Vorjahren unter der Bilanzposition „Jahresfehlbetrag / Jahresüberschuss“ um den Betrag der Haushaltsausgabereste, für die eine rechtliche Verpflichtung eingegangen (Auftrag erteilt), aber noch keine Leistungen erbracht wurden sowie für nicht ausgeschöpfte Ausgabeermächtigungen zu reduzieren. Dadurch wird erreicht, dass die Fälle, in denen eine rechtliche Verpflichtung eingegangen wurde (Auftrag erteilt), die Leistung jedoch noch nicht erbracht wurde und die Fälle nicht ausgeschöpfter Ausgabeermächtigungen nicht zu einer Doppelbelastung durch den vorgetragenen Fehlbetrag in der Bilanz und Aufwendungen in der Ergebnisrechnung führen. Haushaltsausgabereste, für die bereits Leistungen erbracht wurden und der Zahlungstermin im Folgejahr liegt bzw. für die bereits Leistungen erbracht wurden aber die Rechnung noch nicht vorliegt, werden als Verbindlichkeit in der Eröffnungsbilanz ausgewiesen. Die bei der Aufstellung der Eröffnungsbilanz zu berücksichtigende Fehlbeträge aus Vorjahren sind im Anhang zur Eröffnungsbilanz zu erläutern.

Das Eigenkapital stellt in der Bilanz eine Residualgröße (Restgröße) dar und ergibt sich der Höhe nach aus den Vermögenswerten abzüglich der Schulden (vgl. Inventar - § 37 Absatz 1 GemHVO-Doppik). Die Aufteilung der Eigenkapitalbestandteile folgt der Gliederung nach § 48 Absatz 2 Nummer 1 und § 54 Absatz 3 GemHVO-Doppik. Bei der Aufstellung der Eröffnungsbilanz zu berücksichtigende Fehlbeträge aus Vorjahren sind Bestandteile des Eigenkapitals und verändern die Höhe des Eigenkapitals nicht:

Beispiel:	<b>Inventar:</b>	Vermögen	200
		Schulden (Kassenkredit)	50
		Eigenkapital	150
		kameraler Jahresfehlbetrag	50

---

### Eröffnungsbilanz

Vermögen	200	Allgemeine Rücklage	173,91
		Ergebnisrücklage	26,09
		Jahresüberschuss	- 50,00
		/Jahresfehlbetrag	
		Eigenkapital	150,00
		Kassenkredite	50,00

- e. Der nach Absatz 5 der Eröffnungsbilanz beizufügende Anhang enthält, da mit der Eröffnungsbilanz keine Ergebnis- und Finanzrechnung erstellt wird, keine Angaben zur Ergebnisrechnung sowie zur Finanz- und Ertragslage. Wichtig ist es jedoch, dass die anderen Angaben erfasst und dokumentiert werden, da die Eröffnungsbilanz Grundlage für die späteren Jahresabschlüsse bildet.

## Exkurs: Übernahme von Haushaltsresten in ein doppeltes System

### 1. Allgemein

In der Ergebnisrechnung des ersten Haushaltsjahres mit einer Haushaltswirtschaft nach den Grundsätzen der doppelten Buchführung sind sämtliche Aufwendungen und Erträge periodengerecht abzubilden, unabhängig von der Veranschlagung im Haushalt der Gemeinde und von den tatsächlichen Zahlungsvorgängen. Damit wird dem Ziel der Erfassung des periodengerechten Ressourcenaufkommens bzw. -verzehr Rechnung getragen.

In der Finanzrechnung des ersten Haushaltsjahres mit einer Haushaltswirtschaft nach den Grundsätzen der doppelten Buchführung sind alle Einzahlungen und Auszahlungen des jeweiligen Haushaltsjahres darzustellen. Dabei ist es unerheblich, ob die Veranschlagung der entsprechenden Einzahlungen und Auszahlungen ggf. bereits im letzten kameralen Haushaltsjahr erfolgt ist.

Nach § 37 Absatz 2 Nummer 4 GemHVO-Kameral hat die Kommune der Jahresrechnung einen Nachweis über die bestehenden Haushaltsreste beizufügen. Unabhängig davon hat die Kommune im Anhang zur Eröffnungsbilanz (§ 54 Absatz 5 i. V. § 51 Absatz 3 GemHVO-Doppik) einen Nachweis der in eine Haushaltswirtschaft nach den Grundsätzen der doppelten Buchführung zu übertragenden Haushaltsreste (Ermächtigungen) zu erstellen.

Die übertragenen und in Anspruch genommenen Haushaltsreste wirken sich im Folgejahr aus. Eine Anpassung erfolgt im Rahmen eines Nachtragshaushalts; wird ein Nachtragshaushalt nicht erstellt, finden die Ist-Auswirkungen in jedem Fall im Jahresabschluss Berücksichtigung.

### 2. Verwaltungshaushalt

#### 2.1 Haushaltseinnahmereste

Im Verwaltungshaushalt dürfen keine Haushaltseinnahmereste gebildet werden (§ 18 GemHVO-Kameral).

#### 2.2 Haushaltsausgabereste

### 2.2.1 Leistung erbracht / Rechnung liegt vor / Zahlungstermin im Folgejahr

- Eröffnungsbilanz: Die noch offenen Zahlungen sind als Verbindlichkeiten anzusetzen.
- Ergebnisplan: Dieser wird nicht berührt, da entstandene Aufwendungen wirtschaftlich dem letzten kameralen Haushaltsjahr zuzurechnen sind.
- Finanzplan: Dieser wird in Höhe der übertragenen Ausgabeermächtigung berührt. Eine Anpassung erfolgt im Rahmen eines Nachtragshaushalts; wird ein Nachtragshaushalt nicht erstellt, finden die Ist-Auswirkungen in jedem Fall im Jahresabschluss Berücksichtigung.

### 2.2.2 Leistung erbracht / Rechnung liegt noch nicht vor

- Eröffnungsbilanz: Die noch offenen Zahlungen sind als Verbindlichkeiten (wenn Rechnungsbetrag bekannt) oder als Rückstellungen nach § 24 Absatz 1 Nummer 10 anzusetzen.
- Ergebnisplan: Dieser wird nicht berührt, da entstandene Aufwendungen wirtschaftlich dem letzten kameralen Haushaltsjahr zuzurechnen sind.
- Finanzplan: Dieser wird in Höhe der übertragenen Ausgabeermächtigung berührt. Eine Anpassung erfolgt im Rahmen eines Nachtragshaushalts; wird ein Nachtragshaushalt nicht erstellt, finden die Ist-Auswirkungen in jedem Fall im Jahresabschluss Berücksichtigung.

### 2.2.3 Rechtliche Verpflichtung eingegangen (Auftrag erteilt) / Leistung noch nicht erbracht

- Eröffnungsbilanz: Diese Verpflichtungen sind nicht anzusetzen.
- Ergebnisplan: Dieser wird in Höhe der übertragenen Ausgabeermächtigung berührt. Eine Anpassung erfolgt im Rahmen eines Nachtragshaushalts; wird ein Nachtragshaushalt nicht erstellt, finden die Ist-Auswirkungen in jedem Fall im Jahresabschluss Berücksichtigung.
- Finanzplan: Dieser wird in Höhe der übertragenen Ausgabeermächtigung berührt. Eine Anpassung erfolgt im Rahmen eines Nachtragshaushalts; wird ein Nachtragshaushalt nicht erstellt, finden die Ist-Auswirkungen in jedem Fall im Jahresabschluss Berücksichtigung.

#### 2.2.4 Nicht ausgeschöpfte Ausgabeermächtigungen

- Eröffnungsbilanz: Diese Ermächtigung ist nicht anzusetzen.
- Ergebnisplan: Dieser wird in Höhe der übertragenen Ausgabeermächtigung berührt. Eine Anpassung erfolgt im Rahmen eines Nachtragshaushalts; wird ein Nachtragshaushalt nicht erstellt, finden die Ist-Auswirkungen in jedem Fall im Jahresabschluss Berücksichtigung.
- Finanzplan: Dieser wird in Höhe der übertragenen Ausgabeermächtigung berührt. Eine Anpassung erfolgt im Rahmen eines Nachtragshaushalts; wird ein Nachtragshaushalt nicht erstellt, finden die Ist-Auswirkungen in jedem Fall im Jahresabschluss Berücksichtigung.

### 3. Vermögenshaushalt

#### 3.1 Haushaltseinnahmereste

##### 3.1.1. Übertragung der Kreditermächtigung (§ 39 Absatz 2 Nummer 1 GemHVO-Kameral)

- Eröffnungsbilanz: Diese Ermächtigung ist nicht anzusetzen.
- Ergebnisplan: Dieser wird nicht berührt.
- Finanzplan: Dieser wird in Höhe des übertragenen, nicht in Anspruch genommenen Anteils der Kreditermächtigung berührt. Eine Anpassung erfolgt im Rahmen eines Nachtragshaushalts; wird ein Nachtragshaushalt nicht erstellt, finden die Ist-Auswirkungen in jedem Fall im Jahresabschluss Berücksichtigung.

##### 3.1.2. Übertragung sonstiger Einnahmereste (§ 39 Absatz 2 Nummer 2 bis 4 GemHVO-Kameral)

- Eröffnungsbilanz: Diese Ermächtigungen sind nicht anzusetzen.
- Ergebnisplan: Dieser wird nicht berührt.
- Finanzplan: Dieser wird in Höhe des übertragenen, nicht in Anspruch genommenen Anteils der Ermächtigung berührt. Eine Anpassung erfolgt im Rahmen eines Nachtragshaushalts; wird ein Nachtragshaushalt nicht erstellt, finden die Ist-Auswirkungen in jedem Fall im Jahresabschluss Berücksichtigung.

### 3.2 Haushaltsausgabereste

#### 3.2.1 Vermögensgegenstand erhalten / Rechnung liegt vor / Zahlungstermin im Folgejahr

- Eröffnungsbilanz: Die noch offenen Zahlungen sind als Verbindlichkeiten anzusetzen.
- Ergebnisplan: Dieser wird nicht berührt, da die vermögensrelevanten Sachverhalte nicht ergebnisrelevant sind. Allerdings könnten ggf. bereits Aufwendungen aus Abschreibungen zu berücksichtigen sein.
- Finanzplan: Dieser wird in Höhe der übertragenen Ausgabeermächtigung berührt. Eine Anpassung erfolgt im Rahmen eines Nachtragshaushalts; wird ein Nachtragshaushalt nicht erstellt, finden die Ist-Auswirkungen in jedem Fall im Jahresabschluss Berücksichtigung.

#### 3.2.2 Vermögensgegenstand erhalten / Rechnung liegt noch nicht vor

- Eröffnungsbilanz: Die noch offenen Zahlungen sind ggf. als Verbindlichkeiten oder als Rückstellungen anzusetzen.
- Ergebnisplan: Dieser wird nicht berührt, da die vermögensrelevanten Sachverhalte nicht ergebnisrelevant sind. Allerdings könnten ggf. bereits Aufwendungen aus Abschreibungen zu berücksichtigen sein.
- Finanzplan: Dieser wird in Höhe der übertragenen Ausgabeermächtigung berührt. Eine Anpassung erfolgt im Rahmen eines Nachtragshaushalts; wird ein Nachtragshaushalt nicht erstellt, finden die Ist-Auswirkungen in jedem Fall im Jahresabschluss Berücksichtigung.

#### 3.2.3 Vermögensgegenstand bestellt / Lieferung noch nicht erfolgt

- Eröffnungsbilanz: Diese Verpflichtungen sind nicht anzusetzen.
- Ergebnisplan: Dieser wird nicht berührt, da die vermögensrelevanten Sachverhalte nicht ergebnisrelevant sind. Allerdings könnten ggf. bereits Aufwendungen aus Abschreibungen zu berücksichtigen sein.
- Finanzplan: Dieser wird in Höhe der übertragenen Ausgabeermächtigung berührt. Eine Anpassung erfolgt im Rahmen eines Nachtragshaushalts; wird ein Nachtragshaushalt nicht erstellt, finden die Ist-Auswirkungen in jedem Fall im Jahresabschluss Berücksichtigung.

### 3.2.4 Nicht ausgeschöpfte Ausgabeermächtigungen

- Eröffnungsbilanz: Diese ist nicht berührt.
- Ergebnisplan: Dieser wird nicht berührt, da keine vermögensrelevanten Sachverhalte entstanden sind.
- Finanzplan: Dieser wird in Höhe der übertragenen Ausgabeermächtigung berührt. Eine Anpassung erfolgt im Rahmen eines Nachtragshaushalts; wird ein Nachtragshaushalt nicht erstellt, finden die Ist-Auswirkungen in jedem Fall im Jahresabschluss Berücksichtigung.

#### § 55 Erstmalige Bewertung der Eröffnungsbilanz

- a. Absatz 1 sieht vor, dass zum Stichtag der Aufstellung vorhandene Vermögensgegenstände mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten, vermindert um Abschreibungen anzusetzen sind. Es ist eine Vereinfachung vorgesehen, dass bei beweglichen Vermögensgegenständen eine pauschale Abschreibung von 50 vom Hundert vorgenommen werden kann. Für Vermögensgegenstände, die zum Stichtag einen Restbuchwert in Höhe von einem Euro haben, kann auf die Ermittlung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten verzichtet werden, sie sind mit dem Restbuchwert anzusetzen; auf eine Ermittlung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten sowie der Abschreibungen kann in diesen Fällen verzichtet werden. Im Anlagenspiegel (Anlage 24 der AA GemHVO-Doppik) ist in diesem Fall unter Anschaffungs- oder Herstellungskosten für den Anfangsstand (Spalte 3) sowie den Endstand (Spalte 7) jeweils ein Euro sowie unter Abschreibungen für den Anfangsstand (Spalte 8) sowie den Endstand (Spalte 11) jeweils null Euro und für den Restbuchwert (Spalte 12 und 13) jeweils ein Euro einzutragen.
- b. Absatz 2 sieht eine weitere Vereinfachung vor, wenn die tatsächlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten nicht oder nur mit unverhältnismäßigem Aufwand ermittelt werden können. In diesen Fällen können den Preisverhältnissen zum Anschaffungs- oder Herstellungszeitpunkt entsprechende Erfahrungswerte angesetzt werden, vermindert um Abschreibungen nach § 43 seit diesem Zeitpunkt. Die Erfahrungswerte können wie folgt ermittelt werden: Die Kosten der Anschaffung oder Herstellung zum gegenwärtigen Zeitpunkt werden mit dem entsprechenden Preisindex auf das Jahr der Anschaffung oder Herstellung zurück gerechnet.

Die Rückindizierung ist auf der Basis von amtlichen Statistiken vorzunehmen. Für Grundstückswerte wird auf die Veröffentlichung der amtlichen Statistik unter [www.statistik-nord.de](http://www.statistik-nord.de) (Statistik - Wirtschaft und Finanzen - Preise, Preisindizes - Kaufwerte für Bauland in Schleswig-Holstein) hingewiesen.

- c. Die sich danach ergebenden Anschaffungs- oder Herstellungskosten sind um die Abschreibungen nach § 43 zu vermindern.

Satz 4 enthält eine weitere Vereinfachung für Grundstücke die vor 1975 angeschafft wurden; die Rückrechnung kann aufgrund von Auswertungen von durchschnittlichen Kaufwerten aus öffentlichen Statistiken erfolgen und auf das Jahr 1975 beschränkt werden.

- d. Absatz 3 sieht vor, dass als Wert von Eigenbetrieben (§ 106 GO), Kommunalunternehmen (106 a GO), anderen Sondervermögen nach § 97 GO, Unternehmen und Einrichtungen, die ganz oder teilweise nach den Vorschriften der Eigenbetriebsverordnung geführt werden (§ 101 Absatz 4 GO), gemeinsamen Kommunalunternehmen nach § 19 b des Gesetzes über kommunale Zusammenarbeit und Gesellschaften (§ 102 GO) sowie Beteiligungen der Gemeinde an diesen das anteilige Eigenkapital i. S. von § 266 Absatz 3 Buchstabe A HGB zum Stichtag der Eröffnungsbilanz angesetzt werden kann, d. h. dies gilt auch für Aktiengesellschaften und Beteiligungen an Aktiengesellschaften, auch dann, wenn letztere in der Bilanz unter der Position „Wertpapiere des Anlagevermögens“ erfasst werden. Diese Regelung ermöglicht, auf die - übliche - Bewertung der Beteiligung nach Marktwerten zu verzichten und entspricht für die in der Eröffnungsbilanz einer öffentlichen Verwaltung aufzunehmenden Beteiligungen der gängigen Praxis der Wirtschaftsprüfer. Liegt zum Zeitpunkt der Erstellung der Eröffnungsbilanz für den Stichtag der Eröffnungsbilanz ein testierter Jahresabschluss des Unternehmens nicht vor, kann zunächst der Wert des vorhergehenden Jahresabschlusses genommen werden und ist im Folgejahr ggf. eine Anpassung vorzunehmen. Auf § 56 GemHVO-Doppik wird verwiesen.
- e. Absatz 4 sieht vor, dass die durch Vereinfachungen ermittelten Werte für die künftigen Haushaltsjahre als Anschaffungs- oder Herstellungskosten gelten.
- f. Absatz 5 sieht die Vereinfachung vor, dass bereits im bisherigen Rechnungswesen ermittelte Wertansätze übernommen werden können. Bei kostenrechnenden Einrichtungen gilt dies auch für die

Wiederbeschaffungszeitwerte, wenn diese Grundlage der Ermittlung der Abschreibungen waren. Die Regelung entbindet die Gemeinde nicht davon, dass sie ihre Vermögensnachweise auf sachliche Richtigkeit überprüfen muss. Hierzu gehört insbesondere die Überprüfung, ob alle Vermögensgegenstände, die vorhanden sind, erfasst sind und alle Vermögensgegenstände, die im Vermögensnachweis aufgeführt sind, auch tatsächlich vorhanden sind. Keinesfalls darf diese Regelung missbräuchlich genutzt werden. Maßnahmen, mit denen zeitnah vor Einführung des neuen Rechnungswesens Vermögensbewertungen nach Zeitwertverfahren (z. B. nach der Wertermittlungsverordnung, aus Gutachten etc.) durchgeführt und anschließend pro forma einmalig entsprechende Abschreibungen im kameralen Haushalt veranschlagt und durchgebucht werden, stellen Umgehungen des bereits absehbaren neuen doppelischen Rechnungswesens mit dem darin enthaltenen Anschaffungs- und Herstellungswertprinzip dar und sind deshalb unzulässig.

- g. Absatz 6 sieht eine weitere Vereinfachung für Bewertung von Vermögensgegenständen der Betriebs- oder Geschäftsausstattung vor.

#### § 56 Berichtigung der Eröffnungsbilanz

- a. Absatz 1 sieht vor, dass Ansätze in der Eröffnungsbilanz zu korrigieren sind, wenn Vermögensgegenstände oder Sonderposten oder Schulden mit einem zu niedrigen Wert, mit einem zu hohen Wert, zu Unrecht oder zu Unrecht nicht angesetzt worden sind.
- b. Absatz 2 sieht vor, Wertänderungen aus einer Berichtigung ergebnisneutral mit der allgemeinen Rücklage und der ErgebnISRücklage zu verrechnen.
- c. Absatz 3 sieht vor, dass eine Berichtigung bis einschließlich 2020 und letztmals im fünften der Eröffnungsbilanz folgenden Jahresabschluss vorgenommen werden kann.

#### § 57 Aufbewahrung von Unterlagen, Aufbewahrungsfristen

Die Finanzbuchhaltung muss die für den Jahresabschluss und die örtliche und überörtliche Prüfung erforderlichen Angaben und Unterlagen liefern und später auch Auskünfte über das Vermögen und die Schulden sowie die Abwicklung von Forderungen und Verbindlichkeiten zur Verfügung stellen. Daher sind wie bisher

Vorschriften erforderlich, in denen die Aufbewahrung von Büchern und Belegen sowie sonstigen Unterlagen mit den Aufbewahrungsfristen näher bestimmt wird.

Absatz 2 Satz 1 regelt, dass neben dem Jahresabschluss auch der Gesamtabschluss und die Eröffnungsbilanz mit Anhang dauerhaft in ausgedruckter Form aufzubewahren ist.

Satz 2 regelt eine Aufbewahrungsfrist von sechs Jahren. Diese Frist darf über-, jedoch nicht unterschritten werden. Die Bestimmungen des § 147 Absatz 3 Abgabenordnung, wonach Bücher und Belege 10 Jahre aufzubewahren sind, bleiben unberührt.

Empfohlen wird aus Gründen der Transparenz, dass Bücher, Belege und sonstige Unterlagen nach Satz 2 zur Erstellung der Eröffnungsbilanz sowie des Anhangs zur Eröffnungsbilanz dauernd aufbewahrt werden.

#### § 59 Begriffsbestimmungen

##### Hinweis zu § 59 Nummer 25:

In § 59 Nummer 25 der ab dem 01. Januar 2018 gültigen Fassung der GemHVO-Doppik handelt es sich um einen statischen Verweis. Insofern ist für die Definition des Begriffs „Signatur“ weiterhin das Signaturgesetz in der Fassung vom 16. Mai 2001 (BGBl. I S. 876), zuletzt geändert durch Artikel 4 Absatz 106 des Gesetzes vom 18. Juli 2016 (BGBl. I S. 1666) heranzuziehen (unabhängig von der Tatsache, dass dieses mittlerweile außer Kraft getreten ist). Aufgrund dessen, dass das Beteiligungsverfahren bereits abgeschlossen und eine Veröffentlichung zeitlich geboten war, wurde auf eine kurzfristige Änderung verzichtet. Dies ist insbesondere auch vor dem Hintergrund unschädlich, da zu den diesbezüglich geltenden Definitionen (Artikel 3 Nummer 10, 11 und 12 der Verordnung (EU) Nr. 910/2014 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 23. Juli 2014 über elektronische Identifizierung und Vertrauensdienste für elektronische Transaktionen im Binnenmarkt und zur Aufhebung der Richtlinie 1999/93/EG (ABl. L 257 vom 28.8.2014, S. 73) wiederfinden) wohl keine wesentlichen Abweichungen zum Signaturgesetz bestehen.

Die Regelung sieht grundsätzlich den Einsatz der qualifizierten elektronischen Signatur vor. Der Einsatz der qualifizierten elektronischen Signatur nach § 2

Nummer 3 des Signaturgesetzes kann mit erhöhtem Aufwand verbunden sein. Durch die Änderungen soll der Bürgermeisterin oder dem Bürgermeister ermöglicht werden, ausnahmsweise abweichend von der qualifizierten elektronischen Signatur die Verwendung der einfachen elektronischen Signatur nach § 2 Nummer 1 des Signaturgesetzes oder der fortgeschrittenen elektronischen Signatur nach § 2 Nummer 2 des Signaturgesetzes zuzulassen. Die Bürgermeisterin oder der Bürgermeister muss sich insbesondere bei Verwendung der einfachen elektronischen Signatur bewusst sein, dass damit eine geringere Sicherheit verbunden ist, und dies bei der Entscheidung berücksichtigen. Es muss mindestens sichergestellt werden, dass die Berechtigungen zuständigkeitsbezogen auf dem Laufenden gehalten werden, Passwörter in kürzeren Zeitabständen gewechselt werden und der Signaturschlüssel von den Berechtigten sicher verwahrt und ausschließlich von ihnen genutzt werden.

Im Geschäftsverkehr mit Stellen außerhalb der Verwaltung ist ausschließlich die Anwendung der qualifizierten Signatur zulässig.

Hinweise zur Umstellung auf eine Haushaltswirtschaft nach den Grundsätzen der doppelten Buchführung

1. Prüfung, ob eine genaue Überprüfung der Kasseneinnahmereste erfolgt und die gegebenenfalls erforderliche Restebereinigung durchgeführt worden ist (frühere Ausführungsanweisung zu § 39 GemHVO-Kameral). Hinweis: Nach § 43 Absatz 8 GemHVO-Doppik ist bei der Bewertung des Umlaufvermögens eine Überprüfung der Forderungen auf ihre Werthaltigkeit erforderlich, gegebenenfalls sind Abschreibungen vorzunehmen.
2. Die Verwaltungsvorschriften über Abschreibungen von abnutzbaren Vermögensgegenständen des Anlagevermögens der Gemeinden (VV-Abschreibungen) vom 8. Januar 2014 (Amtsbl. Schl.-H. S. 38) sind sowohl von Gemeinden, die ihre Haushaltswirtschaft nach den Grundsätzen der kameralen Buchführung führen, wie auch von Gemeinden, die ihre Haushaltswirtschaft nach den Grundsätzen der doppelten Buchführung führen, anzuwenden. Die Abschreibung erfolgt bis auf einen Restbuchwert in Höhe von 1 €.
3. Verzicht auf Vornahme weiterer Ausgliederungen. Ausgliederungen aus dem Haushalt sind mit zusätzlichen Kosten für die Erstellung eines gesonderten Wirtschaftsplanes und eines gesonderten Jahresabschlusses sowie dessen Prüfung verbunden, erschweren den Gesamtüberblick über die Aktivitäten der Gemeinde und verursachen bei der Erstellung des Gesamtabchlusses zusätzliche Kosten.
4. Prüfung einer Auflösung von Einrichtungen, die nach den Vorschriften der Eigenbetriebsverordnung geführt werden (§ 101 Absatz 4 GO), von Kommunalunternehmen nach § 106 a GO sowie von Eigengesellschaften und Wiedereingliederung in den doppischen Haushalt. Auf die Erläuterungen zu Ziffer 3 wird verwiesen.
5. Prüfung einer Auflösung und Eingliederung in den doppischen Haushalt von Eigenbetrieben, die durch den Runderlass vom 30. Juli 2010 (IV 329 - 164.102.24), zuletzt geändert durch Erlass vom 14. Oktober 2014 generell von der Anwendung der Vorschriften zur Eigenbetriebsverordnung befreit sind. Auf die Erläuterungen zu Ziffer 3 wird verwiesen.

6. Es wird empfohlen, dass Eigenbetriebe, Einrichtungen, die nach den Vorschriften der Eigenbetriebsverordnung geführt und nicht aufgelöst werden, die GemHVO-Doppik entsprechend anwenden (§ 28 EigVO). Der Vorteil besteht darin, dass die Gemeinden, die ihre Haushaltswirtschaft nach den Grundsätzen der doppelten Buchführung führen, und ihre o. g. Unternehmen und Einrichtungen dann dieselben Rechtsvorschriften anwenden und die Aufstellung eines Gesamtabchlusses erheblich erleichtert wird. Diese Empfehlung gilt auch für Kommunalunternehmen nach § 106 a GO; allerdings ist hier eine Ausnahme nach § 135 a GO erforderlich.
7. Schulkostenbeiträge sind von den Wohnsitzgemeinden der Schülerinnen und Schüler als Aufwand zu erfassen und vom Schulträger als Ertrag zu vereinnahmen. An der Behandlung der Schulkostenbeiträge ändert sich auch nicht dadurch etwas, dass sie einen Investitionskostenanteil enthalten. Diesem Investitionskostenanteil stehen die Abschreibungen gegenüber. Im Übrigen handelt es sich auch hinsichtlich des Investitionskostenanteils nicht um einen Beitrag im Sinne des KAG.
8. Der Jahresabschluss der Gemeinden ist innerhalb von drei Monaten nach Schluss des Jahres aufzustellen (§ 95 m Absatz 2 GO). Eigenbetriebe haben nach § 24 Absatz 1 Eigenbetriebsverordnung ihren Jahresabschluss innerhalb von drei Monaten zu erstellen. Dies bedeutet, dass Gemeinden, die ihre Haushaltswirtschaft auf die Doppik umstellen, auf ihre Eigenbetriebe und Einrichtungen, die nach den Vorschriften der Eigenbetriebsverordnung geführt werden, einwirken müssen, dass diese Einrichtungen rechtzeitig ihren Jahresabschluss erstellen, damit die Ergebnisse der Eigenbetriebe und eigenbetriebsähnlichen Einrichtungen, also eine Gewinnabführung oder eine Verlustabdeckung in den Jahresabschluss der Gemeinde aufgenommen werden kann.
9. Bei der Neubesetzung von Stellen im Fachbereich Finanzen, der Finanzbuchhaltung, dem Rechnungs- und Gemeindeprüfungsamt und der Kommunalaufsicht wird empfohlen, darauf zu achten, dass Vorkenntnisse im Bereich der doppelten Buchführung vorhanden sind. Rechtzeitig vor der Umstellung sollten die Fachbereiche entsprechend personell ausgestattet sein;

bei dem vorhandenen Personal sollte auf eine entsprechende Fortbildung hingewirkt werden.

10. Die Gemeinden sollten erwägen, sich bei der Erstellung der Eröffnungsbilanz und der ersten Jahresabschlüsse von Angehörigen freier Berufe unterstützen zu lassen.
11. Die Gemeinden sollten erwägen, dass sich das Rechnungsprüfungsamt bei der Prüfung der Eröffnungsbilanz und der ersten Jahresabschlüsse von Angehörigen freier Berufe unterstützen lässt.
12. Mit der Umstellung der Haushaltswirtschaft auf die Grundsätze der doppelten Buchführung wird insbesondere auch das Ziel verfolgt, die kommunale Finanzpolitik auf das Prinzip der intergenerativen Gerechtigkeit auszurichten, d. h. der gesamte Ressourcenverbrauch einer Periode soll regelmäßig durch Erträge derselben Periode gedeckt werden, um nachfolgende Generationen nicht weiter zu belasten. Die Umstellung auf ein doppisches Rechnungswesen ersetzt nicht die Haushaltskonsolidierung, sondern wird vielfach zusätzlichen Konsolidierungsbedarf offen legen. Eine erfolgreiche Umstellung des Rechnungswesens wird also regelmäßig mit zusätzlichen Konsolidierungsanstrengungen zu verbinden sein.
13. Ziel der Gemeinde muss es sein, ihr Eigenkapital durch einen Jahresüberschuss stetig zu erhöhen, da sowohl durch Preissteigerungen als auch durch erhöhte Anforderungen der Bürgerinnen und Bürger und der Wirtschaft an die öffentliche Infrastruktur ein stetig sich erhöhendes Anlagevermögen der Gemeinden zur Erfüllung ihrer Aufgaben erforderlich ist. Bei einer Gemeinde, die immer nur gerade den Haushaltsausgleich schafft, fehlen die erforderlichen Eigenmittel zur Mitfinanzierung der Erhöhung des Anlagevermögens, so dass der Eigenkapitalanteil in der Bilanz sinkt und die Belastung der Ergebnisrechnung mit Zinsaufwendungen überproportional steigt.
14. Mit der Reform des kommunalen Haushaltsrechts ist auch das Ziel verbunden, eine verbesserte Steuerung der Kommunalverwaltungen zu erreichen. Es wird empfohlen, hierzu verstärkt auch das Instrument Kosten-Leistungs-Rechnung gezielt einzusetzen.
15. Inanspruchnahme der VAK bei der Ermittlung der Pensionsrückstellungen.

16. Verwendung der vom Fachverband der Kommunalkassenverwalter erarbeiteten Muster-Dienstanweisung für die Finanzbuchhaltung.

17. Gemeinden, die ihre Haushaltswirtschaft nach den Grundsätzen der kameralen Buchführung führen, sind (allein) nach § 140 AO nicht verpflichtet, für ihre im Haushalt geführten Betriebe gewerblicher Art. i. S. des § 4 KStG eine Ergebnisrechnung nach kaufmännischen Vorschriften zu erstellen. Werden jedoch die Buchführungsgrenzen des § 141 Absatz 1 AO, die sich ausschließlich auf den abgegrenzten Bereich des jeweiligen Betriebs gewerblicher Art beziehen, überschritten, sind die Gemeinden verpflichtet, für diese Betriebe gewerblicher Art Bücher zu führen und auf Grund jährlicher Bestandsaufnahmen Abschlüsse zu machen. Diese Verpflichtung ist vom Beginn des Wirtschaftsjahres an zu erfüllen, das auf die Bekanntgabe der Mitteilung folgt, durch die die Finanzbehörde auf den Beginn dieser Verpflichtung hingewiesen hat. Die Aufforderung gem. § 141 Absatz 2 AO, für steuerliche Zwecke Bücher zu führen und Abschlüsse zu machen, bezieht sich ausschließlich auf den abgegrenzten Bereich des jeweiligen Betriebs gewerblicher Art.

Mit der Umstellung auf eine Haushaltswirtschaft nach den Grundsätzen der doppelten Buchführung ist für die Gemeinde keine Änderung an der oben dargestellten Rechtslage verbunden (Anlage 5 – Körperschaftssteuerkartei zu § 4 Karte A7 mit Bezug auf das Schreiben des BMF vom 9. Februar 2012)

18. Formen der Haushaltswirtschaft für Zweckverbände

Nach § 14 GkZ gelten für die Haushalts- und Wirtschaftsführung des Zweckverbandes die Vorschriften des Gemeinderechts entsprechend. Für die Art der Haushaltswirtschaft eines Zweckverbandes gilt damit folgendes:

a) Zweckverbände generell

Zweckverbände nach § 14 Absatz 1 GkZ i. V. mit § 75 Absatz 4 GO können ihre Haushaltswirtschaft

- nach den Grundsätzen der kameralen Buchführung oder
- nach den Grundsätzen der doppelten Buchführung führen.

b) Zweckverbände nach § 15 Absatz 3 GkZ

Zweckverbände nach § 15 Absatz 3 GkZ werden

- nach den Vorschriften für Eigenbetriebe oder
- auf Grund des § 28 EigVO nach den Vorschriften der GemHVO-Doppik

geführt.

c) Zweckverbände nach § 15 Absatz 4 GkZ

Zweckverbände nach § 15 Absatz 4 GkZ haben die Möglichkeit, ihre Haushaltswirtschaft

- wie Zweckverbände generell oder
- wie Zweckverbände nach § 15 Absatz 3 GkZ

zu führen.

Es wird empfohlen

- bei neu errichteten Zweckverbänden diese nach den Grundsätzen der doppelten Buchführung zu führen, bei Zweckverbänden nach § 15 Absatz 3 GkZ unter Inanspruchnahme von § 28 EigVO,
- bei bestehenden Zweckverbänden zeitnah zur Umstellung der Haushaltswirtschaft der Mitglieder des Zweckverbandes auf eine Haushaltswirtschaft nach den Grundsätzen der doppelten Buchführung auch die Haushaltswirtschaft des Zweckverbandes auf die doppelte Buchführung umzustellen, bei Zweckverbänden nach § 15 Absatz 3 GkZ unter Inanspruchnahme von § 28 EigVO.

19. Regelungen für eine doppelte Buchführung im kommunalen Bereich

1. Gemeinden, Kreise, Ämter

GemHVO-Doppik

2. Eigenbetriebe

Eigenbetriebsverordnung (EigVO) oder auf Grund des § 28 EigVO  
Anwendung der GemHVO-Doppik

3. Zweckverbände

3.1. Zweckverbände generell auf Grund des § 14 Absatz 1 GkZ

GemHVO-Doppik

3.2 Zweckverbände nach § 15 Absatz 3 GkZ

EigVO oder auf Grund des § 28 EigVO Anwendung der GemHVO-Doppik

### 3.3 Zweckverbände nach § 15 Absatz 4 GkZ

- GemHVO-Doppik
- EigVO oder auf Grund des § 28 EigVO Anwendung der GemHVO-Doppik

### 4. Kommunalunternehmen nach § 106 a GO und gemeinsame

#### Kommunalunternehmen

Landesverordnung über Kommunalunternehmen als Anstalt des öffentlichen Rechts (KUVO) vom 1. Dezember 2008 (GVOBl. Schl.-H. S. 735), zuletzt geändert durch Landesverordnung vom 27. November 2013 (GVOBl. Schl.-H. S. 533) oder auf Grund des § 28 KUVO Anwendung der GemHVO-Doppik

### 5. Regionale Berufsbildungszentren (RBZ)

§ 100 ff. Schulgesetz trifft keine Regelung über die Anwendung konkreter Buchführungsregelungen. In § 15 Absatz 1 der Mustersatzung für RBZ ist geregelt, dass das Rechnungswesen nach den Grundsätzen des kommunalen Haushaltsrechts zu führen ist. Für den Fall, dass ein RBZ diese Regelung der Mustersatzung anwendet, könnte die GemHVO-Doppik Anwendung finden.

### 6. kommunale Gesellschaften

#### HGB

### 7. rechtsfähige kommunale Stiftungen (§ 17 Stiftungsgesetz)

#### GemHVO-Doppik oder GemHVO-Kameral

### 8. Krankenhäuser

Verordnung über die Rechnungs- und Buchführungspflichten von Krankenhäusern (Krankenhaus-Buchführungsverordnung - KHBV) in der Fassung der Bekanntmachung vom 24. März 1987 (BGBl. I S. 1046), zuletzt geändert durch Artikel 2 der Verordnung vom 21. Dezember 2016 (BGBl. I S. 3076) und zwar unabhängig davon, ob das Krankenhaus Kaufmann im Sinne des Handelsgesetzbuchs ist, und unabhängig von der Rechtsform des Krankenhauses.

### 9. Pflegeeinrichtungen

Pflege-Buchführungsverordnung vom 22. November 1995 (BGBl. I S. 1528), zuletzt geändert durch Artikel 1 der Verordnung vom 21. Dezember 2016 (BGBl. I S. 3076) und zwar unabhängig davon, ob die Pflegeeinrichtung Kaufmann im Sinne des Handelsgesetzbuchs ist, und unabhängig von der Rechtsform der Pflegeeinrichtung.

Es wird empfohlen, auf die Anwendung einheitlicher Regelungen für eine doppelte Buchführung im kommunalen Bereich hinzuwirken; sofern keine anderen Regelungen dem entgegenstehen, sollte die GemHVO-Doppik Anwendung finden.

## 20. Hinweise zur Erstellung der Eröffnungsbilanz

Die Erstellung einer Eröffnungsbilanz stellt für die gesamte Verwaltung eine besondere Herausforderung dar.

Vor diesem Hintergrund wird nachdrücklich empfohlen:

1. Die Handreichung über die wesentlichen Ergebnisse aus der Querschnittsprüfung „Eröffnungsbilanzen kommunaler Körperschaften“ des Landesrechnungshofes (im Internet auf der Seite des Landesrechnungshofes bereitgestellt) zu berücksichtigen.
2. Die Erleichterungen der GemHVO-Doppik für die Erstellung der Eröffnungsbilanz in Anspruch zu nehmen.
  - a. Regelungen zur Vereinfachung der Inventur nach § 38 GemHVO-Doppik.
  - b. Regelungen zur erstmaligen Bewertung in der Eröffnungsbilanz nach § 55 GemHVO-Doppik, wobei § 55 Absatz 2 GemHVO-Doppik nur unter der dort genannten Voraussetzung Anwendung finden kann.
  - c. Für die Erfassung und Bewertung von Kreisstraßen können aufschlussreiche Unterlagen vom Landesbetrieb Straßenbau und Verkehr zu Verfügung gestellt werden.
  - d. Bei der Erstellung der Eröffnungsbilanz sind die vom Land nach § 21 Absatz 1 AG-KHG bereitgestellten Zuweisungen zur Krankenhausfinanzierung an die Kreise und kreisfreien Städte, die diese an die Krankenhäuser weiterleiten, nicht zu passivieren und die von den Kreisen und kreisfreien Städten aus diesen Mitteln an die Krankenhäuser gezahlten Zuschüsse und Zuweisungen nicht als Rechnungsabgrenzungsposten zu aktivieren.