

C. Aktuelle Fragen aus der Prüfungs- und Beratungstätigkeit

Neues Kommunales Finanzwesen Bayern - Gesetz zur Änderung des kommunalen Haushaltsrechts -

Verfasser: Peter **Mühlbauer**

Inhaltsübersicht	Seite
1. Einführung	16
2. Gesetzssystematik	16
3. Einzelvorschriften	17
3.1 Wahlrecht zwischen Kameralistik und doppelter kommunaler Buchführung	17
3.2 Sicherung der dauernden Leistungsfähigkeit, Vermeidung der Überschuldung	17
3.3 Haushaltsplan als zentrales Element der Verwaltungssteuerung	19
3.4 Überplanmäßige und außerplanmäßige Verpflichtungsermächtigungen	20
3.5 Höchstbetrag der Kassenkredite	21
3.6 Bewertung des kommunalen Vermögens und der Schulden	23
3.7 Bildung von Rücklagen und Rückstellungen	24
3.8 Bestandteile des kommunalen Jahresabschlusses	25
3.9 Verlängerung der Frist zur Aufstellung der Jahresrechnung und des Jahresabschlusses	26
3.10 Konsolidierter Jahresabschluß	26
3.11 Örtliche und überörtliche Rechnungsprüfung	28
4. Ausblick	30
Anlage	31

1. Einführung

Mit dem zum 01.01.2007 in Kraft getretenen Gesetz zur Änderung des kommunalen Haushaltsrechts vom 08.12.2006 (GVBl S. 975) wurde die gesetzliche Grundlage für die Einführung einer doppelten kommunalen Buchführung in Bayern geschaffen. Der Freistaat folgt damit zwar grundsätzlich der Entwicklung in anderen Bundesländern, geht jedoch mit dem Optionsmodell zwischen herkömmlicher Kameralistik und kommunaler Doppik einen bundesweit bisher einmaligen Weg.

In diesem Beitrag sollen die wesentlichen Änderungen und Neuerungen im kommunalen Haushaltsrecht dargestellt und insbesondere den Kommunen, die ihr Haushalts- und Rechnungswesen auf die doppelte kommunale Buchführung umgestellt haben oder dies beabsichtigen, die für sie maßgeblichen Vorschriften erläutert werden. Dabei wird auch die derzeit im Entwurf vorliegende Verordnung über das Haushalts-, Kassen- und Rechnungswesen der Gemeinden, Landkreise und Bezirke nach den Grundsätzen der doppelten kommunalen Buchführung (Kommunalhaushaltsverordnung-Doppik - KommHV-Doppik)¹ berücksichtigt. Nachdem die Kommunalgesetze inhaltsgleiche Regelungen enthalten, beschränken sich die Ausführungen auf die Vorschriften der Gemeindeordnung (GO), gelten jedoch sinngemäß auch für die Landkreise und Bezirke.

2. Gesetzssystematik

Die Kommunalgesetze beschränken sich auf die wesentlichen für die Umstellung des Haushalts- und Rechnungswesens notwendigen Grundlagen. Die weiterführenden Regelungen über Inhalt, Form und Ausgestaltung der doppelten kommunalen Buchführung wird - der bisher für die Kameralistik geltenden Systematik folgend - die auf der Grundlage des Art. 123 GO noch zu erlassende KommHV-Doppik enthalten.

Nach der amtlichen Begründung wurde im Interesse eines schlanken Gesetzes darauf verzichtet, einen eigenen Abschnitt für die Regelungen der doppelten kommunalen Buchführung zu bilden. Durch den fortlaufenden Text sollten Unklarheiten über die Anwendbarkeit der Vorschriften vermieden werden. Nachdem weite Teile der gesetzlichen Regelungen des kommunalen Haushaltsrechts unabhängig vom gewählten Rechnungswesen gelten, hielt der Gesetzgeber eine punktuelle Anpassung einzelner Vorschriften für ausreichend, zumal beide Buchführungssysteme auf Dauer nebeneinander gelten sollen. Die betroffenen Einzelvorschriften enthalten zunächst die auf die Doppik, dann die auf die Kameralistik bezogene Regelung und sind entweder durch das Wort „beziehungsweise“ oder durch den wörtlichen Hinweis „bei Haushaltswirtschaft nach den Grundsätzen der doppelten kommunalen Buchführung“ oder „bei Haushaltswirtschaft nach den Grundsätzen der Kameralistik“ verbunden.²

Die gewählte Gesetzssystematik mag zwar den Regelungsumfang minimieren; dies geht jedoch zu Lasten der Lesbarkeit und birgt aufgrund der systemimmanenten Unterschiede beider

¹ Der Entwurf der KommHV-Doppik (Stand 22.02.2007) kann unter „www.stmi.bayern.de/buerger/kommunen/finanzen“ >Reform des Kommunalen Haushaltsrechts >KommHV-Doppik im Internet abgerufen werden.

² vgl. LT-Drs. 15/6303 S. 15

Buchführungssysteme die Gefahr von Mißverständnissen und Fehlinterpretationen. Gleiche Sachverhalte müssen abhängig vom gewählten Rechnungswesen unterschiedlich interpretiert und abgebildet werden. Begriffe wie „**Rücklagen**“ und „**Rechnungsabgrenzung**“ haben in der Kameralistik und in der doppelten kommunalen Buchführung unterschiedliche Bedeutungen. Die Neufassung erfordert somit fundierte Kenntnisse beider Buchführungssysteme. Dies dürfte nicht nur die Kommunalverwaltungen in der täglichen Praxis, sondern vor allem auch Ausbildung und Lehre vor Herausforderungen stellen.

3. Einzelvorschriften

3.1 Wahlrecht zwischen Kameralistik und doppelter kommunaler Buchführung

Nach Art. 61 Abs. 4 GO kann die Haushaltswirtschaft nach den Grundsätzen der doppelten kommunalen Buchführung oder nach den Grundsätzen der Kameralistik geführt werden. Der bayerische Gesetzgeber hat also ausdrücklich von einer Verpflichtung der Kommunen zur Umstellung auf ein doppisches Haushalts- und Rechnungswesen abgesehen und ein zunächst unbefristetes Wahlrecht zwischen dem bisherigen kamerale und einem doppischen System zugelassen. Die bayerischen Kommunen sind daher nicht zur Einführung der doppelten kommunalen Buchführung verpflichtet. Vielmehr wird ihnen die Möglichkeit eingeräumt, je nach den spezifischen Verhältnissen in der Kommune auf das neue Rechnungswesen umzustellen oder das bisherige kamerale System beizubehalten.³ Ein Grund für die Einräumung des Wahlrechts war möglicherweise auch die Forderung von kommunaler Seite, die Mehrkosten bei der verpflichtenden Einführung der Doppik nach dem Konnexitätsprinzip auszugleichen.

3.2 Sicherung der dauernden Leistungsfähigkeit, Vermeidung der Überschuldung

In Art. 61 Abs. 1 Satz 2 GO wurden mit der Sicherstellung der dauernden Leistungsfähigkeit und dem Verbot einer Überschuldung zwei allgemeine Haushaltsgrundsätze neu eingefügt. Die beiden Grundsätze gelten unabhängig vom gewählten Buchführungssystem und sind daher von doppisch und kameral buchenden Kommunen zu beachten. Sie müssen jedoch unter Berücksichtigung des gewählten Buchführungssystems unterschiedlich interpretiert werden. Dies ist im Hinblick auf die Vergleichbarkeit und die Gleichbehandlung der Kommunen problematisch.

3.2.1 Sicherung der dauernden Leistungsfähigkeit

Die dauernde Leistungsfähigkeit einer Kommune ergibt sich im kamerale Rechnungswesen nach der verbindlichen Übersicht zur Beurteilung der dauernden Leistungsfähigkeit (Anlage 9 VV-Mu-KommHV) als Bestandteil des Gesamtplanes nach § 4 KommHV. Auch in der doppelten kommunalen Buchführung ist eine Übersicht zur Beurteilung der dauernden Leistungsfähigkeit vorgesehen (§ 1 Abs. 2 Nr. 4 KommHV-Doppik - E -). Ihr Aufbau und ihr Inhalt sind allerdings noch nicht bekannt. Auch der Gesetzestext und die amtliche Begründung geben keine Hinweise über ihre künftige Ausgestaltung. Es ist allerdings zu erwarten, daß in der doppelten kommunalen Buchführung mit der Vermögensrechnung (Bilanz), dem Ergebnishaushalt bzw. der Ergebnisrechnung und dem Finanzhaushalt bzw. der Finanzrechnung alle drei Komponen-

³ vgl. GK 11/2007

ten des Neuen Kommunalen Finanzwesens zumindest über den mittelfristigen Finanzplanungszeitraum (Art. 70 GO) in die Beurteilung der dauernden Leistungsfähigkeit einbezogen werden müssen.⁴

3.2.2 Vermeidung der Überschuldung

Nach § 98 Nr. 61 KommHV-Doppik - E - liegt bei Haushaltswirtschaft nach den Grundsätzen der doppelten kommunalen Buchführung eine Überschuldung vor, wenn die Summe der Verbindlichkeiten größer ist als die Summe des Vermögens. In diesem Fall reicht die Summe aller Vermögensgegenstände auf der Aktivseite der Bilanz nicht mehr zur Deckung aller Verbindlichkeiten auf der Passivseite der Bilanz aus, das Eigenkapital ist aufgezehrt. Steht für den Ausgleich von Fehlbeträgen kein Eigenkapital zur Verfügung, ist am Schluß der Bilanz auf der Aktivseite der Posten „Nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag“ auszuweisen (§ 24 Abs. 5 KommHV-Doppik - E -).

Die Beurteilung, ob und inwieweit eine Überschuldung vorliegt, hängt daher unmittelbar von der Bewertung des kommunalen Vermögens und der Schulden ab. Nach Art. 74 Abs. 4 GO sind Vermögensgegenstände mit den um Abschreibungen verminderten Anschaffungs- oder Herstellungskosten, Verbindlichkeiten zu ihrem Rückzahlungsbetrag und Rückstellungen nur in Höhe des Betrags anzusetzen, der nach sachgerechter Beurteilung notwendig ist.

Aus dem Wortlaut des Gesetzes und der amtlichen Begründung ist nicht eindeutig ersichtlich, ob bei der Beurteilung der Überschuldung ausschließlich auf eine bilanzielle Überschuldung abzustellen ist oder ob gegebenenfalls vorhandene stille Reserven zu berücksichtigen und offenzulegen sind.⁵ Dies ist insbesondere dann problematisch, wenn die Wertansätze der kommunalen Vermögensgegenstände bei Bewertung auf der Grundlage der fortgeführten Anschaffungs- und Herstellungskosten die Zeitwerte erheblich unterschreiten. Es darf jedoch in keinem Fall übersehen werden, daß eine bilanzielle Überschuldung strukturelle Defizite der Kommune aufzeigt und auch eine Neubewertung des kommunalen Vermögens die für die Überschuldung ursächlichen Probleme nicht nachhaltig beseitigt.

Das Gebot der Vermeidung der Überschuldung und die Sicherstellung der dauernden Leistungsfähigkeit hängen eng zusammen. Eine Überschuldung ergibt sich - von Sondersituationen im Rahmen der Erstbewertung abgesehen - bei dauerhaft negativen Jahresergebnissen.

⁴ Zur Beurteilung der dauernden Leistungsfähigkeit in der kommunalen Doppik vgl. z.B. § 23 der Gemeindehaushalts- und -kassenverordnung-Niedersachsen, wonach die dauernde Leistungsfähigkeit in der Regel nur anzunehmen sein wird, wenn

1. der Haushaltsausgleich des Haushaltsjahres erreicht ist,
2. die mittelfristige Ergebnis- und Finanzplanung unter Berücksichtigung eventueller Fehlbeträge ausgeglichen ist,
3. Verbindlichkeiten aus Verlustübernahmen für Einrichtungen und Eigenbetriebe sowie für kommunale Anstalten und Eigen- sowie Beteiligungsgesellschaften entweder im Haushalt oder in der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung oder aus den Rücklagen gedeckt werden können,
4. die Einlösbarkeit von Vorbelastungen künftiger Haushaltsjahre, soweit sie nicht bereits im Haushalt oder in der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung veranschlagt sind, als nicht von vornherein unrealistisch anzusehen ist und
5. in der Bilanz eine positive Nettosition ausgewiesen ist und voraussichtlich ausgewiesen bleibt.

⁵ Auch wenn nach der derzeitigen Rechtslage gemäß § 12 Abs. 1 Nr. 2 InsO Kommunen nicht insolvenzfähig sind, soll an dieser Stelle auf § 19 Abs. 2 Satz 2 InsO hingewiesen werden, wonach bei der Bewertung des Vermögens des Schuldners die Fortführung des Unternehmens zugrunde zu legen ist, wenn diese - wie dies bei Kommunen wohl regelmäßig unterstellt werden könnte - nach den Umständen überwiegend wahrscheinlich ist. § 19 Abs. 2 InsO sieht bei der Beurteilung der Überschuldung ein **zweistufiges** Verfahren aus Bewertung und Fortbestehensprognose vor, das zu einer Widerlegung der Überschuldungsvermutung führen kann. Eine bilanzielle Überschuldung muß daher noch keine Überschuldung im insolvenzrechtlichen Sinne sein.

Umgekehrt ist jedoch auch zu berücksichtigen, daß bei entsprechender Eigenkapitalausstattung trotz negativer Jahresergebnisse eine Überschuldung nicht eintreten muß.

Art. 61 GO und die amtliche Begründung enthalten keine Hinweise, wie der Begriff der Überschuldung im kameraleen Rechnungswesen auszulegen ist. Die Kameralistik sieht nur eine auf Teilbereiche beschränkte Erfassung und Fortschreibung des kommunalen Vermögens vor (§§ 75, 76 KommHV). Sie ist keine Vollvermögensrechnung und kann deshalb eine der bilanziellen Überschuldung entsprechende Information systembedingt nicht darstellen. Es ist nur eine zahlungsorientierte Auslegung des Begriffs dahingehend möglich, wonach eine Überschuldung dann gegeben ist, wenn die laufenden Einnahmen der Kommune - auch bei der Reduzierung der gesetzlichen und freiwilligen Aufgaben auf das unabdingbare Maß - nicht mehr ausreichen, um über einen längeren Zeitraum fristgerecht die Ausgaben für die ordentlichen Kredittilgungen zu bestreiten.

Präventive Maßnahmen seitens der Aufsichtsbehörden bei sich abzeichnender Überschuldung sind weder bei Haushaltswirtschaft nach den Grundsätzen der doppelten kommunalen Buchführung noch bei Haushaltswirtschaft nach der Kameralistik vorgesehen.

3.3 Haushaltsplan als zentrales Element der Verwaltungssteuerung

Auch im Bereich der doppelten kommunalen Buchführung bleibt der Haushaltsplan zentrales Instrument der Verwaltungssteuerung. Er ist Grundlage für die Haushaltswirtschaft der Gemeinde und für die Haushaltsführung verbindlich. Der Haushaltsplan wird wie bisher in der Haushaltssatzung festgesetzt, ist somit Bestandteil der Haushaltssatzung und hat daher ebenfalls Satzungsqualität.

Die doppelte kommunale Buchführung stellt zum einen das Ressourcenaufkommen und den Ressourcenverbrauch eines Haushaltsjahres durch die Abbildung von Aufwendungen und Erträgen dar. Daneben werden mit Ein- und Auszahlungen jedoch auch rein monetäre Größen erfaßt. Im Rahmen der Festsetzung des Haushaltsplanes sind in der Haushaltssatzung daher neben dem Gesamtbetrag der Erträge und Aufwendungen des Haushaltsjahres sowie des sich daraus ergebenden Saldos des Ergebnishaushalts auch der Gesamtbetrag der Ein- und Auszahlungen aus laufender Verwaltungstätigkeit, aus der Investitionstätigkeit und aus der Finanzierungstätigkeit des Haushaltsjahres sowie des sich daraus ergebenden Saldos des Finanzhaushalts anzugeben (Art. 63 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 Buchstabe a GO). Der Haushaltsplan enthält alle im Haushaltsjahr für die Erfüllung der Aufgaben der Gemeinde voraussichtlich anfallenden Erträge, eingehenden Einzahlungen, entstehenden Aufwendungen sowie zu leistenden Auszahlungen (Art. 64 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 GO). Er ist in einen Ergebnishaushalt und einen Finanzhaushalt zu gliedern (Art. 64 Abs. 2 Satz 1 GO). Eine Planbilanz als Planungskomponente zur Vermögensrechnung (Bilanz) als Bestandteil des Jahresabschlusses (Art. 102 Abs. 1 Satz 2 GO) ist nicht erforderlich.

Nach Art. 64 Abs. 3 Satz 1 GO muß auch bei Haushaltswirtschaft nach den Grundsätzen der doppelten kommunalen Buchführung der Haushaltsplan ausgeglichen sein; diese Verpflichtung betrifft sowohl den Ergebnis- als auch den Finanzhaushalt.

Art. 64 GO legt lediglich die wesentlichen Grundlagen für den Haushaltsplan fest. Die konkreten Anforderungen an seine Ausgestaltung enthalten die §§ 1 ff. KommHV-Doppik - E -. Danach besteht der Haushaltsplan aus dem Gesamthaushalt, den Teilhaushalten (§ 4 KommHV-Doppik - E -) und dem Stellenplan (§ 5 KommHV-Doppik - E -). Der Gesamthaushalt setzt sich

aus dem Ergebnishaushalt (§ 2 KommHV-Doppik - E -), dem Finanzhaushalt (§ 3 KommHV-Doppik - E -), dem Haushaltsquerschnitt und einer Übersicht zur Beurteilung der dauernden Leistungsfähigkeit zusammen (§ 1 Abs. 2 KommHV-Doppik - E -). Ergebnishaushalt und Finanzhaushalt sind in Teilhaushalte zu gliedern, die nach den vorgegebenen Produktbereichen oder nach der örtlichen Organisation produktorientiert gegliedert werden können (§ 4 Abs. 1 KommHV-Doppik - E -). Als zusätzliches Instrument der Steuerung des Verwaltungshandelns ist eine nach den örtlichen Bedürfnissen ausgestaltete Kosten- und Leistungsrechnung zu führen (§ 14 KommHV-Doppik - E -).

Zusätzlich zu den bereits aus der Kameralistik bekannten Anlagen ist dem Haushaltsplan der letzte konsolidierte Jahresabschluß (Art. 102 a GO) beizufügen (§ 1 Abs. 3 Nr. 5 KommHV-Doppik - E -).

3.4 Überplanmäßige und außerplanmäßige Verpflichtungsermächtigungen

Mit dem neu gefaßten Art. 67 Abs. 5 GO wird den Kommunen die Möglichkeit eingeräumt, überplanmäßige oder außerplanmäßige Verpflichtungen einzugehen. Voraussetzung ist, daß ein dringendes Bedürfnis besteht und der in der Haushaltssatzung festgesetzte Gesamtbetrag der Verpflichtungsermächtigungen nicht überschritten wird. Sind die überplanmäßigen oder außerplanmäßigen Verpflichtungen erheblich, sind sie vom Gemeinderat zu beschließen (Art. 67 Abs. 5 Satz 2 i.V. mit Art. 66 Abs. 1 Satz 2 GO). Überplanmäßige und außerplanmäßige Verpflichtungsermächtigungen sind bundesrechtlich in § 38 BHO und in den Kommunalgesetzen einzelner Bundesländer vorgesehen.⁶

Die Regelungen zu Verpflichtungsermächtigungen sind unabhängig vom gewählten Buchführungssystem; sie gelten also sowohl bei einer nach den Grundsätzen der doppelten kommunalen Buchführung als auch bei einer nach den Grundsätzen der Kameralistik geführten Haushaltswirtschaft. Verpflichtungsermächtigungen sind nach wie vor auf Investitionen und Investitionsförderungsmaßnahmen beschränkt, obwohl die Kommunen auch durch konsumtive Ausgaben, Aufwendungen und Auszahlungen, wie z.B. langfristige Miet- und Leasingverträge oder umfangreiche Unterhaltungsmaßnahmen auch im Bereich des Verwaltungshaushalts bzw. des Ergebnishaushalts erheblich belastet werden können.

Die Neuregelung bringt mit dem Begriff des „**dringenden Bedürfnisses**“ einen weiteren unbestimmten Rechtsbegriff in die kommunale Haushaltswirtschaft. Die amtliche Begründung liefert keinen Hinweis darauf, unter welchen Voraussetzungen ein dringendes Bedürfnis gegeben ist. Durch den Verweis auf Art. 66 Abs. 1 Satz 2 GO kann wohl davon ausgegangen werden, daß für die Beurteilung der Erheblichkeit überplanmäßiger und außerplanmäßiger Verpflichtungen einerseits sowie überplanmäßiger und außerplanmäßiger Ausgaben und Auszahlungen andererseits auf dieselben Grundsätze abgestellt werden kann. Es ist aber nicht ersichtlich, ob der Gesetzgeber den Begriff des dringenden Bedürfnisses in bewußter Abgrenzung zum Begriff der Unabweisbarkeit als Voraussetzung für die Zulässigkeit überplanmäßiger und außerplanmäßiger Ausgaben und Auszahlungen im Sinne des Art. 66 Abs. 1 Satz 1 GO verstanden haben wollte und ob gegebenenfalls an die Zulässigkeit überplanmäßiger und außerplanmäßiger Verpflichtungen hiervon abweichende Anforderungen zu stellen sind. Dafür spräche, daß die überplanmäßigen und außerplanmäßigen Verpflichtungen im Gegensatz zu den in Art. 66 GO genannten Tatbeständen nicht bereits im laufenden Haushaltsjahr zu Auszahlungen oder Aus-

⁶ vgl. z.B. § 85 Abs. 1 GO-NRW

gaben führen, sondern lediglich die Ermächtigung zum Abschluß von Rechtsgeschäften schaffen, die erst künftige Haushaltsjahre mit Auszahlungen oder Ausgaben belasten.

Vorbehaltlich einer Klarstellung durch den Gesetzgeber oder einer abweichenden Rechtsprechung wird man ein dringendes Bedürfnis dann annehmen müssen, wenn durch das Nichteingehen der überplanmäßigen oder außerplanmäßigen Verpflichtungen ein spürbarer Nachteil für die Kommunen entsteht. Denkbar wäre z.B., daß sich die Kommune durch den sofortigen Abschluß eines Rechtsgeschäfts einen wirtschaftlichen Vorteil durch besonders günstige Konditionen sichern kann.

Da durch die überplanmäßigen und außerplanmäßigen Verpflichtungen der in der Haushaltssatzung festgesetzte Gesamtbetrag der Verpflichtungsermächtigungen (Art. 63 Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 GO) nicht überschritten werden darf, muß die Deckung der überplanmäßigen und außerplanmäßigen Verpflichtungen gewährleistet sein. Überplanmäßige oder außerplanmäßige Verpflichtungen können daher nur eingegangen werden, wenn andere in der Haushaltssatzung veranschlagte Verpflichtungsermächtigungen nicht in der ursprünglich vorgesehenen Höhe benötigt werden. Dies gilt selbst dann, wenn die überplanmäßigen und außerplanmäßigen Verpflichtungen nur geringfügig sind. Denn der in der Haushaltssatzung festgesetzte Gesamtbetrag der Verpflichtungsermächtigungen kann wie bisher nur durch eine Nachtragshaussatzung nach Art. 68 Abs. 1 GO erhöht werden.⁷ Die Deckung der überplanmäßigen oder außerplanmäßigen Verpflichtungen wird somit durch „Einsparungen“ bei anderen Verpflichtungsermächtigungen erreicht.

Die Ermächtigung zu überplanmäßigen oder außerplanmäßigen Verpflichtungen mag zwar die tägliche Verwaltungspraxis flexibilisieren. Dennoch ist die Änderung insoweit problematisch, als die Gefahr besteht, daß das Budgetrecht des Gemeinderats ausgehöhlt wird. Durch die Verpflichtungsermächtigungen werden nämlich nicht nur die Vorbelastungen künftiger Haushaltsjahre erkennbar. Durch sie verpflichtet sich umgekehrt das politische Gremium, in künftigen Haushaltsjahren die hierfür notwendigen Mittel bereitzustellen. Durch den Verweis auf Art. 66 Abs. 1 Satz 2 GO, wonach erhebliche überplanmäßige oder außerplanmäßige Verpflichtungen vom Gemeinderat zu beschließen sind, soll zwar verhindert werden, daß durch das Instrument der überplanmäßigen oder außerplanmäßigen Verpflichtungen Entscheidungskompetenzen vom Gemeinderat auf die Verwaltung verlagert werden. Dadurch ist jedoch nicht ausgeschlossen, daß die Verwaltung ohne Einschaltung eines politischen Gremiums Verpflichtungen für bisher nicht veranschlagte Investitionen und Investitionsförderungsmaßnahmen eingeht und damit vollendete Tatsachen schafft.

In die Geschäftsordnung des Gemeinderats sollten daher unbedingt Regelungen über die Voraussetzungen und die Zuständigkeit für die Bewilligung überplanmäßiger und außerplanmäßiger Verpflichtungen aufgenommen werden. Insbesondere sollten unter Berücksichtigung der örtlichen Verhältnisse die Erheblichkeitsschwelle und der Begriff des dringenden Bedürfnisses näher definiert werden.

3.5 Höchstbetrag der Kassenkredite

Nach Art. 73 Abs. 2 GO soll der in der Haushaltssatzung festgesetzte Höchstbetrag für die Aufnahme von Kassenkrediten ein Fünftel der im Finanzhaushalt veranschlagten Einzahlungen

⁷ vgl. auch VV Satz 1 zu § 9 KommHV

aus der laufenden Verwaltungstätigkeit bzw. ein Sechstel der im Verwaltungshaushalt veranschlagten Einnahmen nicht überschreiten.

Die Koppelung der Berechnung des Höchstbetrags der Kassenkredite an die Einzahlungen aus der laufenden Verwaltungstätigkeit macht deren Planung auf Ebene des (Gesamt-)Finanzhaushalts notwendig, auch wenn die Angaben der Teilfinanzhaushalte nach § 4 Abs. 5 KommHV-Doppik - E - auf die Ein- und Auszahlungen aus Investitionstätigkeit nach § 3 Abs. 1 Nrn. 15 bis 25 KommHV-Doppik - E - beschränkt sind.⁸

Der Gesetzgeber begründet den bei der Haushaltswirtschaft nach den Grundsätzen der doppelten kommunalen Buchführung höheren Bruchteil damit, daß die kameralen Einnahmen des Verwaltungshaushalts erheblich von den doppischen Einzahlungen aus laufender Verwaltungstätigkeit abweichen können, letztere jedoch im Vergleich zu den kameralen Einnahmen des Verwaltungshaushalts tendenziell niedriger sind.⁹ Durch die unterschiedlichen Bruchteile soll sichergestellt werden, daß der Höchstbetrag der Kassenkredite unabhängig vom Rechnungswesen vergleichbar hoch bleibt.¹⁰

Die gesetzlich festgesetzten unterschiedlichen Bruchteile sind empirisch bislang nicht belegt und lassen sich nur unter Rückgriff auf einen dem Gesetzgeber zustehenden Einschätzungsspielraum begründen. Die Regelung führt zu dem wenig stimmigen Ergebnis, daß bei der Berechnung des Höchstbetrags des Kassenkredits einer doppisch buchenden Kommune auf die Einzahlungen aus der laufenden Verwaltungstätigkeit, bei der Berechnung des Höchstbetrags der Kassenkredite ihrer ebenfalls doppisch buchenden Eigenbetriebe, Krankenhäuser und Pflegeeinrichtungen mit kaufmännischem Rechnungswesen jedoch auf die in deren Erfolgsplänen vorgesehenen Erträge abzustellen ist (vgl. Art. 73 Abs. 2 GO, VV Nr. 2.1 zu § 1 WkKV, VV Nr. 2.1.1 zu § 1 WkPV). Für Regiebetriebe mit kaufmännischem Rechnungswesen im Sinne des Art. 88 Abs. 6 GO fehlt eine ausdrückliche gesetzliche Vorschrift. Da diese Betriebe als Sondervermögen mit Sonderrechnung konzipiert sind, werden sie - zumindest wenn die Vorschriften der EBV für anwendbar erklärt wurden - hinsichtlich der Kassenkredite wie Eigenbetriebe zu behandeln sein, so daß sich auch in diesem Fall bei doppisch buchenden Kommunen unterschiedliche Bemessungsgrundlagen für die Berechnung des Höchstbetrags der Kassenkredite ergeben.

Der Argumentation des Gesetzgebers ist zwar insoweit zu folgen, als im kameralen Rechnungswesen bei der Berechnung des Höchstbetrags eine Bereinigung um innere Verrechnungen und kalkulatorische Kosten nicht vorgesehen ist und der mögliche Höchstbetrag für Kassenkredite somit auch vom Umfang der von der Kommune veranschlagten kalkulatorischen Kosten beeinflusst wird. Umgekehrt darf jedoch nicht übersehen werden, daß einzelne in der doppelten kommunalen Buchführung im Ergebnishaushalt veranschlagte Erträge, wie z.B. die Erträge aus der Auflösung von Sonderposten, Rückstellungen oder passiven Rechnungsabgrenzungsposten, keine Einnahmen im Sinne der Kameralistik sind. Zudem wird nicht berücksichtigt, daß sich auch im zahlungswirksamen Bereich aufgrund der unterschiedlichen Rechnungsabgrenzung erhebliche betragsmäßige Unterschiede ergeben können. So sind Beträge, die im Haushaltsjahr eingehen, jedoch erst im folgenden Jahr fällig werden, nach der kameralen Rechnungsabgrenzung im Sinne des § 80 Abs. 2 KommHV als Einnahme des neuen Haus-

⁸ vgl. auch Art. 63 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 Buchstabe a GO

⁹ zur Berechnung der Einzahlungen aus laufender Verwaltungstätigkeit vgl. § 3 Abs. 1 Nrn. 1 bis 8 KommHV-Doppik - E -

¹⁰ vgl. LT-Drs. 15/6303 S. 17

haltsjahres nachzuweisen, während sie bei einer Haushaltswirtschaft nach den Grundsätzen der doppelten kommunalen Buchführung als Einzahlungen des laufenden Haushaltsjahres zu veranschlagen und zu buchen sind.

3.6 Bewertung des kommunalen Vermögens und der Schulden

Art. 74 Abs. 4 GO ist die Grundlage für die Bewertung des kommunalen Vermögens und der Schulden. Danach sind Vermögensgegenstände mit den um Abschreibungen verminderten Anschaffungs- oder Herstellungskosten, Verbindlichkeiten zu ihrem Rückzahlungsbetrag und Rückstellungen nur in Höhe des Betrags anzusetzen, der nach sachgerechter Beurteilung notwendig ist.

Trotz der Orientierung an handelsrechtlichen Bestimmungen enthält Art. 74 Abs. 4 GO mit dem Begriff der „**sachgerechten Beurteilung**“ einen kommunal- und handelsrechtlich bisher unbekanntem unbestimmten Rechtsbegriff, der weder gesetzlich noch in der amtlichen Begründung näher erläutert ist und somit der Auslegung bedarf.

Die Vorschrift legt - dem Grundsatz der vorsichtigen Bewertung folgend - für die Bewertung den Vorrang der Anschaffungs- oder Herstellungskosten fest. Die Anschaffungskosten sind grundsätzlich Bewertungsmaßstab für den Erwerb eines bereits vorhandenen Vermögensgegenstandes, die Herstellungskosten sind Bewertungsmaßstab für die von der Kommune selbst erstellten Vermögensgegenstände. Beide Begriffe werden haushaltsrechtlich in § 77 KommHV-Doppik - E - definiert.

Die Definition der Anschaffungskosten stimmt mit § 255 Abs. 1 HGB überein. Danach sind Anschaffungskosten die Aufwendungen, die geleistet werden, um einen Vermögensgegenstand zu erwerben und ihn in einen betriebsbereiten Zustand zu versetzen, soweit sie dem Vermögensgegenstand einzeln zugeordnet werden können. Zu den Anschaffungskosten gehören auch die Nebenkosten sowie nachträgliche Anschaffungskosten. Minderungen des Anschaffungspreises sind abzusetzen (§ 77 Abs. 2 KommHV-Doppik - E -).

Demgegenüber weicht die Definition der Herstellungskosten von den handelsrechtlichen Regelungen ab. Herstellungskosten sind nach § 77 Abs. 3 KommHV-Doppik - E - die Aufwendungen, die durch den Verbrauch von Gütern und die Inanspruchnahme von Diensten für die Herstellung eines Vermögensgegenstandes, seine Erweiterung oder für eine über seinen ursprünglichen Zustand hinausgehende wesentliche Verbesserung entstehen. Dazu gehören die Materialkosten, die Fertigungskosten und die Sonderkosten der Fertigung. Bei der Berechnung der Herstellungskosten dürfen auch angemessene Teile der notwendigen Materialgemeinkosten, der notwendigen Fertigungsgemeinkosten und des Wertverzehr des Anlagevermögens, soweit er durch die Fertigung veranlaßt ist, eingerechnet werden. Zinsen für Fremdkapital gehören nicht zu den Herstellungskosten. Zinsen für Fremdkapital, das zur Finanzierung der Herstellung eines Vermögensgegenstandes verwendet wird, dürfen als Herstellungskosten angesetzt werden, soweit sie auf den Zeitraum der Herstellung entfallen (§ 77 Abs. 4 KommHV-Doppik - E -).

Das handelsrechtliche Bewertungswahlrecht für Kosten der allgemeinen Verwaltung und Aufwendungen für soziale Einrichtungen des Betriebs, für freiwillige soziale Leistungen und für betriebliche Altersversorgung nach § 255 Abs. 2 Satz 4 HGB wurde haushaltsrechtlich nicht übernommen, weshalb die genannten Kosten nicht als Herstellungskosten aktiviert werden dürfen. Der haushaltsrechtliche Herstellungskostenbegriff unterscheidet sich daher vom Han-

dels- und Steuerrecht.¹¹ Auf der Grundlage handels- oder steuerrechtlicher Regelungen erstellte Bewertungen können daher haushaltsrechtlich nicht ungeprüft übernommen werden.

3.7 Bildung von Rücklagen und Rückstellungen

Nach Art. 76 GO in der bis zum 31.12.2006 geltenden Fassung hatten die kameral buchenden Gemeinden für Zwecke des Vermögenshaushalts und zur Sicherung der Haushaltswirtschaft Rücklagen in angemessener Höhe zu bilden. Rücklagen für andere Zwecke waren zulässig. Mit dem o.g. Gesetz zur Änderung des kommunalen Haushaltsrechts vom 08.12.2006 wurde Art. 76 GO dahingehend ergänzt, daß Gemeinden bei Haushaltswirtschaft nach den Grundsätzen der doppelten kommunalen Buchführung verpflichtet sind, Überschüsse der Ergebnisrechnung, die nicht zum Ausgleich von Fehlbeträgen aus Vorjahren benötigt werden, den Rücklagen zuzuführen (Art. 76 Abs. 1 Satz 2 GO n.F.) und für ungewisse Verbindlichkeiten und unterlassene Aufwendungen für Instandhaltung Rückstellungen zu bilden (Art. 76 Abs. 2 GO n.F.). Da sich der kameral und der doppische Rücklagenbegriff systembedingt völlig voneinander unterscheiden und Rückstellungen nur in der doppelten kommunalen Buchführung, nicht jedoch in der Kameralistik vorgesehen sind, birgt die Neufassung des Art. 76 GO die Gefahr von Mißverständnissen und Fehlinterpretationen.

3.7.1 Rücklagen in der doppelten kommunalen Buchführung

In der doppelten kommunalen Buchführung sind auf der Passivseite der Bilanz unter der Eigenkapitalposition als Rücklagen die Allgemeine Rücklage (Nettoposition), die Rücklage aus nicht ertragswirksam aufzulösenden Zuwendungen und Ergebnissrücklagen auszuweisen.¹² Dagegen sind kameral Rücklagen Geldbestände der Gemeinde, die aus der Haushaltswirtschaft ausgeschieden und zur künftigen Verwendung zurückgelegt und verwaltet werden.¹³ Im Sinne der kommunalen Doppik handelt es sich dabei um Vermögen, das auf der Aktivseite der Vermögensrechnung (Bilanz) auszuweisen ist.

3.7.2 Rückstellungen

Art. 76 Abs. 2 GO n.F. verpflichtet die Gemeinden, für ungewisse Verbindlichkeiten und unterlassene Aufwendungen für Instandhaltung Rückstellungen zu bilden. Nach derzeitigem Stand sind gemäß § 74 KommHV-Doppik - E -¹⁴ für

- die Erfüllung von Pensionsverpflichtungen aufgrund beamtenrechtlicher oder vertraglicher Ansprüche,
- Lohn- und Gehaltszahlung für Zeiten der Freistellung von der Arbeit im Rahmen von Altersteilzeitarbeit und ähnlichen Maßnahmen,
- Zwecke des Umweltschutzes (z.B. Rekultivierung und Nachsorge geschlossener Abfalldeponien, Sanierung von Altlasten),

¹¹ zum steuerrechtlichen Herstellungskostenbegriff vgl. R 6.3 EStR

¹² vgl. §§ 23, 85 Abs. 3 KommHV-Doppik - E -

¹³ vgl. Schreml/Bauer/Westner, Kommunales Haushalts- und Wirtschaftsrecht in Bayern, Erl. 1 zu Art. 76 GO

¹⁴ vgl. auch Art. 123 Abs. 1 Satz 2 Nr. 5 GO

- ungewisse Verbindlichkeiten im Rahmen des Finanzausgleichs und von Steuerschuldverhältnissen auch im Rahmen von Betrieben gewerblicher Art,
- drohende Verpflichtungen aus Bürgschaften, Gewährleistungen und verwandten Rechtsgeschäften sowie anhängigen Gerichts- und Widerspruchsverfahren,
- im Haushaltsjahr unterlassene, am Abschlußtag einzeln bestimmte und wertmäßig beziferte Instandhaltungsmaßnahmen, die im folgenden Haushaltsjahr nachgeholt werden,

in jedem Fall Rückstellungen zu bilden.

Daneben müssen auch Rückstellungen für andere ungewisse, auf Gesetz, Verordnung oder vertraglicher Vereinbarung beruhende Verbindlichkeiten und für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften gebildet werden, wenn diese ihre wirtschaftliche Ursache vor dem Abschlußstichtag haben, dem Grunde oder der Höhe nach zum Abschlußstichtag noch nicht genau bekannt sind und der zu leistende Betrag oder der voraussichtliche Verlust wesentlich ist. Dabei muß wahrscheinlich sein, daß die Verbindlichkeiten oder Aufwendungen künftig entstehen und zu einer Inanspruchnahme führen. Die Bildung sonstiger, durch Gesetz oder Verordnung vorgeschriebener Rückstellungen bleibt unberührt (§ 74 Abs. 1 Sätze 2 bis 4 KommHV-Doppik - E -).

Sowohl Art. 76 Abs. 2 GO als auch § 74 KommHV-Doppik - E - regeln lediglich die Bildung von Rückstellungen dem Grunde nach. Die näheren Einzelheiten zu deren Berechnung und Auflösung bleiben den noch zu erlassenden Verwaltungsvorschriften vorbehalten.

3.8 Bestandteile des kommunalen Jahresabschlusses

Der Jahresabschluß ist - wie die kamerale Jahresrechnung - das Gegenstück zum Haushaltsplan (Art. 64 GO, § 1 KommHV-Doppik - E -). Während der Haushaltsplan bei Haushaltswirtschaft nach den Grundsätzen der doppelten kommunalen Buchführung die im Haushaltsjahr voraussichtlich anfallenden Erträge, eingehenden Einzahlungen, entstehenden Aufwendungen und zu leistenden Auszahlungen sowie die Verpflichtungsermächtigungen ausweist, enthält der Jahresabschluß die tatsächlich dem Haushaltsjahr zuzurechnenden Erträge und Aufwendungen sowie die tatsächlich im Haushaltsjahr eingegangenen Einzahlungen und geleisteten Auszahlungen.

Nach Art. 102 Abs. 1 GO besteht der Jahresabschluß bei Haushaltswirtschaft nach den Grundsätzen der doppelten kommunalen Buchführung aus der Ergebnisrechnung, der Finanzrechnung, der Vermögensrechnung (Bilanz) und dem Anhang. Der Jahresabschluß ist durch einen Rechenschaftsbericht zu erläutern. Art. 102 Abs. 1 GO verpflichtet die doppisch buchenden Kommunen zwar, einen Jahresabschluß zu erstellen, und legt dessen Bestandteile fest. Die abschließenden Regelungen über Inhalt und Ausgestaltung der einzelnen Komponenten des Jahresabschlusses ergeben sich jedoch nicht aus der GO, sondern vielmehr aus den §§ 80 ff. KommHV-Doppik - E -.

Die Anforderungen an den kommunalen Jahresabschluß und dessen Umfang sind deutlich größer als bei der kameralen Jahresrechnung - nicht zuletzt, weil mit dem Anhang ein weiterer, in der kameralen Rechnungslegung bisher nicht bekannter, der Vermögensrechnung (Bilanz), der Ergebnisrechnung, der Finanzrechnung und den Teilrechnungen gleichwertiger Pflichtbestandteil des doppischen Jahresabschlusses erstellt werden muß. Dem Anhang sind zudem

ein Anlagenspiegel, ein Forderungsspiegel, ein Eigenkapitalspiegel, ein Verbindlichkeitspiegel und eine Aufstellung der übertragenen Haushaltsermächtigungen als Anlagen beizufügen (§ 86 Abs. 3 KommHV-Doppik - E -). Der Anhang dient neben der näheren Erläuterung und Ergänzung der sonstigen Jahresabschlußkomponenten gegebenenfalls auch deren Entlastung und Korrektur¹⁵ und soll das Verständnis der Adressaten des Jahresabschlusses erhöhen. Darüber hinausgehende freiwillige Angaben (z.B. Beteiligung an einer Sparkasse abgesehen vom sog. Dotationskapital, das in der Bilanz aufzuführen ist) sind - ebenso wie im Handelsrecht - zulässig, solange sie der Übersichtlichkeit und Klarheit des Anhangs nicht zuwiderlaufen.

3.9 Verlängerung der Frist zur Aufstellung der Jahresrechnung und des Jahresabschlusses

Die Erstellung der künftigen doppischen Jahresabschlüsse ist aufgrund der deutlich gestiegenen formalen und materiellen Anforderungen erheblich umfangreicher und komplexer als die Erstellung der Jahresrechnung. Um einerseits diesen höheren Zeitbedarf zu berücksichtigen und andererseits unterschiedliche Regelungen für doppisch und kameral buchende Kommunen zu vermeiden, wurde die Frist für die Aufstellung von bisher vier auf sechs Monate verlängert. Die doppischen Jahresabschlüsse und die kameralen Jahresrechnungen sind daher künftig innerhalb von sechs Monaten nach Abschluß des Haushaltsjahres und damit spätestens bis zum 30.06. des Folgejahres aufzustellen und sodann dem Gemeinderat vorzulegen (Art. 102 Abs. 2 GO).

3.10 Konsolidierter Jahresabschluß

Ein wesentliches Ziel für die Umstellung des kommunalen Haushalts- und Rechnungswesens war die Zusammenfassung des Jahresabschlusses der kommunalen Körperschaft mit den Jahresabschlüssen der ausgegliederten, von der Kommune beherrschten, rechtlich unselbständigen und selbständigen Einheiten und Gesellschaften zu einem Gesamtabschluß als Rechnungslegung über alle Aktivitäten einer Kommune.¹⁶

Der konsolidierte Jahresabschluß besteht nach § 88 KommHV-Doppik - E - aus der konsolidierten Ergebnisrechnung und der konsolidierten Vermögensrechnung. Ihm sind eine Kapitalflußrechnung (§ 89 KommHV-Doppik - E -), ein Eigenkapitalspiegel (§ 89 KommHV-Doppik - E -) und ein Konsolidierungsbericht (§ 90 KommHV-Doppik - E -) beizufügen. Die Verpflichtung, den konsolidierten Jahresabschluß durch eine Kapitalflußrechnung zu ergänzen und durch einen Konsolidierungsbericht zu erläutern, ergibt sich bereits aus Art. 102 a Abs. 3 GO. Der Konsolidierungsbericht muß auch Angaben zum nicht konsolidierten Beteiligungsbesitz enthalten (§ 90 Abs. 2 KommHV-Doppik - E -).

Art. 102 a GO ist nur von Gemeinden anzuwenden, die ihre Haushaltswirtschaft nach den Grundsätzen der doppelten kommunalen Buchführung führen. Die Aufstellung eines konsolidierten Jahresabschlusses durch kameral buchende Gemeinden ist systembedingt nicht möglich. Aus dem gleichen Grund können umgekehrt allerdings auch nur Einheiten mit kaufmännischem Rechnungswesen in den konsolidierten Jahresabschluß einbezogen werden. Dies kann in Einzelfällen zu Verwerfungen führen, da die Einbeziehung in den Konsolidierungskreis durch

¹⁵ vgl. § 86 Abs. 2 Nr. 2 KommHV-Doppik - E -

¹⁶ vgl. Anlage 1 zum IMK-Beschluss vom 21.11.2003, S. 2, und Anlage 2 zum IMK-Beschluss vom 21.11.2003, S. 31 ff.

die Wahl des Buchführungssystems unmittelbar beeinflusst und die Konsolidierungspflicht unterlaufen werden können. Letztlich bleibt abzuwarten, ob das Nebeneinander verschiedener Buchführungssysteme dauerhaft Bestand haben kann.

Art. 102 a Abs. 1 GO legt den Konsolidierungskreis fest. Danach sind mit dem Jahresabschluß der Gemeinde die Jahresabschlüsse

- der außerhalb der allgemeinen Verwaltung geführten Sondervermögen ohne eigene Rechtspersönlichkeit (z.B. Eigenbetriebe),
- der rechtlich selbständigen Organisationseinheiten und Vermögensmassen mit Nennkapital oder variablen Kapitalanteilen (z.B. Kommunalunternehmen, GmbH, Gesellschaften des bürgerlichen Rechts, Kommanditgesellschaften),
- der Zweckverbände und Verwaltungsgemeinschaften mit kaufmännischer Rechnungslegung und der gemeinsamen Kommunalunternehmen und
- der von der Gemeinde verwalteten kommunalen Stiftungen mit kaufmännischem Rechnungswesen

zu konsolidieren. Aufgabenträger, auf die die Gemeinde einen beherrschenden Einfluß hat, sind entsprechend den §§ 300 bis 309 des Handelsgesetzbuches (HGB) zu konsolidieren (Vollkonsolidierung); solche, auf die die Gemeinde einen maßgeblichen Einfluß hat, sind entsprechend den §§ 311 und 312 HGB zu konsolidieren, es sei denn, sie sind für die Vermittlung eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage von untergeordneter Bedeutung. Zweckverbände und Verwaltungsgemeinschaften mit kaufmännischer Rechnungslegung und gemeinsame Kommunalunternehmen können auch entsprechend § 310 HGB anteilmäßig konsolidiert werden. Für den Anteil an einem Zweckverband oder einer Verwaltungsgemeinschaft ist der Umlageschlüssel maßgebend (Art. 102 a Abs. 2 GO).

Die Jahresabschlüsse der Sparkassen sind nicht in den konsolidierten Gesamtabchluß einzu beziehen (Art. 102 a Abs. 1 Satz 2 GO). Der Gesetzgeber begründet dies mit dem Hinweis auf Art. 18 Abs. 5 SpkG, wonach für Sparkassen als rechtlich selbständige, gemeinnützige Anstalten des öffentlichen Rechts eine besondere Zweckbindung für den Fall der Auflösung besteht (Art. 18 Abs. 5 SpkG) und daher etwaige Liquidationserlöse aus der Auflösung von Sparkassen nicht zur allgemeinen Verlustkompensation kommunaler Haushalte zur Verfügung stehen. Beteiligungen an Sparkassen sind im übrigen nicht fungibel, d.h. handelbar. Die Konsolidierung unter Einbeziehung der Sparkassen würde vor diesem Hintergrund zu einem unrichtigen Bild der kommunalen Bilanz bezüglich des vorhandenen Eigenkapitals führen.

Der konsolidierte Jahresabschluß baut auf den Jahresabschlüssen der einzelnen Einheiten auf.¹⁷ Daher wurde die Frist zu seiner Aufstellung verlängert. Der konsolidierte Jahresabschluß ist innerhalb von zehn Monaten nach Abschluß des Haushaltsjahres und damit spätestens bis zum 30.10. des Folgejahres aufzustellen und sodann dem Gemeinderat vorzulegen (Art. 102 Abs. 2 GO). Der konsolidierte Jahresabschluß unterliegt der örtlichen und der überörtlichen Rechnungsprüfung (Art. 103 und 106 GO). Die örtliche Prüfung des konsolidierten Jahresab-

¹⁷ So sollen der Jahresabschluß und der Lagebericht eines Eigenbetriebs und eines Kommunalunternehmens spätestens innerhalb von neun Monaten nach Schluß des Wirtschaftsjahres durch einen sachverständigen Prüfer (Abschlußprüfer) geprüft sein (Art. 107 Abs. 1 GO).

schlusses ist innerhalb von 18 Monaten nach Abschluß des Haushaltsjahres durchzuführen (Art. 103 Abs. 4 GO).

Nach Durchführung der örtlichen Prüfung des konsolidierten Jahresabschlusses (Art. 103 GO) und Aufklärung etwaiger Unstimmigkeiten stellt der Gemeinderat alsbald, jedoch in der Regel bis zum 31. Dezember des auf das Haushaltsjahr folgenden übernächsten Jahres den konsolidierten Jahresabschluß in öffentlicher Sitzung fest und beschließt über die Entlastung (Art. 102 Abs. 3 Sätze 1 und 2 GO).

Nach § 99 Abs. 1 Satz 1 KommHV-Doppik - E - ist ein konsolidierter Jahresabschluß erstmals ab dem fünften Haushaltsjahr, das dem Haushaltsjahr der Einführung der Haushaltswirtschaft nach den Grundsätzen der doppelten Buchführung durch die Kommune folgt, nicht jedoch vor dem 1. Januar 2012 aufzustellen. Die Rechtsaufsichtsbehörde kann auf Antrag für die Jahresabschlüsse nach Art. 102 a Abs. 1 Nr. 2 GO einen späteren Zeitpunkt bestimmen, wenn eine vollständige Konsolidierung noch nicht möglich ist. Der erforderliche Überblick über die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage muß auf andere Weise sichergestellt werden (§ 99 Abs. 1 Sätze 2 und 3 KommHV-Doppik - E -). Diese Frist soll einerseits eine möglichst zeitnahe Konsolidierung sicherstellen, andererseits den Kommunen in dieser äußerst komplexen Materie die nötige Flexibilität ermöglichen.

3.11 Örtliche und überörtliche Rechnungsprüfung

Durch die Gesetzesänderung zum 01.01.2007 wurde die Zuständigkeit für die örtliche und überörtliche Rechnungsprüfung nicht geändert. So wird die örtliche Rechnungsprüfung wie bisher vom Gemeinderat oder von einem Rechnungsprüfungsausschuß, die überörtliche Rechnungsprüfung bei den Mitgliedern des Bayerischen Kommunalen Prüfungsverbandes durch diesen, bei den übrigen Gemeinden durch die staatlichen Rechnungsprüfungsstellen der Landratsämter durchgeführt. Auch die Regelungen über die Zuziehung der kommunalen Rechnungsprüfungsämter im Rahmen der örtlichen Rechnungsprüfung blieben unverändert. Bei einer Haushaltswirtschaft nach den Grundsätzen der doppelten kommunalen Buchführung ergeben sich also keine neuen Prüfungszuständigkeiten und Prüfungspflichten; insbesondere sind eine mit den Regelungen der Art. 107 GO und §§ 316 ff. HGB vergleichbare Abschlußprüfung und die Erteilung eines Bestätigungsvermerks gesetzlich nicht vorgesehen.

Gegenstand der örtlichen und überörtlichen Rechnungsprüfung sind die Eröffnungsbilanz und der Jahresabschluß. Die örtliche Rechnungsprüfung des Jahresabschlusses ist wie bisher innerhalb von zwölf Monaten, die des konsolidierten Jahresabschlusses innerhalb von 18 Monaten nach Abschluß des Haushaltsjahres durchzuführen (Art. 103 GO). Die Durchführung der örtlichen Rechnungsprüfung ist unter anderem Voraussetzung für die Feststellung des Jahresabschlusses nach Art. 102 Abs. 3 GO. Nachdem die Feststellung bedeutet, daß sich der Gemeinderat das von der Verwaltung vorgelegte Zahlenwerk zu eigen macht, muß sichergestellt sein, daß Fehler im Rechenwerk möglichst vollständig entdeckt und bereinigt werden. Die kommunalen Rechnungsprüfungsorgane teilen hier das Schicksal aller am Umstellungsprozeß Beteiligten, sich an ein neues Haushalts- und Rechnungswesen mit bislang wenig vertrauten Komponenten und nicht zuletzt an neue Begrifflichkeiten gewöhnen zu müssen.

Erfahrungen aus der handelsrechtlichen Abschlußprüfung kaufmännischer Jahresabschlüsse sind nur in begrenztem Umfang auf die Prüfung der kommunalen Eröffnungsbilanzen und Jahresabschlüsse übertragbar. Ziel und Inhalt der kommunalen Rechnungsprüfung und der handelsrechtlichen Abschlußprüfung unterscheiden sich erheblich. Die kommunale Rechnungs-

prüfung ist in ihrer historischen Entwicklung als umfassende Finanzkontrolle zu verstehen, die sich auf das gesamte gemeindliche Handeln bezieht. Auch wenn die Einführung der doppelten kommunalen Buchführung die Anpassung der Rechnungsprüfung an die doppelten Anforderungen notwendig macht, ändert dies grundsätzlich nichts an dieser vom Gesetzgeber vorgegebenen Zielsetzung. Die klassische handelsrechtliche Abschlußprüfung deckt dagegen als eine Gesetz-, Ordnungs- und Satzungsmäßigkeitsprüfung lediglich einen Teilbereich der kommunalen Rechnungsprüfung ab.¹⁸ Sie befaßt sich schwerpunktmäßig mit Fragen der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage und mit dem Lagebericht von Unternehmen sowie der Ordnungsmäßigkeit der Geschäftsführung und ist insbesondere auf den Eigentümer- und Gläubigerschutz ausgerichtet. Materielle Prüfungen bestimmter Bereiche, wie z.B. der Bauausgaben oder des Vollzugs des Besoldungs- und Tarifrechts, sind ebenso wie Wirtschaftlichkeitsprüfungen und die Aufdeckung von Verstößen, die nicht im Zusammenhang mit der Rechnungslegung stehen, grundsätzlich nicht Gegenstand der handelsrechtlichen Abschlußprüfung. Handelsrechtliche Prüfungsgrundsätze können für die Entwicklung der kommunalen Rechnungsprüfung wertvolle Anhaltspunkte bieten, sind aber an die kommunalen Besonderheiten und die Erfordernisse der öffentlichen Finanzkontrolle anzupassen. Der Einsatz möglichst effektiver und effizienter stichprobenbasierter Prüfungsmethoden gewinnt dabei deutlich an Bedeutung. Die Adaption des die handelsrechtliche Abschlußprüfung prägenden risikoorientierten Prüfungsansatzes unter Einsatz auch mathematisch-statistischer Methoden ist unerlässlich, wobei es einen gangbaren Weg zwischen einer möglichst umfassenden, materiell ausgerichteten öffentlichen Finanzkontrolle und einem wirtschaftlich vertretbaren Prüfungsumfang zu finden gilt.

Der Prüfung der Eröffnungsbilanz kommt besondere Bedeutung zu. Die Ansätze der Eröffnungsbilanz sind nicht nur eine Stichtagsbetrachtung zum Eröffnungsbilanzstichtag, die erstmalig eine umfassende Darstellung des kommunalen Vermögens und der Schulden ermöglicht; sie beeinflussen vielmehr in erheblichem Ausmaß die Haushaltswirtschaft künftiger Haushaltsjahre. Hervorzuheben sind insbesondere die aus der Erstbewertung resultierenden Abschreibungen als Belastung künftiger Haushaltsjahre. Die Prüfung umfaßt sämtliche mit dem Umstellungsprozeß verbundenen Verfahrensschritte und Tätigkeiten, wie z.B. die Durchführung der Erstinventur und die örtlichen Inventur- und Bewertungsrichtlinien. Allein vor diesem Hintergrund ist eine fundierte Kenntnis der Rechtsgrundlagen im allgemeinen und der Ausweis-, Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden im besonderen nicht zuletzt zur Verhinderung aus kommunaler Sicht unerwünschter bilanzpolitischer Maßnahmen erforderlich.

Das neue doppelte kommunale Rechnungswesen ist umfangreicher und komplexer als das kamerale. Dadurch steigen zum einen die Anforderungen an die kommunale Rechnungsprüfung; zum anderen entsteht ein zusätzlicher Prüfungsbedarf, der zeitlich und personell aufgefangen werden muß. Dies dürfte insbesondere die ehrenamtlichen Gemeinderatsmitglieder in den Rechnungsprüfungsausschüssen vor Probleme stellen. Für die örtliche Rechnungsprüfung kann es sich in begründeten Einzelfällen, insbesondere in der Umstellungsphase, anbieten, zur Prüfung der Eröffnungsbilanz, der Jahresabschlüsse und des konsolidierten Jahresabschlusses Sachverständige zuzuziehen (Art. 103 Abs. 3 Satz 1 GO). Die Zuziehung von Sachverständigen kann sich nach dem Willen des Gesetzgebers jedoch nur auf eine zeitlich befristete Übergangszeit erstrecken und ist keine dauerhafte Lösung. Der Gesetzgeber hat die örtliche Rechnungsprüfung bewußt als Ausfluß der kommunalen Selbstverwaltung in die Hand der demokratisch legitimierten Vertreter gelegt, die insofern auch die Verantwortung für ihre ordnungsgemäße Erledigung tragen. Daher kann die Rechnungsprüfung als Teil der Selbstkontrolle der Verwaltung nicht auf Dauer faktisch an private Dritte abgegeben werden. Dies erschiene im übrigen auch im Hinblick auf die generelle Bestimmung zur Überwachung der Ge-

¹⁸ vgl. auch die klarstellende Ergänzung in der Überschrift zu Art. 107 GO

meindeverwaltung durch den Gemeinderat in Art. 30 Abs. 3 GO problematisch. In diesem Zusammenhang ist darauf hinzuweisen, daß auch in der Rechnungsprüfung verschiedene Formen der kommunalen Zusammenarbeit denkbar sind.

4. Ausblick

Das Gesetz zur Änderung des kommunalen Haushaltsrechts vom 08.12.2006 (GVBI S. 975) ist die gesetzliche Grundlage für die Einführung einer doppelten kommunalen Buchführung in Bayern und macht Ausnahmegenehmigungen nach Art. 117 a GO überflüssig. Die bayerischen Kommunen sind jedoch nicht zur Einführung der doppelten kommunalen Buchführung verpflichtet. Der Freistaat Bayern hat vielmehr ein zunächst unbefristetes Wahlrecht zwischen dem bisherigen kameralen und einem doppischen System zugelassen.

Einschränkend ist jedoch zu berücksichtigen, daß unterhalb der Ebene des formellen Gesetzes für die Einführung der doppelten kommunalen Buchführung derzeit noch keine Rechtsgrundlagen bestehen¹⁹ und somit auch nach Inkrafttreten des o.g. Gesetzes zur Änderung des kommunalen Haushaltsrechts vom 08.12.2006 keine abschließende Rechtssicherheit gegeben ist. Mit dem Erlaß der KommHV-Doppik, der Verwaltungsvorschriften hierzu, eines verbindlichen Konten- und Produktrahmens und verbindlicher Muster ist erst im Laufe des Jahres 2007 zu rechnen. Dies kann bei umstellungswilligen Kommunen zu einem Mehraufwand führen, da das Risiko besteht, daß (Vor-)Arbeiten durchgeführt werden, deren Ergebnisse nicht mit späteren Regelungen übereinstimmen.

Das neue kommunale Haushalts- und Rechnungswesen ist im Vergleich zur Kameralistik deutlich umfangreicher und aufgrund der kommunalspezifischen Ausgestaltung auch nur eingeschränkt mit einem klassischen doppischen Rechnungswesen vergleichbar. Die Auswirkungen dieses komplexeren Rechnungswesens auf die Aufbau- und Ablauforganisation sowie den Personalbedarf sind derzeit zwar noch nicht abschließend geklärt, sollten jedoch im Entscheidungsprozeß von den Kommunen berücksichtigt werden. Allein aufgrund der höheren formalen Anforderungen ist allerdings bereits jetzt absehbar, daß es sich nicht nur um einen einmaligen, auf die Umstellungsphase beschränkten, sondern um einen dauerhaften (Mehr-)Aufwand handelt. Nach den ersten im Rahmen unserer Prüfungs- und Beratungstätigkeit gewonnenen Erfahrungen zeigt sich, daß ohne fachlich qualifiziertes **eigenes** Personal weder die Umstellung bewältigt noch der laufende Betrieb sichergestellt werden kann. Ein verbindliches Schulungs- und Fortbildungskonzept ist unseres Erachtens unbedingte Voraussetzung eines Umstellungsprozesses.

¹⁹ Stand April 2007

GO a.F.	GO n.F.
<p style="text-align: center;">GO a.F.</p> <p style="text-align: center;">Art. 61</p> <p style="text-align: center;">Allgemeine Haushaltsgrundsätze</p> <p>(1) ¹ Die Gemeinde hat ihre Haushaltswirtschaft so zu planen und zu führen, dass die stetige Erfüllung ihrer Aufgaben gesichert ist. ² Dabei ist den Erfordernissen des gesamtwirtschaftlichen Gleichgewichts und dem § 51a des Haushaltsgrundsatzgesetzes Rechnung zu tragen, insbesondere der Verantwortung zur Einhaltung der Bestimmungen in Art. 104 des Vertrages zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft und des europäischen Stabilitäts- und Wachstumspaktes nachzukommen.</p> <p>(2) ¹ Die Haushaltswirtschaft ist sparsam und wirtschaftlich zu planen und zu führen. ² Aufgaben sollen in geeigneten Fällen daraufhin untersucht werden, ob und in welchem Umfang sie durch nichtkommunale Stellen, insbesondere durch private Dritte oder unter Heranziehung Dritter, mindestens ebenso gut erledigt werden können.</p> <p>(3) ¹ Bei der Führung der Haushaltswirtschaft hat die Gemeinde finanzielle Risiken zu minimieren. ² Ein erhöhtes Risiko liegt vor, wenn besondere Umstände, vor allem ein grobes Missverhältnis bei der Risikoverteilung zu Lasten der Gemeinde, die Gefahr eines erheblichen Vermögensschadens begründen.</p>	<p style="text-align: center;">GO n.F.</p> <p style="text-align: center;">Art. 61</p> <p style="text-align: center;">Allgemeine Haushaltsgrundsätze</p> <p>(1) ¹ Die Gemeinde hat ihre Haushaltswirtschaft so zu planen und zu führen, dass die stetige Erfüllung ihrer Aufgaben gesichert ist. ² <i>Die dauernde Leistungsfähigkeit der Gemeinde ist sicherzustellen, eine Überschuldung ist zu vermeiden.</i> ³ Dabei ist den Erfordernissen des gesamtwirtschaftlichen Gleichgewichts und dem § 51a des Haushaltsgrundsatzgesetzes Rechnung zu tragen, insbesondere der Verantwortung zur Einhaltung der Bestimmungen in Art. 104 des Vertrages zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft und des europäischen Stabilitäts- und Wachstumspaktes nachzukommen.</p> <p>(2) ¹ Die Haushaltswirtschaft ist sparsam und wirtschaftlich zu planen und zu führen. ² Aufgaben sollen in geeigneten Fällen daraufhin untersucht werden, ob und in welchem Umfang sie durch nichtkommunale Stellen, insbesondere durch private Dritte oder unter Heranziehung Dritter, mindestens ebenso gut erledigt werden können.</p> <p>(3) ¹ Bei der Führung der Haushaltswirtschaft hat die Gemeinde finanzielle Risiken zu minimieren. ² Ein erhöhtes Risiko liegt vor, wenn besondere Umstände, vor allem ein grobes Missverhältnis bei der Risikoverteilung zu Lasten der Gemeinde, die Gefahr eines erheblichen Vermögensschadens begründen.</p> <p><i>(4) Die Haushaltswirtschaft ist nach den Grundsätzen der doppelten kommunalen Buchführung oder nach den Grundsätzen der Kameralistik zu führen.</i></p>

<p style="text-align: center;">GO a.F.</p> <p style="text-align: center;">Art. 63 Haushaltssatzung</p> <p>(1) ¹ Die Gemeinde hat für jedes Haushaltsjahr eine Haushaltssatzung zu erlassen. ² Die Haushaltssatzung kann Festsetzungen für zwei Haushaltsjahre, nach Jahren getrennt, enthalten.</p> <p>(2) ¹ Die Haushaltssatzung enthält die Festsetzung</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. des Haushaltsplans unter Angabe des Gesamtbetrags der Einnahmen und der Ausgaben des Haushaltsjahres, <p>2. des Gesamtbetrags der vorgesehenen Kreditaufnahmen für Investitionen und Investitionsförderungsmaßnahmen (Kreditermächtigungen),</p> <ol style="list-style-type: none"> 3. des Gesamtbetrags der vorgesehenen Ermächtigungen zum Eingehen von Verpflichtungen, die künftige Haushaltsjahre mit Ausgaben für Investitionen und Investitionsförderungsmaßnahmen belasten (Verpflichtungsermächtigungen), 4. der Abgabesätze, die für jedes Haushaltsjahr neu festzusetzen sind, 5. des Höchstbetrags der Kassenkredite. <p>² Die Angaben nach Satz 1 Nrn. 2, 3 und 5 sind getrennt für das Haushaltswesen der Gemeinde und die Wirtschaftsführung von Eigenbetrieben zu machen. ³ Die Haushaltssatzung kann weitere Vorschriften enthalten, die sich auf die Einnahmen und Ausgaben und den Stellenplan des Haushaltsjahres beziehen.</p> <p>(3) Die Haushaltssatzung tritt mit Beginn des Haushaltsjahres in Kraft und gilt für das Haushaltsjahr.</p> <p>(4) Haushaltsjahr ist das Kalenderjahr, soweit für einzelne Bereiche durch Gesetz oder Rechtsverordnung nichts anderes bestimmt ist.</p>	<p style="text-align: center;">GO n.F.</p> <p style="text-align: center;">Art. 63 Haushaltssatzung</p> <p>(1) ¹ Die Gemeinde hat für jedes Haushaltsjahr eine Haushaltssatzung zu erlassen. ² Die Haushaltssatzung kann Festsetzungen für zwei Haushaltsjahre, nach Jahren getrennt, enthalten.</p> <p>(2) ¹ Die Haushaltssatzung enthält die Festsetzung</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. <i>des Haushaltsplans unter Angabe des Gesamtbetrags der Erträge und Aufwendungen des Haushaltsjahres sowie des sich daraus ergebenden Saldos des Ergebnishaushalts, des Gesamtbetrags der Einzahlungen und Auszahlungen aus laufender Verwaltungstätigkeit, aus der Investitionstätigkeit und aus der Finanzierungstätigkeit des Haushaltsjahres sowie des sich daraus ergebenden Saldos des Finanzhaushalts bei Haushaltswirtschaft nach den Grundsätzen der doppelten kommunalen Buchführung, des Gesamtbetrags der Einnahmen und Ausgaben des Haushaltsjahres bei Haushaltswirtschaft nach den Grundsätzen der Kameralistik,</i> 2. des Gesamtbetrags der vorgesehenen Kreditaufnahmen für Investitionen und Investitionsförderungsmaßnahmen (Kreditermächtigungen), 3. des Gesamtbetrags der vorgesehenen Ermächtigungen zum Eingehen von Verpflichtungen, die künftige Haushaltsjahre mit <i>Auszahlungen beziehungsweise</i> Ausgaben für Investitionen und Investitionsförderungsmaßnahmen belasten (Verpflichtungsermächtigungen), 4. der Abgabesätze, die für jedes Haushaltsjahr neu festzusetzen sind, 5. des Höchstbetrags der Kassenkredite. <p>² Die Angaben nach Satz 1 Nrn. 2, 3 und 5 sind getrennt für das Haushaltswesen der Gemeinde und die Wirtschaftsführung von Eigenbetrieben zu machen. ³ Die Haushaltssatzung kann weitere Vorschriften enthalten, die sich auf die <i>Erträge und Einzahlungen sowie Aufwendungen und Auszahlungen beziehungsweise auf die</i> Einnahmen und Ausgaben und den Stellenplan des Haushaltsjahres beziehen.</p> <p>(3) Die Haushaltssatzung tritt mit Beginn des Haushaltsjahres in Kraft und gilt für das Haushaltsjahr.</p> <p>(4) Haushaltsjahr ist das Kalenderjahr, soweit für einzelne Bereiche durch Gesetz oder Rechtsverordnung nichts anderes bestimmt ist.</p>
---	---

GO a.F.	GO n.F.
<p style="text-align: center;">Art. 64 Haushaltsplan</p> <p>(1) ¹ Der Haushaltsplan enthält alle im Haushaltsjahr für die Erfüllung der Aufgaben der Gemeinde</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. zu erwartenden Einnahmen, 2. voraussichtlich zu leistenden Ausgaben und 3. voraussichtlich benötigten Verpflichtungsermächtigungen. <p>² Die Vorschriften über die Einnahmen, Ausgaben und Verpflichtungsermächtigungen der Eigenbetriebe der Gemeinde bleiben unberührt.</p> <p>(2) ¹ Der Haushaltsplan ist in einen Verwaltungshaushalt und einen Vermögenshaushalt zu gliedern. ² Der Stellenplan für die Beamten und Angestellten der Gemeinde ist Teil des Haushaltsplans. ³ Die bei der Sparkasse beschäftigten Beamten und Angestellten sind in diesem Stellenplan nicht auszuweisen, wenn und soweit nach Sparkassenrecht ein verbindlicher Stellenplan aufzustellen ist.</p> <p>(3) ¹ Der Haushaltsplan muss ausgeglichen sein. ² Er ist Grundlage für die Haushaltswirtschaft der Gemeinde und nach Maßgabe dieses Gesetzes und der auf Grund dieses Gesetzes erlassenen Vorschriften für die Haushaltsführung verbindlich. ³ Ansprüche und Verbindlichkeiten Dritter werden durch ihn weder begründet noch aufgehoben.</p>	<p style="text-align: center;">Art. 64 Haushaltsplan</p> <p>(1) ¹ Der Haushaltsplan enthält alle im Haushaltsjahr für die Erfüllung der Aufgaben der Gemeinde voraussichtlich</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. anfallenden Erträge, eingehenden Einzahlungen, entstehenden Aufwendungen sowie zu leistenden Auszahlungen bei Haushaltswirtschaft nach den Grundsätzen der doppelten kommunalen Buchführung, 2. zu erwartenden Einnahmen und zu leistenden Ausgaben bei Haushaltswirtschaft nach den Grundsätzen der Kameralistik, 3. benötigten Verpflichtungsermächtigungen. <p>² Die Vorschriften über die Einzahlungen und Auszahlungen sowie Erträge und Aufwendungen beziehungsweise Einnahmen, Ausgaben und Verpflichtungsermächtigungen der Eigenbetriebe der Gemeinde bleiben unberührt.</p> <p>(2) ¹ Der Haushaltsplan ist bei Haushaltswirtschaft nach den Grundsätzen der doppelten kommunalen Buchführung in einen Ergebnishaushalt und einen Finanzhaushalt, bei Haushaltswirtschaft nach den Grundsätzen der Kameralistik in einen Verwaltungshaushalt und einen Vermögenshaushalt zu gliedern. ² Der Stellenplan für die Beamten und Angestellten der Gemeinde ist Teil des Haushaltsplans. ³ Die bei der Sparkasse beschäftigten Beamten und Angestellten sind in diesem Stellenplan nicht auszuweisen, wenn und soweit nach Sparkassenrecht ein verbindlicher Stellenplan aufzustellen ist.</p> <p>(3) ¹ Der Haushaltsplan muss ausgeglichen sein. ² Er ist Grundlage für die Haushaltswirtschaft der Gemeinde und nach Maßgabe dieses Gesetzes und der auf Grund dieses Gesetzes erlassenen Vorschriften für die Haushaltsführung verbindlich. ³ Ansprüche und Verbindlichkeiten Dritter werden durch ihn weder begründet noch aufgehoben.</p>

GO a.F.	GO n.F.
<p data-bbox="337 436 386 709">Art. 66 Überplanmäßige und außerplanmäßige Ausgaben</p> <p data-bbox="407 1079 480 1967">(1) ¹ Überplanmäßige und außerplanmäßige Ausgaben sind nur zulässig, wenn sie unab- weisbar sind und die Deckung gewährleistet ist. ² Sind sie erheblich, sind sie vom Gemein- derat zu beschließen.</p> <p data-bbox="505 1079 553 1967">(2) Absatz 1 findet entsprechende Anwendung auf Maßnahmen, durch die im Haushaltsplan nicht vorgesehene Verbindlichkeiten der Gemeinde entstehen können.</p> <p data-bbox="578 1633 602 1967">(3) Art. 68 Abs. 2 bleibt unberührt.</p> <p data-bbox="626 1079 724 1967">(4) ¹ Für Investitionen, die im folgenden Jahr fortgesetzt werden, sind überplanmäßige Aus- gaben in nicht erheblichem Umfang auch dann zulässig, wenn ihre Deckung im laufenden Jahr nur durch Erläss einer Nachtragshaushaltssatzung möglich wäre, die Deckung aber im folgenden Jahr gewährleistet ist. ² Hierüber entscheidet der Gemeinderat.</p> <p data-bbox="773 1276 797 1967">(5) Der Gemeinderat kann Richtlinien über die Abgrenzungen aufstellen.</p>	<p data-bbox="337 436 386 709">Art. 66 Planabweichungen</p> <p data-bbox="407 174 480 1060">(1) ¹ Überplanmäßige und außerplanmäßige Aufwendungen und Auszahlungen bezie- hungsweise Ausgaben sind nur zulässig, wenn sie unabweisbar sind und die Deckung ge- währleistet ist. ² Sind sie erheblich, sind sie vom Gemeinderat zu beschließen.</p> <p data-bbox="505 174 553 1060">(2) Absatz 1 findet entsprechende Anwendung auf Maßnahmen, durch die im Haushaltsplan nicht vorgesehene Verpflichtungen zu Leistungen der Gemeinde entstehen können.</p> <p data-bbox="578 726 602 1060">(3) Art. 68 Abs. 2 bleibt unberührt.</p> <p data-bbox="626 174 748 1060">(4) ¹ Für Investitionen, die im folgenden Jahr fortgesetzt werden, sind überplanmäßige Auf- wendungen und Auszahlungen beziehungsweise Ausgaben in nicht erheblichem Umfang auch dann zulässig, wenn ihre Deckung im laufenden Jahr nur durch Erläss einer Nach- tragshaushaltssatzung möglich wäre, die Deckung aber im folgenden Jahr gewährleistet ist. ² Hierüber entscheidet der Gemeinderat.</p> <p data-bbox="773 369 797 1060">(5) Der Gemeinderat kann Richtlinien über die Abgrenzungen aufstellen.</p>

GO a.F.	GO n.F.
<p style="text-align: center;">Art. 67 Verpflichtungsermächtigungen</p> <p>(1) Verpflichtungen zur Leistung von Ausgaben für Investitionen und Investitionsförderungsmaßnahmen in künftigen Jahren dürfen nur eingegangen werden, wenn der Haushaltsplan hierzu ermächtigt.</p> <p>(2) Die Verpflichtungsermächtigungen dürfen in der Regel zu Lasten der dem Haushaltsjahr folgenden drei Jahre vorgesehen werden, in Ausnahmefällen bis zum Abschluss einer Maßnahme; sie sind nur zulässig, wenn durch sie der Ausgleich künftiger Haushalte nicht gefährdet wird.</p> <p>(3) Die Verpflichtungsermächtigungen gelten bis zum Ende des Haushaltsjahres und, wenn die Haushaltssatzung für das folgende Haushaltsjahr nicht rechtzeitig amtlich bekannt gemacht wird, bis zum Erlass dieser Haushaltssatzung.</p> <p>(4) Der Gesamtbetrag der Verpflichtungsermächtigungen bedarf im Rahmen der Haushaltssatzung der Genehmigung, wenn in den Jahren, zu deren Lasten sie vorgesehen sind, Kreditaufnahmen geplant sind.</p>	<p style="text-align: center;">Art. 67 Verpflichtungsermächtigungen</p> <p>(1) Verpflichtungen zur Leistung von <i>Auszahlungen beziehungsweise</i> Ausgaben für Investitionen und Investitionsförderungsmaßnahmen in künftigen Jahren dürfen <i>unbeschadet des Abs. 5</i> nur eingegangen werden, wenn der Haushaltsplan hierzu ermächtigt.</p> <p>(2) Die Verpflichtungsermächtigungen dürfen in der Regel zu Lasten der dem Haushaltsjahr folgenden drei Jahre vorgesehen werden, in Ausnahmefällen bis zum Abschluss einer Maßnahme; sie sind nur zulässig, wenn durch sie der Ausgleich künftiger Haushalte nicht gefährdet wird.</p> <p>(3) Die Verpflichtungsermächtigungen gelten bis zum Ende des Haushaltsjahres und, wenn die Haushaltssatzung für das folgende Haushaltsjahr nicht rechtzeitig amtlich bekannt gemacht wird, bis zum Erlass dieser Haushaltssatzung.</p> <p>(4) Der Gesamtbetrag der Verpflichtungsermächtigungen bedarf im Rahmen der Haushaltssatzung der Genehmigung, wenn in den Jahren, zu deren Lasten sie vorgesehen sind, Kreditaufnahmen geplant sind.</p> <p><i>(5) ¹ Verpflichtungen im Sinn des Abs. 1 dürfen überplanmäßig oder außerplanmäßig eingegangen werden, wenn ein dringendes Bedürfnis besteht und der in der Haushaltssatzung festgesetzte Gesamtbetrag der Verpflichtungsermächtigungen nicht überschritten wird. ² Art. 66 Abs. 1 Satz 2 gilt entsprechend.</i></p>

GO a.F.	GO n.F.
<p style="text-align: center;">GO a.F.</p> <p style="text-align: center;">Art. 68</p> <p style="text-align: center;">Nachtragshaushaltssatzungen</p> <p>(1) ¹ Die Haushaltssatzung kann nur bis zum Ablauf des Haushaltsjahres durch Nachtragshaushaltssatzung geändert werden. ² Für die Nachtragshaushaltssatzung gelten die Vorschriften für die Haushaltssatzung entsprechend.</p> <p>(2) Die Gemeinde hat unverzüglich eine Nachtragshaushaltssatzung zu erlassen, wenn</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. sich zeigt, dass trotz Ausnutzung jeder Sparmöglichkeit ein Fehlbetrag entstehen wird und der Haushaltsausgleich nur durch eine Änderung der Haushaltssatzung erreicht werden kann, 2. bisher nicht veranschlagte oder zusätzliche Ausgaben bei einzelnen Haushaltsstellen in einem in Verhältnis zu den Gesamtausgaben erheblichen Umfang geleistet werden müssen, 3. Ausgaben des Vermögenshaushalts für bisher nicht veranschlagte Investitionen oder Investitionsförderungsmaßnahmen geleistet werden sollen, 4. Beamte oder Angestellte eingestellt, befördert oder in eine höhere Vergütungsgruppe eingestuft werden sollen und der Stellenplan die entsprechenden Stellen nicht enthält. <p>(3) Absatz 2 Nrn. 2 bis 4 finden keine Anwendung auf</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. den Erwerb von beweglichen Sachen des Anlagevermögens und Baumaßnahmen, soweit die Ausgaben nicht erheblich und unabweisbar sind, 2. Abweichungen vom Stellenplan und die Leistung höherer Personalausgaben, die auf Grund des Beamten- oder Tarifrechts oder für die Erfüllung neuer Aufgaben notwendig werden. 	<p style="text-align: center;">GO n.F.</p> <p style="text-align: center;">Art. 68</p> <p style="text-align: center;">Nachtragshaushaltssatzungen</p> <p>(1) ¹ Die Haushaltssatzung kann nur bis zum Ablauf des Haushaltsjahres durch Nachtragshaushaltssatzung geändert werden. ² Für die Nachtragshaushaltssatzung gelten die Vorschriften für die Haushaltssatzung entsprechend.</p> <p>(2) Die Gemeinde hat unverzüglich eine Nachtragshaushaltssatzung zu erlassen, wenn</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. sich zeigt, dass trotz Ausnutzung jeder Sparmöglichkeit ein Fehlbetrag entstehen wird und der Haushaltsausgleich nur durch eine Änderung der Haushaltssatzung erreicht werden kann, 2. <i>bisher nicht veranschlagte oder zusätzliche einzelne Aufwendungen und Auszahlungen beziehungsweise Ausgaben in einem im Verhältnis zu den Gesamtaufwendungen und -auszahlungen beziehungsweise Gesamtausgaben des Haushaltsplans erheblichen Umfang geleistet werden müssen,</i> 3. <i>Auszahlungen des Finanzhaushalts beziehungsweise Ausgaben des Vermögenshaushalts für bisher nicht veranschlagte Investitionen oder Investitionsförderungsmaßnahmen geleistet werden sollen,</i> 4. Beamte oder Angestellte eingestellt, befördert oder in eine höhere Vergütungsgruppe eingestuft werden sollen und der Stellenplan die entsprechenden Stellen nicht enthält. <p>(3) Absatz 2 Nrn. 2 bis 4 finden keine Anwendung auf</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. den Erwerb von beweglichen Sachen des Anlagevermögens und Baumaßnahmen, soweit die <i>Auszahlungen beziehungsweise</i> Ausgaben nicht erheblich und unabweisbar sind, 2. Abweichungen vom Stellenplan und die Leistung höherer Personalausgaben, die auf Grund des Beamten- oder Tarifrechts oder für die Erfüllung neuer Aufgaben notwendig werden.

GO a.F.	GO n.F.
<p style="text-align: center;">Art. 69 Vorläufige Haushaltführung</p> <p>(1) Ist die Haushaltssatzung bei Beginn des Haushaltsjahres noch nicht bekannt gemacht, so darf die Gemeinde</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Ausgaben leisten, zu deren Leistung sie rechtlich verpflichtet ist oder die für die Weiterführung notwendiger Aufgaben unaufschiebbar sind; sie darf insbesondere Bauten, Beschaffungen und sonstige Leistungen des Vermögenshaushalts, für die im Haushaltsplan eines Vorjahres Beträge vorgesehen waren, fortsetzen, 2. die in der Haushaltssatzung jährlich festzusetzenden Abgaben nach den Sätzen des Vorjahres erheben, 3. Kredite umschulden, 4. Kassenkredite bis zu dem zuletzt in einer Haushaltssatzung festgesetzten Höchstbetrag oder, wenn besondere Umstände im Einzelfall eine Erhöhung rechtfertigen, auch darüber hinaus aufnehmen. <p>(2) ¹ Reichen die Deckungsmittel für die Fortsetzung der Bauten, der Beschaffungen und der sonstigen Leistungen des Vermögenshaushalts nach Abs. 1 Nr. 1 nicht aus, darf die Gemeinde Kredite für Investitionen und Investitionsförderungsmaßnahmen bis zu einem Viertel des durchschnittlichen Betrags der für die vier Vorjahre festgesetzten Kredite aufnehmen.</p> <p>² Eine angemessene Erhöhung dieser Kreditaufnahme ist zulässig, wenn besondere Umstände im Einzelfall die Erhöhung rechtfertigen.</p> <p>(3) Der Stellenplan des Vorjahres gilt weiter, bis die Haushaltssatzung für das neue Jahr erlassen ist.</p> <p>(4) ¹ Maßnahmen nach Abs. 1 Nr. 4 Halbsatz 2 und Abs. 2 bedürfen der Genehmigung. ² Die Gemeinde hat im Antrag darzulegen, wie und bis wann sie den Erlass einer Haushaltssatzung sicherstellen kann. ³ Die Genehmigung darf den Zielen der Wiederherstellung einer geordneten Haushaltswirtschaft und der dauernden Leistungsfähigkeit nicht widersprechen; sie kann unter Bedingungen und Auflagen erteilt werden.</p>	<p style="text-align: center;">Art. 69 Vorläufige Haushaltführung</p> <p>(1) Ist die Haushaltssatzung bei Beginn des Haushaltsjahres noch nicht bekannt gemacht, so darf die Gemeinde</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. <i>finanzielle Leistungen erbringen, zu denen sie rechtlich verpflichtet ist oder die für die Weiterführung notwendiger Aufgaben unaufschiebbar sind; sie darf insbesondere Bauten, Beschaffungen und sonstige Leistungen des Finanzhaushalts beziehungsweise des Vermögenshaushalts, für die im Haushaltsplan eines Vorjahres Beträge vorgesehen waren, fortsetzen,</i> 2. die in der Haushaltssatzung jährlich festzusetzenden Abgaben nach den Sätzen des Vorjahres erheben, 3. Kredite umschulden, 4. Kassenkredite bis zu dem zuletzt in einer Haushaltssatzung festgesetzten Höchstbetrag oder, wenn besondere Umstände im Einzelfall eine Erhöhung rechtfertigen, auch darüber hinaus aufnehmen. <p>(2) ¹ Reichen die Deckungsmittel für die Fortsetzung der Bauten, der Beschaffungen und der sonstigen Leistungen des Vermögenshaushalts nach Abs. 1 Nr. 1 nicht aus, darf die Gemeinde Kredite für Investitionen und Investitionsförderungsmaßnahmen bis zu einem Viertel des durchschnittlichen Betrags der für die vier Vorjahre festgesetzten Kredite aufnehmen.</p> <p>² Eine angemessene Erhöhung dieser Kreditaufnahme ist zulässig, wenn besondere Umstände im Einzelfall die Erhöhung rechtfertigen.</p> <p>(3) Der Stellenplan des Vorjahres gilt weiter, bis die Haushaltssatzung für das neue Jahr erlassen ist.</p> <p>(4) ¹ Maßnahmen nach Abs. 1 Nr. 4 Halbsatz 2 und Abs. 2 bedürfen der Genehmigung. ² Die Gemeinde hat im Antrag darzulegen, wie und bis wann sie den Erlass einer Haushaltssatzung sicherstellen kann. ³ Die Genehmigung darf den Zielen der Wiederherstellung einer geordneten Haushaltswirtschaft und der dauernden Leistungsfähigkeit nicht widersprechen; sie kann unter Bedingungen und Auflagen erteilt werden.</p>

GO a.F.	GO n.F.
<p data-bbox="337 151 365 504">Art. 70 Finanzplanung</p> <p data-bbox="409 151 462 997">(1) ¹ Die Gemeinde hat ihrer Haushaltswirtschaft eine fünfjährige Finanzplanung zugrunde zulegen. ² Das erste Planungsjahr der Finanzplanung ist das laufende Haushaltsjahr.</p> <p data-bbox="483 151 511 661">(2) Als Unterlage für die Finanzplanung ist ein Investitionsprogramm aufzustellen.</p> <p data-bbox="532 151 586 997">(3) Im Finanzplan sind Umfang und Zusammensetzung der voraussichtlichen Ausgaben und die Deckungsmöglichkeiten darzustellen.</p> <p data-bbox="630 151 673 997">(4) Der Finanzplan ist dem Gemeinderat spätestens mit dem Entwurf der Haushaltssatzung vorzulegen.</p> <p data-bbox="701 151 755 997">(5) Der Finanzplan und das Investitionsprogramm sind jährlich der Entwicklung anzupassen und fortzuführen.</p>	<p data-bbox="337 997 365 1350">Art. 70 Mittelfristige Finanzplanung</p> <p data-bbox="409 997 462 1967">(1) ¹ Die Gemeinde hat ihrer Haushaltswirtschaft eine fünfjährige Finanzplanung zugrunde zulegen. ² Das erste Planungsjahr der Finanzplanung ist das laufende Haushaltsjahr.</p> <p data-bbox="483 997 511 1507">(2) Als Unterlage für die Finanzplanung ist ein Investitionsprogramm aufzustellen.</p> <p data-bbox="532 997 586 1967">(3) Im Finanzplan sind Umfang und Zusammensetzung der voraussichtlichen Aufwendungen und Auszahlungen beziehungsweise Ausgaben und die Deckungsmöglichkeiten darzustellen.</p> <p data-bbox="630 997 673 1967">(4) Der Finanzplan ist dem Gemeinderat spätestens mit dem Entwurf der Haushaltssatzung vorzulegen.</p> <p data-bbox="701 997 755 1967">(5) Der Finanzplan und das Investitionsprogramm sind jährlich der Entwicklung anzupassen und fortzuführen.</p>

GO n.F.	GO a.F.
<p data-bbox="337 573 386 646">Art. 71 Kredite</p> <p data-bbox="410 174 483 1045">(1) Kredite dürfen unter der Voraussetzung des Art. 62 Abs. 3 nur im Finanzhaushalt beziehungsweise im Vermögenshaushalt und nur für Investitionen, für Investitionsförderungsmaßnahmen und zur Umschuldung aufgenommen werden.</p> <p data-bbox="508 174 654 1045">(2) ¹ Der Gesamtbetrag der vorgesehenen Kreditaufnahmen für Investitionen und Investitionsförderungsmaßnahmen bedarf im Rahmen der Haushaltssatzung der Genehmigung (Gesamtgenehmigung). ² Die Genehmigung soll unter dem Gesichtspunkt einer geordneten Haushaltswirtschaft erteilt oder versagt werden; sie kann unter Bedingungen und Auflagen erteilt werden. ³ Sie ist in der Regel zu versagen, wenn die Kreditverpflichtungen mit der dauernden Leistungsfähigkeit der Gemeinde nicht im Einklang stehen.</p> <p data-bbox="678 174 751 1045">(3) Die Kreditermächtigung gilt bis zum Ende des auf das Haushaltsjahr folgenden Jahres und, wenn die Haushaltssatzung für das übernächste Jahr nicht rechtzeitig amtlich bekannt gemacht wird, bis zum Erlass dieser Haushaltssatzung.</p> <p data-bbox="776 174 873 1045">(4) ¹ Die Aufnahme der einzelnen Kredite bedarf der Genehmigung (Einzelgenehmigung), sobald die Kreditaufnahmen für die Gemeinden nach § 19 des Gesetzes zur Förderung der Stabilität und des Wachstums der Wirtschaft beschränkt worden sind. ² Die Einzelgenehmigung kann nach Maßgabe der Kreditbeschränkungen versagt werden.</p> <p data-bbox="898 174 1117 1045">(5) ¹ Das Staatsministerium des Innern kann im Einvernehmen mit den Staatsministerien der Finanzen und für Wirtschaft, Infrastruktur, Verkehr und Technologie durch Rechtsverordnung die Aufnahme von Krediten von der Genehmigung (Einzelgenehmigung) abhängig machen, wenn der Konjunkturrat für die öffentliche Hand nach § 18 Abs. 2 des Gesetzes zur Förderung der Stabilität und des Wachstums der Wirtschaft eine Beschränkung der Kreditaufnahme durch die Gemeinden und Gemeindeverbände empfohlen hat. ² Die Genehmigung ist zu versagen, wenn dies zur Abwehr einer Störung des gesamtwirtschaftlichen Gleichgewichts geboten ist oder wenn die Kreditbedingungen wirtschaftlich nicht vertretbar sind. ³ Solche Rechtsverordnungen sind auf längstens ein Jahr zu befristen.</p> <p data-bbox="1141 174 1214 1045">(6) ¹ Die Gemeinde darf zur Sicherung des Kredits keine Sicherheiten bestellen. ² Die Rechtsaufsichtsbehörde kann Ausnahmen zulassen, wenn die Bestellung von Sicherheiten der Verkehrsübung entspricht.</p>	<p data-bbox="337 1077 483 1948">(1) Kredite dürfen unter der Voraussetzung des Art. 62 Abs. 3 nur im Vermögenshaushalt und nur für Investitionen, für Investitionsförderungsmaßnahmen und zur Umschuldung aufgenommen werden.</p> <p data-bbox="508 1077 654 1948">(2) ¹ Der Gesamtbetrag der vorgesehenen Kreditaufnahmen für Investitionen und Investitionsförderungsmaßnahmen bedarf im Rahmen der Haushaltssatzung der Genehmigung (Gesamtgenehmigung). ² Die Genehmigung soll unter dem Gesichtspunkt einer geordneten Haushaltswirtschaft erteilt oder versagt werden; sie kann unter Bedingungen und Auflagen erteilt werden. ³ Sie ist in der Regel zu versagen, wenn die Kreditverpflichtungen mit der dauernden Leistungsfähigkeit der Gemeinde nicht im Einklang stehen.</p> <p data-bbox="678 1077 751 1948">(3) Die Kreditermächtigung gilt bis zum Ende des auf das Haushaltsjahr folgenden Jahres und, wenn die Haushaltssatzung für das übernächste Jahr nicht rechtzeitig amtlich bekannt gemacht wird, bis zum Erlass dieser Haushaltssatzung.</p> <p data-bbox="776 1077 873 1948">(4) ¹ Die Aufnahme der einzelnen Kredite bedarf der Genehmigung (Einzelgenehmigung), sobald die Kreditaufnahmen für die Gemeinden nach § 19 des Gesetzes zur Förderung der Stabilität und des Wachstums der Wirtschaft beschränkt worden sind. ² Die Einzelgenehmigung kann nach Maßgabe der Kreditbeschränkungen versagt werden.</p> <p data-bbox="898 1077 1117 1948">(5) ¹ Das Staatsministerium des Innern kann im Einvernehmen mit den Staatsministerien der Finanzen und für Wirtschaft, Verkehr und Technologie durch Rechtsverordnung die Aufnahme von Krediten von der Genehmigung (Einzelgenehmigung) abhängig machen, wenn der Konjunkturrat für die öffentliche Hand nach § 18 Abs. 2 des Gesetzes zur Förderung der Stabilität und des Wachstums der Wirtschaft eine Beschränkung der Kreditaufnahme durch die Gemeinden und Gemeindeverbände empfohlen hat. ² Die Genehmigung ist zu versagen, wenn dies zur Abwehr einer Störung des gesamtwirtschaftlichen Gleichgewichts geboten ist oder wenn die Kreditbedingungen wirtschaftlich nicht vertretbar sind. ³ Solche Rechtsverordnungen sind auf längstens ein Jahr zu befristen.</p> <p data-bbox="1141 1077 1214 1948">(6) ¹ Die Gemeinde darf zur Sicherung des Kredits keine Sicherheiten bestellen. ² Die Rechtsaufsichtsbehörde kann Ausnahmen zulassen, wenn die Bestellung von Sicherheiten der Verkehrsübung entspricht.</p>

<p style="text-align: center;">GO a.F.</p> <p style="text-align: center;">Art. 73 Kassenkredite</p> <p>(1) Zur rechtzeitigen Leistung ihrer Ausgaben kann die Gemeinde Kassenkredite bis zu dem in der Haushaltssatzung festgesetzten Höchstbetrag aufnehmen, soweit für die Kasse keine anderen Mittel zur Verfügung stehen.</p> <p>(2) Der in der Haushaltssatzung festgesetzte Höchstbetrag soll für die Haushaltswirtschaft ein Sechstel der im Verwaltungshaushalt veranschlagten Einnahmen und für den Eigenbetrieb ein Sechstel der im Erfolgsplan vorgesehenen Erträge nicht übersteigen.</p>	<p style="text-align: center;">GO n.F.</p> <p style="text-align: center;">Art. 73 Kassenkredite</p> <p>(1) Zur rechtzeitigen Leistung ihrer <i>Auszahlungen beziehungsweise</i> Ausgaben kann die Gemeinde Kassenkredite bis zu dem in der Haushaltssatzung festgesetzten Höchstbetrag aufnehmen, soweit für die Kasse keine anderen Mittel zur Verfügung stehen.</p> <p>(2) Der in der Haushaltssatzung festgesetzte Höchstbetrag soll für die Haushaltswirtschaft <i>ein Fünftel der im Finanzhaushalt veranschlagten Einzahlungen aus der laufenden Verwaltungstätigkeit beziehungsweise</i> ein Sechstel der im Verwaltungshaushalt veranschlagten Einnahmen und für den Eigenbetrieb ein Sechstel der im Erfolgsplan vorgesehenen Erträge nicht übersteigen.</p>
<p style="text-align: center;">Art. 74 Erwerb und Verwaltung von Vermögen</p> <p>(1) Die Gemeinde soll Vermögensgegenstände nur erwerben, wenn das zur Erfüllung ihrer Aufgaben erforderlich ist.</p> <p>(2) ¹ Die Vermögensgegenstände sind pfleglich und wirtschaftlich zu verwalten und ordnungsgemäß nachzuweisen. ² Bei Geldanlagen ist auf eine ausreichende Sicherheit zu achten; sie sollen einen angemessenen Ertrag bringen.</p> <p>(3) Für die Bewirtschaftung eines Gemeindewaldes gelten neben den Vorschriften dieses Gesetzes die Vorschriften des Waldgesetzes für Bayern.</p>	<p style="text-align: center;">Art. 74 Erwerb und Verwaltung von Vermögen, Wertansätze</p> <p>(1) Die Gemeinde soll Vermögensgegenstände nur erwerben, wenn das zur Erfüllung ihrer Aufgaben erforderlich ist.</p> <p>(2) ¹ Die Vermögensgegenstände sind pfleglich und wirtschaftlich zu verwalten und ordnungsgemäß nachzuweisen. ² Bei Geldanlagen ist auf eine ausreichende Sicherheit zu achten; sie sollen einen angemessenen Ertrag bringen.</p> <p>(3) Für die Bewirtschaftung eines Gemeindewaldes gelten neben den Vorschriften dieses Gesetzes die Vorschriften des Waldgesetzes für Bayern.</p> <p><i>¹ Vermögensgegenstände sind mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten, vermindert um Abschreibungen, anzusetzen. ² Verbindlichkeiten sind zu ihrem Rückzahlungsbetrag und Rückstellungen nur in Höhe des Betrags anzusetzen, der nach sachgerechter Beurteilung notwendig ist.</i></p>

<p>GO a.F.</p> <p>Art. 76 Rücklagen</p>	<p>GO n.F.</p> <p>Art. 76 Rücklagen, Rückstellungen</p> <p><i>(1) Bei Haushaltswirtschaft nach den Grundsätzen der doppelten kommunalen Buchführung hat die Gemeinde ihre stetige Zahlungsfähigkeit sicherzustellen. ² Überschüsse der Ergebnisrechnung sind den Rücklagen zuzuführen, soweit nicht Fehlbeträge aus Vorjahren auszugleichen sind.</i></p> <p><i>(2) Bei Haushaltswirtschaft nach den Grundsätzen der doppelten kommunalen Buchführung sind für ungewisse Verbindlichkeiten und unterlassene Aufwendungen für Instandhaltung Rückstellungen zu bilden.</i></p> <p><i>(3) ¹ Bei Haushaltswirtschaft nach den Grundsätzen der Kameralistik hat die Gemeinde für Zwecke des Vermögenshaushalts und zur Sicherung der Haushaltswirtschaft Rücklagen in angemessener Höhe zu bilden. ² Rücklagen für andere Zwecke sind zulässig.</i></p>
---	--

¹ Die Gemeinde hat für Zwecke des Vermögenshaushalts und zur Sicherung der Haushaltswirtschaft Rücklagen in angemessener Höhe zu bilden. ² Rücklagen für andere Zwecke sind zulässig.

GO a.F.	GO n.F.
<p style="text-align: center;">Art. 102 Rechnungslegung</p> <p>(1) ¹ In der Jahresrechnung ist das Ergebnis der Haushaltswirtschaft einschließlich des Stands des Vermögens und der Verbindlichkeiten zu Beginn und am Ende des Haushaltsjahres nachzuweisen. ² Die Jahresrechnung ist durch einen Rechenschaftsbericht zu erläutern.</p> <p>(2) Die Jahresrechnung ist innerhalb von vier Monaten nach Abschluss des Haushaltsjahres aufzustellen und sodann dem Gemeinderat vorzulegen.</p> <p>(3) ¹ Nach Durchführung der örtlichen Prüfung der Jahresrechnung und der Jahresabschlüsse (Art. 103) und Aufklärung etwaiger Unstimmigkeiten stellt der Gemeinderat alsbald, jedoch in der Regel bis zum 30. Juni des auf das Haushaltsjahr folgenden übernächsten Jahres die Jahresrechnung in öffentlicher Sitzung fest und beschließt über die Entlastung. ² Verweigert der Gemeinderat die Entlastung oder spricht er sie mit Einschränkungen aus, hat er die dafür maßgebenden Gründe anzugeben.</p> <p>(4) Die Gemeinderatsmitglieder können jederzeit die Berichte über die Prüfungen einsehen.</p>	<p style="text-align: center;">Art. 102 Rechnungslegung, Jahresabschluss</p> <p>(1) ¹ Im Jahresabschluss beziehungsweise in der Jahresrechnung ist das Ergebnis der Haushaltswirtschaft einschließlich des Stands des Vermögens und der Verbindlichkeiten zu Beginn und am Ende des Haushaltsjahres nachzuweisen. ² Bei Haushaltswirtschaft nach den Grundsätzen der doppelten kommunalen Buchführung besteht der Jahresabschluss aus der Ergebnisrechnung, der Finanzrechnung, der Vermögensrechnung (Bilanz) und dem Anhang. ³ Bei Haushaltswirtschaft nach den Grundsätzen der Kameralistik besteht die Jahresrechnung aus dem kassenmäßigen Abschluss und der Haushaltsrechnung. ⁴ Der Jahresabschluss beziehungsweise die Jahresrechnung ist durch einen Rechenschaftsbericht zu erläutern.</p> <p>(2) Der Jahresabschluss beziehungsweise die Jahresrechnung ist innerhalb von sechs Monaten, der konsolidierte Jahresabschluss (Art. 102a) innerhalb von zehn Monaten nach Abschluss des Haushaltsjahres aufzustellen und sodann dem Gemeinderat vorzulegen.</p> <p>(3) ¹ Nach Durchführung der örtlichen Prüfung der Jahresrechnung und der Jahresabschlüsse (Art. 103) und Aufklärung etwaiger Unstimmigkeiten stellt der Gemeinderat alsbald, jedoch in der Regel bis zum 30. Juni des auf das Haushaltsjahr folgenden übernächsten Jahres den Jahresabschluss beziehungsweise die Jahresrechnung in öffentlicher Sitzung fest und beschließt über die Entlastung. ² Ist ein konsolidierter Jahresabschluss aufzustellen (Art. 102a), tritt an die Stelle des 30. Juni der 31. Dezember des auf das Haushaltsjahr folgenden übernächsten Jahres. ³ Verweigert der Gemeinderat die Entlastung oder spricht er sie mit Einschränkungen aus, hat er die dafür maßgebenden Gründe anzugeben.</p> <p>(4) Die Gemeinderatsmitglieder können jederzeit die Berichte über die Prüfungen einsehen.</p>

<p>GO a.F.</p>	
<p>GO n.F.</p>	<p style="text-align: center;">Art. 102a Konsolidierter Jahresabschluss</p> <p>(1) ¹ Mit dem Jahresabschluss der Gemeinde sind die Jahresabschlüsse</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. der außerhalb der allgemeinen Verwaltung geführten Sondervermögen ohne eigene Rechtspersönlichkeit, 2. der rechtlich selbstständigen Organisationseinheiten und Vermögensmassen mit Nennkapital oder variablen Kapitalanteilen, 3. der Zweckverbände und Verwaltungsgemeinschaften mit kaufmännischer Rechnungslegung und der gemeinsamen Kommunalunternehmen und 4. der von der Gemeinde verwalteten kommunalen Stiftungen mit kaufmännischem Rechnungswesen <p>zu konsolidieren. ² Das gilt nicht für die Jahresabschlüsse der Sparkassen.</p> <p>(2) ¹ Aufgabenträger nach Abs. 1 sind entsprechend den §§ 300 bis 309 des Handelsgesetzbuchs zu konsolidieren (Vollkonsolidierung), wenn bei der Gemeinde die dem § 290 Abs. 1 und 2 des Handelsgesetzbuchs entsprechenden Voraussetzungen vorliegen. ² Andere Aufgabenträger als nach Satz 1 sind entsprechend den §§ 311 und 312 des Handelsgesetzbuchs zu konsolidieren, es sei denn, sie sind für die Vermittlung eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage von untergeordneter Bedeutung. ³ Aufgabenträger nach Abs. 1 Nr. 3 können auch entsprechend § 310 des Handelsgesetzbuchs anteilmäßig konsolidiert werden. ⁴ Für den Anteil an einem Zweckverband oder einer Verwaltungsgemeinschaft ist der Umlageschlüssel maßgebend.</p> <p>(3) Der konsolidierte Jahresabschluss ist durch eine Kapitalflussrechnung zu ergänzen und durch einen Konsolidierungsbericht zu erläutern.</p> <p>(4) Die Gemeinde hat bei den in Abs. 1 Satz 1 genannten Aufgabenträgern, Organisationseinheiten und Vermögensmassen darauf hinzuwirken, dass ihr das Recht eingeräumt wird, von diesen alle Informationen und Unterlagen zu erhalten, die sie für die Konsolidierung der Jahresabschlüsse für erforderlich hält.</p>

<p style="text-align: center;">GO a.F.</p> <p style="text-align: center;">Art. 103 Örtliche Prüfungen</p>	<p>(1) ¹ Die Jahresrechnung und die Jahresabschlüsse der Eigenbetriebe und der Krankenhäuser mit kaufmännischem Rechnungswesen werden entweder vom Gemeinderat oder von einem Rechnungsprüfungsausschuss geprüft (örtliche Rechnungsprüfung). ² Über die Beratungen sind Niederschriften aufzunehmen.</p> <p>(2) In Gemeinden mit mehr als 5000 Einwohnern bildet der Gemeinderat aus seiner Mitte einen Rechnungsprüfungsausschuss mit mindestens drei und höchstens sieben Mitgliedern und bestimmt ein Ausschussmitglied zum Vorsitzenden; Art. 33 Abs. 2 findet keine Anwendung.</p> <p>(3) ¹ Zur Prüfung der Jahresrechnung und der Jahresabschlüsse können Sachverständige zugezogen werden. ² In Gemeinden, in denen ein Rechnungsprüfungsausschuss eingerichtet ist (Art. 104), ist das Rechnungsprüfungsausschuss umfassend als Sachverständiger heranzuziehen.</p> <p>(4) Die örtliche Prüfung der Jahresrechnung und der Jahresabschlüsse ist innerhalb von zwölf Monaten nach Abschluss des Haushaltsjahres durchzuführen.</p> <p>(5) ¹ Die örtliche Kassenprüfung obliegt dem ersten Bürgermeister. ² Er bedient sich in Gemeinden, in denen ein Rechnungsprüfungsausschuss eingerichtet ist, dieses Amtes.</p>
<p style="text-align: center;">GO n.F.</p> <p style="text-align: center;">Art. 103 Örtliche Prüfungen</p>	<p>(1) ¹ <i>Der Jahresabschluss und der konsolidierte Jahresabschluss beziehungsweise die Jahresrechnung sowie die Jahresabschlüsse der Eigenbetriebe und der Krankenhäuser mit kaufmännischem Rechnungswesen werden entweder vom Gemeinderat oder von einem Rechnungsprüfungsausschuss geprüft (örtliche Rechnungsprüfung).</i> ² Über die Beratungen sind Niederschriften aufzunehmen.</p> <p>(2) In Gemeinden mit mehr als 5000 Einwohnern bildet der Gemeinderat aus seiner Mitte einen Rechnungsprüfungsausschuss mit mindestens drei und höchstens sieben Mitgliedern und bestimmt ein Ausschussmitglied zum Vorsitzenden; Art. 33 Abs. 2 findet keine Anwendung.</p> <p>(3) ¹ <i>Zur Prüfung der Jahresabschlüsse und des konsolidierten Jahresabschlusses sowie der Jahresrechnung können Sachverständige zugezogen werden.</i> ² In Gemeinden, in denen ein Rechnungsprüfungsausschuss eingerichtet ist (Art. 104), ist das Rechnungsprüfungsausschuss umfassend als Sachverständiger heranzuziehen.</p> <p>(4) Die örtliche Prüfung der Jahresrechnung und der Jahresabschlüsse ist innerhalb von zwölf Monaten, <i>die des konsolidierten Jahresabschlusses innerhalb von 18 Monaten</i> nach Abschluss des Haushaltsjahres durchzuführen.</p> <p>(5) ¹ Die örtliche Kassenprüfung obliegt dem ersten Bürgermeister. ² Er bedient sich in Gemeinden, in denen ein Rechnungsprüfungsausschuss eingerichtet ist, dieses Amtes.</p>
<p style="text-align: center;">Art. 105 Überörtliche Prüfungen</p>	<p>(1) Die überörtlichen Rechnungs- und Kassenprüfungen werden bei den Mitgliedern des Bayerischen Kommunalen Prüfungsverbands durch diesen Verband, bei den übrigen Gemeinden durch die staatlichen Rechnungsprüfungsstellen der Landratsämter durchgeführt (überörtliche Prüfungsorgane).</p> <p>(2) <i>Die überörtliche Rechnungsprüfung findet alsbald nach der Feststellung des Jahresabschlusses und des konsolidierten Jahresabschlusses beziehungsweise der Jahresrechnung sowie der Jahresabschlüsse der Eigenbetriebe und der Krankenhäuser mit kaufmännischem Rechnungswesen statt.</i></p>
<p style="text-align: center;">Art. 105 Überörtliche Prüfungen</p>	<p>(1) Die überörtlichen Rechnungs- und Kassenprüfungen werden bei den Mitgliedern des Bayerischen Kommunalen Prüfungsverbands durch diesen Verband, bei den übrigen Gemeinden durch die staatlichen Rechnungsprüfungsstellen der Landratsämter durchgeführt (überörtliche Prüfungsorgane).</p> <p>(2) Die überörtliche Rechnungsprüfung findet alsbald nach der Feststellung der Jahresrechnung und der Jahresabschlüsse der Eigenbetriebe und der Krankenhäuser mit kaufmännischem Rechnungswesen statt.</p>

<p style="text-align: center;">GO a.F.</p> <p style="text-align: center;">Art. 106</p> <p style="text-align: center;">Inhalt der Rechnungs- und Kassenprüfungen</p>	<p>(1) Die Rechnungsprüfung erstreckt sich auf die Einhaltung der für die Wirtschaftsführung geltenden Vorschriften und Grundsätze, insbesondere darauf, ob</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. die Haushaltssatzung und der Haushaltsplan eingehalten worden sind, 2. die Einnahmen und Ausgaben begründet und belegt sind sowie die Jahresrechnung und die Vermögensnachweise ordnungsgemäß aufgestellt sind, 3. wirtschaftlich und sparsam verfahren wird, 4. die Aufgaben mit geringerem Personal- oder Sachaufwand oder auf andere Weise wirksamer erfüllt werden können. <p>(2) ¹ Die Wirtschaftsführung der Krankenhäuser einschließlich der Jahresabschlüsse unterliegen der Rechnungsprüfung. ² Absatz 1 gilt entsprechend.</p> <p>(3) ¹ Die Rechnungsprüfung umfasst auch die Wirtschaftsführung der Eigenbetriebe unter entsprechender Anwendung des Absatzes 1. ² Dabei ist auf das Ergebnis der Abschlussprüfung (Art. 107) mit abzustellen.</p> <p>(4) ¹ Im Rahmen der Rechnungsprüfung wird die Betätigung der Gemeinde bei Unternehmen in einer Rechtsform des privaten Rechts, an denen die Gemeinde unmittelbar oder mittelbar beteiligt ist, unter Beachtung kaufmännischer Grundsätze mitgeprüft. ² Entsprechendes gilt bei Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften, in denen die Gemeinde Mitglied ist, sowie bei Kommunalunternehmen. ³ Die Rechnungsprüfung umfasst ferner die Buch-, Betriebs- und sonstigen Prüfungen, die sich die Gemeinde bei der Hingabe eines Darlehens oder sonst vorbehalten hat.</p> <p>(5) Durch Kassenprüfungen werden die ordnungsmäßige Erledigung der Kassengeschäfte, die ordnungsmäßige Einrichtung der Kassen und das Zusammenwirken mit der Verwaltung geprüft.</p> <p>(6) ¹ Die Organe der Rechnungsprüfung der Gemeinde und das für sie zuständige überörtliche Prüfungsorgan können verlangen, dass ihnen oder ihren beauftragten Prüfern Unterlagen, die sie zur Erfüllung ihrer Aufgaben für erforderlich halten, vorgelegt oder ihnen innerhalb einer bestimmten Frist übersandt werden. ² Auskünfte sind ihnen oder ihren beauftragten Prüfern zu erteilen. ³ Die Auskunftspflicht nach den Sätzen 1 und 2 besteht auch, soweit hierfür in anderen Bestimmungen eine besondere Rechtsvorschrift gefordert wird, und umfasst auch elektronisch gespeicherte Daten sowie deren automatisierten Abruf.</p>
<p style="text-align: center;">GO n.F.</p> <p style="text-align: center;">Art. 106</p> <p style="text-align: center;">Inhalt der Rechnungs- und Kassenprüfungen</p>	<p>(1) Die Rechnungsprüfung erstreckt sich auf die Einhaltung der für die Wirtschaftsführung geltenden Vorschriften und Grundsätze, insbesondere darauf, ob</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. die Haushaltssatzung und der Haushaltsplan eingehalten worden sind, 2. <i>die Einzahlungen und Auszahlungen sowie Erträge und Aufwendungen beziehungsweise die Einnahmen und Ausgaben begründet und belegt sind sowie der Jahresabschluss und der konsolidierte Jahresabschluss beziehungsweise die Jahresrechnung sowie die Vermögensnachweise ordnungsgemäß aufgestellt sind,</i> 3. wirtschaftlich und sparsam verfahren wird, 4. die Aufgaben mit geringerem Personal- oder Sachaufwand oder auf andere Weise wirksamer erfüllt werden können. <p>(2) ¹ Die Wirtschaftsführung der Krankenhäuser einschließlich der Jahresabschlüsse unterliegen der Rechnungsprüfung. ² Absatz 1 gilt entsprechend.</p> <p>(3) ¹ Die Rechnungsprüfung umfasst auch die Wirtschaftsführung der Eigenbetriebe unter entsprechender Anwendung des Absatzes 1. ² Dabei ist auf das Ergebnis der Abschlussprüfung (Art. 107) mit abzustellen.</p> <p>(4) ¹ Im Rahmen der Rechnungsprüfung wird die Betätigung der Gemeinde bei Unternehmen in einer Rechtsform des privaten Rechts, an denen die Gemeinde unmittelbar oder mittelbar beteiligt ist, unter Beachtung kaufmännischer Grundsätze mitgeprüft. ² Entsprechendes gilt bei Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften, in denen die Gemeinde Mitglied ist, sowie bei Kommunalunternehmen. ³ Die Rechnungsprüfung umfasst ferner die Buch-, Betriebs- und sonstigen Prüfungen, die sich die Gemeinde bei der Hingabe eines Darlehens oder sonst vorbehalten hat.</p> <p>(5) Durch Kassenprüfungen werden die ordnungsmäßige Erledigung der Kassengeschäfte, die ordnungsmäßige Einrichtung der Kassen und das Zusammenwirken mit der Verwaltung geprüft.</p> <p>(6) ¹ Die Organe der Rechnungsprüfung der Gemeinde und das für sie zuständige überörtliche Prüfungsorgan können verlangen, dass ihnen oder ihren beauftragten Prüfern Unterlagen, die sie zur Erfüllung ihrer Aufgaben für erforderlich halten, vorgelegt oder ihnen innerhalb einer bestimmten Frist übersandt werden. ² Auskünfte sind ihnen oder ihren beauftragten Prüfern zu erteilen. ³ Die Auskunftspflicht nach den Sätzen 1 und 2 besteht auch, soweit hierfür in anderen Bestimmungen eine besondere Rechtsvorschrift gefordert wird, und umfasst auch elektronisch gespeicherte Daten sowie deren automatisierten Abruf.</p>

<p style="text-align: center;">GO a.F.</p> <p style="text-align: center;">Art. 107 Abschlussprüfung</p> <p>(1) Der Jahresabschluss und der Lagebericht eines Eigenbetriebs und eines Kommunalunternehmens sollen spätestens innerhalb von neun Monaten nach Schluss des Wirtschaftsjahres durch einen sachverständigen Prüfer (Abschlussprüfer) geprüft sein.</p> <p>(2) Die Abschlussprüfung wird vom Bayerischen Kommunalen Prüfungsverband oder von einem Wirtschaftsprüfer oder von einer Wirtschaftsprüfungsgesellschaft durchgeführt.</p> <p>(3)¹ Die Abschlussprüfung erstreckt sich auf die Vollständigkeit und Ordnungsmäßigkeit des Jahresabschlusses unter Einbeziehung der Buchführung und des Lageberichts.² Dabei werden auch geprüft</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. die Ordnungsmäßigkeit der Geschäftsführung, 2. die Entwicklung der Vermögens- und Ertragslage sowie die Liquidität und Rentabilität, 3. die verlustbringenden Geschäfte und die Ursachen der Verluste, wenn diese Geschäfte und die Ursachen für die Vermögens- und Ertragslage von Bedeutung waren, 4. die Ursachen eines in der Gewinn- und Verlustrechnung ausgewiesenen Jahresfehlbetrags. 	<p style="text-align: center;">GO n.F.</p> <p style="text-align: center;">Art. 107 Abschlussprüfung bei Eigenbetrieben und Kommunalunternehmen</p> <p>(1) Der Jahresabschluss und der Lagebericht eines Eigenbetriebs und eines Kommunalunternehmens sollen spätestens innerhalb von neun Monaten nach Schluss des Wirtschaftsjahres durch einen sachverständigen Prüfer (Abschlussprüfer) geprüft sein.</p> <p>(2) Die Abschlussprüfung wird vom Bayerischen Kommunalen Prüfungsverband oder von einem Wirtschaftsprüfer oder von einer Wirtschaftsprüfungsgesellschaft durchgeführt.</p> <p>(3)¹ Die Abschlussprüfung erstreckt sich auf die Vollständigkeit und Ordnungsmäßigkeit des Jahresabschlusses unter Einbeziehung der Buchführung und des Lageberichts.² Dabei werden auch geprüft</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. die Ordnungsmäßigkeit der Geschäftsführung, 2. die Entwicklung der Vermögens- und Ertragslage sowie die Liquidität und Rentabilität, 3. die verlustbringenden Geschäfte und die Ursachen der Verluste, wenn diese Geschäfte und die Ursachen für die Vermögens- und Ertragslage von Bedeutung waren, 4. die Ursachen eines in der Gewinn- und Verlustrechnung ausgewiesenen Jahresfehlbetrags.
---	--