



Ministerium für Heimat, Kommunales,  
Bau und Gleichstellung (MHKBG)  
des Landes Nordrhein-Westfalen  
Jürgensplatz 1  
40219 Düsseldorf

*ausschließlich per E-Mail an:  
referatspostfach-304@mhkgb.nrw.de*

LANDTAG  
NORDRHEIN-WESTFALEN  
17. WAHLPERIODE

**STELLUNGNAHME**  
**17/872**

A02

Düsseldorf, 03. August 2018  
523/617

Institut der Wirtschaftsprüfer  
in Deutschland e.V.

Wirtschaftsprüferhaus  
Tersteegenstraße 14  
40474 Düsseldorf  
Postfach 32 05 80  
40420 Düsseldorf

TELEFONZENTRALE:  
+49 (0) 211 / 45 61 - 0

FAX GESCHÄFTSLEITUNG:  
+49 (0) 211 / 4 54 10 97

INTERNET:  
www.idw.de

E-MAIL:  
info@idw.de

BANKVERBINDUNG:  
Deutsche Bank AG Düsseldorf  
IBAN: DE53 3007 0010 0748 0213 00  
BIC: DEUTDE33XXX  
USt-ID Nummer: DE119353203

## Referentenentwurf des 2. NKF-Weiterentwicklungsgesetzes Aktenzeichen: 304-48.12.02

Sehr geehrte Frau Ministerin,  
sehr geehrter Herr Dr. von Kraack,

vielen Dank für die Übersendung des seit Langem erwarteten Referentenentwurfs eines „Zweiten Gesetzes zur Weiterentwicklung des Neuen Kommunalen Finanzmanagements für Gemeinden und Gemeindeverbände im Land Nordrhein-Westfalen und zur Änderung weiterer kommunalrechtlicher Vorschriften (2. NKF-Weiterentwicklungsgesetz – 2. NKFVG NRW)“.

Der Entwurf enthält materielle Neuregelungen u.a.

- zur „Neuausrichtung des kommunalen Haushaltsrechts“ zum Zwecke
  - der Behebung des Sanierungsstaus bzw. der Verbesserung des Rahmens für investives Handeln der Kommunen (durch Einführung der Aktivierbarkeit von Instandhaltungsaufwendungen unter Durchbrechung des Anschaffungskostenprinzips)
  - der Stärkung der Planbarkeit der Haushalte (durch Änderung von Passivierungsmöglichkeiten zur Glättung von Ergebnisschwankungen)

GESCHÄFTSFÜHRENDER VORSTAND:  
Prof. Dr. Klaus-Peter Naumann,  
WP StB, Sprecher des Vorstands;  
Dr. Klaus-Peter Feld, WP StB;  
Dr. Daniela Kelm, RA LL.M.;  
Melanie Sack, WP StB

Seite 2/19 zum Schreiben vom 03.08.2018 an das MHKBG NRW

- der Verbesserung des Spielraums der Kommunen zur Erreichung des Haushaltsausgleichs (durch Berücksichtigung kalkulatorischer Aufwendungen in der externen Rechnungslegung)
- zur Befreiungsmöglichkeit vom Gesamtabchluss (bzw. durch großzügige Größenklassenkriterien faktischen Abschaffung des Gesamtabchlusses als Berichtsinstrument) sowie
- zur Neuordnung der Rechnungsprüfung.

Gerne hätten wir uns umfassend mit dem Gesetzesentwurf befasst und uns frühzeitig in die Diskussion eingebracht, auch weil damit scheinbar einer periodengerechten Rechnungslegung fremde Elemente eingeführt werden sollen, die sich nicht zwingend aus den Besonderheiten der öffentlichen Verwaltung als bilanzierende Einheit ergeben. Da dies unter den zeitlichen Restriktionen (Zusendung des Entwurfs kurz vor den Sommerferien und relativ kurze Stellungnahmefrist) nicht möglich war, nehmen wir zu ausgewählten Aspekten des Entwurfs Stellung.

#### **Grundsätzliche Anmerkungen:**

#### **Kategorisierung der Rechnungslegungs-Regelwerke und Konsequenzen für die Bezeichnung des Prüfungsergebnisses**

Eine Annäherung an handelsrechtliche Vorschriften ist sinnvoll und wünschenswert, z.B. die weitere Dynamisierung der Ausgleichsrücklage (§ 75 Abs. 3 GO-E), die sich mehr zu einem Gewinnvortrag i.S.d. HGB entwickelt bzw. dessen Funktion erfüllt. Vor allem ist zu begrüßen, dass – sofern eine inhaltliche Abweichung von den handelsrechtlichen Grundsätzen weder geboten noch beabsichtigt war – eine Annäherung der Formulierungen (z.B. in § 95 Abs. 1 GO-E) stattfindet, um unnötige Auslegungsprobleme zu vermeiden. Dieses Anliegen wird an vielen Stellen des Gesetzesentwurfs deutlich und ist positiv zu werten.

An einigen Stellen gibt der Entwurf jedoch eine Angleichung an die handelsrechtliche Rechnungslegung vor, obwohl dies faktisch nicht der Fall ist (bspw. Gesetzesbegründung zu § 88 GO) oder führt bewusst – möglicherweise aus pragmatischen Gründen – Sonderregelungen ein, die im Widerspruch zu dem (handelsrechtlichen) Ziel einer besseren Darstellung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage stehen. Das HGB – wie auch z.B. die IPSAS – gelten als **Rechnungslegungsgrundsätze für allgemeine Zwecke**, also ein Regelwerk, das den gemeinsamen Informationsbedürfnissen einer Vielzahl unterschiedlicher Adressatengruppen dient. Ein **HGB**-Abschluss ist dementsprechend – im Sinne der EU-Bilanzrichtlinie – an das Management (Selbstinformation und Steuerung), an die Überwachungsorgane, an Gesellschafter oder potenzielle

Seite 3/19 zum Schreiben vom 03.08.2018 an das MHKBG NRW

Investoren, aber eben auch an andere Stakeholder wie Gläubiger, Arbeitnehmer und die Öffentlichkeit gerichtet (Rechenschafts- bzw. Informationsfunktion). Bezogen auf **IPSAS** sind die Adressaten diejenigen Akteure, welche der öffentlichen Hand Ressourcen zur Verfügung stellen (z.B. Steuerzahler, Investoren in Staatsanleihen, Mitarbeiter), Empfänger der öffentlichen Leistungen (z.B. Einwohner) sowie deren Repräsentanten (z.B. Parlamente).

Wir sind bislang davon ausgegangen, dass das **NKF** ein solches Regelwerk für allgemeine Zwecke darstellt. Werden jedoch aus anderen Gründen, z.B. zur Steuerung von Investitionsverhalten, Liquiditäts- oder Haushaltsplanung, Sonderregelungen eingeführt, stellt sich die Frage, ob es sich nicht eher um ein sog. **Regelwerk für einen speziellen Zweck** handelt, d.h. ein Regelwerk, das darauf ausgerichtet ist, den Informationsbedürfnissen spezifischer Adressaten von Finanzinformationen gerecht zu werden. Regelwerke für einen speziellen Zweck sind bspw.

- Rechnungslegungsgrundsätze für die Steuerbilanz,
- Rechnungslegungsgrundsätze einer Behörde bspw. im Rahmen einer Projektförderung,
- vertraglich vereinbarte Rechnungslegungsgrundsätze, z.B. im Rahmen von Schuldverschreibungen oder Darlehensvereinbarungen oder bei Unternehmenstransaktionen.

Je mehr die kommunale Doppik durch von den etablierten handelsrechtlichen Rechnungslegungsgrundsätzen abweichende **Sonderregelungen** modifiziert wird, ohne dass sich diese zwingend aus Besonderheiten des öffentlichen Sektors ergeben, liegt die Vermutung nahe, dass sich der allgemeine Informationszweck nicht mehr erfüllen lässt. Das könnte der Fall sein, wenn die Vorschriften z.B. darauf ausgerichtet sind, den Haushaltsausgleich (positiv) zu beeinflussen oder den Aufstellern willkürlich ausübbar Ermessensspielräume einzuräumen.

Fraglich ist, ob das durch den neuen § 91 Abs. 4 Satz 2 Nr. 3 GO-E eingeführte „**Wirklichkeitsprinzip**“ eine solche Sondervorschrift darstellt. Das politische Ziel, dem Sanierungsstau bei öffentlichen Einrichtungen entgegenzuwirken, indem der Rahmen für investives Handeln verbessert wird, ist selbstverständlich zu begrüßen. Dafür aber die Rechnungslegungsgrundsätze zu verändern, scheint nicht das richtige Mittel. Die Aktivierung von Instandhaltungsaufwendungen zu ermöglichen, die per Definition gerade nicht zu einer Verbesserung oder Erweiterung eines Vermögensgegenstands führen, durchbricht die Vorgabe der Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten (AK/HK) als Obergrenze und führt damit zu nicht belastbaren Vermögenswerten. Eine solche Vorgehensweise dient

Seite 4/19 zum Schreiben vom 03.08.2018 an das MHKBG NRW

damit nicht der transparenten Abbildung der wirtschaftlichen Lage. Auch können wir das Argument, die Aktivierung diene dem in § 1 GO etablierten **Grundsatz der Generationengerechtigkeit** (vgl. Gesetzesentwurf, Abschn. B auf Seite 3), nicht nachvollziehen. Nach unserem Verständnis bedeutet Generationengerechtigkeit, dass die heutige Generation nicht auf Kosten der künftigen Generationen lebt. Dazu kann die Rechnungslegung zweifelsohne beitragen, indem sie den Ressourcenverbrauch periodengerecht abbildet. Instandhaltungsaufwendungen dienen der Erhaltung von Vermögensgegenständen. Es fehlt jedoch der Zukunftsbezug, d.h. es wird lediglich ersetzt, was bereits verbraucht wurde. Deshalb müssen Instandhaltungen in der Ergebnisrechnung als Aufwand behandelt werden, um zu signalisieren, dass sie bereits von der jetzigen Generation erwirtschaftet werden müssen. Durch eine Aktivierung würde hingegen die Notwendigkeit, den Verbrauch zu erwirtschaften, auf die nächste Generation verlagert.

Die Anpassung der Rechnungslegungsgrundsätze hat **Konsequenzen für die Prüfung**. Nach den fachlichen Standards dürfen Wirtschaftsprüfer für einen „Abschluss für einen speziellen Zweck“ keinen „Bestätigungsvermerk“ erteilen. Stattdessen muss das Prüfungsergebnis mit dem Begriff „Bescheinigung“ oder „Prüfungsvermerk“ bezeichnet werden. Ferner hat das Prüfungsergebnis einen Hinweis zu enthalten, durch den die Adressaten darauf aufmerksam gemacht werden, dass der Abschluss nach Rechnungslegungsgrundsätzen für einen speziellen Zweck aufgestellt wurde und folglich für einen anderen Zweck möglicherweise nicht geeignet ist.

Wir haben Verständnis dafür, dass nach pragmatischen Lösungen für Steuerungsprobleme gesucht wird, aber die Lösung liegt nicht in Eingriffen in die Rechnungslegung. Wir plädieren dafür, nicht dem inzwischen scheinbar üblichen Trend nach Sonderregelungen in der kommunalen Doppik der einzelnen Bundesländer zu folgen und sich dabei von den originären Zwecken der Rechnungslegung – insb. Entscheidungsfindung und Rechenschaftslegung sowie Information eines breit gefassten Adressatenkreises – zu entfernen. Abgesehen davon wird den Bürgern zugemutet, sich zum Vergleich von kommunalen Abschlüssen verschiedener Bundesländer in unterschiedliche Regelwerke der Rechnungslegung einarbeiten zu müssen. Dieser Effekt verstärkt sich, je mehr die kommunalen Regelwerke vom HGB-Modell einer periodengerechten Rechnungslegung abweichen, um individuellen Bedürfnissen der Aufsteller nachzukommen.

Seite 5/19 zum Schreiben vom 03.08.2018 an das MHKBG NRW

**Detailanmerkungen zu Artikel 1 NKFWG:**

**[Nr. 6 a)] Zu § 75 Absatz 2 GO-E**

Die Forderung nach einem ausgeglichenen Haushalt wird in dem Entwurf wie folgt ergänzt: „Anstelle oder zusätzlich zur Verwendung der Ausgleichsrücklage kann im Ergebnisplan auch eine pauschale Kürzung von Aufwendungen bis zu einem Betrag von 1 % der Summe der ordentlichen Aufwendungen unter Angabe der zu kürzenden Teilpläne veranschlagt werden (globaler Minderaufwand).“ Diese Formulierung ist schwer verständlich. Wir verstehen die Ergänzung so, dass es zwar grundsätzlich bei der Forderung nach einem Haushaltsausgleich bleibt. Aber um einen fiktiv ausgeglichenen Haushalt zu erreichen, darf a) aus der Ausgleichsrücklage ausgeglichen werden und b) zusätzlich oder stattdessen bis zu 1% der Gesamtausgaben eingerechnet werden. Gilt folglich, dass bei einem Defizit in Höhe von 1% der ordentlichen Aufwendungen der Haushalt noch als ausgeglichen gilt?

Wesentlicher Zweck der Erfassung von Erträgen und Aufwendungen bei öffentlichen Haushalten ist die Messung der Generationengerechtigkeit. Dazu müssen u.a. alle Aufwendungen (ungekürzt) erfasst werden. Die Erfassung eines „globalen Minderaufwands“ ist insofern nicht zweckgerecht.

§ 79 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 GO NRW verlangt eine Planung der voraussichtlich entstehenden Aufwendungen. Für einen zusätzlichen „globalen Minderaufwand“ ist insoweit kein Raum, wenn dieser Minderaufwand voraussichtlich nicht entsteht. Im Übrigen würde mit der Kürzung um einen globalen Minderaufwand auch das Ziel der Gesetzesänderung nicht erreicht, den Haushaltsausgleich zu erleichtern. Denn der Haushalt muss nach § 75 Abs. 2 Satz 1 GO NRW nicht nur in der Planung, sondern auch in der Rechnung ausgeglichen sein.

**[Nr. 9 a)] Zu § 86 Absatz 2 GO-E**

Die Aufnahme von Krediten in Fremdwährung ist nur zulässig, sofern das Fremdwährungsrisiko durch ein entsprechendes Währungssicherungsgeschäft abgesichert wird. Aufgrund des strengen Einzelbewertungsgrundsatzes der GO bzw. GemHVO, die grundsätzlich einer Bildung von Bewertungseinheiten im Sinne von § 254 HGB entgegen steht, regen wir an, eine Ergänzung dahingehend aufzunehmen, dass § 254 HGB entsprechend anzuwenden ist.

Sofern eine Bildung von Bewertungseinheiten nicht zulässig sein soll, ist der Fremdwährungskredit sowie das Währungssicherungsgeschäft isoliert zu bewerten, und die kompensatorische Wirkung könnte bilanziell nicht dargestellt werden. Bei steigenden Wechselkursen würde sich die Verbindlichkeit

Seite 6/19 zum Schreiben vom 03.08.2018 an das MHKBG NRW

(aufwandswirksam) erhöhen, während der positive Marktwert des Währungssicherungsgeschäfts aufgrund von § 91 Abs. 4 Nr. 3 GO-E – Verbot der Bilanzierung nicht realisierter Gewinne – nicht ergebniswirksam erfasst werden dürfte. Im Ergebnis würde die Ergebnisrechnung sowie der Haushaltsausgleich belastet werden, was eigentlich dem mit der Neuregelung des § 86 Abs. 2 GO-E verfolgten Zweck widersprechen würde.

#### **Nr. 11] Zu § 88 GO-E (Rückstellungen)**

Die in § 88 vorgenommene Änderung stellt nach den Ausführungen in der Gesetzesbegründung eine Anpassung des Regelungsinhaltes der GO NRW an den Regelungsinhalt des § 249 HGB dar.

Diese Begründung können wir nicht nachvollziehen, denn der Regelungsinhalt weicht wesentlich vom Inhalt des § 249 HGB ab. Während das HGB ein Verbot für **Aufwandsrückstellungen** enthält (eine Ausnahme bildet lediglich die Rückstellung für im Geschäftsjahr unterlassene Aufwendungen für Instandhaltung, die innerhalb der ersten drei Monate des folgenden Geschäftsjahres, oder für Abraumbeseitigung, die im folgenden Geschäftsjahr nachgeholt werden), soll nunmehr durch die Ergänzung in § 88 („[...] und für hinsichtlich ihrer Höhe oder des Zeitpunktes ihres Eintritts unbestimmte Aufwendungen“) ein neuer Rückstellungstatbestand geschaffen werden. Als Beispiele für solche rückstellungsfähigen Sachverhalte werden in der Gesetzesbegründung die (Aufwands-)Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten aus steuerkraftabhängigen Umlagen, z.B. Gewerbesteuerumlage und/oder Kreisumlage, genannt.

Bei dieser Art von Rückstellung kann es sich u.E. nur um Aufwandsrückstellungen handeln, denn eine Rückstellung für ungewisse Verpflichtungen wäre bereits durch Verweis auf die HGB-Vorschrift bzw. durch die dem § 249 Abs. 1 Satz 1 HGB nachgebildete Formulierung gedeckt gewesen und ein weiterer Regelungsbedarf in der GO hätte sich nicht ergeben. Die Neuregelung steht im Widerspruch zu den handelsrechtlichen Bilanzierungsgrundsätzen sowie dem Stichtagsprinzip nach § 91 Abs. 4 Nr. 2 GO-E. Nach dem Stichtagsprinzip sind in einem Jahresabschluss einer Gebietskörperschaft alle am Bilanzstichtag bestehenden und ungewissen Verpflichtungen zu erfassen, um ein vollständiges und zutreffendes Bild von der Vermögens- und Schuldenlage der Gebietskörperschaft zu vermitteln. Eine Bilanzierung von ungewissen Verbindlichkeiten für **künftige Zahlungsverpflichtungen aus steuerkraftabhängigen Umlagen** scheidet u.E. jedoch aus, weil die Verpflichtung der Gebietskörperschaft zur Leistung einer Gewerbesteuerumlage für künftige Haushaltsjahre am Bilanzstichtag weder wirtschaftlich noch rechtlich entstanden ist. Auch die Bilanzierung einer Aufwandsrückstellung kommt u.E. nicht in Betracht, denn Aufwen-

Seite 7/19 zum Schreiben vom 03.08.2018 an das MHKBG NRW

dungen und Erträge sind nach § 91 Abs. 4 Nr. 4 GO in dem Haushaltsjahr zu erfassen, in dem sie wirtschaftlich verursacht worden sind. Bei einer Rückstellung für künftige Gewerbesteuerumlagen, die lediglich auf Basis der Steuereinnahmen des abgelaufenen Haushaltsjahres bemessen wird, handelt es sich nicht um einen dem abgelaufenen Haushaltsjahr wirtschaftlich zuzurechnenden Aufwand, sondern um Aufwendungen der Zukunft, die per se nicht rückstellungsfähig sind. Wirtschaftlich handelt es sich um eine aus dem Jahresüberschuss gebildete (Sonder-)Rücklage – also Eigenkapital statt Fremdkapital.

Abgesehen davon, dass unbestimmte Aufwendungen grundsätzlich nicht bilanzierungsfähig sind, geben wir zu bedenken, dass mit dem Begriff der „unbestimmten Aufwendungen“ ein unbestimmter Rechtsbegriff geschaffen wird, welcher der Auslegung bedarf. **Weder der Gesetzesentwurf noch die Begründung enthalten objektivierbare Maßstäbe zur Auslegung dieses Begriffs, was einen weiten Spielraum für bilanzpolitische Interpretationen eröffnet.**

**Kommentiert [VE1]:** Im Reg.entw. wird eine neue Rechtsverordnung für Konkretisierungen angekündigt.

#### **[Nr. 11] Zu § 88 GO-E i.V.m. § 36 GemHVO**

Vermutlich als Vorbereitung auf die Änderungen in der Gemeindehaushaltsverordnung wird zudem in der Einleitung der Gesetzesbegründung (Seite 3, Nr. 3) zu den **Rückstellungen für Pensionen und Versorgungsaufwendungen** für die Beamtenschaft ausgeführt, dass Unterschiedsbeträge, die aus Tarifabschlüssen resultieren, über die Laufzeit eines Tarifabschlusses in der gemeindlichen Bilanz respektive in der Ergebnisrechnung **angesammelt** werden dürfen.

Auch diese Neuregelung steht im Widerspruch zu dem in § 91 Abs. 4 Nr. 2 GO-E verankerten Stichtagsprinzips, denn die Schulden einer Gebietskörperschaft werden zum jeweiligen Bilanzstichtag nicht vollständig ausgewiesen – falls die Effekte wesentlich sind.

#### **[Nr. 13] Zu § 91 Absatz 4 Satz 1 GO-E (Verweis auf GoB)**

Gemäß § 91 Abs. 4 erfolgt die Bewertung der Bilanzposten nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung. Aus der Formulierung würden wir schließen, dass die **langfristigen Rückstellungen** – einschließlich **Deponienach-sorgeverpflichtungen** – in der kommunalen Bilanz entsprechend den handelsrechtlichen Grundsätzen zu bewerten sind und somit eine **Abzinsung** erfolgen muss (§ 253 Abs. 2 HGB). Dafür müsste allerdings die GemHVO angepasst werden, damit eine Berücksichtigung von Zinseffekten bei der Bewertung möglich ist. Nur so wird die tatsächliche Lage zutreffend abgebildet – wie dies im Jahresabschluss bei nach HGB bilanzierenden Eigenbetrieben der Fall ist.

Seite 8/19 zum Schreiben vom 03.08.2018 an das MHKBG NRW

Angesichts der Bedeutung des Themas regen wir an, § 36 Abs. 2 GemHVO dahingehend zu ändern.

Falls das Hauptargument gegen die Änderung sein sollte, dass schwankende Abzinsungsfaktoren vermieden werden sollen, wäre es – anstatt langfristige Rückstellungen im NKF gar nicht abzuzinsen – vorzuziehen, einen festen Zinssatz einzuführen, wie dies bei den Pensionsrückstellungen nach GemHVO (5 %) bereits der Fall ist.

**[Nr. 13] Zu § 91 Absatz 4 Satz 2 Nr. 3 GO-E („wirklichkeitsgetreue Bewertung“)**

Der Gesetzesentwurf zementiert die **Abkehr vom handelsrechtlichen Vorsichtsprinzip** und damit auch vom **Anschaffungskostenprinzip** durch die Einführung eines sog. „Wirklichkeitsprinzips“. Die in der Gesetzesbegründung vorgetragene Argumente überzeugen dabei nicht. Zwar ist der Zweck einer kommunalen Verwaltung vorrangig auf die Sicherstellung der jeweiligen Aufgabenerfüllung gerichtet. Der Zweck einer periodengerechten Rechnungslegung im Allgemeinen und damit auch der doppischen Rechnungslegung von Gebietskörperschaften steht dem nicht entgegen, sondern verfolgt neben der Rechenschaftsfunktion primär die Ziele einer vollständigen stichtagsbezogenen Darstellung des Vermögens und der Schulden sowie des mit der Aufgabenerfüllung verbundenen vollständigen Ressourcenverbrauchs eines Haushaltsjahres. Diese mit der NKF-Einführung verfolgten Ziele werden ausgehebelt, denn durch das „Wirklichkeitsprinzip“ wird weder die Vermögenslage noch die Ertragslage einer Gemeinde vollständig und zutreffend dargestellt.

Ergänzend weisen wir darauf hin, dass Gebietskörperschaften zwar nicht insolvenzfähig sind, gleichwohl – wie die Praxis zeigt – überschuldungsfähig. Das Argument der Nichtübertragbarkeit des Gläubigerschutzgedankens auf Gebietskörperschaften überzeugt u.E. daher nicht, denn auch Gebietskörperschaften verfügen über eine Vielzahl von Gläubigern bzw. Personen, die der öffentlichen Hand Ressourcen zur Verfügung stellen, z.B. kreditgebende Banken, Käufer von Staatsanleihen, Mitarbeiter und Steuerzahler.

Die Übertragung des handelsrechtlichen Vorsichtsprinzips auf die Rechnungslegung der öffentlichen Hand schützt künftige Generationen. Nachvollziehbar wäre aber, dass für Gebietskörperschaften das **Vorsichtsprinzip in einer objektiveren Ausprägung** angewandt wird als dies im HGB für haftungsbeschränkte Unternehmen der Fall ist. Dies würde eine übermäßige Belastung der heutigen Generation vermeiden und könnte auf die fehlende Ausschüttungsbemessungsfunktion gestützt werden.

Seite 9/19 zum Schreiben vom 03.08.2018 an das MHKBG NRW

Wir weisen in diesem Zusammenhang auch darauf hin, dass sich der Bund (vertreten durch das BMF) bei der Entwicklung eines **EPSAS Rahmenkonzepts** besonders für das traditionelle Vorsichtsprinzip eingesetzt hat und auch erreicht hat, dass der Grundsatz auf europäischer Ebene integriert wird. Die Ablehnung einer reinen Übernahme internationaler Bilanzierungsregeln wird von Vertretern der öffentlichen Verwaltung auf allen Ebenen regelmäßig gerade damit begründet, dass eine Zeitwertbilanzierung vermieden und das Anschaffungskostenprinzip beibehalten werden soll.

Umso mehr erstaunt, dass der NKFVG-Entwurf einen etablierten handelsrechtlichen Grundsatz, der sich seit über hundert Jahren in der Bilanzierung bewährt hat, über Bord wirft. Zudem gibt es unseres Wissens keine Anhaltspunkte, dass in der Praxis die Bilanzierung von kommunalem Vermögen nach handelsrechtlichen Bilanzierungsgrundsätzen, z.B. bei Eigenbetrieben, diese vor erhebliche Probleme stellen würde.

Nicht zuletzt vor dem Hintergrund der Gebührengerechtigkeit sehen wir die Neuregelung als besonders kritisch an, denn die Höhe der Gebührensätze kann künftig davon abhängen, ob eine Aufgabe von der Gebietskörperschaft selber oder von einem verselbständigten Aufgabenbereich (Eigenbetrieb, AöR oder Kapitalgesellschaft) wahrgenommen wird.

Sollte das „Wirklichkeitsprinzip“ trotz der vorgetragenen Argumente beibehalten werden, kann es **nicht isoliert für die Aktivseite** gelten, sondern muss konsequenterweise auch für die Passivseite zur Anwendung gelangen, insbesondere für die Pensions- und Beihilferückstellungen. Diese sind bereits heute aufgrund der Regelungen in § 36 Abs. 1 GemHVO nicht ausreichend bemessen und zeigen nicht den wirklichen Verpflichtungsumfang einer Gemeinde. Diesbezüglich wäre eine wirklichkeitsnähere Bewertung wünschenswert, die aber auch ohne Einführung eines „Wirklichkeitsprinzips“ realisiert werden könnte. Eine unterschiedliche Anwendung bzw. Auslegung dieses Grundsatzes für die Aktiv- und Passivseite ist u.E. nicht möglich, denn die Bilanzierung sollte nach objektivierbaren und einheitlichen Grundsätzen und Maßstäben erfolgen und nicht willkürlich.

Als weitere Folge der Einführung des „Wirklichkeitsprinzips“ müsste § 95 Abs. 1 letzter Satz GO-E angepasst werden, weil bei Anwendung des „Wirklichkeitsprinzips“ keinesfalls mehr davon gesprochen werden kann, dass der kommunale Jahresabschluss unter Beachtung der GoB ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage einer Gemeinde vermittelt.

Seite 10/19 zum Schreiben vom 03.08.2018 an das MHKBG NRW

Ungeachtet dessen ist unklar, wie der neu eingeführte unbestimmte Rechtsbegriff der „wirklichkeitsgetreuen Bewertung“ genau zu interpretieren ist. Im Vergleich zum Handelsrecht wurde lediglich das Wort „vorsichtig“ durch „wirklichkeitsgetreu“ ersetzt. Der weitere Text von § 91 Absatz 4 Satz 2 Nr. 3 GO-E ist jedoch deckungsgleich mit § 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB und zwar einschließlich der ausdrücklich genannten **Ausprägungen des Vorsichtsprinzips: dem Imparitätsprinzip** (Berücksichtigung vorhersehbarer Risiken und Verluste ...) sowie dem **Realisationsprinzip** (Berücksichtigung nur realisierter Gewinne).

Aus dem Imparitätsprinzip ergeben sich das Niederstwertprinzip und das Prinzip der Berücksichtigung drohender Verluste aus schwebenden Geschäften; aus dem Realisationsprinzip folgt das Prinzip der Bewertung höchstens zu AK/HK. Ein Ansatz eines Vermögensgegenstandes zu höheren Verkehrswerten oder Marktpreisen verstößt gegen das Verbot des Ausweises nicht realisierter Gewinne.

Damit wäre die Aktivierung von Aufwendungen über die AK/HK hinaus nicht GoB-konform und auch nicht im Einklang mit § 91 Absatz 4 Satz 2 Nr. 3 GO-E. In dem Schreiben vom 03.07.2018 an die Bürgermeister und kommunalen Spitzenverbände nennt das MHKBG aber gerade als Beispiel für die „Neuausrichtung“ des NKF, dass „bislang ergebniswirksam in der Rechnungslegung veranschlagte Erhaltungsaufwendungen“ künftig aktivierbar sein sollen.

Auch die Gesetzesbegründung geht wohl davon aus, dass sich hinter dem „Wirklichkeitsprinzip“ etwas anderes verbirgt. Was konkret, erschließt sich uns aber nicht. In der Gesetzesbegründung findet sich lediglich die Aussage, dass „das Wirklichkeitsprinzip nicht mit einer reinen Marktwertbetrachtung gleichzusetzen“ sei, sodass es auch in Zukunft zur Bildung stiller Reserven kommen könne. Das klingt zunächst nach einem erheblichen Bilanzierungsspielraum der Ersteller, der mangels Kriterien auch von der Rechnungsprüfung kaum konkretisiert werden kann.

Mit der Einführung des Begriffs „wirklichkeitsgetreu“ in die Bewertungsgrundsätze soll laut dem gesonderten Schreiben des MHKBG ein Anreiz zur Verbesserung der Investitionstätigkeiten in den Kommunen geschaffen werden, der den Erhaltungsstau abmildern soll, indem Erneuerungsinvestitionen in der kommunalen Bilanz partiell aktiviert werden können.

Die periodengerechte Rechnungslegung nach handelsrechtlichem Vorbild dient der **Darstellung des Ressourcenverbrauchs**. Mit der geplanten Aktivierung von (Instandhaltungs-)Aufwendungen wird dieses Ziel nicht erreicht. Die bisherigen NKF-Regeln sind nicht ursächlich für marode Straßen; insofern bedarf es auch keiner Anpassung dieser Regeln. Zudem gäbe es ausreichend

Seite 11/19 zum Schreiben vom 03.08.2018 an das MHKBG NRW

Möglichkeiten, dies im Einklang mit handelsrechtlichen Bewertungsgrundsätzen sinnvoll auch für die Kommunen zu regeln: z.B. über die getrennte Bewertung des Straßenaufbaus (insb. Unterbau mit einer längeren Nutzungsdauer und die Verschleißschicht mit einer kürzeren Nutzungsdauer) und Abbildung des Ressourcenverbrauchs mithilfe einer Komponentenabschreibung. Dieses Instrument nicht zu nutzen und stattdessen nun mit der Begründung der Finanzierung eine nicht GoB-konforme Bilanzierung einzuführen, ist sachlich nicht gerechtfertigt und stellt die Aussagekraft des NKF-Abschlusses angesichts der Wesentlichkeit des Infrastrukturvermögens in einer kommunalen Bilanz deutlich in Frage.

Zudem ist unklar, welche Sachverhalte zukünftig aktivierungsfähig sein sollen und welche nicht und ob überhaupt noch eine Obergrenze für die Bewertung des Anlagevermögens besteht.

#### **INr. 14] Zu § 92 Absatz 5 GO-E (Änderung fehlerhafter Jahresabschlüsse)**

Das NKF erlaubt nach dem Gesetzeswortlaut keine Fehlerkorrektur nach Ablauf von vier Jahren nach der Eröffnungsbilanz (§ 92 Abs. 7 GO NRW i.V.m. § 57 GemHVO NRW). § 92 Abs. 5 GO-E wurde unverändert aus dem bisherigen Abs. 7 übernommen. Die Regelungen der Fehlerkorrektur in § 92 GO NRW i.V.m. § 57 GemHVO NRW werfen Zweifelsfragen auf und haben in der Praxis zu teilweise kuriosen Interpretationen und einer uneinheitlichen Handhabung geführt. Wir plädieren deshalb dafür, beide Regeln zu streichen.

Eine Spezialregelung für Kommunen ist auch nicht erforderlich, weil es etablierte allgemeine Grundsätze in der handelsrechtlichen Rechnungslegung gibt (vgl. *IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung: Änderung von Jahres- und Konzernabschlüssen (IDW RS HFA 6)*). Für die Änderung fehlerhafter Jahresabschlüsse stehen grundsätzlich zwei Methoden zur Verfügung: Fehlerkorrektur in dem betroffenen Jahresabschluss selbst, sog. **Rückwärtsänderung**, bzw. Korrektur in dem letzten offenen (noch nicht festgestellten) Jahresabschluss, d.h. **Änderung in laufender Rechnung**. Bei beiden wird im Übrigen – anders als bei der NKF-Regelung – der Bilanzzusammenhang nicht durchbrochen.

#### **INr. 18] Zu § 101 Abs. 6 GO-E**

~~§ 101 Abs. 6 Satz 2 GO-E enthält einen offensichtlich unrichtigen Verweis auf „§ 102 Absatz 1“ GO-E und berücksichtigt nicht, dass gerade die Vorschriften zur örtlichen Rechnungsprüfung umstrukturiert und anders nummeriert wurden.~~

Kommentiert [VE2]: Im Reg.entw. geändert.

Seite 12/19 zum Schreiben vom 03.08.2018 an das MHKBG NRW

Darüber hinaus enthält § 102 Abs. 10 GO-E, auf den § 101 Abs. 6 Satz 2 GO NRW-E verweist, keine „Möglichkeit“ (sondern eine Pflicht) zur Prüfung der Jahresabschlüsse der dort genannten Sondervermögen.

Mit § 101 Abs. 6 Satz 1 GO-E soll die Unabhängigkeit der Rechnungsprüfer gestärkt werden. Zu überlegen wäre, die Vorschrift allgemeiner zu formulieren. Dies könnte bspw. in Anlehnung an die Wirtschaftsprüferordnung (WPO) und die Berufssatzung für Wirtschaftsprüfer/vereidigte Buchprüfer (BS WP/vBP) erfolgen, mit deren Regelungen u.a. auch die Unabhängigkeit von (Wirtschafts-)Prüfern gewährleistet werden soll. Damit wäre das Gewollte unmittelbar im Gesetz zum Ausdruck gebracht. Die im Entwurf genannten Einzelfälle wären dabei eingeschlossen. Wir regen folgende Formulierung in Anlehnung an § 43 Abs. 1 Satz 1 WPO und § 2 Abs. 1 BS WP/vBP an: „Die Leitung und die Prüfer der örtlichen Rechnungsprüfung haben ihre Tätigkeit unabhängig auszuüben. Sie dürfen keine Bindungen eingehen, die ihre berufliche Entscheidungsfreiheit beeinträchtigen oder beeinträchtigen könnten. Sie haben ihre persönliche und wirtschaftliche Unabhängigkeit gegenüber jedermann zu bewahren.“

#### **[Nr. 19] Zu § 102 Absatz 1-9 GO-E (Jahresabschlussprüfung bei Kommunen)**

Es ist zu begrüßen, dass die Vorschriften zu Gegenstand und Umfang der Jahresabschlussprüfung eng an den Wortlaut des HGB angelehnt sind, da die Prüfungen von öffentlichen Prüfungseinrichtungen bzw. von Wirtschaftsprüfern vorgenommen werden. Der allgemeine Verweis auf §§ 321, 322 HGB sorgt zudem dafür, dass die Berichterstattung über kommunale Abschlüsse nicht hinter der aktuellen Entwicklung bei Unternehmen zurückbleibt.

Fraglich ist jedoch, ob die gemäß Gesetzesbegründung beabsichtigte Klarstellung der Aufgabenverteilung zwischen Rechnungsprüfungsausschuss und örtlicher Prüfung tatsächlich gelungen ist. In § 102 Absatz 1 Satz 1 GO-E wird ausgeführt, dass der Jahresabschluss und der Lagebericht der Gemeinde durch die **örtliche Rechnungsprüfung** zu prüfen ist. Nach dem Wortlaut des § 59 Abs. 3 Satz 1 GO-E prüft hingegen der **Rechnungsprüfungsausschuss** den Jahresabschluss und den Lagebericht einer Gemeinde, wobei er sich der örtlichen Rechnungsprüfung oder eines Dritten bedient. In beiden Fällen wird das Wort „prüfen“ verwendet.

Seite 13/19 zum Schreiben vom 03.08.2018 an das MHKBG NRW

**[Nr. 20] Zu § 103 Absatz 4-5 GO-E (Jahresabschlussprüfung bei Eigenbetrieben)**

Der Entwurf stellt eine neue Anforderung an die Berichterstattung im **Prüfungsbericht**. Gemäß Absatz 4 ist „in dem Bericht über die Prüfung des Jahresabschlusses und des Lageberichtes ferner darauf einzugehen, ob das von der Gemeinde zur Verfügung gestellte Eigenkapital angemessen verzinst wird.“

Laut Gesetzesbegründung soll mit dieser Angabe die Informationsfunktion des Jahresabschlusses gestärkt werden. Systematisch zutreffend wäre dann, eine **Angabepflicht im Anhang** durch den Aufsteller (Eigenbetrieb) einzuführen, die als Bestandteil des Jahresabschlusses automatisch der Prüfung unterläge. Statt die Informationsfunktion des Jahresabschlusses zu stärken, erweitert der Entwurf die Aufgaben des Abschlussprüfers um eine Art gutachterliche Stellungnahme und um eine über die Abschlussprüfung hinausgehende Berichtspflicht.

Wenn im Prüfungsbericht darauf eingegangen werden soll, ob die Verzinsung des eingesetzten Kapitals angemessen ist, so fehlen hierfür entsprechende Maßstäbe, nach denen dies beurteilt werden soll. Dies beginnt bei der Frage der Ermittlung der Höhe des zu verzinsenden Eigenkapitals sowie des als Vergleichsmaßstab heranzuziehenden Zinssatzes. Zudem geben wir zu bedenken, dass es keinen einheitlichen Maßstab geben kann, denn die Höhe der Eigenkapital-Verzinsung hängt maßgeblich von den auf einen Betrieb übertragenen Aufgaben ab. Besonders betroffen sind eigenbetriebsähnliche Einrichtungen, die zwar häufig unter das Regime der EigVO fallen und damit auch unter den Anwendungsbereich des § 103 Abs. 4 GO, die aber keine wirtschaftlichen Tätigkeiten mit Gewinnerzielungsabsicht wahrnehmen oder neben kostenrechnenden Einrichtungen auch defizitäre kommunale Aufgaben wahrnehmen.

Insoweit bedarf es einer Konkretisierung seitens des Gesetzgebers, um großen Interpretationsspielraum zu vermeiden.

**[Nr. 21] Zu § 104 Absatz 1 Nr. 6 GO-E**

Zu den weiteren Aufgaben der örtlichen Rechnungsprüfung gehört künftig ausdrücklich „die [Prüfung der] Wirksamkeit interner Kontrollen im Rahmen des internen Kontrollsystems“ (IKS). Nach der wörtlichen Auslegung des Gesetzesentwurfs sind somit für alle Verwaltungsprozesse nicht nur eine Aufbauprüfung vorzunehmen, sondern auch eine Funktionsprüfung zur Feststellung der Wirksamkeit. Es gibt keine Beschränkung auf gewisse Bereiche, beispielsweise auf den Bereich Rechnungslegung.

Seite 14/19 zum Schreiben vom 03.08.2018 an das MHKBG NRW

Dies ist vergleichbar mit der **Funktion**, die ansonsten bei Unternehmen üblicherweise die **Interne Revision** wahrnimmt, und entbindet den Wirtschaftsprüfer nicht davon, sich im Rahmen der Jahresabschlussprüfung mit dem rechnungslegungsbezogenen IKS zu befassen. Dem steht indes nicht entgegen, dass Wirtschaftsprüfer unter den in *IDW Prüfungsstandard: Interne Revision und Abschlussprüfung (IDW PS 321)* genannten Voraussetzungen entsprechend Feststellungen der örtlichen Rechnungsprüfung eigenverantwortlich bewerten.

#### **[Nr. 22 g)] Zu § 105 Absatz 9 GO-E**

Der Gesetzesentwurf sieht die Weiterentwicklung der Gemeindeprüfungsanstalt NRW (**GPA**) zu einem Kompetenzzentrum des Landes für Gemeinden in Fragen des kommunalen Haushalts- und Rechnungswesens mit entsprechenden Beratungsaufgaben. Gleichzeitig werden der GPA im Rahmen der Neuordnung der Rechnungsprüfung zusätzliche Prüfungsaufgaben zugeordnet, sodass sie neben der überörtlichen Prüfung u.U. selbst Jahresabschlussprüfungen bei Kommunen oder Eigenbetrieben durchführt.

Angesichts daraus möglicherweise resultierende Interessenskonflikte regelt § 105 Absatz 9 GO-E die **Unabhängigkeit** und fordert, dass nicht dieselben bei der GPA beschäftigten Personen mit diesen Aufgaben befasst sein dürfen und dass die GPA „insofern ein geeignetes Rotationsverfahren zur Anwendung zu bringen“ hat.

Wir nehmen zur Kenntnis, dass das Ministerium hier eine **interne Rotation** für ausreichend hält, wohingegen in der erst kürzlich novellierten „Verordnung über die Jahresabschlussprüfung bei Eigenbetrieben und prüfungspflichtigen Einrichtungen“ (EigBetrDVO) für Wirtschaftsprüfer – anstelle der seit 2012 geltenden internen Rotation – eine Pflicht zur externen Rotation eingeführt wurde, die man ansonsten bei kommunalen Prüfungen in NRW nicht kennt und die außerdem in der Ausgestaltung über das hinausgeht, was das EU-Recht von Unternehmen von öffentlichem Interesse verlangt. Die Maßnahme erfolgte, obwohl der Berufsstand der Wirtschaftsprüfer ohnehin stark reguliert wird und bereits strenge berufsständischen Vorgaben zur Unabhängigkeit bestehen.

Demgegenüber wird hier – sofern nicht die o.g. Durchführungsverordnung aufgehoben wird – eine staatliche Prüfungsinstitution von der Beachtung strenger Unabhängigkeitsregeln ausgenommen, obwohl sie dieselben Prüfungstätigkeiten ausübt wie die anderen Marktteilnehmer.

Seite 15/19 zum Schreiben vom 03.08.2018 an das MHKBG NRW

**[Nr. 26 c)] Zu § 116 Absatz 3 GO-E (Gesamtabschluss)**

Der neu eingefügte § 116 Abs. 3 Satz 2 GO-E soll die Operationalisierung einzelner Kriterien in Bezug auf die Zuordnung von Rechten einer gemeindlichen Mutter im Falle mittelbarer Beteiligungen regeln. Die einzelnen Kriterien sind jedoch in § 50 Abs. 2 Satz 2 GemHVO geregelt. Daher sollte auch die Operationalisierung dieser Kriterien in der GemHVO NRW und nicht in der GO NRW geregelt werden.

**[Nr. 26 d)] Zu § 116 Absatz 4 GO-E**

Über die Verweisung auf die Vorschriften über den gemeindlichen Jahresabschluss ist das neu eingeführte „Wirklichkeitsprinzip“ auch für den Gesamtabchluss anzuwenden. Daraus ergeben sich eine Reihe von Fragen bzw. Problemen, z.B.

- Wir gehen davon aus, dass eine (rückwirkende) Umbewertung der im Rahmen der Erstkonsolidierung neu bewerteten Vermögensgegenstände und Schulden nicht erfolgen muss, da die Gesetzesänderung erst ab 2019 anzuwenden ist. Der „wirkliche Wert“ ist erst für Zugänge/Erhaltungsaufwendungen ab 2019 zu ermitteln.
- Ab 2019 werden sich erhebliche Abweichungen zwischen NKF und HGB ergeben. Diese Abweichungen sind zu ermitteln und fortzuführen, was bei größeren Unternehmen die Einrichtung einer gesonderten NKF-Anlagenbuchhaltung erforderlich macht. Ebenso müssten ggf. die Sonderposten neu ermittelt und gesondert fortgeschrieben werden.
- Um den „wirklichen Wert“ ermitteln zu können, sind ggf. die internen Gesamtabchluss-Richtlinien anzupassen und detaillierte Vorgaben erforderlich, welche Erhaltungsaufwendungen zu aktivieren sind.
- Die Prüfung der „Berichtspakete“ der einzubeziehenden Einheiten wird umfangreicher werden.
- Erstkonsolidierungen sind weiterhin nach § 301 HGB gem. der Neubewertungsmethode vorzunehmen, da dieser Verweis in § 50 GemHVO enthalten ist. Danach erfolgt die Bewertung der Vermögensgegenstände und Schulden bei Zugang mit dem beizulegenden Zeitwert, der grds. dem Marktwert entspricht. Der „wirkliche Wert“, der nach der Gesetzesbegründung nicht dem Marktwert entsprechen muss, spielt für die Wertermittlung im Rahmen der Neubewertungsmethode somit keine Rolle.

**[Nr. 26 g)] Zu § 116 Absatz 9 GO-E (Gesamtabschlussprüfung)**

Gemäß § 116 Abs. 9 Satz 2 GO-E müssen in die Prüfung die Jahresabschlüsse der verselbständigten Aufgabenbereiche nicht einbezogen werden, wenn diese nach gesetzlichen Vorschriften geprüft worden sind. Diese (veraltete) Regel zur gesetzlich zugelassenen **Übernahme der Arbeiten eines anderen Prüfers** wurde unverändert aus dem alten Abs. 7 übernommen, ohne zu berücksichtigen, dass sich die Grundlage dafür zwischenzeitlich fortentwickelt hat.

Die Prüfung des kommunalen Gesamtabschlusses gem. 116 GO NRW ist unstrittig der handelsrechtlichen Abschlussprüfung nachgebildet. Bis 2009 erlaubte § 317 Abs. 3 Satz 2 HGB a.F., dass Abschlussprüfer andere Prüfungsergebnisse übernehmen. Mit dem Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (BilMoG) wurde die reine Übernahme von Prüfungsergebnissen im Handelsrecht abgeschafft. Seither darf der Abschlussprüfer Prüfungsergebnisse nur noch **eigenverantwortlich verwerten**.

Wir regen deshalb an, § 116 Abs. 9 GO-E zu streichen.

Soll hingegen eine Regelung zur **Prüfung der zusammengefassten Jahresabschlüsse** beibehalten werden, würde sich dazu systematisch zutreffender ein neuer § 102 Abs. 11 Satz 2 GO-E anbieten. Vor dem Hintergrund der mit dem vorliegenden Gesetzesentwurf intendierten Weiterentwicklung der Prüfungsvorschriften, die insbesondere auch durch Anpassungen an das HGB geprägt sind, schlagen wir folgende an § 317 Abs. 3 HGB angelehnte Formulierung vor:

„Der Prüfer des Gesamtabschlusses hat auch die im Gesamtabschluss zusammengefassten Jahresabschlüsse, insbesondere die konsolidierungsbedingten Anpassungen, in entsprechender Anwendung des Absatzes 3 zu prüfen. Sind diese Jahresabschlüsse von einem anderen Prüfer geprüft worden, hat der Gesamtabschlussprüfer dessen Arbeit zu überprüfen und dies zu dokumentieren.“

**[Nr. 26 i)] Zu § 116 Absatz 10 GO-E**

Im Gesetzestext ist ein allgemeiner Hinweis auf § 96 GO enthalten, was einen Beschluss über die Ergebnisverwendung und die Entlastung einschließen würde. In der Gesetzesbegründung wird dagegen — sinnvollerweise — nur auf die Vorschriften über die Feststellung des Jahresabschlusses in § 96 GO hingewiesen. Zur Klarstellung sollte in § 116 Abs. 10 nur auf die einschlägigen Sätze zur Feststellung in § 96 verwiesen werden.

**Kommentiert [VE3]:** Anmerkung im Reg.entw. berücksichtigt

**Kommentiert [VE4]:** Im Reg.entw. gestrichen

**Kommentiert [VE5]:** In Reg.begründung aufgenommen.

**Kommentiert [VE6]:** Im Reg.entw. Abs. 9 Satz 2

**Kommentiert [VE7]:** Anmerkung im Reg.entw. berücksichtigt.

Seite 17/19 zum Schreiben vom 03.08.2018 an das MHKBG NRW

**[Nr. 27] Zu § 116a Absatz 1 GO-E (Gesamtabschluss – größenabhängige Befreiungen)**

Laut Scheiben des MHKBG werden „in Anpassung an das Konzernbilanzrecht des HGB“ nun erstmals größenabhängige Befreiungen in der GO vorgesehen, die dazu führen, dass eine Gemeinde von der Pflicht, einen Gesamtabschluss aufzustellen, befreit werden kann.

Handelsrechtlich rechtfertigt sich die größenabhängige Befreiung dadurch, dass vergleichsweise unbedeutende Zusammenschlüsse von Unternehmen die Kosten für die Aufstellung eines Konzernabschlusses nicht rechtfertigen. Die Bedeutung eines Zusammenschlusses von Unternehmen soll anhand **absoluter Maßgrößen** für den gesamten Zusammenschluss ermittelt werden. Demgegenüber werden in § 116a Abs. 1 Nr. 2 und Nr. 3 GO NRW-E **relative Maßgrößen** gewählt. Eine größenabhängige Befreiung im handelsrechtlichen Sinne wird dadurch nicht erreicht. Es sollte überlegt werden, die Beurteilung einer größenabhängigen Befreiung an der Gesamtbedeutung des gemeindlichen Zusammenschlusses zu orientieren und insoweit entsprechend dem Handelsrecht an absoluten Merkmalen auszurichten. Erleichterungen hinsichtlich der relativen Bedeutung der verselbstständigten Aufgabenbereiche sollten dagegen § 116b GO-E vorbehalten bleiben.

Die Wertgrenzen sind zudem so gestaltet, dass vermutlich nur noch wenige Kommunen keinen Gebrauch von der Befreiung machen können. Wenn künftig ggf. noch nicht einmal ein Zehntel aller Kommunen in NRW überhaupt noch einen Gesamtabschluss aufstellen muss, kommt dies im Ergebnis quasi einer **Ab-schaffung dieses zentralen Informations- und Steuerungsinstruments** gleich.

Im Rahmen einer periodengerechten öffentlichen Rechnungslegung ist aber gerade vor dem Hintergrund der **Auslagerung von Aufgaben, Vermögen oder Schulden** auf andere Einheiten ein konsolidierter Abschluss unerlässlich, um das Tätigkeitsspektrum einer Kommune zu erfassen und ein zutreffendes und vollständiges Bild über ihre tatsächliche Vermögens-, Finanz- und Ertragslage insgesamt zu vermitteln. Angesichts der zahlreichen Handlungsformen der öffentlichen Hand ist u.E. der konsolidierte Abschluss sogar wichtiger als der Jahresabschluss. Diese Funktion kann ein Beteiligungsbericht nicht ersetzen.

Die Gesetzesbegründung beansprucht, mit der Neuregelung gegenüber den Mitgliedern der kommunalen Vertretungskörperschaft sowie den Bürgern „das kommunale (Verwaltungs-)Handeln transparent und nachvollziehbar darzulegen“ zu wollen und reklamiert, dass Gesamtabschluss und Gesamtlagebericht diese Zielsetzung überwiegend nicht erreicht hätten.

Seite 18/19 zum Schreiben vom 03.08.2018 an das MHKBG NRW

Wir glauben hingegen nicht, dass es an der Eignung des Instruments an sich fehlt. Zum einen erscheint der Erfahrungszeitraum seit der Einführung 2010 nicht ausreichend lange, zum anderen war der Gesamtabschluss faktisch nie richtig eingeführt worden. Denn bereits innerhalb der ersten Jahre kam es zu erheblichen Rückständen bei der Aufstellung des NKF-Gesamtabschlusses. Angesichts flächendeckend fehlender Gesamtabschlüsse gab es 2015 das Gesetz zur sog. „Beschleunigung der kommunalen Gesamtabschlüsse“, das durch Auslassen von Verfahrensschritten wie der Abschlussprüfung zwar dem Aufstellungsstau auf kommunaler Ebene entgegenwirken sollte, dadurch aber auch der Verlust an dessen Qualität in Kauf genommen wurde.

Wir bezweifeln, dass der neue § 116a GO-E (Befreiung vom Gesamtabschluss und Gesamtlagebericht und deren Ersetzung durch ein Beteiligungsberichts-Formular) das ausdrücklich im Gesetzentwurf genannte Ziel, die „Transparenz der Tätigkeiten einer Stadt als ‚Mutterunternehmen‘ für die kommunalen Vertretungskörperschaften und für die Bürgerschaft wesentlich zu stärken, erfüllen kann. Deshalb plädieren wir dafür, die Größenkriterien in Abs. 1 so auszugestalten, dass nicht die Mehrzahl der Aufsteller ausgenommen wird, sondern – als echter Ausnahmetatbestand – nur sehr kleine Gemeinden. Dabei könnte als (absolutes) Größenkriterium u.a. die Einwohnerzahl herangezogen werden.

#### **I Nr. 27] Zu § 116a Abs. 2 GO-E**

Nach der Gesetzesbegründung zu § 116a Abs. 2 GO-E soll der Rat über die „Inanspruchnahme der größenabhängigen Befreiung“ entscheiden. Dies kommt im Gesetz nicht zum Ausdruck. Danach entscheidet der Rat über „das Vorliegen der Voraussetzung für die Befreiung“. Der Wortlaut des § 116a Abs. 2 Satz 1 GO-E sollte entsprechend an die Gesetzesbegründung (oder umgekehrt) angepasst werden.

Darüber hinaus bezieht sich der Wortlaut des § 116 Abs. 2 Satz 1 GO-E nur auf den Gesamtabschluss. Der Gesamtlagebericht sollte miteinbezogen werden.

Eine Entscheidung des Rates bis zum 30. September ist zudem zu spät für eine zeitgerechte Aufstellung des Gesamtabschlusses. Auch erscheint diese Regelung entbehrlich. Sämtliche Entscheidungen, die für die Aufstellung des Gesamtabschlusses erforderlich sind, sind unter Beachtung des § 116 Abs. 8 GO-E so zu treffen, dass der Gesamtabschluss innerhalb der gesetzlichen Frist von neun Monaten aufgestellt werden kann.

Seite 19/19 zum Schreiben vom 03.08.2018 an das MHKBG NRW

**[Nr. 28] Zu § 116b GO-E (Konsolidierungskreis)**

Für den Verzicht der Einbeziehung soll analog zu § 296 Abs. 2 HGB die Auswirkung auf die Lage der „Gemeinde einschließlich der verselbstständigten Aufgabenbereiche“ beurteilt werden – statt lediglich auf die Lage der „Gemeinde“.

Nach der Gesetzesbegründung soll § 116b Satz 3 GO-E zur Nichtberücksichtigung von Sparkassen lediglich klarstellenden Charakter haben. Wie das IDW bereits in früheren Eingaben ausgeführt hat, stellen die Anteile an Sparkassen und Sparkassenzweckverbänden Vermögensgegenstände dar; ein Verzicht des Ansatzes widerspricht dem Vollständigkeitsgebot. Sofern der Gesetzgeber trotzdem möchte, dass diese Vermögensgegenstände nicht in der kommunalen Bilanz erfasst werden, sollte er ein solches Ansatzverbot in der Gemeindeordnung regeln und nicht im Sparkassengesetz NRW (wie dies für den kommunalen Jahresabschluss der Fall ist).

Wir hoffen, dass unsere Anregungen im weiteren Gesetzgebungsverfahren berücksichtigt werden. Selbstverständlich stehen wir auch für ein vertiefendes Gespräch zu diesen Themen gerne zur Verfügung.

Mit freundlichen Grüßen

Prof. Dr. Naumann

Dr. Eulner, WP StB  
Fachreferentin