

Brauchen wir ein neues NKF?

- Dem Thema der Haushaltssteuerung wird Raum in der Beratung eingeräumt. So wird beispielsweise die Aktualität aufgestellter und geprüfter Jahresabschlüsse betrachtet. Weiterhin wird aufgezeigt, wie die absehbare demographische Entwicklung in den Vorbericht zum Haushaltsplan aufgenommen werden kann. Und die Ausprägung der Internen Leistungsverrechnung wird genauso angesprochen, wie etwaige Zuordnungs- und Verbuchungsfehler im Haushaltsplan korrigiert werden.
- Hintergrundinformationen zu Fragen im Kontext von Nachhaltigkeitssatzungen, dem neuen KFA, Landesförderprogrammen, Dialogverfahren etc. runden das Beratungsgespräch regelmäßig ab.

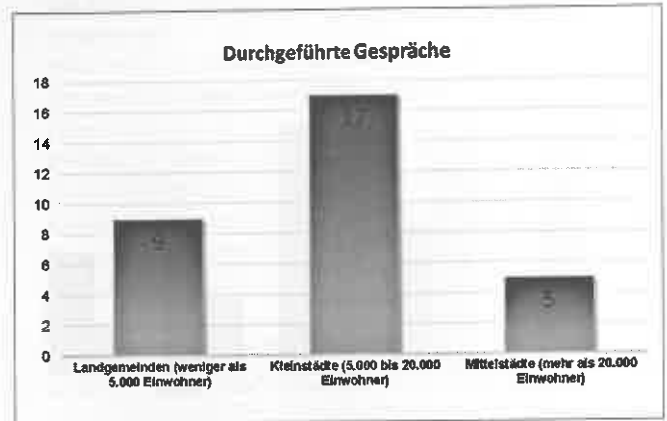
IV. Zuspruch zur Stabsstelle

Die Nachfrage nach Beratungsgesprächen aus dem kommunalen Raum ist hoch.¹² Und nach fast jedem Workshop fragen die beratenen Kommunen bereits an, ob es nach einiger Zeit die Chance auf ein Zweitgespräch oder eine Teilnahmemöglichkeit der Stabsstelle an Bürgerversammlungen usf. gibt. Das Maß an Nachfragen sowie der Wunsch nach weiteren Gesprächen kann an dieser Stelle als ein Indikator für die Akzeptanz des Angebots herangezogen werden.¹³ Auf der anderen Seite muss, aufgrund der starken Nachfrage in Kombination mit der Endlichkeit der Landeskazapazitäten in manchen Fällen einige Monate auf die Vereinbarung eines Gesprächstermins erwartet werden.

Bislang wurden im Rahmen der NSK-Beratung hauptsächlich Kleinstädte mit 5.000 bis 20.000 Einwohnern beraten (s. Abbildung 2). Das dürfte vornehmlich an der besonderen quantitativen Bedeutung dieser Gruppe in Hessen liegen (bei insgesamt 324 der 426 hessischen Städte und Gemeinden handelt es sich statistisch be-

trachtet um Kleinstädte mit 5.000 bis 20.000 Einwohnern).¹⁴ So gibt es in Hessen beispielsweise lediglich fünf kreisfreie Städte mit jeweils mehr als 100.000 Einwohnern, von denen drei bereits am Schuttschirmprogramm teilnehmen und damit nicht für die NSK-Beratung in Frage kommen.

Abbildung 2: Fallzahlen zu durchgeführten NSK-Workshops nach Gemeindegrößenklasse [Stand 22. Juli 2016]



Eine Umsetzungspflicht für die Einsparvorschläge der Stabsstelle gibt es nicht. Gleichwohl wird aus den Rückmeldungen aus mehreren Kommunen deutlich, dass die Gespräche den Konsolidierungsweg unterstützen. So finden die Präsentationen Eingang in die kommunalpolitische Debatte vor Ort, die Konsolidierungsempfehlungen werden teilweise in die Konsolidierungspläne, HSKs etc. übernommen und die Impulse zur Steuerungsverbesserung werden aufgegriffen. Nach rund einem Jahr NSK-Beratung in Hessen fällt der erste Eindruck insofern vorsichtig optimistisch aus: Gespräche zwischen Land und Kommune auf Augenhöhe können den Konsolidierungsprozess im konkreten Einzelfall unterstützen.

12 So auch Innenminister Peter Beuth, vgl. Hessisches Ministerium der Finanzen, Land unterstützt freiwillige Gemeindefusionen, Pressemitteilung vom 22.3.2016.

13 Zur Akzeptanz der Beratung durch die beratenen Kommunen vgl. auch Koch, Stabsstelle zur Beratung von Nicht-Schutzschirmkommunen in Fragen der Haushaltspolitik hat Arbeit aufgenommen, Interview in: KPV Hessenbrief 04/2015, S. 7.

14 Zu den Kommunalstrukturen im Detail vgl. Burth, Kommunalstrukturen in Deutschland im Ländervergleich, Weblogbeitrag vom 5.5.2015, unter <http://www.haushaltssteuerung.de/weblog-kommunalstrukturen-in-deutschland-im-laendervergleich.html>.

Brauchen wir ein neues NKF?

Dr. Hanspeter Knirsch und Andreas Jürgens*

Die bevorstehende zweite Evaluierung des Neuen Kommunalen Finanzmanagements in Nordrhein-Westfalen¹ gibt erneut Gelegenheit zur kritischen Stellungnahme.²

Dabei sollen zunächst drei grundsätzliche Fragestellungen behandelt werden, die sich an dem gesetzgeberischen Anspruch bei Einführung des NKF orientieren.

1. Hat der neue rechtliche Handlungsrahmen zu einer Verbesserung der Steuerung der kommunalen Haushaltswirtschaft durch

die örtlichen Akteure und die Kommunalaufsicht beigetragen, wie es zuletzt in der einleitenden Zusammenfassung zum ersten Evaluierungsbericht heißt?

2. Hat das neue Rechnungswesen das gewollte Mehr an Transparenz bewirkt?
3. Leistet das neue Rechnungswesen einen Beitrag zur Herstellung von mehr intergenerativer Gerechtigkeit?

Anschließend werden einzelne Fragestellungen erörtert, die sich vor allem aus der Prüfungspraxis vor Ort ergeben haben.

I. Anspruch und Wirklichkeit

1. Verbesserung der Steuerung

Im Mai 1999 hat der nordrhein-westfälische Innenminister ein Positionspapier vorgelegt, mit dem er die Eckpunkte einer Reform des kommunalen Haushaltsrechts beschrieb. Danach sollte es Ziel des neuen Rechnungswesens sein, „die Kosten- und Leistungsstruktura-

* Dr. Hanspeter Knirsch ist Rechtsanwalt und selbstständiger Kommunalberater. Zuvor war er u. a. Stadtdirektor und Beigeordneter. Andreas Jürgens ist Wirtschaftsprüfer und Steuerberater. Er ist Geschäftsführer der Concunia GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft Steuerberatungsgesellschaft.

1 Regelungen der Gemeindeordnung (GO) und der Gemeindehaushaltsverordnung (GemHVO) beziehen sich auf die Rechtslage in Nordrhein-Westfalen (NRW).

2 Mit dem am 29. September 2012 in Kraft getretenen Ersten Gesetz zur Weiterentwicklung des neuen Kommunalen Finanzmanagements für Gemeinden und Gemeindeverbände im Land Nordrhein-Westfalen (1. NKF-Weiterentwicklungsgesetz – NKF-WVG) ist der Gesetzgeber seiner in § 10 des NKF Einführungsgesetzes normierten Pflicht zur Überprüfung des Gesetzes nachgekommen. Nach Art. 10 des 1. NKF-WVG steht nunmehr eine erneute Evaluierung an.

ren zu optimieren und so im Rahmen der finanziellen Möglichkeiten die Effektivität, Wirtschaftlichkeit und Qualität der kommunalen Leistungen zu verbessern“. Die Zielsetzung erschöpfte sich also nicht in einer buchhalterischen Umstellung. Vielmehr sollten mittels mehr „Transparenz der Kosten und Leistungen [...] wirtschaftliche Entscheidungen und damit ein zielgerichtetes Finanzmanagement“ möglich werden (Neues Kommunales Finanzmanagement, Eckpunkte der Reform, Innenministerium des Landes Nordrhein-Westfalen, Düsseldorf 1999). Diese Zielsetzung findet sich jedoch im Gesetz nicht explizit wieder.³ Wer nach einschlägigen Regelungen sucht, wird stattdessen in der Gemeindehaushaltsverordnung (GemHVO NRW) fündig. Zentrale Vorschrift zur Steuerung im neuen Haushaltswesen ist nicht etwa § 41 Abs. 1 lit. t GO NRW mit der Kompetenzregelung für die Festlegung strategischer Ziele, sondern § 12 GemHVO NRW, wonach für die gemeindlichen Aufgaben produktorientierte Ziele unter Berücksichtigung des einsetzbaren Ressourcenaufkommens und des voraussichtlichen Ressourcenverbrauchs festgelegt sowie Kennzahlen zur Zielerreichung bestimmt werden sollen. Diese Ziele und Kennzahlen sollen zur Grundlage der Gestaltung der Planung, Steuerung und Erfolgskontrolle des jährlichen Haushalts gemacht werden und müssen dementsprechend konkret und zeitlich bestimmt sein. Die Ziele müssen in ihrem Erreichungsgrad messbar sein. Sie sollten realistisch sein und zugleich nicht nur aus einer Fortschreibung vorhandener Ergebnisse bestehen.⁴ Der Haushaltsplan soll eine Verknüpfung von Leistungs-, Ertrags- und Finanzdaten enthalten, um übersichtliche und nachvollziehbare Informationen für den Rat der Gemeinde zu gewährleisten (vgl. Nr. 1.2.5 des Runderlasses vom 24. Februar 2005, SMBl. NRW. 6300). Die kommunale Wirklichkeit ist davon weit entfernt. Die auf empirischen Erhebungen beruhende Feststellung von *Bogumil, Ebinger* und *Holtkamp* aus dem Jahre 2011 gilt unverändert. Geplant und gesteuert wird inputorientiert.⁵ Kennzahlen auf der Ebene des Gesamthaushalts orientieren sich i. d. R. am sog. NKF-Kennzahlenset⁶, ohne allerdings die notwendigen steuerungsrelevanten Bezüge und Bewertungen der eigenen Werte vorzunehmen. Auf Produktebene stehen, wenn überhaupt, häufig Ziele und Kennzahlen ohne Bezug zueinander. Wirtschaftlichkeitskennzahlen werden zum Teil ohne Sinn und Verstand gebildet, wie z. B. die Kennzahl Aufwandsdeckungsgrad, auch wenn es keine oder nur unwesentliche Erträge gibt. Einige Städte legen neben dem eigentlichen Haushalt mit viel Aufwand noch einen sog. wirkungsorientierten Haushalt vor, ohne jedoch die notwendigen Verknüpfungen zum rechtlich verbindlichen Haushalt herzustellen.⁷ Inwieweit von solchen Parallelhaushalten Steuerungsimpulse für den Haushaltsplan im Sinne des § 79 GO NRW ausgehen, ist nicht erkennbar. Möglicherweise tragen sie eher zur Verwirrung bei.

Grundlage einer belastbaren Steuerung ist immer die Standortbestimmung. Ohne GPS funktioniert kein Navigationssystem. Ein Blick auf die teilweise um Jahre (!) verspätet vorgelegten Jahresabschlüsse und Gesamtabchlüsse macht deutlich, dass hier ein nicht hinnehmbares Vollzugsdefizit besteht.

Die Kommunen, die am „Stärkungspakt Stadtfinanzen“ teilnehmen, beweisen, dass es auch anders geht. Allerdings knüpft das Stärkungspaktgesetz an die Nichteinhaltung der entsprechenden Fristen und Termine deutliche Sanktionen. Anstelle des ansonsten für die Kommunalaufsicht geltenden Opportunitätsprinzips gilt im Stärkungspakt das Legalitätsprinzip, d. h. die Aufsicht muss tätig

werden, wenn die Kommune gesetzlichen Verpflichtungen nicht nachkommt.⁸ Man ist geneigt auszurufen: Bravo, es geht doch! Der Einwand, ein strengeres gesetzliches Regime schwäche die kommunale Selbstverwaltung, verkennt, dass es die vom Volk gewählten Räte sind, denen die notwendigen Informationen vorenthalten werden, wenn ihnen zu den Haushaltsberatungen nicht der Jahresabschluss vorliegt. Das Haushaltsrecht ist das Königsrecht des Rates. Wie will ein Rat dieses Recht verantwortungsvoll wahrnehmen, wenn er nicht rechtzeitig mit den notwendigen Informationen und Bewertungen versorgt wird?

Steuerung hat auch immer etwas mit Verantwortung zu tun. Verantwortung funktioniert umso besser, je sichtbarer und persönlicher sie ist. Das Internet bietet heute mehr denn je die Möglichkeit, Öffentlichkeit herzustellen und interkommunale Vergleichswerte für Kennzahlen zu publizieren, wie dies z. B. in der Schweiz von den kantonalen Aufsichtsstellen über die Gemeindefinanzen praktiziert wird.

Verantwortung setzt natürlich auch den Willen bei den Verantwortlichen dazu voraus. Das wirft bei näherer Betrachtung Fragen nach der Rekrutierung und Qualifizierung des kommunalen Spitzenpersonals auf, die weit über den Rahmen einer NKF-Evaluierung hinausgehen. *Gerhard Banner*, ehemaliger Vorstand der KGSt wird nicht müde, auf diese Zusammenhänge immer wieder hinzuweisen.⁹ Das System des hauptamtlichen, vom Volk gewählten Bürgermeisters begünstigt Mechanismen, in denen die Steuerungsverantwortung der Verwaltungsspitze verschleiert wird. Ist etwas schief gelaufen, war es im Zweifel „die Verwaltung“. Das gilt auch für das Haushaltsgebaren. Umso wichtiger wäre es, die herausgehobene Stellung des Kämmerers einheitlich für alle Gemeinden zu regeln.¹⁰ Die Unterscheidung zwischen einem bestellten und einem beauftragten Kämmerer sollte aufgegeben werden, zumal sie sich aus dem Wortlaut der GO kaum begründen lässt.

Potenziell enthält der NKF-Haushalt eine Fülle von Informationen, die für eine verbesserte Steuerung genutzt werden können. Die Verpflichtung dazu sollte ausdrücklich in die Gemeindeordnung aufgenommen werden. Die Kommunalaufsicht sollte analog zu den Regelungen des Stärkungspaktgesetzes verpflichtet werden, bei Gesetzesverstößen tätig zu werden.¹¹

2. Mehr Transparenz

Als richtungweisend kann insofern der Beschluss der Innenministerkonferenz vom 11. Juni 1999 angesehen werden, wonach es den Gemeinden ermöglicht werden sollte, vom bisherigen Geldverbrauchs-konzept, dessen primäres Erfolgskriterium der Ausgleich von Einnahmen und Ausgaben war, zu einem Ressourcenverbrauchs-konzept überzugehen, das den zur Bereitstellung der Verwaltungsleistungen notwendigen Ressourcenaufwand und das Ressourcenaufkommen vollständig und transparent nachweist. Ressourcen sind im Unterschied zur Kameralistik nicht nur das Geldvermögen, sondern sämtliche Arten von Vermögen sowie der Personalbestand, der in Form der Rückstellungen für künftige Pensionsverpflichtungen im Jahr der Entstehung zu berücksichtigen ist. Die Umsetzung dieser Zielvorstellung ist unnötig kompliziert geraten.

Gerade von den ehrenamtlich tätigen Kommunalpolitikern wird häufig die Kompliziertheit des NKF und die daraus folgende Intransparenz beklagt. Dabei ist zwischen der Intransparenz der gesetzlichen Regelung und den Problemen, einen konkreten Haushalt

³ Die Grundsätze der stetigen Aufgabenerfüllung, der Sparsamkeit, Wirtschaftlichkeit und Effizienz gelten auch vor Einführung des NKF.

⁴ *Siemonsmeier* in *Siemonsmeier/Rettler* u. a., Gemeindehaushaltsrecht NRW, Kommentar zu § 12 GemHVO NRW, S. 2; vgl. dazu auch grundlegend *Kleve/Knirsch*, Ziele und Kennzahlen im NKF, VR 2010, 217 ff.

⁵ Vgl. *Bogumil/Ebinger/Holtkamp*, Vom Versuch, das neue Steuerungsmodell verpflichtend einzuführen, VM 4/2011, S. 169 ff.

⁶ Runderlass des Innenministeriums NRW zum NKF vom 1. Oktober 2008.

⁷ Vgl. z. B. den Wirkungsorientierten Haushalt der Stadt Dortmund.

⁸ Vgl. zur Rolle der Kommunalaufsicht: *Knirsch*, Rückendeckung für die Kommunalaufsicht, der Gemeindehaushalt 2016, 28 f.

⁹ *Banner*, Logik des Scheiterns oder Scheltem an der Logik?, dms – der moderne staat – Zeitschrift für Public Policy, Recht und Management 2/2008, S. 447–455.

¹⁰ Vgl. *Knirsch*, Gemeindeordnung Nordrhein-Westfalen, Kommentar, § 80 Erl. II. und III.

¹¹ Zum zögerlichen Einschreiten der Aufsichtsbehörden *Stemplewski*, Die kommunale Kreditaufnahme in Nordrhein-Westfalen, S. 156 ff.

zu durchschauen, zu unterscheiden. Ohne zugleich die Gemeindehaushaltsordnung zur Hand zu nehmen, sind viele Regelungen im 8. Teil der GO NRW nicht verständlich. So gilt beispielsweise, dass der Haushaltsplan und die Haushaltssatzung „mit ihren Anlagen“ zu beraten, zu beschließen und bekannt zu machen sind. Als einzige Anlage nennt die GO etwas versteckt in § 79 Abs. 2 jedoch nur den Stellenplan. Wer es genauer wissen will, muss § 1 Abs. 2 GemHVO zu Rate ziehen. Das ist auch zu empfehlen, denn ohne die dort genannten Anlagen¹² dürfte ein fundiertes Verständnis des Haushalts nicht möglich sein. Die Bilanz des Vorvorjahres und die Übersicht über die Entwicklung des Eigenkapitals sind unverzichtbar für eine Beurteilung der Haushaltslage der Gemeinde.

Bereits bei der ersten Evaluierung des NKF sind Vorschläge unterbreitet worden die Bilanz zu vereinfachen, und zwar sowohl im Hinblick auf die Aufstellung als auch auf die Lesbarkeit. Diese sollten erneut in die Diskussion einbezogen werden.

Ein Beitrag zur Schaffung von mehr Transparenz wäre die Streichung der Ausgleichsrücklage und der Möglichkeit eines „fiktiven Haushaltsausgleichs“ (§ 75 Abs. 2 Satz 3 GO NRW). Der Haushalt ist ausgeglichen, wenn der Gesamtbetrag der Erträge die Höhe des Gesamtbetrags der Aufwendungen erreicht oder übersteigt. Das ist klar und eindeutig. Die Ausgleichsrücklage als gesonderter Teil des Eigenkapitals ist überflüssig und irreführend. Sie hat den Gemeinden nicht geholfen, sondern nur dazu beigetragen, sich an den allmählichen Verzehr des Eigenkapitals zu gewöhnen. Vielleicht wäre auch der Landesgesetzgeber früher auf den dramatischen Eigenkapitalverzehr aufmerksam geworden und hätte so das Stärkungspaktgesetz früher auf den Weg gebracht. Die gewünschte Pufferfunktion, die z. B. zum Ausgleich von Ertragsschwankungen bei der Gewerbesteuer im Zusammenhang mit der Berechnungsmethode des Gemeindefinanzierungsgesetzes (GFG) für die Schlüsselzuweisungen sinnvoll sein kann, ist auch durch eine weniger gravierende Vorstufe zum Haushaltssicherungskonzept (HSK) zu erreichen (z. B. Genehmigungspflicht von Krediten zur Liquiditätssicherung oberhalb einer definierten Quote). So wäre man nicht sofort in der Genehmigungspflicht der Eigenkapitalreduzierung oder gar im HSK, nur weil die Steuerkraft der Vergangenheit die Gemeinde einholt.

3. Intergenerativer Gerechtigkeit

Die Darstellung des Werteverzehrs in Form von Abschreibungen sowie das Erfordernis der Bildung von Pensionsrückstellungen in Kombination mit dem Gebot des Haushaltsausgleichs dienen dem Ziel der Synchronisierung von Nutzen und Lasten und damit der Generationengerechtigkeit.¹³ Das NKF ist also von seiner Systematik her absolut geeignet, intergenerativ gerechtes Haushaltsverhalten zu bewirken. Allerdings zeigt die Praxis der kommunalen Darlehensfinanzierung über Kredite zur Liquiditätssicherung, dass auch bei diesem Thema Anspruch und Wirklichkeit weit auseinander klaffen. Vorschläge zur Erschwerung der kommunalen Kreditaufnahme können hier ein Erfolg versprechender Ansatz sein.¹⁴ Richtigerweise knüpft das Erfordernis zur Aufstellung eines Haushaltssicherungskonzepts an den Eigenkapitalverzehr an. Ein stetig sinkendes Eigenkapital dokumentiert am deutlichsten einen Verstoß gegen das Gebot der intergenerativen Gerechtigkeit. Es wäre

daher nur logisch, die Stufenregelung der §§ 75 Abs. 4, 76 Abs. 1 GO NRW im Hinblick auf ihre Wirksamkeit zu überprüfen. Denkbar wäre es z. B. eine weniger einschneidende, gleichwohl aber deutliche Einschaltung der Kommunalaufsicht zu normieren, etwa in Form einer Genehmigungspflicht von Krediten zur Liquiditätssicherung oberhalb einer definierten Quote, wenn ein kontinuierlicher Eigenkapitalverzehr unterhalb der Grenzen des § 76 Abs. 1 GO NRW über mehrere Jahre erfolgt. Die Genehmigungspflicht der Eigenkapitalreduzierung müsste in § 75 Abs. 4 GO NRW nur in der Weise redaktionell angepasst werden, dass die Verringerung des Eigenkapitals (statt der allgemeinen Rücklage) der Genehmigung der Aufsichtsbehörde bedarf.

Zu einer Durchsetzung des Prinzips der intergenerativen Gerechtigkeit gehört es auch, dass Verstöße sanktioniert werden. Sinnvoll wäre es in diesem Zusammenhang, die Kommunalaufsicht stärker in die Verantwortung zu nehmen. Dabei könnte man sich durchaus an den Regelungen des Stärkungspaktgesetzes orientieren und dem Legalitätsprinzip grundsätzlich den Vorrang geben,¹⁵ denn schon heute hat die Kommunalaufsicht Möglichkeiten, die sie selten ausschöpft.¹⁶

Die Verlängerung des Zeitraums auf zehn Jahre, innerhalb dessen in einem Haushaltssicherungskonzept (HSK) der Haushaltsausgleich wieder dargestellt werden muss (§ 76 Abs. 2 GO), sollte wieder rückgängig gemacht werden. Natürlich hat man auf diese Weise erreicht, dass die Zahl der Kommunen ohne genehmigtes HSK drastisch zurückgegangen ist. Eine reale Verbesserung der Haushaltslage ist damit jedoch nicht verbunden.¹⁷ Gesetzgeberische Maßnahmen, die die wahre Dramatik der Kommunalfinanzen eher verschleiern als offenbaren, sind nicht geeignet, die Probleme zu lösen. Der Kampf der Gemeinden und Gemeindeverbände für eine angemessene Finanzausstattung wird nicht erleichtert, wenn auf diese Weise Druck aus dem Kessel genommen wird.

Die für Kommunen diskutierte gesetzliche Verankerung einer zwingenden Deckung von Haushaltsfehlbeträgen über einen prozentualen Aufschlag auf die Grundsteuer B könnte geeignet sein, Druck aufzubauen, der dann möglicherweise an der richtigen Stelle ankommt.¹⁸ Eine wirtschaftliche Verwaltungsführung wäre plötzlich ein Thema, das auch die Wähler interessiert.

II. Einzelfragen

1. Einführung von verbindlichen Qualitätsstandards für das Controlling und die örtliche Rechnungsprüfung

Grundsätzlich sind in der Gemeindeordnung und der Gemeindehaushaltsverordnung Vorschriften für das Controlling und die örtliche Rechnungsprüfung hinterlegt. Die Wahrnehmung der Tätigkeiten in diesen Bereichen ist jedoch unterschiedlich ausgeprägt. Die Gründe dafür sind unterschiedlich. Die Haushaltsausführung während des Jahres und der Jahresabschluss sind für die politischen Fraktionen im Rat oder im Kreistag nicht von ausgeprägtem Interesse. Politik denkt immer vorwärts.¹⁹ Möglicherweise fehlt bislang der politische Gestaltungsrahmen. Auch in der Verwaltung scheint das Interesse an der Einführung von umfassenden Controllingmaßnahmen nicht stark ausgeprägt zu sein, da die Gefahr besteht, dass dadurch eigene Gestaltungsmöglichkeiten beschnitten oder sogar Fehlentscheidungen aufgedeckt werden können.

Auch hier zeigt ggf. das Stärkungspaktgesetz mit der verpflichtenden Berichterstattung der betroffenen Kommunen an die Be-

12 Dem Haushaltsplan sind beizufügen: Der Vorbericht, der Stellenplan, die Bilanz des Vorvorjahres, eine Übersicht über die Verpflichtungsermächtigungen, eine Übersicht über die Zuwendungen an die Fraktionen, Gruppen und einzelne Ratsmitglieder, eine Übersicht über den voraussichtlichen Stand der Verbindlichkeiten zu Beginn des Haushaltsjahres, eine Übersicht über die Entwicklung des Eigenkapitals, eine Übersicht über die Wirtschaftslage und die voraussichtliche Entwicklung der Unternehmen und Einrichtungen sowie der Anstalten des öffentlichen Rechts und der Sondervermögen, die Sonderrechnungen geführt werden, in den kreisfreien Städten die Übersichten mit bezirksbezogenen Haushaltsangaben.

13 Vgl. mit weiteren Nachweisen *Klieve*, Einer trage des Anderen Last? – Zur Generationengerechtigkeit, der gemeindehaushalt 2016, 203 f.

14 So etwa *Stemplewski* (Fn. 11), S. 173 ff.

15 Vgl. dazu *Oebbecke*, Rechtliche Vorgaben für den Haushaltsausgleich und ihre Durchsetzung, der gemeindehaushalt 2008, 243 f.

16 Vgl. *Knirsch*, Rückendeckung für die Kommunalaufsicht, der gemeindehaushalt 2016, 28 f.

17 Vgl. *Klieve*, Haushaltssicherungskonzept ohne Ende?, der gemeindehaushalt 2011, 245 f.

18 Vgl. *Klieve*, Einer trage des Anderen Last? – Zur Generationengerechtigkeit, der gemeindehaushalt 2016, 207.

19 „Was interessiert mich mein Geschwätz von gestern“, hat *Konrad Adenauer* einst im Gespräch mit Günter Gaus gesagt.

zirksregierungen möglicherweise den Weg in der Weise, dass in den gemeindlichen Vorschriften die Ausgestaltung des Controllings dezidiert festgelegt werden sollte. So könnte – wie in der Eigenbetriebsverordnung (§ 20 EigVO NRW) – eine zwingende Zwischenberichterstattung an den Rat/Kreistag eingeführt werden. Dabei sollte jedoch nicht nur ein zahlenmäßiger Soll-Ist Vergleich stattfinden, sondern wie bei der Haushaltsplanung auch Ergebnisse zu Zielen und Maßnahmen im Vergleich zur Planung dargestellt werden.

Ebenfalls sind die Vorgaben zur Ausgestaltung einer Kosten- und Leistungsrechnung zu spezifizieren. Um tatsächlich die (Voll-) Kosten einer Leistung ermitteln zu können, sind die Hilfskostenstellen – wie der Produktbereich Innere Verwaltung – auf die Hauptkostenstellen zu verteilen. Ein Produkt ohne Zurechnung von Verwaltungskosten oder Gebäudekosten ist natürlich günstiger gestellt. Eine Kostenverrechnung kann auch ohne allzu großen Aufwand gelingen; das zeigt in vielen Gemeinden die Verrechnungen der Leistungen etwa des Bauhofs auf die anderen Produktbereiche. Hierzu bedarf es aber eines ohne größeren Verwaltungsaufwand festgelegten Verteilungsmechanismus der Kosten. So kann der Rat transparent entscheiden, ob und in welcher Form eine Leistung auch unter finanziellen Gesichtspunkten sinnvoll erbracht werden soll. Make or buy Vergleiche werden möglich.

Auch für die örtliche Rechnungsprüfung sollten Qualitätsstandards festgelegt werden. Dabei sollte neben der Anwendung von festgelegten Prüfungsmethoden (z. B. risikoorientierter Prüfungsansatz) der Leiter der örtlichen Rechnungsprüfung ein Qualifikationsniveau durch einen Abschluss oder entsprechende Fortbildung nachweisen. Auch die fortschreitende Digitalisierung und die damit verbundene ansteigende Datenmenge wird zunehmenden Einfluss auf die Rechnungsprüfung haben. Weiterhin könnte – wie bei den verselbständigten Aufgabenbereichen – die Jahresabschlussprüfung um einen Fragenkatalog entsprechend § 53 HGrG verpflichtend erweitert werden.²⁰

2. Abgrenzung von Erträgen und Aufwendungen

Häufiger Punkt einer Diskussion bei der Haushaltsplanung und der Erstellung des Jahresabschlusses ist die Abgrenzung der Erträge und Aufwendungen. Die Zuordnung ist für die Haushaltsplanung (§ 11 GemHVO) und den Jahresabschluss (§§ 37 und 38 GemHVO) von wesentlicher Bedeutung. Mit dem ersten NKF-Weiterentwicklungsgesetz wollte man eine Klarstellung der Abgrenzungen von Erträgen und Aufwendungen durch die Einführung des § 11 Abs. 2 Satz 2 GemHVO NRW erreichen. Das bedeutet bei einseitigen Transferaufwendungen und -erträgen eine Abkehr von den kaufmännischen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung, indem solche Erträge, die in einem Leistungsbescheid festgelegt werden, nach dem Erfüllungszeitpunkt zu veranschlagen sind.

Wie bei jeder Einfügung einer Sondervorschrift drängen sich hier Fragen auf, bei welchen Sachverhalten diese Regelungen anzuwenden und wie sie auszulegen sind. Obwohl die 6. Handreichung keinen Kommentarcharakter hat, ist sie doch ein Orientierungsrahmen sowohl für die Verwaltung als auch für die örtliche bzw. überörtliche Prüfung. Danach soll diese Vorschrift nicht bei Gebühren gelten, da Sie als Entgelt für die öffentliche Daseinsvorsorge im Rahmen eines Leistungsaustauschs zu verstehen ist.²¹ Ähnlich gelagert könnte der Fall angesehen werden, wenn es sich um Umlagen bei Zweckverbänden handelt. Die Zweckverbände handeln im Auftrag von anderen Körperschaften des öffentlichen Rechts und erhalten dafür ein Entgelt. Sollte in der Planung das Entgelt zu gering oder

zu hoch gewesen sein, sind entsprechende Abgrenzungen als Forderungen bzw. Verbindlichkeiten zu bilanzieren. So erwirtschaftet der Zweckverband immer ein ausgeglichenes Ergebnis.

Bei einseitigen Leistungsbeziehungen wird unter dem Erfüllungszeitpunkt der Zeitpunkt verstanden, zu dem der Schuldner auf Grund eines Rechtsverhältnisses eine Leistung an den Gläubiger erbringen muss, entweder ein Dritter an die Gemeinde oder die Gemeinde an Dritte. Durch die Anwendung des Bescheidprinzips bildet das Datum des Leistungsbescheides jedoch nicht bereits die Grundlage für die haushaltsmäßige Zuordnung von Erträgen und Aufwendungen zum Haushaltsjahr.²²

Gleichzeitig wird aber auf das Wertaufholungsgebot für die ersten drei Monate nach dem Abschlussstichtag hingewiesen.²³ Somit entsteht ein faktisches Wahlrecht bei endgültiger Veranlagung von der Gewerbesteuer vergangener Jahre in den ersten drei Monaten eines Veranlagungsjahres. Auch die Zuordnung der Spitzabrechnung bei dem Gemeindeanteil der Einkommensteuer und Umsatzsteuer für das Vorjahr führte zwischenzeitlich zu unterschiedlichen Handhabungen.

Bei einer möglichen Rückstellungsbildung für Gewerbesteuererstattungen herrscht ebenfalls keine Klarheit. Obwohl die gesetzliche Regelung eindeutig ist, dass nur auf Basis eines Bescheids eine Abgrenzung vorzunehmen ist, wird auf Seiten des Ministeriums für Inneres und Kommunales NRW eine Rückstellungsbildung für Gewerbesteuererrückerstattungen als zulässig erachtet.²⁴ Dieses führt mittlerweile nicht nur in dem besprochenen Fall, der dem Innenministerium des Landes Nordrhein-Westfalen vorlag, zu Rückstellungsbildungen. Dies hatte zur Folge, dass die Mindererträge in unterschiedlichen Jahren ausgewiesen wurden und damit der Haushaltsstatus beeinflusst wurde.

Grundsätzlich kann man nach der Einführung des § 11 Abs. 2 Satz 2 GemHVO NRW grundsätzlich unterschiedlicher Meinung sein. Jedoch hat die Vorschrift in Teilen Klarheit geschaffen, wie Abgrenzungen vorzunehmen sind. Es wird empfohlen, für einzelne Sachverhalte Anwendungshinweise zu geben. Dabei kann die folgende Tabelle als Rahmen gelten:

	Periodenzurechnung nach § 11 Abs. 2 Satz 2 GemHVO NRW für Aufwendungen, denen keine Gegenleistung gegenübersteht			
Fallgestaltung	1	2	3	4
Erfüllungszeitpunkt	gewiss	ungewiss	rückwirkend	abschlagsweise
Beschreibung	Zeitpunkt definiert, auf den sich die Leistung bezieht	kein Zeitpunkt definiert	Zeitpunkt definiert, auf den sich die Leistung bezieht, rückwirkend i. d. R. ab Antrags-eingang unabhängig der Fallbearbeitung	Zeitpunkt definiert, auf den sich die Leistung bezieht, aber Erfüllung abschlagsweise
Wirtschaftliche Zurechnung/Bilanzierung/Haushaltsermächtigung	Zeitpunkt: Erfüllungszeitpunkt	Zeitpunkt: Erteilung des Leistungsbescheides der Fälligkeit	Zeitpunkt: Rückwirkender Erfüllungszeitpunkt	Zeitpunkt: Erfüllungszeitpunkt (Abschläge) Jahr der Abrechnung (Endabrechnung), ggf. Wertaufholung

20 Das Institut der Wirtschaftsprüfer hat dazu einen neuen Prüfungsstandard EPS 731 herausgegeben: Prüfung der Ordnungsmäßigkeit der Haushaltswirtschaft als Erweiterung der Abschlussprüfung bei Gebietskörperschaften.

21 Neues Kommunales Finanzmanagement. Handreichung für Kommunen, 6. Aufl., MIK NRW, S. 1901.

22 Neues Kommunales Finanzmanagement. Handreichung für Kommunen (Fn. 21), S. 1898.

23 Neues Kommunales Finanzmanagement. Handreichung für Kommunen (Fn. 21), S. 1906.

24. Ergebnisprotokoll des Städte- und Gemeindebundes NRW vom 5. August 2015.

3. Verrechnungen mit der Allgemeinen Rücklage

Mit der Einführung der weiteren Sondervorschrift des § 43 Abs. 3 GemHVO wurde das Ziel verfolgt, dass außergewöhnliche Sachverhalte nicht den Haushalt be- bzw. entlasten sollten. Außergewöhnliche Tatbestände wurden bei Geschäftsvorfällen im Zusammenhang mit dem Anlagevermögen in Verbindung gebracht. Grundsätzlich widerspricht diese Regelung dem Ressourcenverbrauchskonzept, welches dem NKF zugrunde liegt. Auch diese Vorschrift lässt Interpretationsspielraum zu. Um das Ziel eines Haushaltsausgleichs zu erreichen, wenden die Finanzverantwortlichen in den Gemeinden die Vorschrift naturgemäß eher einseitig zur Haushaltsentlastung an.

Bei Abgängen aus dem Anlagevermögen stellt sich die Frage, welche Abgänge unter diese Vorschrift fallen. Bei der sogenannten vermögensbezogenen Sichtweise werden alle Erträge und Aufwendungen als Anlagenabgänge unter dieser Vorschrift erfasst.²⁵ Zu berücksichtigen ist jedoch, dass – wie in § 90 Abs. 3 GO beschrieben – nur Abgänge erfasst werden, wenn sie von der Kommune zur Erfüllung ihrer Aufgaben in absehbarer Zeit nicht mehr benötigt werden (aufgabenbezogene Sichtweise). Darunter fallen dann nur die Geschäftsvorfälle, die mit einer gleichzeitigen Beendigung der Aufgaben wie z. B. der Schließung einer Schule in Verbindung stehen.

Auch bei den Wertveränderungen der Finanzanlagen liegen unterschiedlichen Sichtweisen vor. Man könnte die Zahlung von Zuschüssen als nachträgliche Anschaffungskosten behandeln, wenn die Gemeinde es wünscht. Dies gilt auch dann, wenn keine Eigenkapitalmehrung durch einen kapitalmindernden Jahresfehlbetrag erfolgt. Dementsprechend erfolgt hier zunächst eine Aktivierung von Zuschüssen über den Beteiligungsbuchwert. Ob diese Zahlungen zu einer Werterhöhung des Beteiligungsbuchwertes führen, muss im Rahmen der Ermittlung des inneren Wertes der Beteiligung beurteilt werden. Soweit keine Werterhöhung vorliegen sollte, muss gemäß § 35 Abs. 5 GemHVO eine außerplanmäßige Abschreibung bei einer voraussichtlich dauernden Wertminderung vorgenommen werden. Diese Wertveränderung ist ab dem Haushaltsjahr 2013 gemäß § 43 Abs. 3 GemHVO unmittelbar mit der allgemeinen Rücklage zu verrechnen und belastet somit nicht den Haushalt. Diese Sichtweise hat sich aber nicht durchgesetzt, obwohl vor der Einführung des § 43 Abs. 3 GemHVO die Hinzuaktivierung und die folgende Abschreibung gelebte Praxis war und von den Aufsichtsbehörden akzeptiert wurde. Man kann den Eindruck gewinnen, dass mit der Einführung der neuen Vorschrift der Umfang der Anwendung nicht bedacht wurde und man die Anwendung der Vorschrift begrenzen wollte. Es sollte daher überlegt werden, die Vorschrift wieder abzuschaffen oder zumindest abzuändern, zumal die Finanzanlagen in den Bilanzen ohne Haushaltsbelastung nun korrigiert wurden.

4. Einführung einer komponentenweisen Abschreibung bei Vermögensgegenständen

Unter der komponentenweisen Abschreibung wird die Methode verstanden, bei der ein Vermögensgegenstand, der einer Abschreibung unterliegt, in seine wesentliche Komponenten mit unterschiedlichen Nutzungsdauern zerlegt wird, um den Betrag der planmäßigen Abschreibungen des Vermögensgegenstands als Summe der auf seine Komponenten entfallenden planmäßigen Abschreibungen zu ermitteln. Diese Handhabung führt zu einer Einzelabschreibung der Komponenten und im Ergebnis zu einer verursachungsgerechteren Verteilung des Aufwands aus der Nutzung eines Vermögensgegenstands, wenn die jeweiligen wirtschaftlichen Nut-

zungsdauern einzelner Komponenten kürzer sind als die des Gesamtvermögensgegenstands.²⁶

Die komponentenweise Abschreibung ist in den Fällen zulässig, in denen physisch separierbare Komponenten ausgetauscht werden und in Relation zum gesamten Vermögensgegenstand wesentlich sind. Bei Gemeinden in NRW wäre beispielsweise die Anwendung der Methode beim Infrastrukturvermögen oder bei Gebäuden denkbar. Beim Straßenvermögen wäre eine Aufteilung nach unterschiedlichen Nutzungsdauern in den Oberbau (Schwarzdecke) und den Unterbau (Schotterdecke) denkbar, da der Oberbau wesentlich häufiger ersetzt wird als der Unterbau. Eine Nutzungsdauer des Oberbaus mit 25 Jahren und des Unterbaus mit 80 Jahren wäre dann die Folge. Bei Gebäuden wäre eine komponentenweise Unterteilung in Heizung, Dach etc. möglich.

Die separate Abnutzung/Ausbuchung einer einzelnen Komponente kann dann als Teilabgang und deren Ersatz als Teilzugang wesentlicher physischer Substanz interpretiert werden.²⁷

Neben einer realistischen Darstellung des Ressourcenverbrauchs ist auch eine einfachere Handhabung in der Haushaltsplanung und der Haushaltsabwicklung möglich. So können Abgrenzungsfragen zwischen investiven und konsumtiven Maßnahmen leichter beantwortet werden. Auch die Fragestellungen zur bilanziellen Handhabung der Maßnahmen beispielsweise von Teilabgängen sind deutlich reduziert.

5. Korrektur verbindlicher Vorlagen

Gemäß § 22 GemHVO kann die Kommune Ermächtigungen für Aufwendungen und Auszahlungen übertragen. Sie führen dann zu einer Erhöhung der entsprechenden Ansätze in den Folgejahren. Gemäß § 22 Abs. 4 GemHVO sind solche Übertragungen im Plan-/Ist-Vergleich der Ergebnisrechnung (§ 38 Abs. 2 GemHVO) bzw. der Finanzrechnung (§ 39 GemHVO) gesondert anzugeben. Die Kommentierung der GPA zur GemHVO stellt hierzu klar, dass in der Ergebnis- und Finanzrechnung eines Haushaltsjahres jeweils die in das Folgejahr übertragenen Ermächtigungen auszuweisen sind.

Mit RdErl. vom 24. Februar 2005 (34 – 48.01.32.03 – 1259/05) hat das Innenministerium des Landes Nordrhein-Westfalen Muster für das doppische Rechnungswesen und zu den Bestimmungen der Gemeindeordnung (GO) und der Gemeindehaushaltsverordnung (GemHVO) (VV Muster zur GO und GemHVO) herausgegeben, die den Kommunen zur Anwendung empfohlen werden. Die Anlage 18 stellt hierbei das Muster für die Ergebnisrechnung dar und beinhaltet die Spalten

- Vorjahres-Ist
- Fortgeschriebener Ansatz
- Ist des laufenden HHJ
- Vergleich Ansatz/Ist.

Auf die gesetzlich geforderte gesonderte Darstellung der Ermächtigungsübertragungen wird lediglich in den textlichen Erläuterungen des Runderlasses hingewiesen:

„Den Gemeinden wird empfohlen, bei Bedarf nicht nur die nach § 38 Abs. 2 GemHVO NRW auszuweisenden übertragenen Ermächtigungen in dem Plan-/Ist-Vergleich gesondert auszuweisen, sondern darüber hinaus auch andere Veränderungen seit Beginn der Ausführung des beschlossenen Haushaltsplans aufzuzeigen, z. B. Erhöhungen oder Minderungen der Haushaltspositionen, deren Ursache in einer Nachtragssatzung liegt. Diese Veränderungen

²⁵ So auch: Neues Kommunales Finanzmanagement. Handreichung für Kommunen (Fn. 21), S. 3090 ff.

²⁶ IDW RH HFA 1.1016. Mit der Einführung des Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes wurde die Bildung von Aufwandsrückstellungen erheblich eingeschränkt. Aus diesem Grund ist es laut der Stellungnahme des Instituts der Wirtschaftsprüfer und zur Anpassung der handelsrechtlichen Vorschriften an die internationalen Regelungen des IFRS sachgerecht, eine komponentenweise Abschreibung einzuführen.

²⁷ Ebenda Tz. 6.

sind Planfortschreibungen und haben die ursprünglich vom Rat beschlossenen Haushaltspositionen auf Grund von zulässigen haushaltswirtschaftlichen Maßnahmen und Entscheidungen verändert.“

Diese Erläuterung erweckt den Anschein, als handle es sich bei dem gesonderten Ausweis der Ermächtigungsübertragungen in der Ergebnisrechnung (Gleiches gilt auch für die Darstellung der übertragenen Auszahlungen in der Finanzrechnung) um ein Wahlrecht und nicht um eine Pflichtangabe gemäß GemHVO. Darüber hinaus geht aus dem Runderlass nicht eindeutig hervor, welche Ermächtigungsübertragungen denn eigentlich gesondert darzustellen sind. Den einzigen Hinweis hierzu gibt – wie oben erwähnt – lediglich die GPA-Kommentierung.

Aus den genannten Gründen verzichten daher nicht wenige Kommunen auf eine Erweiterung von Ergebnis- und Finanzrechnung um eine Spalte „Ermächtigungsübertragungen ins Folgejahr“.

6. Vorschläge zur Korrektur weiterer einzelner Vorschriften der Gemeindehaushaltsverordnung

a) Körperliche Inventur

Ein massenweises Phänomen ist die Nichteinhaltung der Vorschriften zur körperlichen Inventur nach fünf Jahren (§ 28 Abs. 1 Satz 3 GemHVO) bzw. für Festwerte nach drei Jahren (§ 34 Abs. 1 Satz 2 GemHVO). Aus diesem Grund muss schon aus kommunalverfassungsrechtlicher Sicht die Frage gestellt werden, ob diese Vorschrift zu streichen wäre, denn es besteht offensichtlich kein Erfordernis für diese die Kommunen im Prinzip belastende Vorschrift. Wenn die Vorschrift also nicht notwendig ist, verstößt sie gegen das Übermaßverbot. Da erfahrungsgemäß die Effekte aus der Inventur auf den Jahresabschluss für das bewegliche Vermögen beim Jahresabschluss – bei gleichzeitigem erheblichen Aufwand zur Ermittlung der Inventurergebnisse – von untergeordneter Bedeutung sind, sollte überlegt werden, die Vorschrift zukünftig auf das unbewegliche Vermögen zu begrenzen. Einen vollständigen Verzicht auf die körperliche Inventur erachten die Autoren aber nicht für zielführend.

b) Ausweisanpassungen

Im Rahmen der Weiterentwicklung des NKF sollten in der Bilanz Ausweisanpassungen vorgenommen werden. Dazu gehört die Bildung von Sonderrücklagen für Stiftungen. Da die auf der Aktivseite bilanzierten Mittel eher einen Fremdkapitalcharakter haben, wäre ein Ausweis unter den Verbindlichkeiten sachgerechter. In diesem Zusammenhang sollte der § 43 Abs. 4 GemHVO gestrichen werden, da er in der Praxis nicht relevant ist.

Auch der Ausweis der Kostenüberdeckungen bei gebührenrechtlichen Einrichtungen als Sonderposten sollte überdacht werden. Wegen des eindeutigen Fremdkapitalcharakters sind Gebührenüberdeckungen, die nach § 6 Kommunalabgabengesetz für das Land Nordrhein-Westfalen (KAG) ausgeglichen werden müssen, unter den Verbindlichkeiten auszuweisen. Da der Grund und die Höhe der Verpflichtungen bekannt sind, scheidet ein Ausweis unter den Rückstellungen aus.²⁸

c) Geleistete Zuwendungen an Dritte

In vielen anderen Bundesländern können geleistete Zuwendungen an Dritte in Form von Geld- oder Sachleistungen entsprechend internationalen Standards als immaterielle Vermögensgegenstände aktiviert und beschrieben werden. In NRW hat man eine Aktivierung als aktiven Rechnungsabgrenzungsposten ermöglicht. Diese Handhabung sollte überdacht werden.

7. Anpassungen an veränderten handelsrechtlichen Vorschriften

Nach der Einführung des Neuen Kommunalen Finanzmanagement wurde das Handelsrecht unter anderem durch zwei Gesetzesnovellen verändert. Durch das Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (BilMoG) und das Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetz (BilRUG) wurden zahlreiche Vorschriften insbesondere an internationale Rechnungsstandards angepasst. So wurden die Bewertungsvorschriften für Rückstellungen sowie zahlreiche Regelungen zur Erstellung des Gesamtabchlusses neu gefasst. Im letztgenannten Fall erfolgte durch den statischen Verweis nach § 49 Abs. 4 GemHVO bisher keine Anpassung im kommunalen Gesamtabchluss. Auch der Verweis der Kapitalflussrechnung auf den Deutschen Rechnungsstandard Nr. 2 in § 51 Abs. 3 GemHVO sollte angepasst werden, da der Standard aufgehoben wurde und durch den DRS 21 ersetzt wurde. Weiterhin wurden zahlreiche Vorschriften zum Anhang und Lagebericht angepasst bzw. sind zusätzliche Angaben erforderlich.

Nicht jede Veränderung des Handelsrechts sollte auf die Regelungen der Gemeindeordnung und Gemeindehaushaltsverordnung übertragen werden. Es ist jedoch notwendig, sich mit den Veränderungen des Handelsrechts zu beschäftigen und einen möglichen Anpassungsbedarf auf die Gemeindeordnung bzw. Gemeindehaushaltsverordnung zu ermitteln.

III. Schlussbetrachtung

Die Einführung des Neuen Kommunalen Finanzmanagements war eine richtige Entscheidung, die nicht zur Disposition steht. Allerdings besteht Veranlassung, die Realität am gesetzgeberischen Anspruch zu messen. Dabei festzustellende Mängel sind z. T. auch auf Geburtsfehler des NKF (z. B. die Ausgleichsrücklage) zurückzuführen. Manches ist auch nachträglich verschlimmbessert worden (z. B. die Verlängerung der Ausgleichsfrist auf zehn Jahre). Anders als bei der ersten Evaluierung sollte man sich daher diesmal nicht auf die Korrektur handwerklicher Mängel beschränken.

Aus den Erfahrungen der letzten Jahre mit dem NKF und der Weiterentwicklung des Rechnungswesens sollte insbesondere auch die Gemeindehaushaltsverordnung überarbeitet werden. Ausnahmeregelungen der Gemeindehaushaltsverordnung gegenüber dem Handelsrecht verleiten die Finanzverantwortlichen, Ermessensspielräume einseitig zur Haushaltsentlastung auszunutzen, ohne dass es zu einer wirklichen Verbesserung der Haushaltslage der Gemeinde kommt. Darauf sollte bei der Weiterentwicklung des NKF unter anderem geachtet werden.

Mit der Einführung des NKF haben sich nicht nur die Rechnungslegungsvorschriften geändert, sondern man hat sich auch eine verbesserte Steuerung versprochen. Die Grundlagen sind mit dem NKF geschaffen worden. Die Anwendung der neuen Instrumente in den Verwaltungen ist jedoch noch ausbaufähig, so dass eine Schärfung der gesetzlichen Regelungen im Hinblick auf ihren Zweck notwendig erscheint.

Letztlich ist darauf hinzuweisen, dass ein Gesetz mit 29 Paragraphen (ohne die Vorschriften zur Rechnungsprüfung), für dessen Anwendung es einer „Handreichung“ – mittlerweile in der 6. Auflage – von mehr als 4000 Seiten bedarf, unter den Gesichtspunkten der Praxisnähe und der Schaffung von Transparenz prima vista grundlegend überarbeitungsbedürftig erscheint.