
Einführung in die kommunale Jahresabschlussprüfung

Svenja Vorrink

Herausgeber

Landschaftsverband Westfalen-Lippe

LWL-Rechnungsprüfungsamt

Piusallee 7

48133 Münster

Telefon: 0251 591-5361

Telefax: 0251 591-227

E-Mail: rechnungspruefungsamt@lwl.org

Internet LWL: www.lwl.org

Internet LWL-Rechnungsprüfungsamt: www.lwl-rpa.de

Bearbeitung

Svenja Vorrink

Prüferin im LWL-Rechnungsprüfungsamt

Bearbeitungsstand

21.02.2024

Urheberrecht

Das Werk einschließlich aller seiner Teile ist urheberrechtlich geschützt. Jede Verwertung, die nicht ausdrücklich vom Urheberrechtsgesetz zugelassen ist, bedarf der vorherigen Zustimmung der Leitung des LWL-Rechnungsprüfungsamtes. Dies gilt insbesondere für Vervielfältigungen, Bearbeitungen, Übersetzungen, Mikroverfilmungen und die Einspeicherung und Verarbeitung in elektronischen Systemen.

Inhaltsverzeichnis

1. Einführung	1
2. Der kommunale Jahresabschluss	2
2.1. Aufgaben des kommunalen Jahresabschlusses	2
2.2. Bestandteile des Jahresabschlusses	2
2.2.1. Allgemeines	3
2.2.2. Ergebnisrechnung (§ 39 KomHVO NRW)	3
2.2.3. Finanzrechnung (§ 40 KomHVO NRW)	4
2.2.4. Teilrechnungen (§ 41 KomHVO NRW)	4
2.2.5. Bilanz (§ 42 KomHVO NRW)	5
2.2.6. Anhang (§ 45 KomHVO NRW)	5
2.3. Lagebericht (§ 49 KomHVO NRW)	6
2.3.1. Funktion und Inhalt	6
2.3.2. Grundsätze der Lageberichterstattung	7
2.4. Zwecke des kommunalen Jahresabschlusses	7
2.4.1. Rechenschaft	8
2.4.2. Kapitalerhaltung	10
2.5. Der Lebenszyklus des Jahresabschlusses	10
2.5.1. Aufstellung des Jahresabschlussentwurfes	11
2.5.2. Zuleitung an den Rat	13
2.5.3. Prüfung durch den Rechnungsprüfungsausschuss	13
2.5.4. Beratung und Feststellung durch den Rat	14
2.5.5. Anzeige bei der Aufsichtsbehörde	15
2.5.6. Bekanntmachung	15
3. Grundlagen der Bilanzierung im NKF	16
3.1. Rechtsgrundlagen	16
3.2. Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (GoB) für Kommunen	16

3.3. Ansatzgrundsätze und -vorschriften	19
3.4. Ausweisgrundsätze und -vorschriften	20
3.5. Bewertungsgrundsätze und -vorschriften	20
3.6. Grundsätze zur ordnungsmäßigen Führung und Aufbewahrung von Büchern, Aufzeichnungen und Unterlagen in elektronischer Form sowie zum Datenzugriff (GoBD)	24
4. Die kommunale Jahresabschlussprüfung	25
4.1. Gegenstand und Zweck der kommunalen Jahresabschlussprüfung	25
4.2. Der risikoorientierte Prüfungsansatz	27
4.3. Die Prüfungsplanung	31
4.3.1. Informationsbeschaffung als Grundlage der Planung	32
4.3.2. Erarbeitung einer Prüfungsstrategie	34
4.3.3. Festlegung von Art und Umfang der Prüfungshandlungen	35
4.3.4. Untergliederung der Prüfbereiche in Verantwortungsbereiche und Prüffelder	36
4.3.5. Festlegung des zeitlichen und qualitativen Mitarbeiterereinsatzes	37
4.3.6. Dokumentation der Prüfungsplanung	38
4.4. Prüfungsansatz und Prüfungsmethoden	39
4.4.1. Bildung von Schwerpunkten/Stichprobenprüfungen	41
4.4.2. Systemprüfungen	41
4.4.3. Analytische Prüfungshandlungen	43
4.4.4. Einzelfallprüfungen	43
4.5. Dokumentation der Prüfungshandlungen	44
4.6. Prüfungsbericht	45
4.7. Hilfsmittel zur Jahresabschlussprüfung	46
4.7.1. Prüfsoftware	46
4.7.2. Arbeitshilfen	47

Literaturverzeichnis

Baetge/Kirsch/Thiele	Baetge, Jörg Prof. Dr. Dr. h. c./Kirsch, Hans-Jürgen Prof. Dr./Thiele, Stefan Prof. Dr.: Bilanzen, 15. Aufl., Düsseldorf 2019
Bätge	Bätge, Frank Prof. Dr. jur.: Rechtsgutachterliche Untersuchung zur Beurteilung der Rechtsstellung, der Aufgaben und der Prüfungs- bzw. Beurteilungsmethodik der örtlichen Rechnungsprüfung in Nordrhein-Westfalen auf Basis der §§ 59 Abs. 3 und 4, 101 bis 104 und 116 und 117 GO NRW n.F. unter besonderer Berücksichtigung der von den IDR-Mitgliedern aufgeworfenen Fragen, Fundstelle: https://www.idrd.de/idr/idr-aktuell/aktuelles/ (26.11.2019)
Beck'scher Bilanz-Kommentar	Grottel, Bernd Prof. Dr./Schmidt, Stefan Dr./Schubert, Wolfgang J./Winkeljohann, Norbert Prof. Dr. (Hrsg.): Beck'scher Bilanz-Kommentar: Handelsbilanz und Steuerbilanz, 11. Aufl., München 2018
Begründung zum NKFG NRW	Begründung zum Gesetz über ein Neues Kommunales Finanzmanagement für Gemeinden im Land Nordrhein-Westfalen (Kommunales Finanzmanagementgesetz - NKFG NRW) des Innenministeriums NRW
Budäus/Hilgers	Budäus, Dietrich, Prof. Dr. Dr. h. c./Hilgers, Dennis, Jun.-Prof. Dr.: Neues doppeltes Haushalts- und Rechnungswesen als Grundlage der öffentlichen Ressourcensteuerung, in: Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis, Heft 5/2010, S. 501-521
Coenenberg/Haller/Schultze	Coenenberg, Adolf G., Prof. Dr. Dr. h.c. mult./Haller, Axel, Prof. Dr./Schultze, Wolfgang, Prof. Dr.: Jahresabschluss und Jahresabschlussanalyse: Betriebswirtschaftliche, handelsrechtliche, steuerrechtliche und internationale Grundsätze – HGB, IAS/IFRS und US-GAAP, DRS, 25. Aufl., Stuttgart 2018

Diekhaus	Diekhaus, Berta: Leitfaden kommunale Rechnungsprüfung in Niedersachsen: Planung, Durchführung und Dokumentation nach NKR, 2. Aufl., Wiesbaden 2012
Ellerich/Lickfett	Ellerich, Marian Dr./Lickfett, Urte: Der risikoorientierte Prüfungsansatz im Rahmen der kommunalen Rechnungsprüfung nach NKF – Konzeption und Vorteile; in: der gemeindehaushalt 7/2010, S. 145-147
Ellerich/Radde	Ellerich, Marian, Dr./Radde, Jens, Dr.: Kommunale Jahresabschlussprüfung nach der Reform des Gemeindehaushaltsrechts am Beispiel Nordrhein-Westfalen, in: Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis, Heft 5/2010, S. 521-534
Freytag/Hamacher/ Wohland/Dott	Freytag, Dieter/Hamacher, Claus/Wohland, Andreas/Dott, Beatrice: Neues Kommunales Finanzmanagement (NKF) Nordrhein-Westfalen, 2. Aufl., Stuttgart 2009
Fritze	Fritze, Christian: Die Vermögensbewertung nach dem Wirklichkeitsprinzip im Entwurf des 2. NKF-Weiterentwicklungsgesetzes – eine Begriffsbestimmung, in: der gemeindehaushalt 1/2019, S. 12-16
Fudalla/Tölle/Wöste	Fudalla, Mark Prof. Dr./Tölle, Martin/Wöste, Christian: Bilanzierung und Jahresabschluss in der Kommunalverwaltung – Grundsätze für das „Neue Kommunale Finanzmanagement“ (NKF), 4. Aufl., Berlin 2017
Fudalla/zur Mühlen/Wöste	Fudalla, Mark Prof. Dr./zur Mühlen, Manfred/Wöste, Christian: Doppelte Buchführung in der Kommunalverwaltung – Basiswissen für das „Neue Kommunale Finanzmanagement“ (NKF), 4. Aufl., Berlin 2011

Gabele/Mayer	Gabele, Eduard, Dr./Mayer, Horst, Dr.: Buchführung: Einführung in die Buchhaltung und Jahresabschlusserstellung, 8. Aufl., München 2003
GPA NRW	Gemeindeprüfungsanstalt Nordrhein-Westfalen (Hrsg.): Kommunalhaushaltsrecht Nordrhein-Westfalen, Kommentar, 13. Nachlieferung, Oktober 2019, Wiesbaden
Handreichung für Kommunen	Ministerium für Heimat, Kommunales, Bau und Gleichstellung des Landes Nordrhein-Westfalen: Neues Kommunales Finanzmanagement in Nordrhein-Westfalen, Handreichung für Kommunen, 7. Aufl., Stand: Oktober 2016, Fundstelle: https://www.mhkgb.nrw/themen/kommunales/kommunale-finanzen/haushaltsrecht (26.11.2019)
Hans-Böckler-Stiftung	Hans-Böckler-Stiftung: Rechtliche Grundlagen des Jahresabschlusses, Jahresabschluss und Jahresabschlussanalyse: Informationen für Aufsichtsräte und Betriebsräte, August 2009
Heck/Strätling	Heck, Christoph/Strätling, Ansgar: Das Wirklichkeitsprinzip gemäß § 91 Absatz 4 Satz 2 Nr. 3 GO NRW und der „Wirklichkeitstest“ auf Bilanzposten; ifV-Positionspapier P-2019/1; Fundstelle: https://www.ifv.de/ifv/ifv-publikationen (26.11.2019)
Heller	Heller, Robert F. Dr. jur.: Haushaltsgrundsätze für Bund, Länder und Gemeinden – Handbuch zum Management der öffentlichen Finanzen, 2. Aufl., Heidelberg, München, Landsberg, Frechen, Hamburg 2010
Henkes	Henkes, Jörg Dr.: Der Jahresabschluss kommunaler Gebietskörperschaften – Von der Verwaltungskameralistik zur kommunalen Doppik, Bilanz-, Prüfungs- und Steuerwesen, Band 13, Berlin 2008
IDR L 200	IDR Prüfungsleitlinie 200 „Leitlinie zur Durchführung kommunaler Jahresabschlussprüfungen“, Stand: 17.02.2009

IDR L 260	IDR Prüfungsleitlinie 260 „Leitlinien zur Berichterstattung bei kommunalen Abschlussprüfungen“, Stand: 17.02.2009
IDW PS 240	IDW (Hrsg.): Prüfungsstandard: Grundsätze der Planung von Abschlussprüfungen (IDW PS 240), Stand: 09.09.2010
IDW PS 261 n.F.	IDW (Hrsg.): Prüfungsstandard: Feststellung und Beurteilung von Fehlerrisiken und Reaktionen des Abschlussprüfers auf die beurteilten Fehlerrisiken (IDW PS 261 n.F.), Stand: 15.09.2017
IDW PS 300 n.F.	IDW (Hrsg.): Prüfungsstandard: Prüfungsnachweise im Rahmen der Abschlussprüfung (IDW PS 300 n.F.), Stand: 14.06.2016
IDW PS 312	IDW (Hrsg.): Prüfungsstandard: Analytische Prüfungshandlungen (IDW PS 312), Stand: 13.03.2013
Kayadelen	Kayadelen, Engin: Zur Durchführung von analytischen Prüfungshandlungen im Rahmen der Jahresabschlussprüfung - Eine theoretische und empirische Analyse aus einer verhaltenswissenschaftlichen Perspektive, Dissertation, Darmstadt 2008
KGSt ABC	KGSt/Bertelsmann Stiftung (Hrsg.): ABC neues Haushaltsrecht – Ein (kleines) politisches Wörterbuch, 2. Aufl., Köln und Gütersloh 2015
KGSt-Bericht 7/2007	KGSt (Hrsg.): Rechnungsprüfung im neuen Haushalts- und Rechnungswesen, Band 1: Grundlagen, Optionen, Vorgehensmodelle, KGSt-Bericht 7/2007
KGSt-Bericht 9/2002	KGSt (Hrsg.): Praxis der kommunalen Rechnungsprüfung, KGSt-Bericht 9/2002
Kommunalverfassungsrecht NRW	Held, Friedrich Wilhelm/Winkel, Johannes/Wansleben, Rudolf, Dr. (Hrsg.): Kommunalverfassungsrecht Nordrhein-Westfalen, Kommentar, Band 1, 43. Nachlieferung, Stand: Juli 2019

Küting/Eichenlaub	Küting, Karlheinz, Prof. Dr./Eichenlaub, Raphael: Einzelbewertungsgrundsatz im HGB- und im IFRS-System, Betriebs-Berater, Heft 19.2011, S. 1195-1200
Landtag NRW	Landtag NRW: Drucksache 17/3570 vom 11.09.2018
Marten/Quick/Ruhnke	Marten, Kai-Uwe/Quick, Reiner/Ruhnke, Klaus: Wirtschaftsprüfung: Grundlagen des betriebswirtschaftlichen Prüfungswesens nach nationalen und internationalen Normen, 5. Aufl., Stuttgart 2015
Praxisleitfaden GoBD	AWV – Arbeitsgemeinschaft für wirtschaftliche Verwaltung e. V. (Hrsg.): GoBD – Ein Praxisleitfaden für Unternehmen, Version 1.1, Stand: 17. Dezember 2018
Stuhkert	Stuhkert, Nicole: Der kommunale Lagebericht und Empfehlungen zur Ausgestaltung, in: der gemeindehaushalt 6/2010, S. 128-134
Wambach/Redenius	Wambach, Martin/Redenius, Hilko: Leitfaden zur Bilanzierung und Prüfung nach NKFG: Eröffnungsbilanz und Jahresabschluss, 1. Aufl., Nürnberg 2005
Wirtz	Wirtz, Holger Dr. rer. oec.: Grundsätze ordnungsmäßiger öffentlicher Buchführung, Schriften zur Rechnungslegung, Band 7, 2. Aufl., Stuttgart 2010
WP Handbuch	IDW (Hrsg.): WP Handbuch, Wirtschaftsprüfung und Rechnungslegung, 16. Aufl., Düsseldorf 2019
Wüstemann/Koch	Wüstemann, Jens Dr./Koch, Christopher Dr.: Wirtschaftsprüfung case by case – Lösungen nach HGB mit Hinweisen auf ISA und US-GAAS, 4. Aufl., Frankfurt am Main 2016

Abbildungsverzeichnis

Abb. 1:	Das Drei-Komponenten-System des NKF	3
Abb. 2:	Rechenschaftsbeziehungen	9
Abb. 3:	Verfahren zur Aufstellung des Jahresabschlusses	10
Abb. 4:	Die Schritte zum gemeindlichen Jahresabschluss	12
Abb. 5:	Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung	17
Abb. 6:	Bestandteile des Prüfungsrisikos	28
Abb. 7:	„Wasserhahn-Sieb-Analogie“ zur Beschreibung des Prüfungsrisikos	29
Abb. 8:	Risikoorientierter Prüfungsansatz	30
Abb. 9:	Prozess der Prüfungsplanung	31
Abb. 10:	Zusammenhang zwischen erforderlicher Aussagegenauigkeit und erforderlicher Zeit	40
Abb. 11:	Struktur der IDR-Leitlinien und Prüfungshilfen	48

Abkürzungsverzeichnis

Abb.	Abbildung
Abs.	Absatz
AG	Aktiengesellschaft
AO	Abgabenordnung
Art.	Artikel
bzw.	beziehungsweise
d. h.	das heißt
EDV	elektronische Datenverarbeitung
e. V.	eingetragener Verein
f.	folgende [Seite]
ff.	folgende [Seiten]
gem.	gemäß
ggf.	gegebenenfalls
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GO NRW	Gemeindeordnung für das Land Nordrhein-Westfalen
GoB	Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung
GoBD	Grundsätze zur ordnungsmäßigen Führung und Aufbewahrung von Büchern, Aufzeichnungen und Unterlagen in elektronischer Form sowie zum Datenzugriff
GPA NRW	Gemeindeprüfungsanstalt Nordrhein-Westfalen
HGB	Handelsgesetzbuch
IDR	Institut der Rechnungsprüfer und Rechnungsprüferinnen in Deutschland e. V.
IDR L	IDR Prüfungsleitlinie
IDW	Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e. V.

IDW PS	IDW Prüfungsstandard
IKS	Internes Kontrollsystem
inkl.	inklusive
i. S. d.	im Sinne des
i. V. m.	in Verbindung mit
KGSt	Kommunale Gemeinschaftsstelle für Verwaltungsmanagement
KomHVO NRW	Kommunalhaushaltsverordnung Nordrhein-Westfalen
LWL	Landschaftsverband Westfalen-Lippe
MHKBG NRW	Ministerium für Heimat, Kommunales, Bau und Gleichstellung des Landes Nordrhein-Westfalen
n. F.	neue Fassung
NKF	Neues Kommunales Finanzmanagement
NKFG NRW	Gesetz über ein Neues Kommunales Finanzmanagement für Gemeinden im Land Nordrhein-Westfalen (Kommunales Finanzmanagementgesetz NRW)
NKFWG NRW	Gesetz zur Weiterentwicklung des Neuen Kommunalen Finanzmanagements für Gemeinden und Gemeindeverbände im Land Nordrhein-Westfalen und weiterer kommunalrechtlicher Vorschriften (NKFW-Weiterentwicklungsgesetz)
Nr.	Nummer/Nummern
NRW	Nordrhein-Westfalen
RdErl.	Runderlass
S.	Seite/Satz
sog.	sogenannte
u. a.	unter anderem/und andere

VERPA	Vereinigung der Leiterinnen und Leiter örtlicher Rechnungsprüfungen in Nordrhein-Westfalen e. V.
vgl.	vergleiche
Vor.	Vorbemerkungen
VV	Verwaltungsvorschrift
WP	Wirtschaftsprüfer
z. B.	zum Beispiel

1. Einführung

Die allgemeine Rechtsgrundlage für die Prüfung des kommunalen Jahresabschlusses in Nordrhein-Westfalen findet sich seit dem 2. NKF-Weiterentwicklungsgesetz NRW¹ in § 102 Gemeindeordnung NRW (GO NRW). Hiernach sind der Jahresabschluss und der Lagebericht, vor Feststellung durch den Rat, durch die örtliche Rechnungsprüfung zu prüfen (Jahresabschlussprüfung).² Hat keine Prüfung stattgefunden, so kann der Jahresabschluss nicht festgestellt werden.³

Primärer Sinn und Zweck der gesetzlich vorgeschriebenen kommunalen Jahresabschlussprüfung ist – äquivalent zum Handelsrecht – die Feststellung der Gesetz- und Ordnungsmäßigkeit des Jahresabschlusses.⁴ Damit sichert die Abschlussprüfung u. a. eine der Hauptaufgaben des Jahresabschlusses, die gem. § 95 Abs. 1 GO NRW in der Vermittlung eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage der Gemeinde liegt.⁵ Neben dieser Kontrollfunktion kommt der Jahresabschlussprüfung eine Informationsfunktion gegenüber dem Verwaltungsvorstand, dem Rat sowie der Öffentlichkeit zu, die vorrangig durch die Erstellung eines Prüfberichtes erfüllt wird.⁶

Das vorliegende Skript soll vor diesem Hintergrund zunächst einen Überblick über den Gegenstand der kommunalen Jahresabschlussprüfung, also den kommunalen Jahresabschluss an sich, sowie die wesentlichen Bilanzierungsgrundlagen im Neuen Kommunalen Finanzmanagement (NKF) geben. Darauf aufbauend ist es das Ziel dieses Skriptes, die Inhalte der kommunalen Jahresabschlussprüfung in ihren Grundzügen zu vermitteln.

¹ Zweites Gesetz zur Weiterentwicklung des Neuen Kommunalen Finanzmanagements für Gemeinden und Gemeindeverbände im Land Nordrhein-Westfalen und weiterer kommunalrechtlicher Vorschriften, in Kraft getreten am 01.01.2019.

² Vgl. § 102 Abs. 1 S. 1 GO NRW.

³ Vgl. § 102 Abs. 1 S. 2 GO NRW.

⁴ Vgl. Wambach/Redenius, S. 207; vgl. Wüstemann/Koch, S. 17.

⁵ Vgl. Wüstemann/Koch, S. 17.

⁶ Vgl. Wambach/Redenius, S. 207.

2. Der kommunale Jahresabschluss

2.1. Aufgaben des kommunalen Jahresabschlusses

Während der Haushaltsplan in erster Linie der Planung des kommunalen Ressourcenverbrauches und -aufkommens dient, dokumentiert der Jahresabschluss das Ergebnis des Verwaltungshandelns im abgelaufenen Haushaltsjahr. Im Gegensatz zum handelsrechtlichen Jahresabschluss, in dem der Gläubigerschutzgedanke im Vordergrund steht⁷, steht in der kommunalen Bilanz der Informationscharakter an erster Stelle.⁸ Den herausgehobenen Gläubigerschutz bedarf es im kommunalen Rechnungswesen nicht. Die Schutzzwecke der öffentlichen Rechnungslegung lassen sich vielmehr durch vollständige und willkürfreie Information der Adressaten erreichen. Die Steuerung von Verwaltungshandeln ist nur dann sinnvoll umsetzbar, wenn valide Informationen vorliegen und eine Beurteilung der Zahlenwerke durch den Bürger und den Politiker möglich ist und ein transparenter Einblick in die tatsächliche Vermögens-, Finanz- und Ertragslage der erstellenden Körperschaft gegeben wird. Während für den Jahresabschluss von Wirtschaftsunternehmen der Gläubigerschutzgedanke eine besondere Bedeutung hat, ist für das kommunale Haushalts- und Rechnungswesen der Nachweis der Substanzerhaltung besonders wichtig. Damit ist an die kommunale Bilanz im besonderen Maße die Anforderung der Vollständigkeit und Transparenz zu stellen. Der kommunale Jahresabschluss stellt somit ein zentrales Informationselement für die Steuerung und Kontrolle der Verwaltung durch den Rat bzw. durch die interessierte Öffentlichkeit dar.⁹

2.2. Bestandteile des Jahresabschlusses

Die einzelnen Bestandteile des Jahresabschlusses und dessen Anlagen sind in „Teil 6 Jahresabschluss“ der Kommunalhaushaltsverordnung NRW (KomHVO NRW) geregelt. In § 38 KomHVO NRW wird dargestellt, dass der Jahresabschluss aus

- der Ergebnisrechnung,
- der Finanzrechnung,
- den Teilrechnungen,
- der Bilanz und
- dem Anhang

⁷ Vgl. Coenenberg/Haller/Schultze, S. 10 f.; vgl. Hans-Böckler-Stiftung, S. 5 ff.

⁸ Vgl. IDR L 200, S. 4; vgl. Budäus/Hilgers, S. 507 f.

⁹ Vgl. IDR L 200, S. 4.

besteht und ihm ein Lagebericht nach § 49 KomHVO NRW beizufügen ist.

2.2.1. Allgemeines

Mit der Einführung des NKF ist eine Grundsatzentscheidung für das kaufmännische Rechnungswesen als Referenzmodell für die Haushaltswirtschaft der Gemeinden getroffen worden,¹⁰ welche mittlerweile durch das 2. NKF-Weiterentwicklungsgesetz NRW (2. NKFWG NRW) noch stärker verankert worden ist. Aus dieser Basis ergibt sich das sog. Drei-Komponenten-System des NKF, dessen Systemzusammenhänge der folgenden Abbildung zu entnehmen sind.¹¹

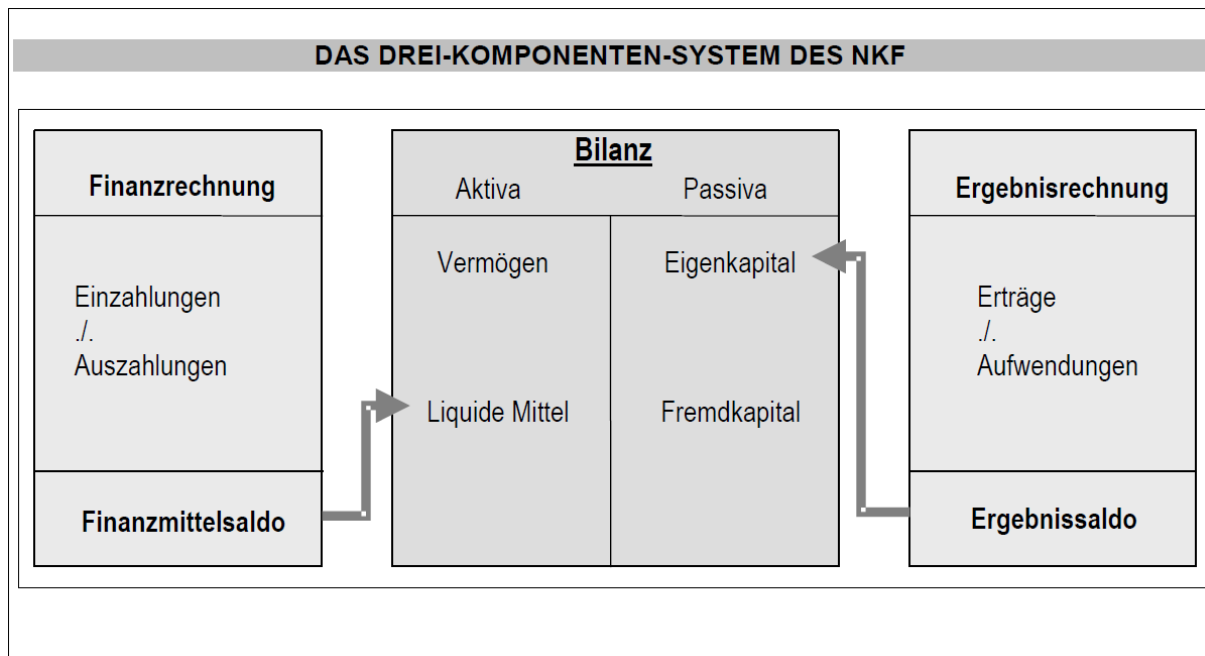


Abb. 1: Das Drei-Komponenten-System des NKF, aus: Handreichung für Kommunen, S. 205

2.2.2. Ergebnisrechnung (§ 39 KomHVO NRW)

Die Ergebnisrechnung ist aus der handelsrechtlichen Gewinn- und Verlustrechnung abgeleitet.¹² Neben der Bilanz und der Finanzrechnung ist die Ergebnisrechnung nach dem Drei-Komponenten-System des NKF fester Bestandteil des Jahresabschlusses. Sie enthält die Ergebnisse des Vorjahres, die fortgeschriebenen Ansätze des Berichtsjahres, das Ist-Ergebnis des Berichts-

¹⁰ Vgl. Henkes, S. 419.

¹¹ Vgl. Fudalla/zur Mühlen/Wöste, S. 37 f.; vgl. Heller, S. 303.

¹² Vgl. Wambach/Redenius, S. 66.

jahres und einen Ansatz/Ist-Vergleich.¹³ Für den Ausweis der Aufwendungen und Erträge ist das Bruttoprinzip bzw. das Saldierungsverbot zu beachten. Das bedeutet, dass die Posten der Ergebnisrechnung nicht miteinander verrechnet werden dürfen, damit durch diese Gegenüberstellung die Zusammensetzung des Ergebnisses erkennbar bleibt.¹⁴ Die Ergebnisrechnung ist eine aggregierte Darstellung aller Teilergebnisrechnungen und wird in Staffelform aufgestellt.¹⁵ Das Jahresergebnis, entweder als Überschuss der Erträge über die Aufwendungen oder als Fehlbetrag, wird in die Bilanz übernommen und bildet unmittelbar die Veränderung des Eigenkapitals der Kommune ab.¹⁶

2.2.3. Finanzrechnung (§ 40 KomHVO NRW)

Die Finanzrechnung enthält die Ein- und Auszahlungen der Rechnungsperiode und stellt die Veränderung des Bestandes an liquiden Mitteln in Form einer Kapitalflussrechnung dar.¹⁷ Der Liquiditätssaldo aus der Finanzrechnung als Veränderung des Bestandes an liquiden Mitteln ist in der gemeindlichen Bilanz anzusetzen.¹⁸ Die Finanzrechnung wird ebenfalls in Staffelform aufgestellt und verfolgt folgende Ziele:

- Darstellung der Finanzierungsquellen (Mittelherkunft und Mittelverwendung)
- Darstellung der Veränderungen des Zahlungsmittelbestandes
- Steuerungsinstrument für das Finanzmanagement
- Ermächtigung der investiven Ein- und Auszahlungen über den Finanzplan¹⁹

2.2.4. Teilrechnungen (§ 41 KomHVO NRW)

Die Teilrechnungen sind in § 41 KomHVO NRW geregelt und nach der in § 4 KomHVO NRW vorgegebenen Struktur zu gliedern. Inhaltlich werden in den Teilrechnungen die Ist-Werte des abgelaufenen Haushaltsjahres den Plan-Werten gegenüber gestellt.²⁰

¹³ Vgl. Fudalla/Tölle/Wöste, S. 25.

¹⁴ Vgl. Fudalla/Tölle/Wöste, S. 158.

¹⁵ Vgl. Fudalla/zur Mühlen/Wöste, S. 179.

¹⁶ Vgl. Freytag/Hamacher/Wohland/Dott, S. 8.

¹⁷ Vgl. Fudalla/zur Mühlen/Wöste, S. 3 f.; vgl. Heller, S. 305 f.

¹⁸ Vgl. Freytag/Hamacher/Wohland/Dott, S. 13.

¹⁹ Vgl. Henkes, S. 162 f.; vgl. Fudalla/Tölle/Wöste, S. 166 f.

²⁰ Vgl. GPA NRW, § 41 KomHVO NRW, S. 1.

2.2.5. Bilanz (§ 42 KomHVO NRW)

Die Bilanz gibt Auskunft über die Höhe und Struktur des Vermögens auf der Aktivseite (Mittelverwendung) und zeigt auf der Passivseite die Höhe und Struktur des Kapitals (Mittelherkunft). Der Begriff Bilanz kommt aus dem Italienischen (il bilancia = die Waage) und will deutlich machen, dass die beiden Seiten der Bilanz sich die Waage halten, also gleich groß sind.²¹ Gem. § 42 KomHVO NRW hat die Bilanz „sämtliche Vermögensgegenstände als Anlage- oder Umlaufvermögen, das Eigenkapital und die Schulden sowie die Rechnungsabgrenzungsposten zu enthalten“. Die Mindestgliederung der Aktiv- und Passivseite der Bilanz wird in § 42 Abs. 3 und 4 KomHVO NRW vorgegeben. Darüber hinaus ist – wie auch schon für die Ergebnis- und Finanzrechnung – die Angabe des Betrages des Vorjahres zu jedem Posten der Bilanz verpflichtend.²²

2.2.6. Anhang (§ 45 KomHVO NRW)

In Anlehnung an die handelsrechtlichen Vorschriften ist auch der Anhang ein Pflichtbestandteil des Jahresabschlusses.²³ Er enthält Angaben und Erläuterungen zu den genutzten Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden der einzelnen Bilanz- und Ergebnisrechnungspositionen. Diese sind in der Art und Weise zu erläutern, dass die Wertansätze durch einen sachverständigen Dritten nachvollzogen und beurteilt werden können.²⁴ Insbesondere ist die Anwendung von Vereinfachungsregeln (z. B. die Nutzung von Inventurvereinfachungsverfahren im Bereich des Sachanlagevermögens²⁵), Schätzungen und die Ausübung von Wahlrechten zu erläutern.²⁶ Daneben ist zukunftsorientiert über Sachverhalte zu berichten, aus denen sich erhebliche finanzielle Verpflichtungen ergeben können.²⁷ Zusätzlich regelt § 38 Abs. 2 S. 2 KomHVO NRW, dass in den Anhang des kommunalen Jahresabschlusses Angaben zu Erträgen und Aufwendungen mit den einzubeziehenden vollkonsolidierungspflichtigen verselbständigten Aufgabenbereichen aufzunehmen sind, sofern eine Kommune von der größenabhängigen Befreiung im Zusammenhang mit der Erstellung des Gesamtabchlusses und des Gesamtlageberichtes Gebrauch macht.

²¹ Vgl. Gabele/Mayer, S. 58.

²² Vgl. § 42 Abs. 5 KomHVO NRW.

²³ Siehe § 95 Abs. 2 S. 2 GO NRW und § 38 Abs. 1 S. 2 Nr. 5 KomHVO NRW.

²⁴ Vgl. Fudalla/Tölle/Wöste, S. 177 f.; vgl. GPA NRW, § 45 KomHVO NRW, S. 2.

²⁵ Siehe § 35 KomHVO NRW.

²⁶ Vgl. Wirtz, S. 99.

²⁷ Vgl. § 45 Abs. 2 S. 3 KomHVO NRW.

Nach § 45 Abs. 3 KomHVO NRW sind dem Anhang

- ein Anlagenspiegel²⁸,
- ein Forderungsspiegel²⁹ und
- ein Verbindlichkeitspiegel³⁰ sowie
- ein Eigenkapitalspiegel und
- eine Übersicht über die in das folgende Jahr übertragenen Haushaltsermächtigungen

beizufügen.³¹

Darüber hinaus müssen Kommunen, die ausschließlich Beteiligungen ohne beherrschenden Einfluss halten und somit von der Aufstellung eines Gesamtabchlusses und eines Beteiligungsberichtes befreit sind, gem. § 45 Abs. 4 KomHVO NRW eine Übersicht sämtlicher verselbständigter Aufgabenbereiche in öffentlich-rechtlicher und privatrechtlicher Form beifügen, die alle Angaben nach § 117 Abs. 2 GO NRW enthält.

2.3. Lagebericht (§ 49 KomHVO NRW)

2.3.1. Funktion und Inhalt

Der Lagebericht ist nicht Bestandteil des Jahresabschlusses. Dem Jahresabschluss ist aber gem. § 95 Abs. 2 S. 3 GO NRW und § 38 Abs. 2 KomHVO NRW ein Lagebericht nach § 49 KomHVO NRW beizufügen. Eine vergleichbare Stellung hat der Lagebericht im Handelsrecht. Auch hier ist dieser ein eigenständiger Teil im Zuge der jährlichen Rechenschaftslegung, der den Jahresabschluss ergänzt und somit eine besondere Stellung einnimmt.³² Der Lagebericht soll insbesondere Informationen liefern, die das Zahlenwerk des Jahresabschlusses und die Erläuterungen des Anhangs nicht erkennen lassen, und hat insofern sowohl eine Informations- als auch eine Rechenschaftsfunktion.³³

²⁸ Siehe § 46 KomHVO NRW.

²⁹ Siehe § 47 KomHVO NRW.

³⁰ Siehe § 48 KomHVO NRW.

³¹ Siehe hierzu auch die VV Muster zur GO NRW und KomHVO NRW gem. RdErl. des MHKGB NRW vom 08.11.2019.

³² Vgl. Beck'scher Bilanz-Kommentar, § 289 HGB, S. 1462.

³³ Vgl. Beck'scher Bilanz-Kommentar, § 289 HGB, S. 1462; vgl. Stuhlert, S. 129 f.