

Ordnungsmäßigkeit der Buchführung

Die Buchführung und der Jahresabschluss sollen den Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung (GoB) entsprechen. Für die kommunale Rechnungslegung ist dies in den §§ 91 Abs. 4 GO, 93 Abs. 1 GO, 95 Abs. 1 GO sowie im § 28 Abs. 1 KomHVO festgelegt.

Die Eröffnungsbilanz ist gemäß § 92 GO aufzustellen. In der Fassung bis 31.12.2018 erfolgte dies unter Beachtung der GoB.

Für den gemeindlichen Gesamtabschluss gilt § 116 GO. In der Fassung bis 31.12.2018 war zudem in Absatz 1 und 6 die Anwendung der GoB festgeschrieben.

Die gesetzlichen Vorgaben zur Anwendung der GoB:

- | | |
|----------------------|--|
| § 91 Absatz 4 GO | Die Bewertung von Vermögen und Schulden ist unter Anwendung der Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung vorzunehmen. Dies gilt, soweit das Gesetz nichts Anderes vorsieht. |
| § 92 Absatz 1 GO | Verweis auf die Vorschriften zum Jahresabschluss. Bis 31.12.2018 war hier expressis verbis die Beachtung der GoB bei der Eröffnungsbilanz und dem Anhang gefordert. |
| § 93 Absatz 1 GO | Die Buchführung muss unter Beachtung der GoB so beschaffen sein, dass innerhalb einer angemessenen Zeit ein Überblick über die wirtschaftliche Lage der Gemeinde gegeben werden kann. |
| § 95 Absatz 1 GO | Die Gemeinde hat zum Schluss eines jeden Haushaltsjahres einen Jahresabschluss aufzustellen, der unter Beachtung der GoB ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde vermitteln muss. |
| § 101 Absatz 1 GO | Der Jahresabschluss ist vom Rechnungsprüfungsausschuss dahingehend zu prüfen, ob er ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde ergibt. Hier war bis 31.12.2018 die Beachtung der GoB gefordert. |
| § 28 KomHVO Absatz 1 | Alle Geschäftsvorfälle sowie die Vermögens- und Schuldenlage sind unter Beachtung der GoB in den Büchern aufzuzeichnen. |
| § 33 KomHVO Absatz 1 | Die Bewertung der Schulden und des Vermögens ist im Jahresabschluss unter Beachtung der GoB vorzunehmen. |



Die *Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung* (GoB) bilden eine wichtige Grundlage der Buchführung für Unternehmer und Gemeinden. Sie bestehen zum Teil aus geschriebenen (kodifizierten) Richtlinien, die im Gesetz festgelegt sind. Zum Teil sind sie aber auch ungeschriebene, d.h. abgeleitete (unkodifizierte) Regeln, die sich aus der Praxis, der Rechtsprechung sowie tradierter Handelsbräuche ordentlicher und ehrenwerter Kaufleute ergeben. Im gemeindlichen Haushaltsrecht werden die GoB ausdrücklich in engem Kontext mit den gemeindlichen Buchführungsvorschriften gestellt. Die GoB verstärken und vervollständigen die gesetzlichen Vorschriften.

Mit Einführung des NKF wurde die Übernahmefähigkeit der GoB aus dem Handelsrecht geprüft. Zwar unterscheiden sich die Ziele und die Zwecke des kommunalen Finanzmanagements grundsätzlich von dem unternehmerischen Ziel der Gewinnmaximierung, dennoch haben sie rechtskreisübergreifend unerlässlich so grundlegende Bedeutung für die Buchführung und der Vermittlung eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde, dass auf sie nicht verzichtet werden kann.

Ausgangspunkt ist hierbei der kommunale Grundsatz der Intergenerativen Gerechtigkeit, der im § 1 Absatz 1 Satz 3 GO festgeschrieben ist. Die Gemeinde muss in Ihrem gesamten finanziellen Handeln immer ausreichende Handlungsmöglichkeiten für künftige Generationen erhalten.

Für die konkrete Anwendung der Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung im kommunalen Rechenwerk mag hierbei die Bestimmung des § 93 Absatz 1 GO als Generalnorm gelten. Danach muss die Buchführung so beschaffen sein, „dass innerhalb einer angemessenen Zeit ein Überblick über die wirtschaftliche Lage der Gemeinde gegeben werden kann“. Das HGB konkretisiert dies noch deutlicher im § 238 Absatz 1, Satz 2 HGB, indem danach die Buchführung so beschaffen sein muss, „dass sie einem sachverständigen Dritten“ in einer angemessenen Zeit einen Überblick vermitteln muss.

Im Gemeinderecht ist nicht konkret festgelegt worden, welches Maß an Sachverstand erforderlich sein muss, um die Buchführung nachvollziehen zu können. Es ist aber davon auszugehen, dass ein sachverständiger Dritter ausreichende grundlegende Kenntnisse des gemeindlichen Rechnungswesens im allgemeinen und den konkreten örtlichen Gegebenheiten und Verhältnissen unter Berücksichtigung der Größe der Gemeinde, ihrer Aufgabenvielfalt und der hiermit verbundenen Komplexität der Buchführung, haben muss.

Die wesentlichen Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung (GoB) lauten wie folgt:

- Grundsatz der Richtigkeit und Willkürfreiheit:
Die Geschäftsvorfälle müssen tatsächlich stattgefunden haben und objektiv aus den Büchern hergeleitet werden können.
- Grundsatz der Klarheit und Übersichtlichkeit:
Die Buchführung muss klar und übersichtlich durchgeführt werden.
Die Bilanz muss eindeutig und klar gegliedert sein. Ein – sachverständiger (der Begriff ist kodifiziert im HGB) - Dritter muss sich in angemessener Zeit einen Überblick über das Rechnungswesen verschaffen können. Die Bilanzpositionen



sind eindeutig zu bezeichnen und entsprechend der Vorschrift des § 42, Absatz 3 KomHVO zu gliedern.

- Grundsatz der Vollständigkeit:
Die Buchführung muss vollständig, d.h. lückenlos sein.
- Grundsatz der Ordnungsmäßigkeit:
Alle Geschäftsvorfälle müssen zeitnah und chronologisch verbucht werden.
- Grundsatz der Wertaufhellung:
Sachverhalte, die vor dem Bilanzstichtag eingetreten sind, aber erst nach dem Bilanzstichtag und vor der finalen Bilanzerstellung bekannt werden, müssen in der Bilanz berücksichtigt werden.
- Belegprinzip:
Jedem Geschäftsvorfall muss ein Beleg zugrunde liegen.
- Vorsichtsprinzip:

Das Vorsichtsprinzip besagt, dass Vermögenswerte im Zweifel eher zu niedrig und Schulden eher zu hoch bewertet werden. Der Kaufmann soll sich eher zu arm als zu reich rechnen.

- Realisationsprinzip:
Gewinne dürfen erst dann verzeichnet werden, wenn sie auch wirklich zugegangen sind (realisiert wurden).
- Imparitätsprinzip:
Verluste müssen bereits zu dem Zeitpunkt berücksichtigt werden, an dem sie prognostiziert werden können, z.B. Verluste aus schwebenden Geschäften (Rückstellungen).
 - ❖ Wirklichkeitsprinzip
Im Zuge der Reform des NKF zum 01.01.2019 wurde das Wirklichkeitsprinzip in den § 91, Abs. 4 GO i.V. mit § 33 Abs 1 Nr. 3 KomHVO kodifiziert. Eine Konkretisierung bleibt abzuwarten.
- Grundsatz der Periodenabgrenzung:
Alle Aufwendungen und Erträge sind dem Geschäftsjahr zuzurechnen, in dem sie entstanden sind.
- Grundsatz der Bilanzwahrheit:
Die Bilanz muss vollständig (siehe auch Grundsatz der Vollständigkeit) und nach den gültigen gesetzlichen Regeln erstellt (also wahr) sein.
- Grundsatz der Bilanzkontinuität:
Die Bilanz muss immer auf dieselbe Art und Weise gegliedert werden.



- Grundsatz der Bilanzidentität:
Die Schlussbilanz des letzten Jahres und Eröffnungsbilanz des neuen Jahres müssen immer identisch sein.

Unter Berücksichtigung der örtlichen Gegebenheiten und Verhältnisse wird von der Gemeinde eine sachgerechte Auslegung der GoB für die jeweiligen Geschäftsvorfälle erwartet. Die Gemeinde kann hierzu verschiedene Auslegungskriterien heranziehen. Diese können u.a. sein:

- der tatsächliche Wortlaut der GoB
- der mit dem Wortlaut verbundene Wortsinn der GoB,
- die Bedeutung des Grundsatzes,
- die mit dem Grundsatz verbundenen Ziele,
- die mit dem Grundsatz verbundenen Zwecke.

Bei der Auslegung von kodifizierten GoB muss auch der Wille des Gesetzgebers und dessen Absichten in die Auslegung einbezogen werden.

