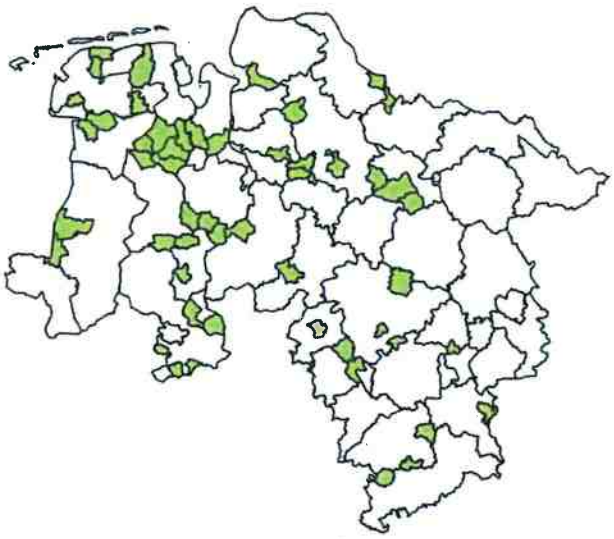
**Die Präsidentin des
Niedersächsischen Landesrechnungshofs**

– Überörtliche Kommunalprüfung –

Prüfungsmitteilung

Vergleichender Bericht – Finanzstatusprüfungen bei 52 Einheitsgemeinden



Übersandt an

- Städte Bad Harzburg, Bad Münder am Deister, Burgwedel, Dissen am Teutoburger Wald, Elsfleth, Haren (Ems), Hemmingen, Rotenburg (Wümme), Sarstedt, Soltau, Stadthagen, Twistringen, Westerstede, Wiesmoor und Wittmund
- Gemeinden Apen, Bad Essen, Bad Laer, Bad Zwischenahn, Bakum, Barßel, Dornum, Edewecht, Emstek, Essen (Oldenburg), Gnarrenburg, Goldenstedt, Großheide, Hagen am Teutoburger Wald, Hinte, Holdorf, Jemgum, Jork, Kalefeld, Lengede, Lilienthal, Moormerland, Neu Wulmstorf, Neuenkirchen, Ostercappeln, Oyten, Rastede, Schiffdorf, Twist, Visbek, Wiefelstede und Wietzendorf
- Flecken Adelebsen, Coppenbrügge, Nörten-Hardenberg, Ottersberg und Steyerberg
- deren Kommunalaufsichtsbehörden
- Nds. Ministerium für Inneres und Sport

Hildesheim, 14.05.2018
Az.: 6.2-10710/4-15

Niedersachsen

Inhaltsverzeichnis

1 Hintergrund und Ziel der Prüfung 3
2 Zusammenfassung der wesentlichen Prüfungsergebnisse 6
3 Analyse der Leistungsfähigkeit 12
3.1 Jahresergebnisse 13
3.2 Ordentliches Ergebnis 14
3.3 Ordentliche Erträge 17
3.3.1 Wesentliche Ertragsarten 21
3.4 Ordentliche Aufwendungen 24
3.4.1 Wesentliche Aufwandsarten 26
3.5 Nettoposition 29
3.6 Gesamtverschuldung 31
4 Formale Prüffelder 40
4.1 Haushaltsaufstellungsverfahren 40
4.1.1 Einheitsgemeinden bis 10.000 Einwohner 43
4.1.2 Einheitsgemeinden zwischen 10.000 und 30.000 Einwohner 44
4.2 Aufstellung Jahresabschlüsse 48
4.3 Aufstellung konsolidierte Gesamtabschlüsse 50
4.4 Steuerung im neuen kommunalen Rechnungswesen 53
4.5 Kassensicherheit 57
4.5.1 Regelungen zu den Sicherheitsstandards 57
4.5.2 Kassenprüfungen 57

Anlage 1: Übersichten zu den wesentlichen Aufwendungen und Erträgen aus den 17 Produktbereichen des Jahres 2014 60
Anlage 2: Produktgruppenübersichten 61
Anlage 3: Übersicht Einwohnerzahl am 30.06. für die Jahre 2011 bis 2015 70

Abkürzungsverzeichnis

EW	Einwohner
FEU	öffentliche Fonds, Einrichtungen und Unternehmen
GemHKVO	Gemeindehaushalts- und -kassenverordnung
KLR	Kosten- und Leistungsrechnung
KomHKVO	Kommunalhaushalts- und kassenverordnung
LSN	Landesamt für Statistik Niedersachsen
MI	Niedersächsisches Ministerium für Inneres und Sport
Nds. MBl.	Niedersächsisches Ministerialblatt
NFAG	Niedersächsisches Gesetz über den Finanzausgleich
NKomVG	Niedersächsisches Kommunalverfassungsgesetz
NKPG	Niedersächsisches Kommunalprüfungsgesetz
NKR	Neues Kommunales Rechnungswesen
RdErl.	Runderlass

Quellenhinweis

Die Karte des Deckblattes basiert auf den Geobasisdaten der Niedersächsischen Vermessungs- und Katasterverwaltung aus dem Jahr 2017, © LGLN.

1 Hintergrund und Ziel der Prüfung

Tz. 1 Die Präsidentin des Landesrechnungshofs führt die überörtliche Prüfung unter anderem der Kommunen gemäß §§ 2 bis 4 NKPG durch. Die überörtliche Prüfung stellt fest, ob das Haushalts- und Kassenwesen der Kommunen ordnungsgemäß und wirtschaftlich geführt wird. Die Finanzstatusprüfung dient diesem Zweck. Sie beinhaltet eine formale Prüfung anhand der Rechtsvorschriften zum Haushalts- und Kassenwesen. Daneben trifft sie eine Aussage zur Leistungsfähigkeit der Kommunen anhand ausgewählter Kennzahlen und eröffnet mit Hilfe dieser Kennzahlen einen interkommunalen Vergleich[1].

Die vergleichenden Analysen zeigen kommunale Strukturen und Entwicklungen von überörtlichem Interesse. Sie sollen Kommunen in selbstverwaltungsgerechter Weise unterstützen und dienen ihnen zur Standortbestimmung innerhalb dieses Vergleichsrings.

Tz. 2 Die überörtliche Kommunalprüfung hat in diesen Vergleichsring 52 Einheitsgemeinden mit 3.600 bis 23.000 Einwohnern[2] einbezogen. Der Prüfungszeitraum umfasste die Haushaltsjahre 2012 bis 2014 sowie das Haushaltsplanjahr 2015.

Tz. 3 Folgende Kommunen wurden in diesen Vergleichsring einbezogen:

- die Städte Bad Harzburg, Bad Münder am Deister, Burgwedel, Dissen am Teutoburger Wald, Elsfleth, Haren (Ems), Hemmingen, Rotenburg (Wümme), Sarstedt, Soltau, Stadthagen, Twistringen, Westerstede, Wiesmoor und Wittmund,
- die Gemeinden Apen, Bad Essen, Bad Laer, Bad Zwischenahn, Bakum, Barßel, Dornum, Edewecht, Emstek, Essen (Oldenburg), Gnarrenburg, Goldenstedt, Großheide, Hagen am Teutoburger Wald, Hinte, Holdorf, Jemgum, Jork, Kalefeld, Lengede, Lilienthal, Moormerland, Neu Wulmstorf, Neuenkirchen, Ostercappeln, Oyten, Rastede, Schiffdorf, Twist, Visbek, Wiefelstede und Wietzendorf sowie

---

[1] Vgl. hierzu auch „Übersicht über Daten der Haushaltswirtschaft für Kommunen", RdErl. d. MI v. 13.12.2017, Anlage 2.

[2] Vgl. Anlage 3, Übersicht Einwohnerzahl am 30.06. für die Jahre 2011 bis 2015.

- die Flecken Adelebsen, Coppenbrügge, Nörten-Hardenberg, Ottersberg und Steyerberg.

Tz. 4 Zum Zeitpunkt der örtlichen Erhebungen hätten bei den geprüften Kommunen nach den gesetzlichen Fristen für die Haushaltsjahre 2012 bis 2014 insgesamt 156 Jahresabschlüsse aufgestellt sein müssen. Davon waren 36 Jahresabschlüsse noch nicht und weitere 17 noch nicht endgültig aufgestellt (vgl. Abschnitt 4.2). Aus diesem Grund hat die überörtliche Kommunalprüfung für den Vergleich bei einigen Kommunen hilfsweise auf vorläufige Zahlen zurückgreifen müssen.

Bei Apen, Bad Münder, Bad Zwischenahn, Burgwedel, Jork, Moormerland, Neu Wulmsdorf, Rotenburg (Wümme), Schiffdorf und Soltau fehlten für den Prüfungszeitraum sämtliche Jahresabschlüsse. Bei Adelebsen und Edewecht lagen die Jahresabschlüsse 2013 und 2014 sowie bei Neuenkirchen, Visbek und Wietzendorf der Jahresabschluss 2014 noch nicht vor. Diese Kommunen sind bei der Analyse der Leistungsfähigkeit (Abschnitt 3) nicht berücksichtigt worden.

Tz. 5 Für den Vergleich der Kennzahlen wurden der Durchschnittswert und der Median[3] gebildet. Für die einwohnerbezogenen Kennzahlen wurden die Bevölkerungszahlen der Statistiken des LSN zum 30.06. des jeweiligen Jahres zugrunde gelegt.[4]

Tz. 6 In der Regel hatten die geprüften Kommunen noch keine Gesamtabschlüsse erstellt (vgl. Abschnitt 4.3). Die überörtliche Kommunalprüfung musste infolge dessen ihre Prüfung auf die Kernhaushalte beschränken. Wegen der fehlenden Gesamtabschlüsse war es nicht möglich, in diese Untersuchung auch die aus dem Kernhaushalt ausgegliederten Aufgabenträger einzubeziehen. Darüber hinaus hat die überörtliche Kommunalprüfung im Rahmen dieser Untersuchung nicht im Detail den von den Kommunen angebotenen Leistungsumfang untersucht. Gleichwohl lassen die teilweise erheblichen Kennzahlenspannen Tendenzaussagen zu.

---

[3] Der Median ist der Wert einer Datenverteilung, der genau in der Mitte der Datenreihe liegt.

[4] LSN-Online, Tabellen K1000014 (2010-2012), Z1020014 (2013), Z9200002 (2014-2015).

Tz. 7 Im Folgenden beziehen sich die rechtlichen Grundlagen auf die zum 01.01.2017 in Kraft getretene KomHKVO. Bei inhaltlichen Abweichungen zu der bis zum 31.12.2016 anzuwendenden GemHKVO werden diese genannt.

Tz. 8 Die geprüften Kommunen hatten Gelegenheit, zum Entwurf dieses vergleichenden Berichts Stellung nehmen. Diese Möglichkeit nutzten sechs der 52 Kommunen. Soweit es für die Sachverhaltsdarstellung erforderlich war, sind die Hinweise aus den Stellungnahmen in diesen vergleichenden Bericht eingeflossen.

2 Zusammenfassung der wesentlichen Prüfungsergebnisse

Im Folgenden sind die wesentlichen Ergebnisse der Finanzstatusprüfungen bei 52 Einheitsgemeinden zusammengefasst:

Tz. 9 Zwischen den Jahresergebnissen laut Rechnung und laut Plan lag teilweise eine erhebliche Differenz. Regelmäßig fielen die Jahresergebnisse laut Rechnung positiver aus als die Jahresergebnisse laut Plan. Dies deutet auf ein zurückhaltendes Planungsverhalten der Kommunen hin. Die durchschnittliche Plan-Ist-Abweichung der in die Auswertung einbezogenen Kommunen betrug für die Jahre 2012 bis 2014 rund 1,0 Mio. € jährlich pro Kommune. Die größten Plan-Ist-Abweichungen verzeichnete Haren (Ems) mit 6,8 Mio € für das Jahr 2012. Hingegen plante Ottersberg für das Jahr 2013 mit einer Planabweichung von rund 11.000 € am ergebnissichersten.

Gründe für die zum Teil erheblichen Abweichungen ergaben sich insbesondere aus den Gewerbesteuererträgen der Kommunen, die eine treffsichere Prognose bei der Haushaltsaufstellung nicht immer zulassen. Darüber hinaus können fehlende Jahresabschlüsse oder ein ungenügendes Controlling und Berichtswesen Gründe für entsprechend vorsichtige Haushaltsplanungen sein (vgl. Tz. 27 ff.).

Tz. 10 37 in den Vergleich einbezogene Kommunen wiesen 2012 bis 2014 im Durchschnitt einen Überschuss im ordentlichen Ergebnis von 0,8 Mio. € aus. 16 der 37 Kommunen lagen oberhalb dieses Wertes. Die durchschnittliche Spanne der ordentlichen Ergebnisse 2012 bis 2014 lag zwischen -1,0 Mio € und 4,7 Mio. € (vgl. Tz. 35 ff.).

Tz. 11 Im Zeitraum 2012 bis 2015 hatten zehn Kommunen in allen Jahren positive ordentliche Ergebnisse bzw. ordentliche Planungsergebnisse (Bad Harzburg, Essen (Oldenburg), Gnarrenburg, Goldenstedt, Hagen a.T.W., Lengede, Rastede, Twist, Westerstede und Wittmund). Diesen Kommunen gelang es regelmäßig, aus den ordentlichen Ergebnissen Überschussrücklagen aufzubauen (vgl. Tz. 40).

Tz. 12 Im Durchschnitt erzielten 37 in die Auswertung der ordentliche Erträge einbezogene Kommunen ordentliche Erträge von 1.521 € je Einwohner. Sie erreichten im Durchschnitt ein ordentliches Ergebnis von 61 € je Einwohner. Auffällig ist, dass es keinen durchgehenden Zusammenhang zwischen der Höhe der ordentlichen Erträge und der Höhe der ordentlichen Ergebnisse gibt. Zehn von 16 Kommunen beziehungsweise 63 % der Kommunen mit ordentlichen Erträgen oberhalb des Durchschnitts erzielten auch positive Ergebnisse. Hingegen erreichten auch 15 der übrigen 21 Kommunen mit ordentlichen Erträgen unterhalb des Durchschnitts positive Ergebnisse. Dies sind 71 % der Kommunen. Dies zeigt, dass es Kommunen mit geringeren Erträgen durchaus gelingen kann, ihre Kernhaushalte auszugleichen und legt die Vermutung nahe, dass bei einigen Kommunen weniger die Ertragsseite, sondern vielmehr die Aufwandsseite ursächlich für Haushaltsdefizite ist. Offensichtlich scheinen wegen des finanziellen Drucks Kommunen mit geringerer Ertragskraft für wirtschaftliches Handeln stärker sensibilisiert zu sein als Kommunen mit guter Ertragslage (vgl. Tz. 42 ff.).

Tz. 13 Die wesentlichen Ertragsarten waren im Jahr 2014 die sonstigen Steuern mit durchschnittlich 523 € je Einwohner[5], gefolgt von den sonstigen ordentlichen Erträgen mit 447 € je Einwohner. Ferner erhielten die Kommunen 2014 Zahlungen nach dem NFAG von durchschnittlich 166 € je Einwohner an Schlüsselzuweisungen.

Die Zahlungen nach dem NFAG machten für die Mehrzahl der betrachteten Kommunen den geringsten Anteil an den ordentlichen Erträgen aus. Dennoch haben die Schlüsselzuweisungen als Mittel des Finanzausgleichs für zahlreiche Kommunen eine erhebliche Bedeutung. Diese waren bei zwölf Kommunen 2014 höher als die Bruttoerträge aus der Gewerbesteuer.

---

[5] Erträge der Kontogruppe 30 „Steuern und ähnl. Abgaben", hierzu zählen unter anderem die Erträge aus der Grundsteuer A und B sowie die Erträge aus den Anteilen an der Einkommen- und der Umsatzsteuer.

Ferner führten die Schlüsselzuweisungen dazu, dass 2014 von den 37 betrachteten Kommunen 17 Kommunen statt eines negativen ordentlichen Ergebnisses einen Überschuss ausweisen konnten. Bei zwölf Kommunen blieb es trotz der Schlüsselzuweisungen bei negativen ordentlichen Ergebnissen. Vier Kommunen verbesserten ihr ohnehin positives ordentliches Ergebnis um die Höhe der erhaltenen Schlüsselzuweisungen.

Ferner war festzustellen, dass bei den sieben Kommunen, die 2014 zur Zahlung einer Finanzausgleichsumlage verpflichtet waren, vier Kommunen auch nach Zahlung der Umlage weiterhin über ein positives ordentliches Ergebnis verfügten. Bei drei Kommunen (Dissen a.T.W., Jemgum, Steyerberg) verschlechterte die Umlage das bereits negative ordentliche Ergebnis um die Höhe der Umlage (vgl. Tz. 49 ff.).

Tz. 14 Der ordentliche Aufwand der 37 Kommunen betrug im Durchschnitt 1.460 € je Einwohner. Bei einem durchschnittlichen ordentlichen Ergebnis von 61 € je Einwohner wiesen die Kommunen einen ordentlichen Aufwandsdeckungsgrad von 104,3 % aus.

Von 13 Kommunen mit überdurchschnittlich hohem ordentlichen Aufwand je Einwohner gelang es sieben Kommunen (Bad Harzburg, Emstek, Essen (Oldenburg), Jemgum, Nörten-Hardenberg, Oyten und Westerstede) im Durchschnitt positive ordentliche Ergebnisse zu erzielen. Bei den anderen sechs Kommunen (Dissen a.T.W., Dornum, Hemmingen, Steierberg, Stadthagen und Wiesmoor) konnte der überdurchschnittlich hohe ordentliche Aufwand nicht durch ordentliche Erträge gedeckt werden.

Von den 24 Kommunen mit unterdurchschnittlich hohem ordentlichen Aufwand konnten 18, somit 75 %, ordentliche Ergebnisüberschüsse erzielen. Sechs Kommunen gelang der Haushaltsausgleich nicht. Insbesondere musste Hinte 2012 bis 2014 trotz eines unterdurchschnittlich hohen ordentlichen Aufwands je Einwohner einen ordentlichen Fehlbetrag in Höhe von durchschnittlich 80 € je Einwohner hinnehmen. Dies war vor allem der ebenfalls unterdurchschnittlichen Ertragssituation geschuldet (vgl.Tz. 55 ff.).

Tz. 15 Die wesentlichen Aufwandsarten waren 2014 die Kreis- bzw. Regionsumlage mit durchschnittlich 442 € je Einwohner, gefolgt von den Personal- und Versorgungsaufwendungen mit 391 € je Einwohner. Die sonstigen ordentlichen Aufwendungen betrugen 253 € je Einwohner. Die Sach- und Dienstaufwendungen lagen bei 210 € je Einwohner, die sonstigen Transferaufwendungen bei 149 € je Einwohner. Die Gewerbesteuerumlage betrug durchschnittlich 83 € je Einwohner (vgl. Tz. 60).

Tz. 16 Die durchschnittliche Höhe der Nettoposition erhöhte sich im Betrachtungszeitraum stetig von 44,3 Mio. € zum 31.12.2011 auf 47,6 Mio. € zum 31.12.2014. Dieser Anstieg ist im Wesentlichen auf die in den Jahren 2011 bis 2014 erwirtschafteten positiven Jahresergebnisse zurückzuführen. Die Nettopositionsquote blieb mit 72,4 % am 31.12.2014 zu 72,3 % am 31.12.2011 dagegen nahezu konstant. Dies ist zum einen auf die im Vergleich zum Gesamtkapital geringe Höhe der Überschüsse und zum anderen auf den Anstieg der Schulden zurückzuführen, der im Wesentlichen auf kreditfinanzierte Investitionen zurückzuführen ist. Die 37 Kommunen konnten mit einer durchschnittlichen Nettopositionsquote von 72,4 % zum 31.12.2014 einen Großteil ihres Vermögens aus eigenen Mitteln finanzieren.

Über die höchsten Nettopositionsquoten der 37 Kommunen zum 31.12.2014 verfügten Holdorf mit 94,9 %, Steyerberg mit 90,9 % und Lengede mit 90,6 %. Die geringsten Nettopositionsquoten wiesen Hinte (44,9 %), Lilienthal (46,4 %) und Coppenbrügge (48,0 %) aus (vgl. Tz. 64 ff.).

Tz. 17 Die durchschnittliche Verschuldung je Einwohner aus investiven Krediten, Liquiditätskrediten sowie aus Rückstellungen stieg bei den in die Auswertung einbezogenen Kommunen zum 31.12.2014 im Vergleich zum 31.12.2011 kontinuierlich von 1.374 € je Einwohner auf 1.458 € je Einwohner an. Die Spanne lag zum 31.12.2014 zwischen 236 € je Einwohner (Holdorf) und Lilienthal 3.795 je Einwohner (vgl. Tz. 68).

Tz. 18 Über den Kernhaushalt hinaus wiesen die Kommunen Ende 2015 im Durchschnitt weitere 494 € je Einwohner an Krediten und an Wertpapierschulden außerhalb des Kernhaushalts aus. Die Spanne reichte von 0 € je Einwohner (Wietzendorf) bis 1.569 € je Einwohner (Dornum).

Das Verhältnis der Kredite und Wertpapierschulden innerhalb und außerhalb des Kernhaushalts war sehr unterschiedlich. Während die Kommunen im Durchschnitt 60 % ihrer Kredite und Wertpapierschulden innerhalb des Kernhaushalts führten, betrug dieser Anteil bei der Gemeinde Steyerberg zum 31.12.2015 nur 1 % und bei den Gemeinden Wietzendorf und Gnarrenburg dagegen 100 %.

Das Fehlern der konsolidierten Gesamtabschlüsse erschwert es nicht nur der Öffentlichkeit, sondern auch den Aufsichtsbehörden, sich einen umfassenden Überblick über die finanzielle Leistungsfähigkeit des Konzerns Kommune zu verschaffen. Die Verschuldenslage ist wesentlich ausgeprägter, als allein aus den kommunalen Jahresabschlüssen abgeleitet werden kann (vgl. Tz. 76 ff).

Tz. 19 Die Kommunen legten lediglich Haushaltssatzungen für fünf von 208 Haushaltsjahren fristwahrend bis Ende November des Vorjahres der Kommunalaufsichtsbehörde vor. Somit verfügten die Kommunen in der Regel zu Beginn des Haushaltsjahres über keine wirksame Haushaltssatzung und unterlagen für mehrere Wochen oder Monate den Vorschriften der vorläufigen Haushaltsführung (vgl. Tz. 84 ff.).

Tz. 20 Um Haushaltssatzungen erlassen und Haushaltssicherungskonzepte beschließen zu können, sind transparente, belastbare Entscheidungsgrundlagen und damit auch zeitnahe Jahresabschlüsse erforderlich. Die geprüften Kommunen hielten die Fristen zur Haushaltsaufstellung und die Fristen der Rechnungslegung überwiegend nicht ein. Von 156 aufzustellenden Jahresabschlüssen konnten die geprüften Kommunen nur 15 Jahresabschlüsse innerhalb der gesetzlichen Frist von drei Monaten aufstellen (vgl. Tz. 104).

Tz. 21 Für das Jahr 2012 waren 25 Kommunen verpflichtet, Gesamtabschlüsse aufzustellen. In den beiden folgenden Jahren waren noch jeweils 22 Kommunen dazu verpflichtet. Mit Bad Laer und Wittmund stellten lediglich zwei Kommunen die Gesamtabschlüsse für 2012, 2013 und 2014 auf. Insgesamt 56 Gesamtabschlüsse waren noch nicht aufgestellt (vgl. Tz. 111 ff.).

Tz. 22 Nur neun der 52 geprüften Kommunen verfügten über eine Dienstanweisung zur Sicherstellung der ordnungsgemäßen Erledigung der Aufgaben der Zahlungsanweisung, der Buchführung und der Zahlungsabwicklung, insbesondere zum Umgang mit Zahlungsmitteln, die den gesetzlichen Vorgaben entsprach. Bei den übrigen Kommunen lagen nur unvollständige Dienstanweisungen vor. Zum Beispiel fehlten Regelungen zur Ausgestaltung der Aufsicht über die Buchhaltung und die Zahlungsabwicklung (vgl. Tz. 130 ff.).

Tz. 23 15 der 52 Kommunen nahmen nicht in allen Jahren des Prüfungszeitraums eine unvermutete Kassenprüfung vor. Von 15 Kommunen, die eine Sonderkasse eingerichtet hatten, prüften zwei diese nicht in allen Jahren des Prüfungszeitraumes. Vier Kommunen übertrugen Kassengeschäfte auf Dritte. In einer Kommune (Ostercappeln) wurde nicht in allen Jahren des Prüfungszeitraums geprüft (vgl. Tz. 134).

3 Analyse der Leistungsfähigkeit

Tz. 24 Das Nds. Finanzministerium stellte 2016 unter anderem fest[6], dass

- vor allem wegen der seit 2011 stetig steigenden Einnahmen aus Steuern und aus dem kommunalen Finanzausgleich die kommunalen Körperschaften zum fünften Mal in Folge einen deutlichen positiven Finanzierungssaldo erreichen konnten,
- der historische Tiefststand der Zinsen gegenwärtig zu einer Entlastung der Haushalte des Landes und der Kommunen führt,
- während die Gesamtverschuldung des Landes und der Kommunen weiter leicht angestiegen ist, die Kommunen aufgrund der Wirtschaftslage sowie der Umsetzung von Entschuldungsvereinbarungen die Höhe der Liquiditätskredite deutlich um 424 Mio. € senken konnten.

Vor diesem Hintergrund untersuchte die überörtliche Kommunalprüfung die Entwicklung der Jahresergebnisse und der Haushalts- und Finanzplanungen der geprüften Kommunen im Kontext der stetigen Aufgabenerfüllung (§ 110 Abs. 1 S. 1 NKomVG) und der dauernden Leistungsfähigkeit (§ 23 KomHKVO).

Tz. 25 Burgwedel und Hemmingen erfüllen als Regionskommunen aufgrund spezialgesetzlicher Regelungen (insbesondere §§ 163 f. NKomVG) Aufgaben, die die übrigen 50 Kommunen nicht tragen. Dies wirkt sich auf ihre Vermögens-, Ertrags- und Finanzlage aus und ist bei der Interpretation der Kennzahlen zu berücksichtigen.

Tz. 26 Die Analysen zur Leistungsfähigkeit der Kommunen beschränken sich in diesem Abschnitt auf die 37 Kommunen, die durchgängig für den Prüfungszeitraum 2012 bis 2014 über Jahresabschlüsse[7] verfügten (vgl. Tz. 4).

---

[6] Vgl. Nds. Finanzministerium, Entwicklung der Finanz- und Haushaltslage des Landes Niedersachsen und der niedersächsischen Kommunen, Finanzstatus 2016, S. 34 f.

[7] Die Jahresabschlüsse waren zum Teil noch vorläufig.

3.1 Jahresergebnisse

Tz. 27 Das Jahresergebnis setzt sich aus dem ordentlichen und dem außerordentlichen Ergebnis zusammen. Das außerordentliche Ergebnis enthält im Wesentlichen ungewöhnliche, selten vorkommende oder periodenfremde Erträge und Aufwendungen und kann das Jahresergebnis erheblich beeinflussen.

Tz. 28 Die nachfolgende Abbildung zeigt die Entwicklung der Summe der Jahresergebnisse laut Plan und laut Rechnung für die 37 in die Auswertung einbezogenen Kommunen.

Abbildung 1: Entwicklung der Summe der Jahresergebnisse

Tz. 29 Die Summe der Jahresergebnisse laut Rechnung verbesserte sich von 38,5 Mio. € 2012 auf 43,3 Mio. € 2013 und sank auf 28,5 Mio. € 2014. Im Durchschnitt stieg das Jahresergebnis pro Kommune von 1,0 Mio. € 2012 auf 1,2 Mio. € 2013 und sank auf 0,8 Mio. € 2014. Die Maximalwerte erzielten Haren (Ems) (2012: 8,4 Mio. €, 2014: 7,1 Mio. €) und Westerstede (2013: 8,1 Mio. €). Die Minimalwerte wiesen Hemmingen (2012: -2,3 Mio. €), Lilienthal (2013: -0,9 Mio. €) und Jemgum (2014: -1,6 Mio. €) aus.

Tz. 30 Die Summe der Jahresergebnisse laut Plan verlief auf einem niedrigeren Niveau nahezu parallel zur Entwicklung der Jahresergebnisse laut Rechnung. Von 2012 auf 2013 verbesserte sich die Summe der Jahresergebnisse laut Plan von -0,3 Mio. € auf 10,7 Mio. €. 2014 verschlechterte sie sich auf -9,0 Mio. €.

Tz. 31 Auffällig ist die erhebliche Abweichung zwischen den Summen der individuell geplanten und der erzielten Ergebnisse. Diese lag für die Jahre 2012 bis 2014 kumuliert bei über 109 Mio. €. Das entspricht bei 37 in die Auswertung einbezogenen Kommunen einer Plan-Ist-Abweichung von rund 1,0 Mio. € jährlich pro Kommune, was auf ein zurückhaltendes Planungsverhalten der Kommunen hindeutet.

Tz. 32 Die auffälligsten Plan-Ist-Abweichungen ergaben sich für Haren (Ems). Während Haren (Ems) 2012 mit einem geplanten Ergebnis von 1,6 Mio. € rechnete, stand ein erzielter Überschuss von 8,4 Mio. € gegenüber. Für 2014 plante Haren (Ems) ein Ergebnis von 0,2 Mio. €, erzielte aber 7,1 Mio. €. Für 2013 lag die höchste Abweichung bei Ostercappeln, einem geplanten ausgeglichenen Haushalt stand ein Überschuss von 3,8 Mio. € gegenüber.

Tz. 33 Ottersberg plante die Haushalte 2012 und 2013 mit Abweichungen von rund 45.000 € (2012) und 11.000 € (2013) am treffsichersten. Für 2014 plante Nörten-Hardenberg mit einer Plan-Ist-Abweichung von rund 19.000 € am ergebnissichersten.

Tz. 34 Ursächlich für die zum Teil erheblichen Planabweichungen waren insbesondere die Gewerbesteuererträge der Kommunen, die eine verlässliche Prognose bei der Haushaltsaufstellung nicht immer zulassen. Auch können nicht planbare unterjährig beschlossene Gesetzesänderungen oder Veränderungen des Tarifvertrages für den öffentlichen Dienst eine genauere Haushaltsplanung erschweren. Darüber hinaus können fehlende Jahresabschlüsse oder ein ungenügendes Controlling und Berichtswesen Gründe für entsprechend vorsichtige Haushaltsplanungen sein.

3.2 Ordentliches Ergebnis

Tz. 35 Das ordentliche Ergebnis ergibt sich aus der Differenz zwischen den ordentlichen Erträgen und den ordentlichen Aufwendungen. Es stellt den finanziellen Erfolg der laufenden Verwaltungstätigkeit im betrachteten Haushaltsjahr dar. Ein positives oder ausgeglichenes ordentliches Ergebnis drückt aus, dass das Ressourcenaufkommen (Erträge) den Ressourcenverbrauch (Aufwand) mindestens deckt.

Tz. 36 Um Sondereffekte aus einzelnen Jahren zu nivellieren, zeigt die folgende Abbildung die durchschnittlichen ordentlichen Ergebnisse der 37 in den Vergleich einbezogenen Kommunen der Jahre 2012 bis 2014.

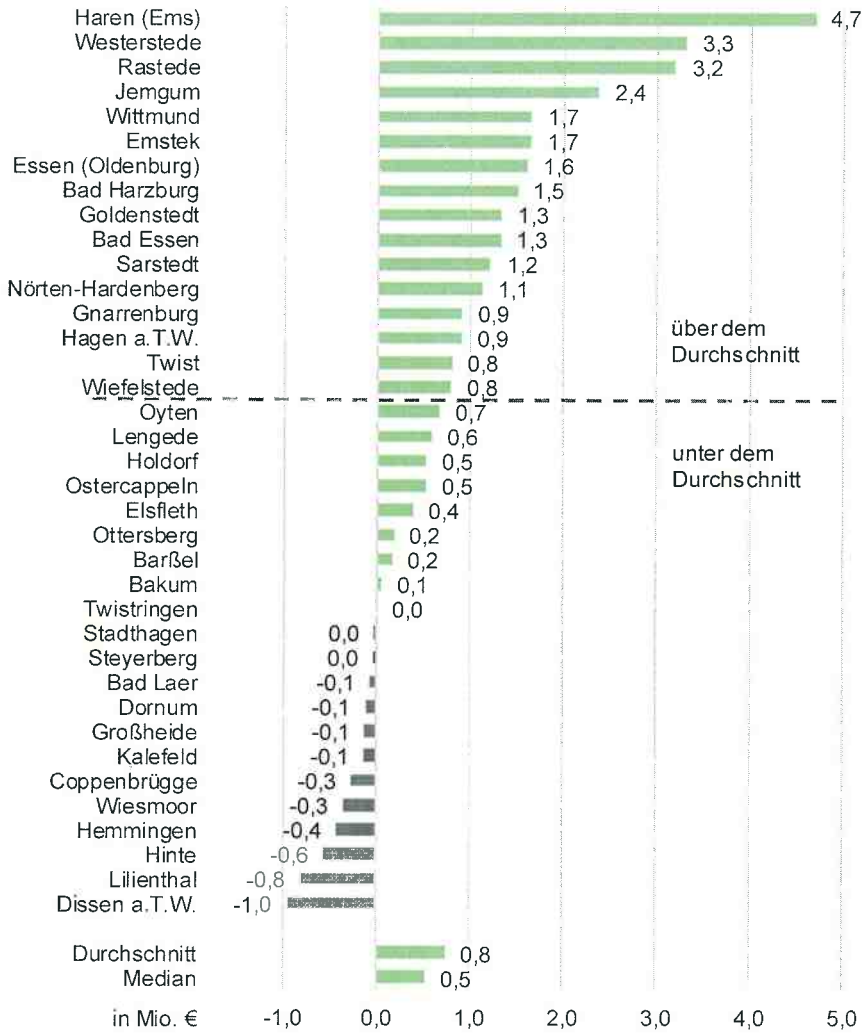


Abbildung 2: Durchschnittliche ordentliche Ergebnisse 2012 bis 2014

Tz. 37 Die 37 Kommunen wiesen 2012 bis 2014 im Durchschnitt einen Überschuss im ordentlichen Ergebnis von 0,8 Mio. € aus. 16 der 37 Kommunen lagen oberhalb dieses Wertes. Der Median betrug 0,5 Mio. €. Die Spanne der durchschnittlichen ordentlichen Ergebnisse 2012 bis 2014 lag zwischen -1,0 Mio € (Dissen a.T.W.) und 4,7 Mio. € (Haren (Ems)).

Tz. 38 Die folgende Abbildung zeigt die Entwicklung der Zahl der Kommunen mit positiven und negativen ordentlichen Ergebnissen in den Jahren 2012 bis 2015.

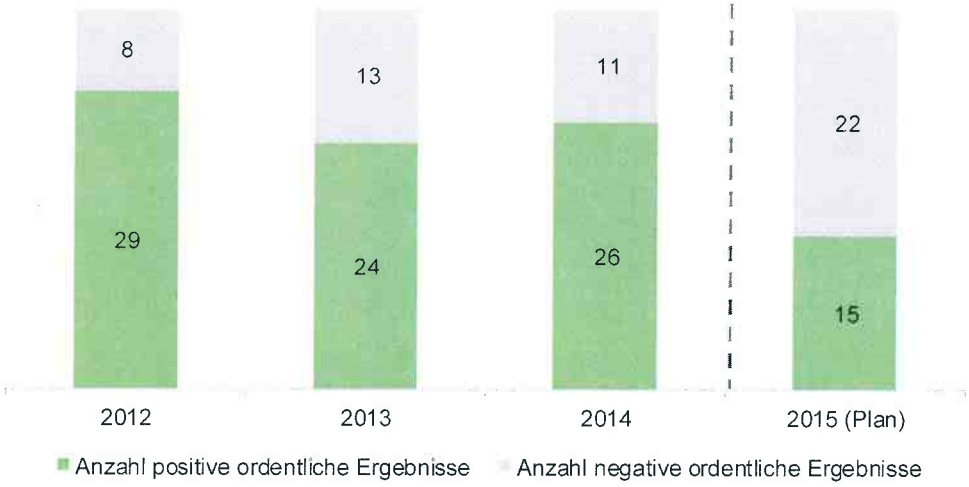


Abbildung 3: Zahl der Kommunen mit positiven und negativen ordentlichen Ergebnissen

Tz. 39 Hinte wies in allen vier Jahren defizitäre ordentliche Jahresergebnissse bzw. Haushaltsplanungen auf. Bei Twistringen, Stadthagen, Bad Laer, Coppenbrügge, Wiesmoor, Lilienthal und Dissen a.T.W. waren es noch drei defizitäre Jahre.

Tz. 40 Im Zeitraum 2012 bis 2015 hatten zehn Kommunen in allen Jahren positive ordentliche Ergebnisse bzw. ordentliche Planungsergebnisse (Bad Harzburg, Essen (Oldenburg), Gnarrenburg, Goldenstedt, Hagen a.T.W., Lengede, Rastede, Twist, Westerstede und Wittmund). Diesen Kommunen gelang es regelmäßig, aus den ordentlichen Ergebnissen Überschussrücklagen aufzubauen.

3.3 Ordentliche Erträge

Tz. 41 Im Durchschnitt der Jahre 2012 bis 2014 stellten sich die ordentlichen Erträge und das ordentliche Ergebnis je Einwohner wie folgt dar:

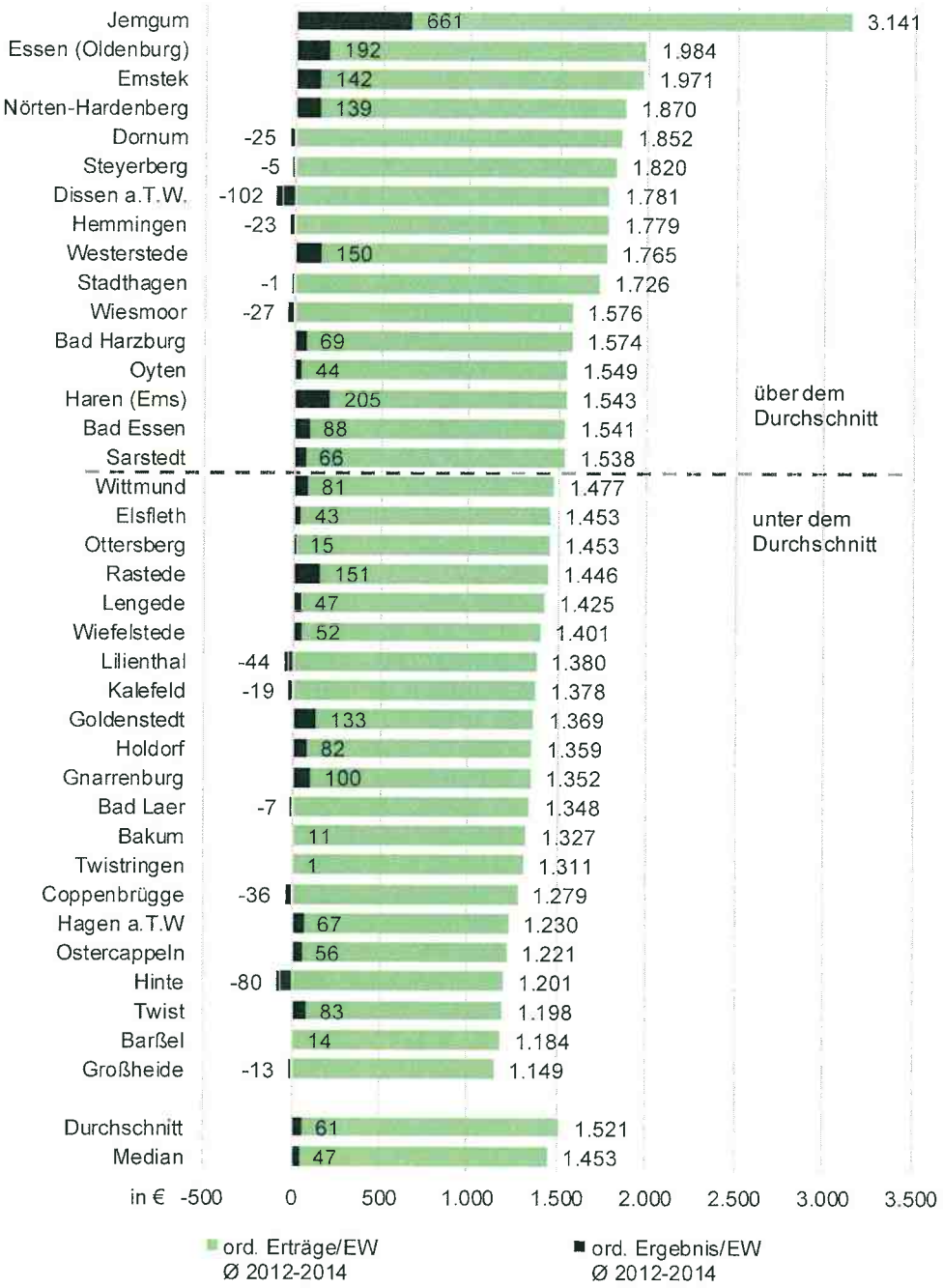


Abbildung 4: Durchschnittliche ordentliche Erträge und ordentliche Ergebnisse je Einwohner 2012 bis 2014

Tz. 42 Im Durchschnitt erzielten die 37 Kommunen ordentliche Erträge von 1.521 € je Einwohner. Sie erreichten ein ordentliches Ergebnis von 61 € je Einwohner.

Tz. 43 Auffällig ist, dass es keinen durchgehenden Zusammenhang zwischen der Höhe der ordentlichen Erträge und der Höhe der ordentlichen Ergebnisse gibt. Von 16 Kommunen mit überdurchschnittlich hohen ordentlichen Erträgen je Einwohner gelang es 10 Kommunen (Bad Essen, Bad Harzburg, Emstek, Essen (Oldenburg), Haren (Ems), Jemgum, Nörten-Hardenberg, Oyten, Sarstedt und Westerstede) im Durchschnitt auch positive ordentliche Ergebnisse zu erzielen. Dies entspricht einem Anteil von 63 %. Hingegen gelang es auch 15 der übrigen 21 Kommunen, mithin 71 %, mit unterdurchschnittlich hohen ordentlichen Erträgen pro Einwohner, positive ordentliche Ergebnisse zu erzielen. Dies zeigt, dass es Kommunen mit geringeren Erträgen durchaus gelingen kann, ihre Kernhaushalte auszugleichen. Dies legt die Vermutung nahe, dass bei einigen Kommunen weniger die Ertragsseite, sondern vielmehr die Aufwandsseite Treiber der Haushaltsdefizite ist. Es stellt sich die Frage, ob wirtschaftliches Handeln bei Kommunen mit guter Ertragssituation weniger ausgeprägt ist, als bei Kommunen mit geringerer Ertragskraft. Kommunen mit geringerer Ertragskraft scheinen wegen des finanziellen Drucks offensichtlich für wirtschaftliches Handeln stärker sensibilisiert zu sein.

Tz. 44 Die folgende Abbildung zeigt für die Kommunen, die einen Überschuss ausweisen, den prozentualen Anteil des ordentlichen Ergebnisses an den ordentlichen Erträgen. Diese Abbildung stellt dar, wie hoch der Anteil der ordentlichen Erträge ist, der für die Bildung einer ordentlichen Überschussrücklage zur Verfügung steht.

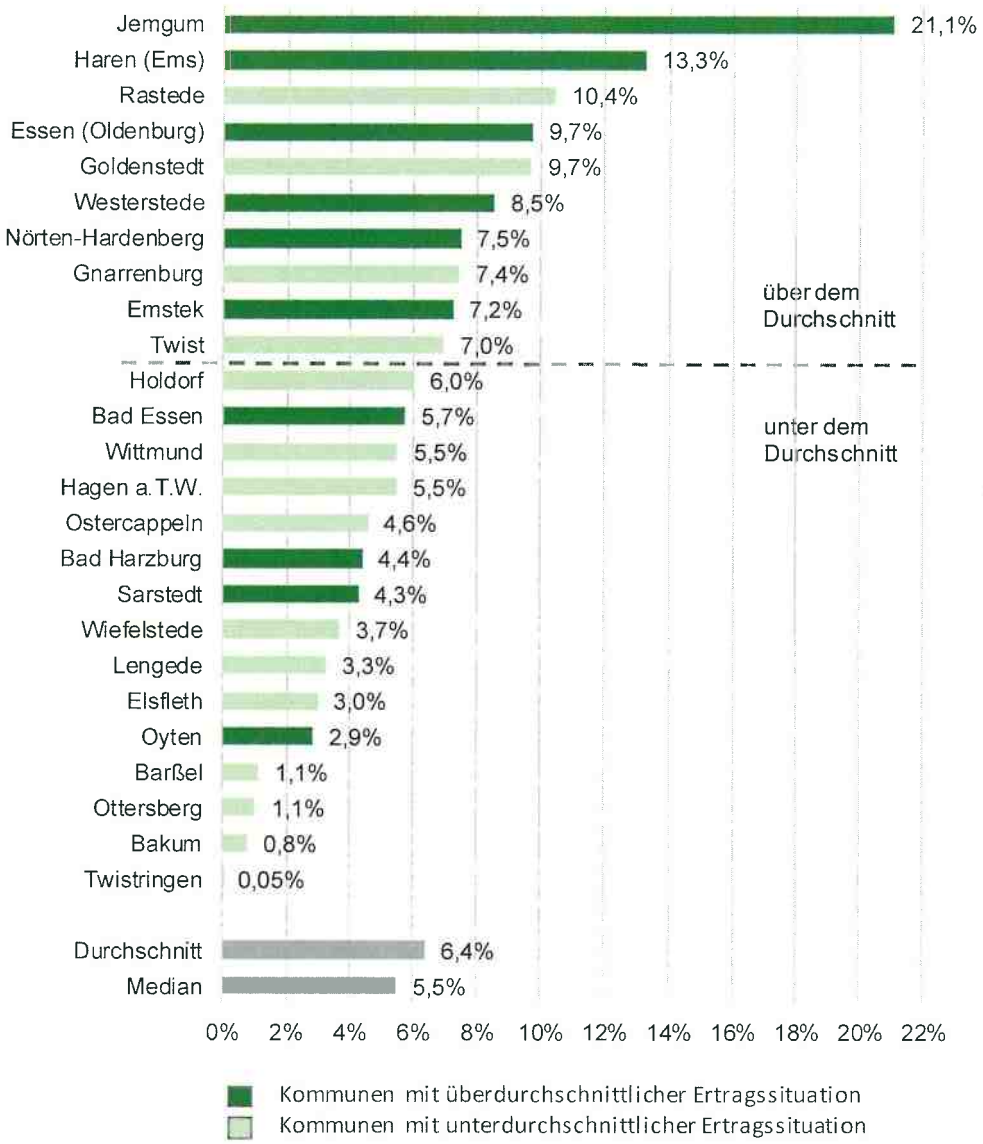


Abbildung 5: Verhältnis der ordentlichen Ergebnisse zu den ordentlichen Erträgen 2012 bis 2014

Tz. 45 Von zehn Kommunen mit überdurchschnittlicher Ertragssituation und ordentlichen Überschüssen lagen sechs auch bei dem durchschnittlichen Anteil der ordentlichen Ergebnisse am ordentlichen Ertrag über dem Durchschnitt von 6,4 %

(Emstek, Essen (Oldenburg), Haren (Ems), Jemgum, Nörten-Hardenberg und Westerstede). Die anderen Kommunen mit überdurchschnittlicher Ertragssituation und ordentlichen Überschüssen lagen im Durchschnitt der Jahre 2012 bis 2014 darunter.

Tz. 46 Es gelang aber vier von 15 Kommunen (27 %) mit unterdurchschnittlicher Ertragssituation und ordentlichen Überschüssen (Gnarrenburg, Goldenstedt, Rastede und Twist), einen überdurchschnittlichen Anteil ihrer ordentlichen Erträge als ordentlichen Überschuss zu erzielen. Diese Kommunen generierten damit überproportional Ressourcen für zukünftige Generationen.

Tz. 47 Während Kommunen mit überdurchschnittlicher Ertragssituation grundsätzlich eher überdurchschnittliche Aufwendungen aufwiesen, hatten Kommunen mit unterdurchschnittlicher Ertragssituation tendenziell eher unterdurchschnittliche Aufwendungen. Die überörtliche Kommunalprüfung sieht hierin ein Indiz, dass diese Kommunen Strategien im Umgang mit begrenzten Haushaltsmitteln erlernt haben und auch anwenden (vgl. Tz. 43).

3.3.1 Wesentliche Ertragsarten

Tz. 48 Die folgende Abbildung zeigt für 2014 die das ordentliche Ergebnis treibenden Ertragsarten in € je Einwohner, sortiert nach der Summe der ordentlichen Erträge.

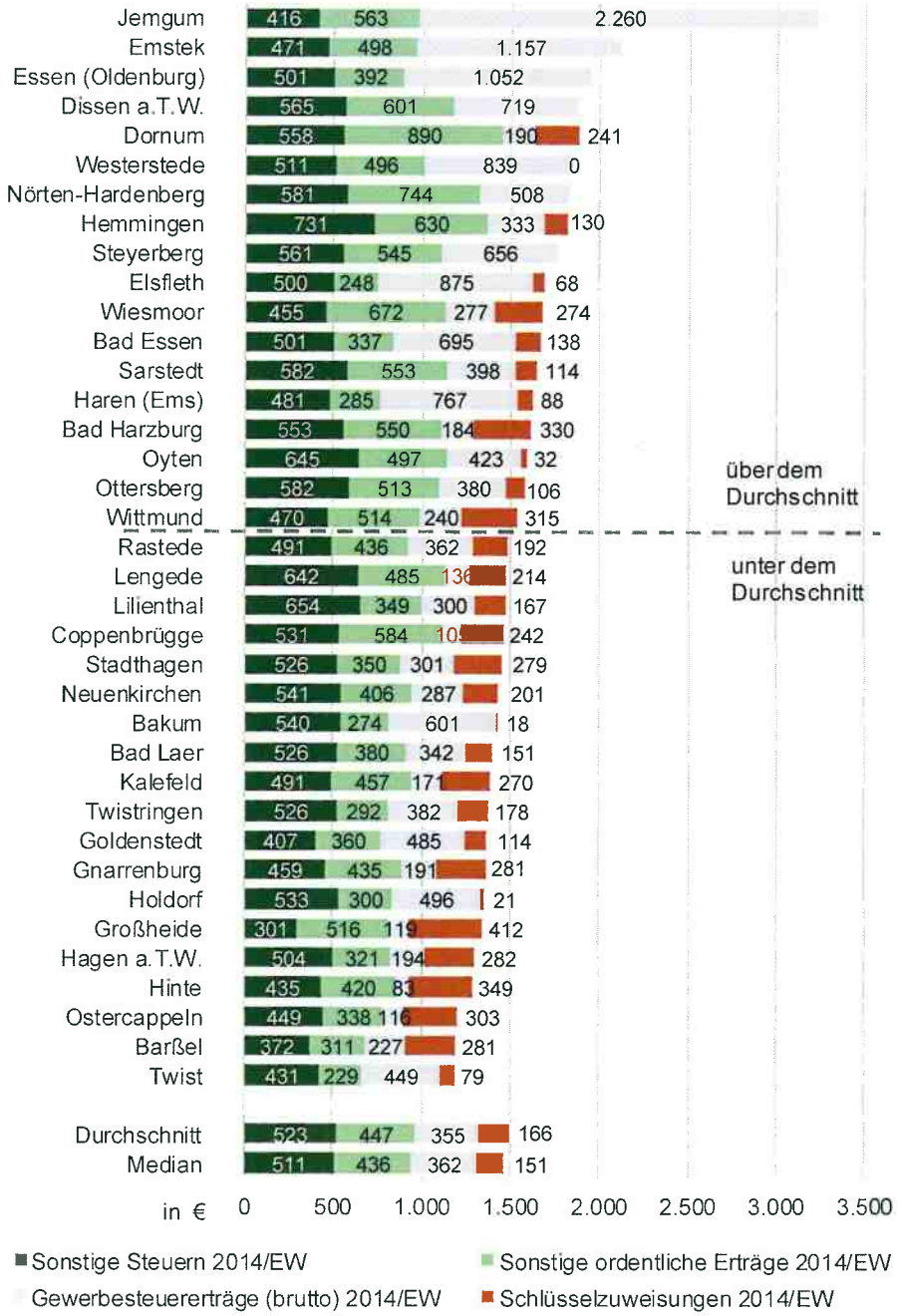


Abbildung 6: Ordentliche Erträge je Einwohner unterteilt nach Ertragsarten im Haushaltsjahr 2014

Tz. 49 Die wesentlichen Ertragsarten der 37 Kommunen waren im Jahr 2014 die sonstigen Steuern mit durchschnittlich 523 € je Einwohner[8], gefolgt von den sonstigen ordentlichen Erträgen mit 447 € je Einwohner. Die Gewerbesteuern betrugen 355 € je Einwohner[9]. Ferner erhielten die Kommunen 2014 Schlüsselzuweisungen (NFAG[10]) von durchschnittlich 166 € je Einwohner.

Tz. 50 Die Zahlungen nach dem NFAG machen für die Mehrzahl der betrachteten Kommunen den geringsten Anteil an den ordentlichen Erträgen aus. Dennoch haben die Schlüsselzuweisungen als dem wichtigsten Mittel des Finanzausgleichs für zahlreiche Kommunen eine erhebliche Bedeutung. Bei zwölf Kommunen[11] waren die Schlüsselzuweisungen pro Einwohner 2014 höher als die Bruttoerträge aus der Gewerbesteuer pro Einwohner. Bezogen auf die Nettoerträge aus der Gewerbesteuer, also nach Abzug der abzuführenden Gewerbesteuerumlage, waren es sogar 14 Kommunen.[12]

Tz. 51 Ferner führten die Schlüsselzuweisungen dazu, dass 2014 von den 37 betrachteten Kommunen 17 Kommunen statt eines negativen ordentlichen Ergebnisses einen Überschuss ausweisen konnten. Bei zwölf Kommunen blieb es trotz der Schlüsselzuweisungen bei negativen ordentlichen Ergebnissen. Vier Kommunen verbesserten ihr ohnehin positives ordentliches Ergebnis um die Höhe der erhaltenen Schlüsselzuweisungen.

Tz. 52 Es war festzustellen, dass bei den sieben Kommunen, die 2014 zur Zahlung einer Finanzausgleichsumlage verpflichtet waren, vier Kommunen auch nach Zahlung der Umlage weiterhin über ein positives ordentliches Ergebnis verfügten. Bei drei Kommunen (Dissen a.T.W., Jemgum, Steyerberg) verschlechterte die Umlage das bereits negative ordentliche Ergebnis um die Höhe der Umlage.

---

8 Erträge der Kontogruppe 30 „Steuern und ähnl. Abgaben", hierzu zählen unter anderem die Erträge aus der Grundsteuer A und B sowie die Erträge aus den Anteilen an der Einkommen- und der Umsatzsteuer.

9 Alle übrigen ordentlichen Erträge.

10 Dissen a.T.W., Emstek, Essen (Oldenburg), Jemgum, Nörten-Hardenberg, Steyerberg und Westerstede erhielten 2014 aufgrund ihrer Steuerkraft keine Schlüsselzuweisungen. Sie waren in diesem Jahr zur Zahlung der Finanzausgleichsumlage verpflichtet.

11 Bad Harzburg, Barßel, Coppenbrügge, Dornum, Gnarrenburg, Großheide, Hagen a.T.W., Hinte, Kalefeld, Lengede, Ostercappeln und Wittmund.

12 Bad Harzburg, Barßel, Coppenbrügge, Dornum, Gnarrenburg, Großheide, Hagen a.T.W., Hinte, Kalefeld, Lengede, Ostercappeln, Stadthagen, Wiesmoor und Wittmund.

Tz. 53 2014 erreichten somit mit Hilfe der Schlüsselzuweisungen 16 von 28 Umlageempfänger ausgeglichene bzw. positive ordentliche Jahresergebnisse, während die Umlagezahler überwiegend auch nach Zahlung der Umlage positive Ergebnisse ausweisen konnten. Ausnahmen erklären sich durch die zeitliche Verschiebung der Bemessungsgrundlagen bei Kommunen, die in einem Jahr Schlüsselzuweisungen erhalten und im folgenden Jahr zur Zahlung der Finanzausgleichsumlage verpflichtet sind oder umgekehrt.

3.4 Ordentliche Aufwendungen

Tz. 54 Die folgende Abbildung zeigt den Durchschnitt der ordentlichen Aufwendungen je Einwohner der Jahre 2012 bis 2014 sowie das durchschnittliche Jahresergebnis, sortiert nach den durchschnittlichen ordentlichen Aufwendungen je Einwohner 2012 bis 2014.

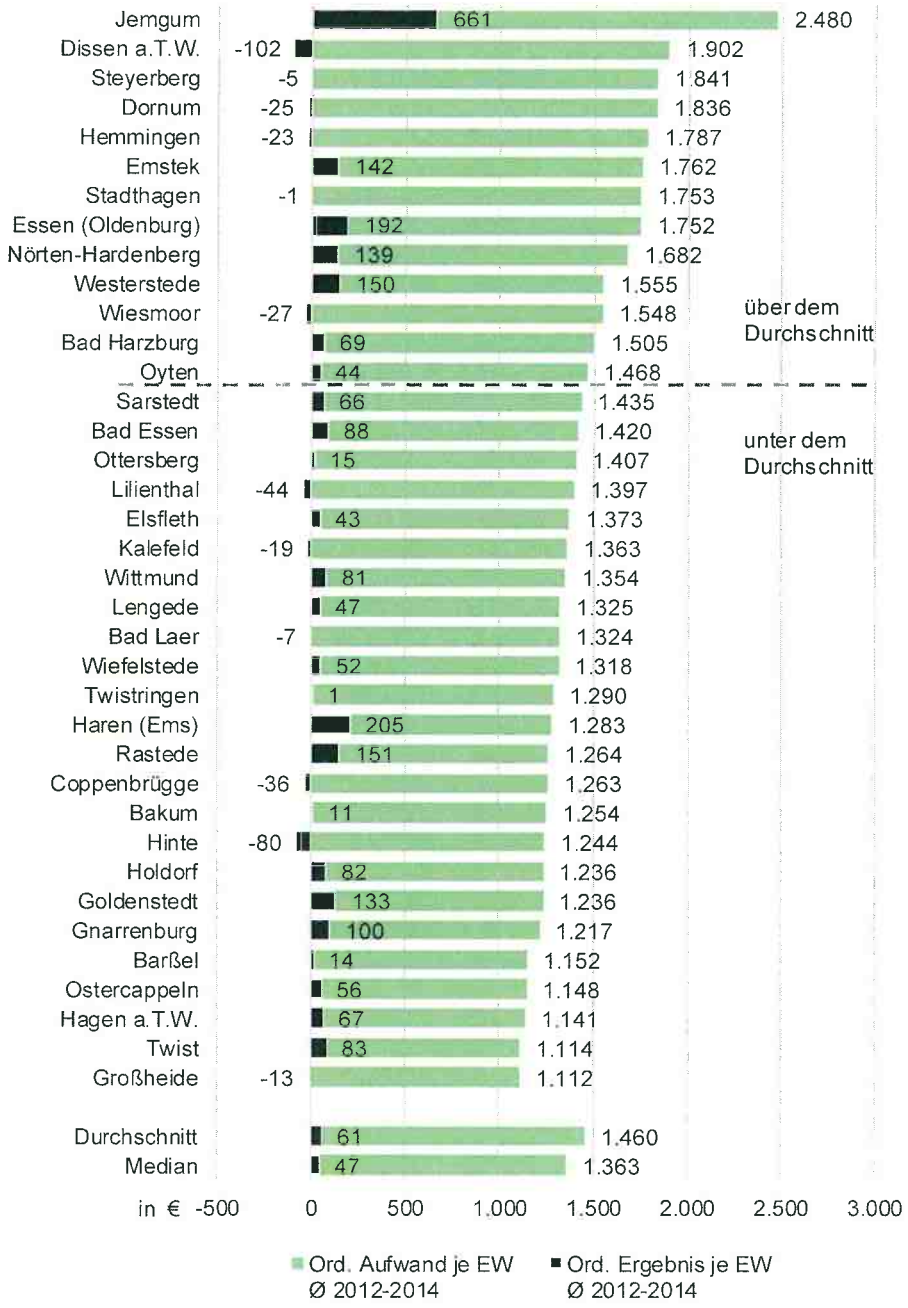


Abbildung 7: Durchschnittliche ordentliche Aufwendungen und ordentliche Ergebnisse je Einwohner 2012 bis 2014

Tz. 55 Im Durchschnitt erzielten die hier einbezogenen 37 Kommunen bei 1.460 € ordentlichem Aufwand je Einwohner ein ordentliches Ergebnis von 61 € je Einwohner. Dies entspricht einem ordentlichen Aufwandsdeckungsgrad von 104,3 %.

Tz. 56 Von 13 Kommunen mit überdurchschnittlich hohem ordentlichen Aufwand je Einwohner gelang es sieben Kommunen (Bad Harzburg, Emstek, Essen (Oldenburg), Jemgum, Nörten-Hardenberg, Oyten und Westerstede) im Durchschnitt positive ordentliche Ergebnisse zu erzielen. Bei den anderen sechs Kommunen (Dissen a.T.W., Dornum, Hemmingen, Steyerberg, Stadthagen und Wiesmoor) konnte der überdurchschnittlich hohe ordentliche Aufwand nicht durch ordentliche Erträge gedeckt werden.

Tz. 57 Von den 24 Kommunen mit unterdurchschnittlich hohem ordentlichen Aufwand konnten 18, somit 75 %, ordentliche Ergebnisüberschüsse erzielen. Sechs Kommunen gelang der Haushaltsausgleich nicht. Insbesondere musste Hinte 2012 bis 2014 trotz eines unterdurchschnittlich hohen ordentlichen Aufwands je Einwohner einen ordentlichen Fehlbetrag in Höhe von durchschnittlich 80 € je Einwohner hinnehmen. Dies war vor allem der ebenfalls unterdurchschnittlichen Ertragssituation geschuldet (vgl. Tz. 41).

Tz. 58 Jemgum wies 2012 bis 2014 bei einem ordentlichen Aufwand von durchschnittlich 2.480 € je Einwohner ein durchschnittliches ordentliches Ergebnis von 661 € je Einwohner aus. Die Höhe des ordentlichen Aufwands war im Wesentlichen durch hohe Kreis- und Gewerbesteuerumlagen bestimmt, die aus überdurchschnittlichen Gewerbesteuererträgen resultierten.

3.4.1 Wesentliche Aufwandsarten

Tz. 59 Die folgende Abbildung zeigt für 2014 die das ordentliche Ergebnis prägenden Aufwandsarten in € je Einwohner, sortiert nach der Summe der ordentlichen Aufwendungen.

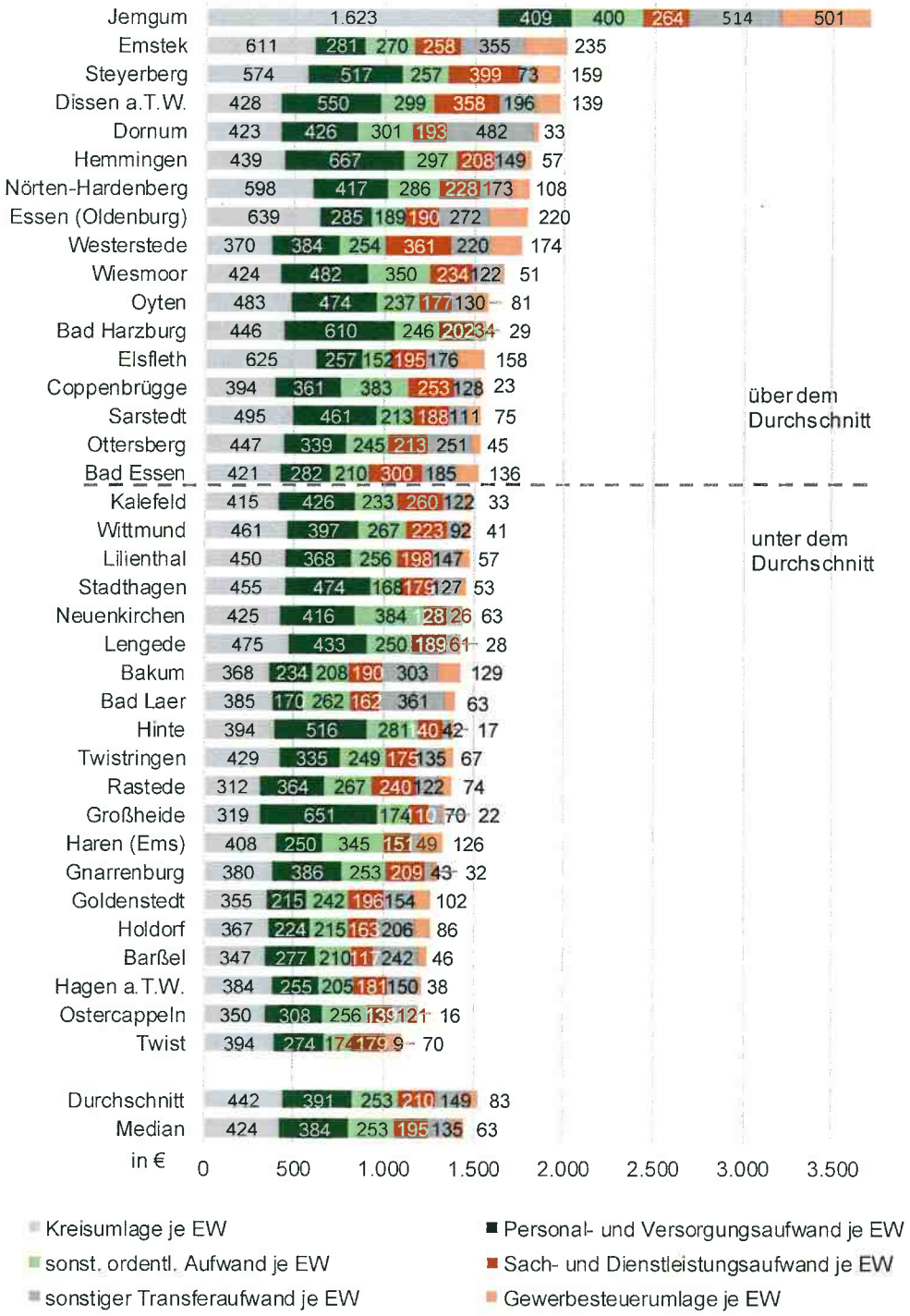


Abbildung 8: Ordentlicher Aufwand je Einwohner unterteilt nach Aufwandsarten im Haushaltsjahr 2014

Tz. 60 Die wesentlichen Aufwandsarten der 37 Kommunen waren 2014 die Kreis- bzw. Regionsumlage mit durchschnittlich 442 € je Einwohner, gefolgt von den Personal- und Versorgungsaufwendungen mit 391 € je Einwohner. Die sonstigen ordentlichen Aufwendungen betrugen 253 € je Einwohner, die Sach- und Dienstaufwendungen lagen bei 210 € je Einwohner sowie die sonstigen Transferaufwendungen machten einen Betrag von 149 € je Einwohner aus. Die Gewerbesteuerumlage betrug durchschnittlich 83 € je Einwohner.

Tz. 61 Die Kreis- bzw. Regionsumlage sowie die Personal- und Versorgungsaufwendungen machten bei 25 der 37 Kommunen über die Hälfte der gesamten ordentlichen Aufwendungen im Haushaltsjahr 2014 aus. Bei neun Kommunen lag der Anteil über 60 %[13]. Den höchsten Wert wiesen Bad Harzburg mit 67,3 % und Großheide mit 72,1 % aus. Den niedrigsten Wert wiesen Westerstede mit 42,8 %, Bakum mit 42,0 % und Bad Laer mit 39,5 % aus.

Tz. 62 Bei der Betrachtung der ordentlichen Erträge je Einwohner (vgl. Abb. 6) zu den Personal- und Versorgungsaufwendungen je Einwohner im Haushaltsjahr 2014 zeigt sich, dass die ertragsstärkeren Kommunen tendenziell höhere Personal- und Versorgungsaufwendungen haben. So wiesen acht der 15 ertragsstärksten Kommunen[14] die absolut höchsten Personal- und Versorgungsaufwendungen je Einwohner im Vergleichsring aus.17 Kommunen wendeten mehr als 25 % ihrer ordentlichen Erträge für Personal- und Versorgungsaufwendungen auf, davon Großheide mit einem Höchstwert von 48,3 %. Auch Hinte mit 39,7 %, Bad Harzburg mit 37,7 % und Hemmingen mit 36,1 % wendeten über ein Drittel ihrer ordentlichen Erträge je Einwohner für Personal- und Versorgungsaufwendungen auf. Unter den 20 Kommunen, die weniger als 25 % ihrer ordentlichen Erträge für Personal- und Versorgungsaufwendungen einsetzten, waren neben der ertragsschwächsten Kommune Twist mit 23,1 % auch die beiden ertragsstärksten Kommunen des Vergleichsrings, Jemgum und Emstek, vertreten. Jemgum mit 12,6 % und Emstek mit 13,2 % verzeichneten trotz überdurchschnittlicher ordentlicher Erträge mit die niedrigsten Personal- und Versorgungsaufwendungen. Lediglich Bad Laer wies mit 12,1 % ein noch niedrigeres Verhältnis aus.

---

[13] Bad Harzburg, Großheide, Hemmingen, Hinte, Lengede, Oyten, Sarstedt, Stadthagen und Twist.

[14] Coppenbrügge, Dornum, Elsfeth, Emstek, Essen (Oldenburg), Jemgum, Nörten-Hardenberg und Westerstede.

Tz. 63 Die überörtliche Kommunalprüfung untersuchte im Rahmen dieser Prüfung nicht, welche Aufgaben die Kommunen im Detail erledigten und in welchem Umfang sie Aufgaben auf Aufgabenträger außerhalb ihres Kernhaushaltes übertragen hatten (vgl. auch Tz. 6). Insbesondere Kommunen, die hohe Personal- und Versorgungsaufwendungen je Einwohner aufwiesen, sollten deshalb für sich überprüfen, ob dies darauf zurückzuführen ist, ob sie im Vergleich zu anderen Kommunen mehr Aufgaben als andere in ihrem Kernhaushalt abbilden. Ist dies nicht der Fall, sollten sie tiefergehend untersuchen, was die konkreten Ursachen für ihre im Vergleichsring höheren Personal- und Versorgungsaufwendungen je Einwohner sind.

3.5 Nettoposition

Tz. 64 Die Nettopositionsquote gibt an, wie hoch der Anteil der Nettoposition am Gesamtkapital ist. Die folgende Abbildung zeigt, wie sich die durchschnittliche Höhe der Nettoposition und die durchschnittliche Nettopositionsquote der in den Vergleich einbezogenen 37 Kommunen[15] im Prüfungszeitraum entwickelten.

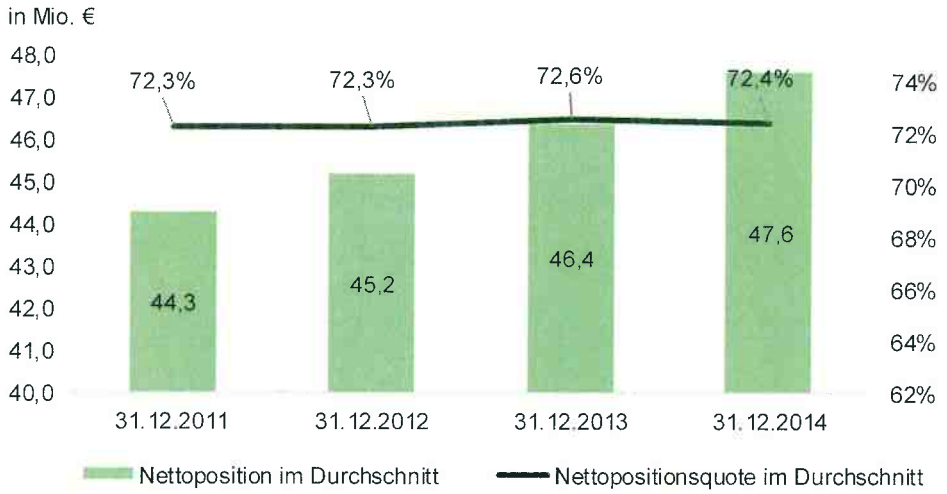


Abbildung 9: Entwicklung der durchschnittlichen Nettoposition und Nettopositionsquote

Tz. 65 Die durchschnittliche Höhe der Nettoposition erhöhte sich im Betrachtungszeitraum stetig von 44,3 Mio. € zum 31.12.2011 auf 47,6 Mio. € zum 31.12.2014. Dieser Anstieg ist im Wesentlichen auf die in den Jahren 2011 bis 2014 erzielten positiven Jahresergebnisse zurückzuführen (vgl. Tz. 27 ff.). Die Nettopositionsquote blieb mit 72,4 % am 31.12.2014 zu 72,3 % am 31.12.2011 dagegen nahezu konstant. Dies ist zum einen auf die im Vergleich zum Gesamtkapital geringe Höhe der Überschüsse und zum anderen auf den Anstieg der Schulden zurückzuführen, dessen Treiber im Wesentlichen kreditfinanzierte Investitionen waren (vgl. Tz. 73). Die 37 Kommunen konnten mit einer durchschnittlichen Nettopositionsquote von 72,4 % zum 31.12.2014 einen Großteil ihres Vermögens aus eigenen Mitteln finanzieren. Sie erreichten einen höheren Wert als die zuvor von der überörtlichen Kommunalprüfung geprüften Kommunenarten. So lag die durchschnittliche Nettopositionsquote bei der Prüfung der kreisfreien Städte und der

[15] Für Bad Harzburg, Jemgum und Twist floss in die Auswertung statt des Jahresabschlusses zum 31.12.2011 die erste Eröffnungsbilanz zum 01.01.2012 ein.

Städte mit Sonderstatus bei 63 %[16] und bei Prüfungsreihen mit 28 selbstständigen Kommunen bei 68 % sowie bei der Prüfung von 19 Landkreisen bei 20 %[17].

Tz. 66 Die höchsten Nettopositionsquoten der 37 Kommunen zum 31.12.2014 wiesen Holdorf mit 94,9 %, Steyerberg mit 90,9 % und Lengede mit 90,6 % aus, die geringsten Nettopositionsquoten Hinte mit 44,9 %, Lilienthal mit 46,4 % und Coppenbrügge mit 48,0 %. Eine akute Gefahr der Überschuldung[18] zeichnete sich bei keiner der geprüften Kommunen ab.

---

16 Vgl. Die Präsidentin des Niedersächsischen Landesrechnungshofs, Kommunalbericht 2016, S. 97 f.
17 Vgl. Der Präsident des Niedersächsischen Landesrechnungshofs, Kommunalbericht 2015, S. 86 f.
18 Vgl. § 110 Abs. 7 NKomVG.

3.6 Gesamtverschuldung

Tz. 67 Die Gesamtverschuldung umfasst die Schulden, wie die Verbindlichkeiten aus Krediten für Investitionen und Liquiditätskredite, sowie die Rückstellungen einer Kommune.[19]

Die folgende Abbildung zeigt die Entwicklung der Gesamtverschuldung in € je Einwohner der in den Vergleich einbezogenen Kommunen mit den Minimal-, Maximal- und Durchschnittswerten aus dem Vergleichsring.

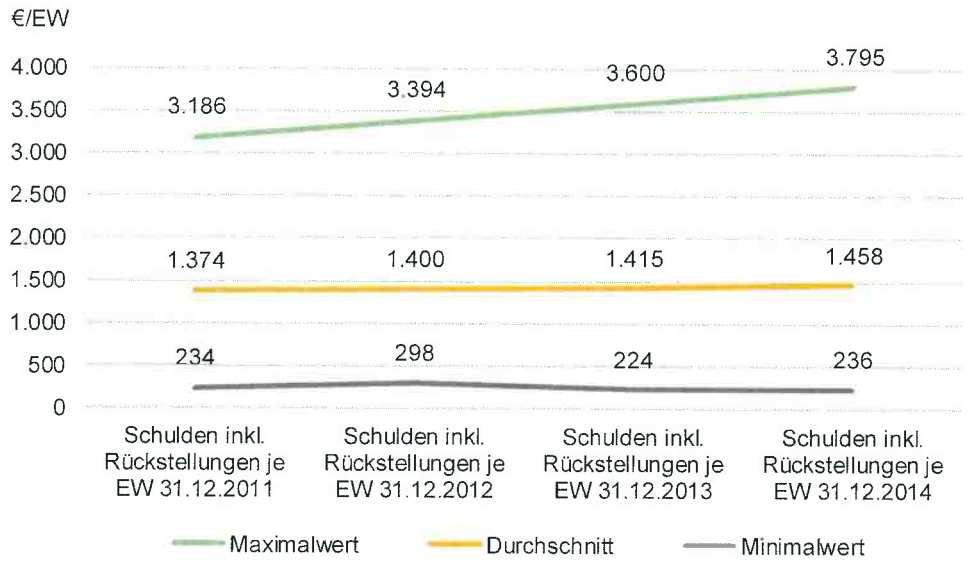


Abbildung 10: Gesamtverschuldung 2011 bis 2014 in € je Einwohner

Tz. 68 Die durchschnittliche Gesamtverschuldung je Einwohner der 37 Kommunen stieg zum 31.12.2014 im Vergleich zum 31.12.2011 kontinuierlich von 1.374 € je Einwohner auf 1.458 € je Einwohner an.

Die geringsten Schulden zum 31.12.2014 wiesen mit 236 € je Einwohner Holdorf und mit 531 € je Einwohner Lengede aus. Lilienthal und Hinte waren zum 31.12.2014 mit 3.795 bzw. 2.661 € je Einwohner am höchsten verschuldet.

[19] Vgl. § 55 Abs. 3 Nr. 2 und 3 KomHKVO.

Tz. 69 Die folgende Abbildung zeigt die Entwicklung der Gesamtverschuldung je Einwohner. Hierfür gliederte die überörtliche Kommunalprüfung die Gesamtverschuldung der Kommunen in Quartile (Viertelwerte) und ermittelte folgende Werte:

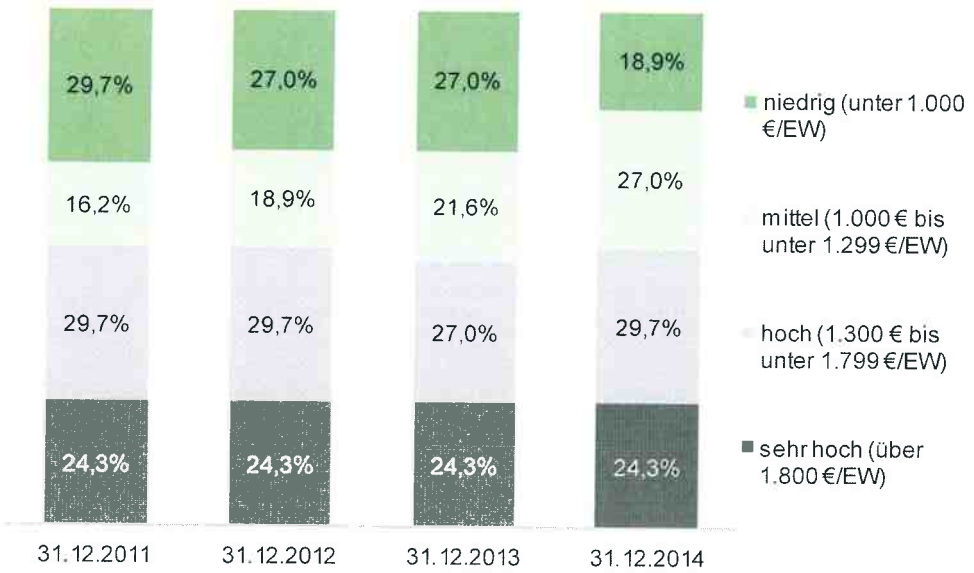


Abbildung 11: Entwicklung der Gesamtverschuldung je Einwohner

Tz. 70 Während sich die Anteile der Segmente der sehr hohen und hohen Gesamtverschuldung je Einwohner an den einzelnen Stichtagen relativ konstant zeigen, stieg der Anteil der Kommunen mit mittlerer Verschuldung kontinuierlich von 16,2 % zum 31.12.2011 auf 27,0 % zum 31.12.2014. Der Anteil des Segments der niedrigen Gesamtverschuldung verringerte sich von 29,7 % zum 31.12.2011 auf 18,9 % am 31.12.2014. Von dem Segment der niedrigen in die hohe Verschuldung ging zum 31.12.2014 nur eine Kommune über.

Tz. 71 Im Folgenden ist die Verschuldung der geprüften Gemeinden anhand der investiven und der Liquiditätsverschuldung dargestellt.

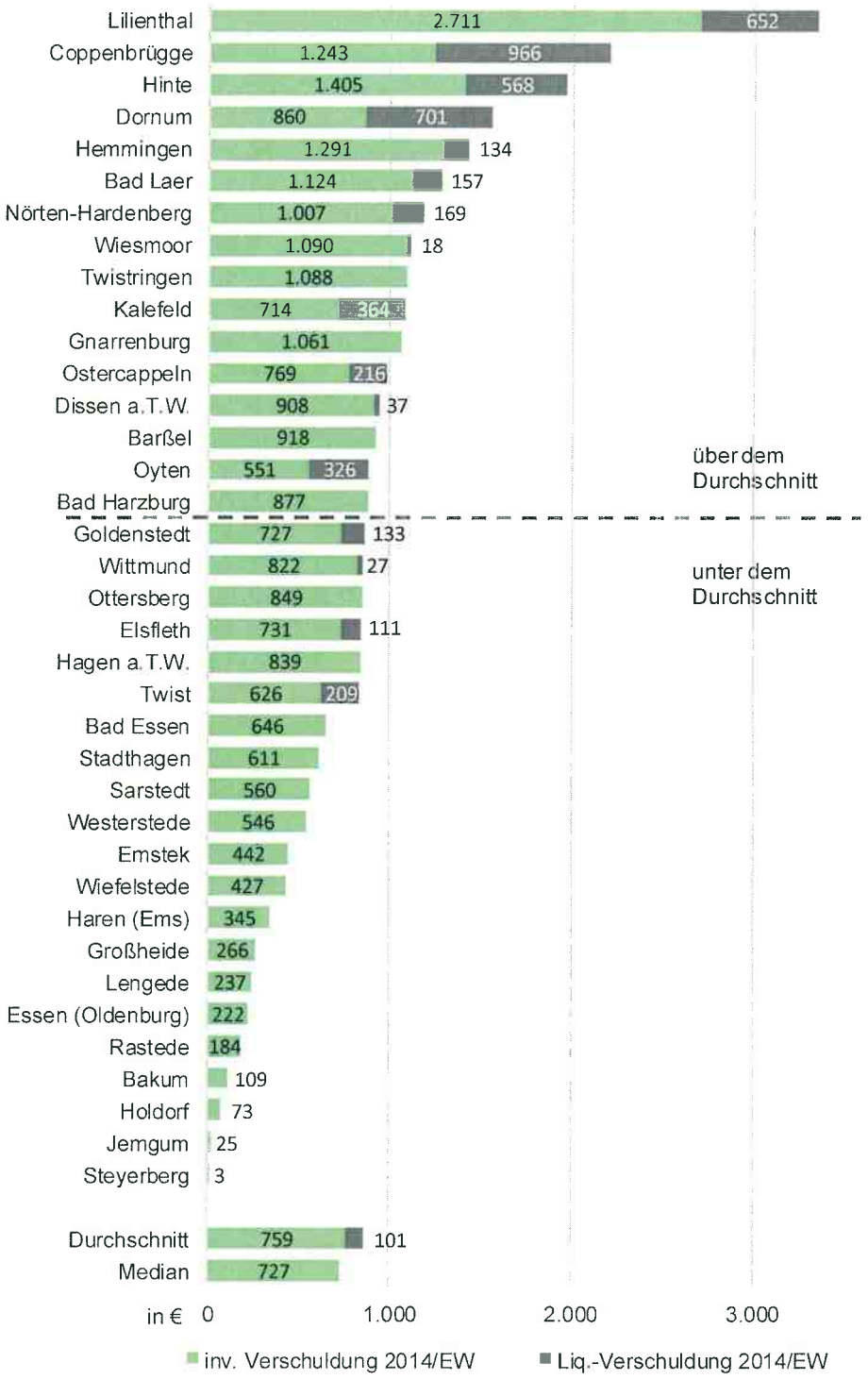


Abbildung 12: Investive Verschuldung und Liquiditätsverschuldung je Einwohner zum 31.12.2014

Tz. 72 Die Spanne der Liquiditätsverschuldung zum 31.12.2014 reichte von 0 € bis zu 966 € je Einwohner (Coppenbrügge). Der Minimalwert der investiven Verschuldung betrug 3 € je Einwohner (Steyerberg), der Maximalwert 2.711 € je Einwohner (Lilienthal).

Tz. 73 Die folgende Abbildung zeigt die Entwicklung der durchschnittlichen investiven und der durchschnittlichen Liquiditätsverschuldung je Einwohner der 37 Kommunen.

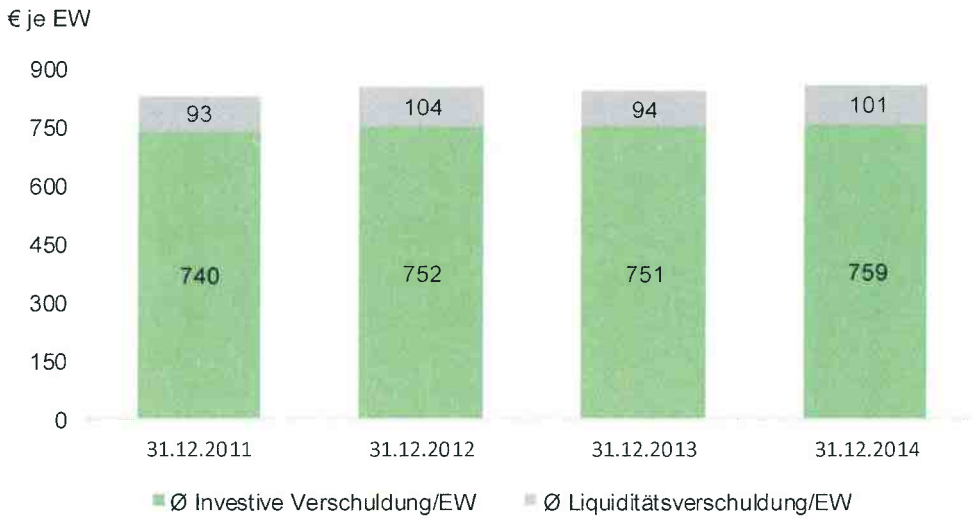


Abbildung 13: Durchschnittliche investive und Liquiditätsverschuldung je Einwohner

Tz. 74 Sowohl die durchschnittliche Liquiditätsverschuldung als auch die durchschnittliche investive Verschuldung zum 31.12.2014 stiegen gegenüber dem 31.12.2011 von 93 € bzw. 740 € je Einwohner auf 101 € bzw. 759 € je Einwohner. Dies ist im Wesentlichen auf eine erhöhte fremdfinanzierte Investitionstätigkeit der Kommunen zurückzuführen (vgl. Tz. 65).

Tz. 75 Eine hohe Verschuldung birgt bei Zinssteigerungen die Gefahr einer Belastung zukünftiger Haushalte.

Tz. 76 Die folgende Abbildung zeigt, in welchem Verhältnis sich Kredite und Wertpapierschulden zum 31.12.2016 auf die Kernhaushalte und auf ausgegliederte Aufgabenträger wie Eigenbetriebe, Zweckverbände oder privatrechtliche Unternehmen aufteilten. Wegen fehlender konsolidierter Gesamtabschlüsse stammen die Zahlen vom LSN[20].

[20] Vgl. Landesamt für Statistik Niedersachsen, Statistische Monatshefte, 12/2017, Seite 637 ff.

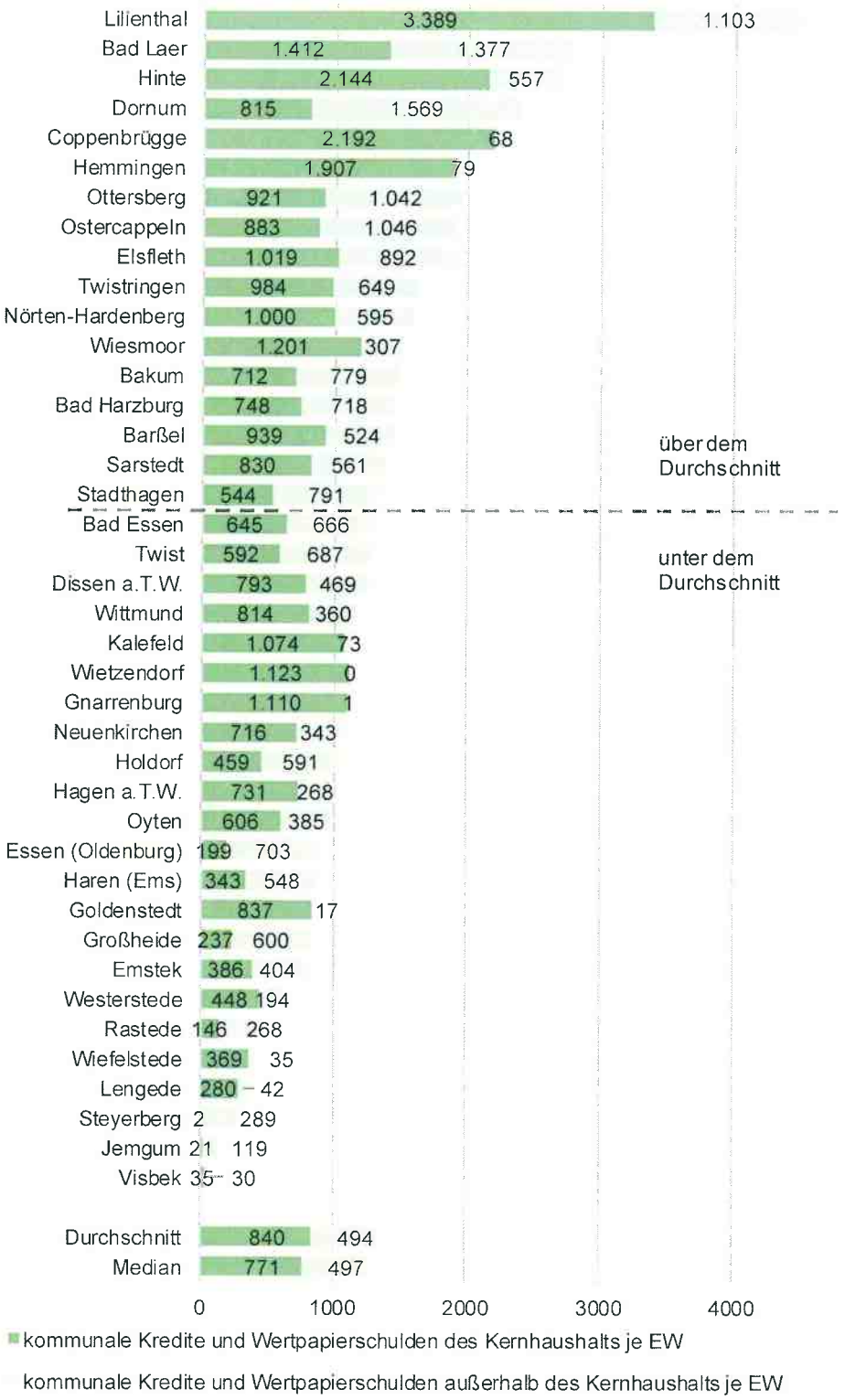


Abbildung 14: Kredite und Wertpapierschulden der Gesamthaushalte je Einwohner zum 31.12.2015

Tz. 77 Die Kommunen wiesen Ende 2015 im Durchschnitt über 494 € je Einwohner an Krediten und an Wertpapierschulden außerhalb des Kernhaushalts aus. Die Spanne reichte von 0 € je Einwohner (Wietzendorf) bis 1.569 € je Einwohner (Dornum).

Tz. 78 In welchem Verhältnis die Kredite und Wertpapierschulden der geprüften Kommunen innerhalb und außerhalb des Kernhaushalts stehen, zeigt die folgende Abbildung.

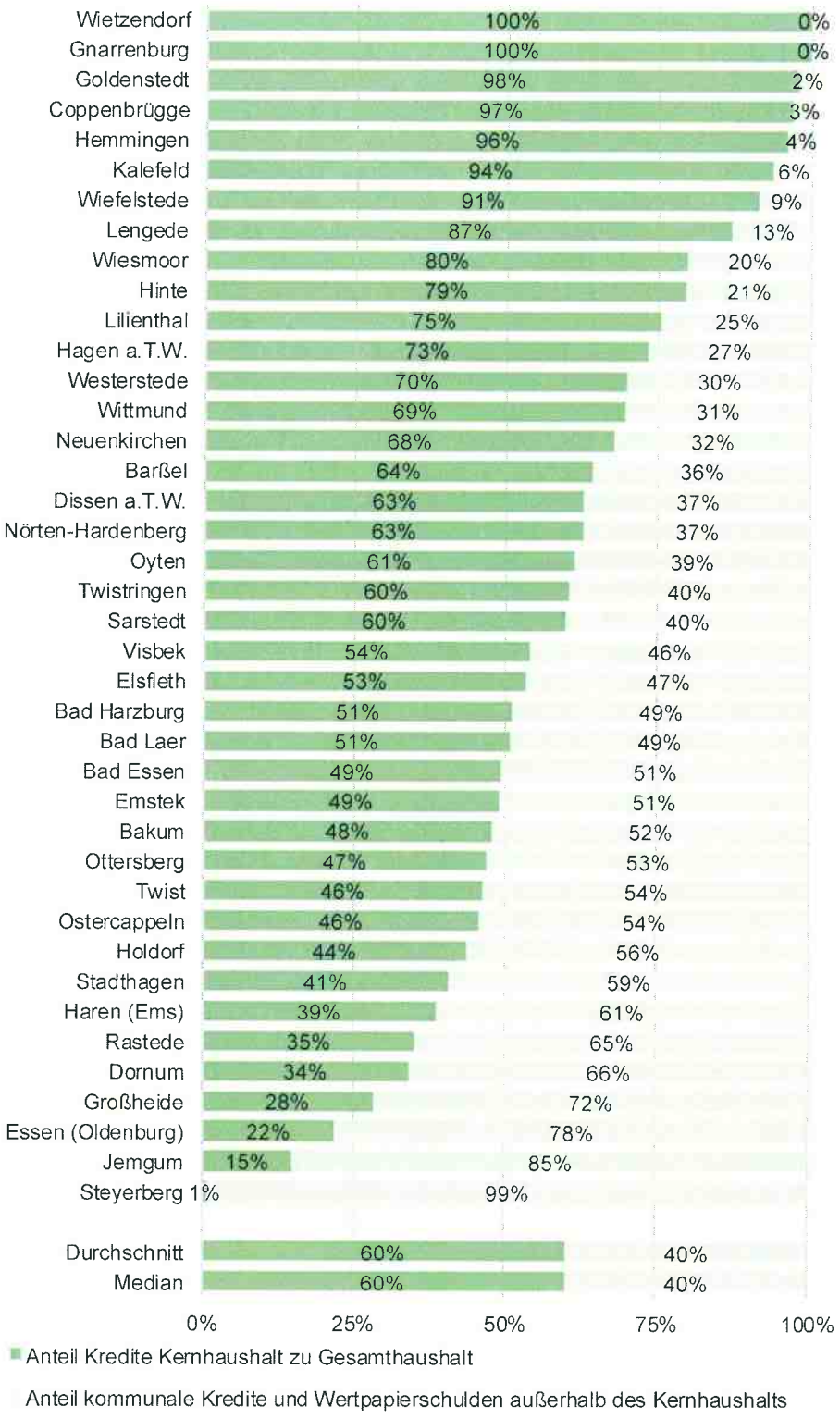


Abbildung 15: Anteile der Kredite und Wertpapierschulden innerhalb und außerhalb der Kernhaushalte zum 31.12.2015

Tz. 79 Im Durchschnitt führten die Kommunen 60 % ihrer Kredite und Wertpapierschulden innerhalb des Kernhaushalts. Die Spanne reicht von 1 % (Steyerberg) bis 100 % (Gnarrenburg und Wietzendorf).

Tz. 80 Die unterschiedliche prozentuale Verteilung der Kredite und Wertpapierschulden sowie die teilweise hohen Anteile der Verschuldung außerhalb des Kernhaushaltes unterstreichen die Bedeutung einer Konzernbetrachtung. Die Erstellung eines konsolidierten Gesamtabschlusses[21], der erstmals verpflichtend 2013 für das Haushaltsjahr 2012 aufzustellen war, kann die Vergleichbarkeit der kommunalen Jahresabschlusse erleichtern und zu einem erheblichen Transparenzgewinn kommunalen Handelns führen. Die geprüften Kommunen hatten überwiegend noch keinen konsolierten Gesamtabschluss aufgestellt (vgl. Abschnitt 4.3).

[21] Vgl. § 129 Abs. 1 NKomVG.

4 Formale Prüffelder

4.1 Haushaltsaufstellungsverfahren

Tz. 81 Die von der Vertretung der Kommune beschlossene Haushaltssatzung soll spätestens einen Monat vor Beginn des Haushaltsjahres, mithin bis zum 30. November des dem Haushaltsjahr vorangehenden Jahres, der Kommunalaufsichtsbehörde vorgelegt werden (§ 114 Abs. 1 NKomVG). Eine ordnungsgemäße Haushaltswirtschaft erfordert somit eine frühzeitige, vorausschauende Planung. Die Kommune darf vom Grundsatz der Vorherigkeit regelmäßig nur abweichen, wenn besondere Umstände dies rechtfertigen.[22]

Tz. 82 Das Haushaltsaufstellungsverfahren lässt sich grob in vier Phasen gliedern:

Abbildung 16: Prozessschritte Haushaltsaufstellungsverfahren

Tz. 83 Die überörtliche Kommunalprüfung hat bei den 52 geprüften Kommunen untersucht, ob diese für die Jahre 2012 bis 2015 die gesetzliche Frist zur Vorlage der Haushaltssatzungen eingehalten hatten. Eine Haushaltssatzung enthielt Festsetzungen für zwei Haushaltsjahre (Doppelhaushalt 2013/2014). Diese Festsetzungen sind in der nachstehenden Abbildung für beide Haushaltsjahre aufgeführt. Die Auswertung bezieht sich somit auf insgesamt 208 Haushaltssatzungen.

[22] Vgl. Rose, Joachim, in KVR-NKomVG, § 114, Rn. 4.

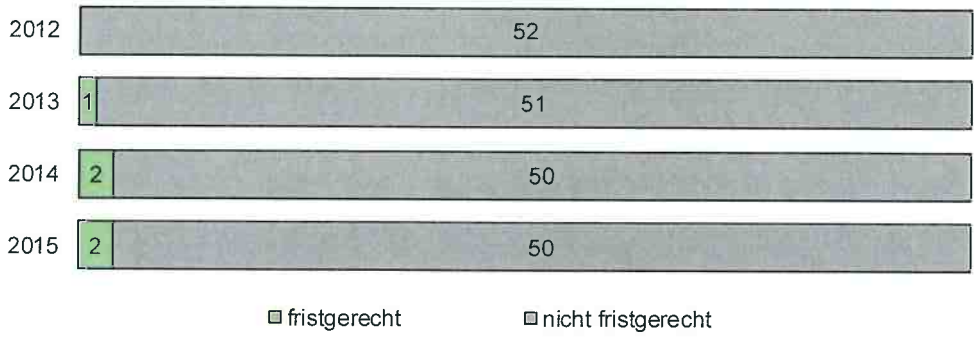


Abbildung 17: Anzahl der fristgerecht und nicht fristgerecht aufgestellten Haushaltssatzungen 2012 bis 2015

Tz. 84 Lediglich fünf Haushaltssatzungen wurden fristwahrend bis Ende November des Vorjahres der Kommunalaufsichtsbehörde vorgelegt. Davon betraf eine Festsetzung einen Doppelhaushalt.

Tz. 85 Die folgende Abbildung zeigt die Anzahl der nicht fristwahrend der Kommunalaufsichtsbehörde vorgelegten Haushaltssatzungen, unterteilt nach unterschiedlichen Verfristungszeiträumen:

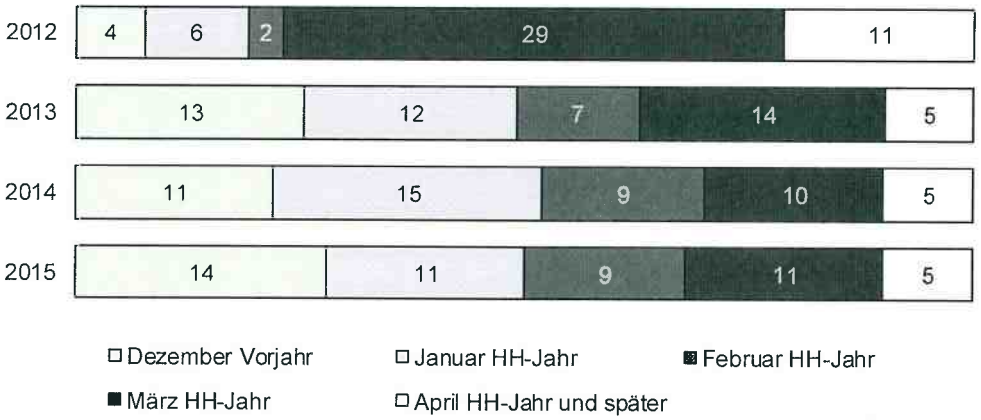


Abbildung 18: Zeiträume der Verfristungen der Vorlage der Haushaltssatzungen 2012 bis 2015 bei der Kommunalaufsichtsbehörde

Tz. 86 Die geprüften Kommunen konnten 42 Haushaltssatzungen noch im Dezember, also vor Beginn des jeweiligen Haushaltsjahres, der Kommunalaufsichtsbehörde vorlegen. Bei den übrigen 161 Haushaltssatzungen geschah dies erst nach Beginn des Haushaltsjahres.

Tz. 87 Die zeitliche Vorlage der Haushaltssatzungen änderte sich für die Jahre 2013 bis 2015 nur geringfügig. Für das Jahr 2012 verzögerte sich die Vorlage gegenüber den anderen Jahren, da nach den Kommunalwahlen im September 2011 bei einer Reihe von Kommunen erst die neu gewählten Vertretungen die Haushaltssatzungen beschlossen haben.

Tz. 88 Diese Ergebnisse nahm die überörtliche Kommunalprüfung zum Anlass, das Aufstellungsverfahren näher zu untersuchen und zusätzlich die einzelnen Prozessschritte des Haushaltsaufstellungsverfahrens zu betrachten. Zur besseren Übersicht ordnete sie die geprüften Kommunen den Größenklassen „Einheitsgemeinden bis 10.000 Einwohner“ und „Einheitsgemeinden zwischen 10.000 und 30.000 Einwohner“ zu.

4.1.1 Einheitsgemeinden bis 10.000 Einwohner

Tz. 89 In dieser Größenklasse betrachtete die überörtliche Kommunalprüfung bei 20 Kommunen insgesamt 80 Haushaltsaufstellungsprozesse. Beispielhaft ergibt sich für das Haushaltsjahr 2015 folgendes Bild der einzelnen Prozessschritte:

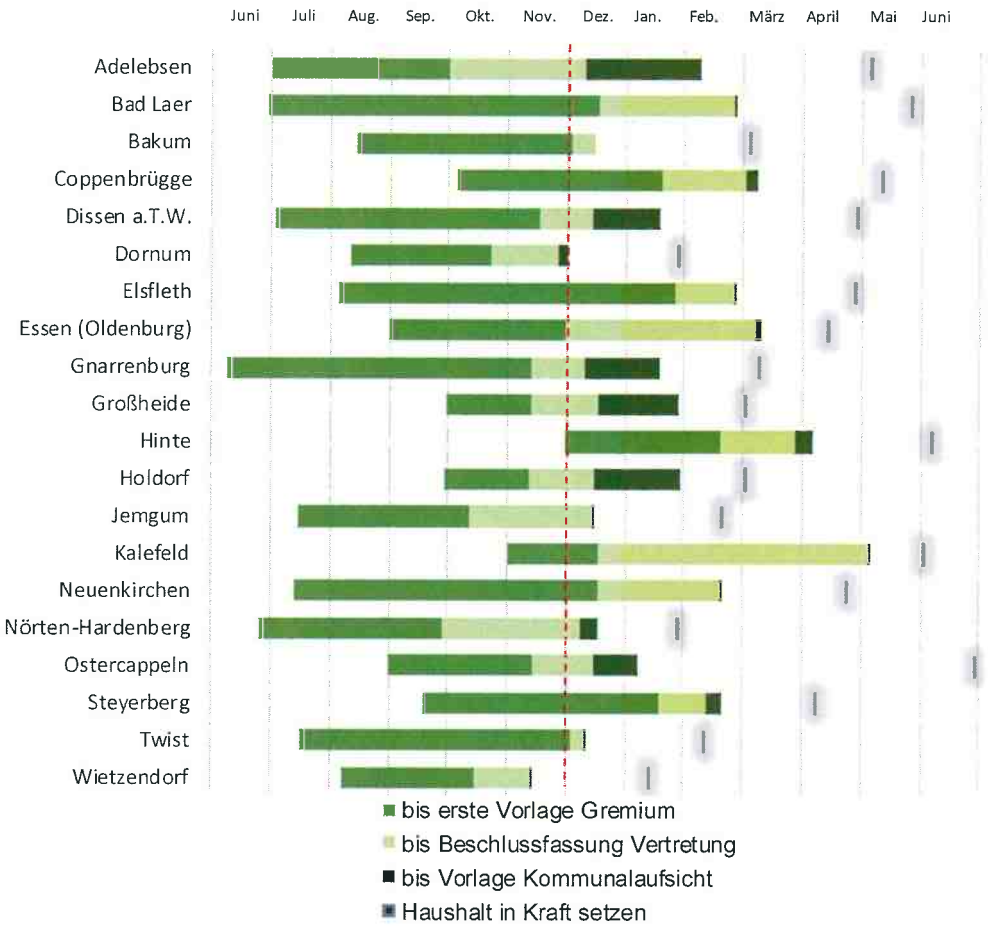


Abbildung 19: Dauer Prozessschritte Einheitsgemeinden bis 10.000 Einwohner

Tz. 90 Nur Wietzendorf legte im Haushaltsjahr 2015 ihre Haushaltssatzung rechtzeitig der Kommunalaufsichtsbehörde vor. Auch in den Haushaltsjahren 2013 und 2014 hielt sie die Frist ein.

Tz. 91 Die Vertretung der Gemeinde Dornum beschloss ihre Haushaltssatzung am 27.11.2014, legte sie der Kommunalaufsichtsbehörde aber erst am 02.12.2014 vor.

Tz. 92 Während Bakum, Jemgum, Nörten-Hardenberg und Twist ihre Haushaltssatzungen 2015 noch im Dezember 2014 vorlegten, verfehlten alle übrigen Kommunen die gesetzliche Frist zum Teil deutlich.

4.1.2 Einheitsgemeinden zwischen 10.000 und 30.000 Einwohner

Tz. 93 In dieser Größenklasse flossen bei 32 Einheitsgemeinden insgesamt 128 Haushaltsaufstellungsprozesse in die Betrachtung ein. Hierbei konnten lediglich Bad Harzburg für das Haushaltsjahr 2014 (Doppelhaushalt für die Jahre 2013 und 2014) und Wittmund für das Haushaltsjahr 2015 ihre Haushaltssatzungen fristgerecht der Kommunalaufsichtsbehörde vorlegen.

Tz. 94 Für das Haushaltsjahr 2015 ergibt sich beispielhaft folgendes Bild der einzelnen Prozessschritte:

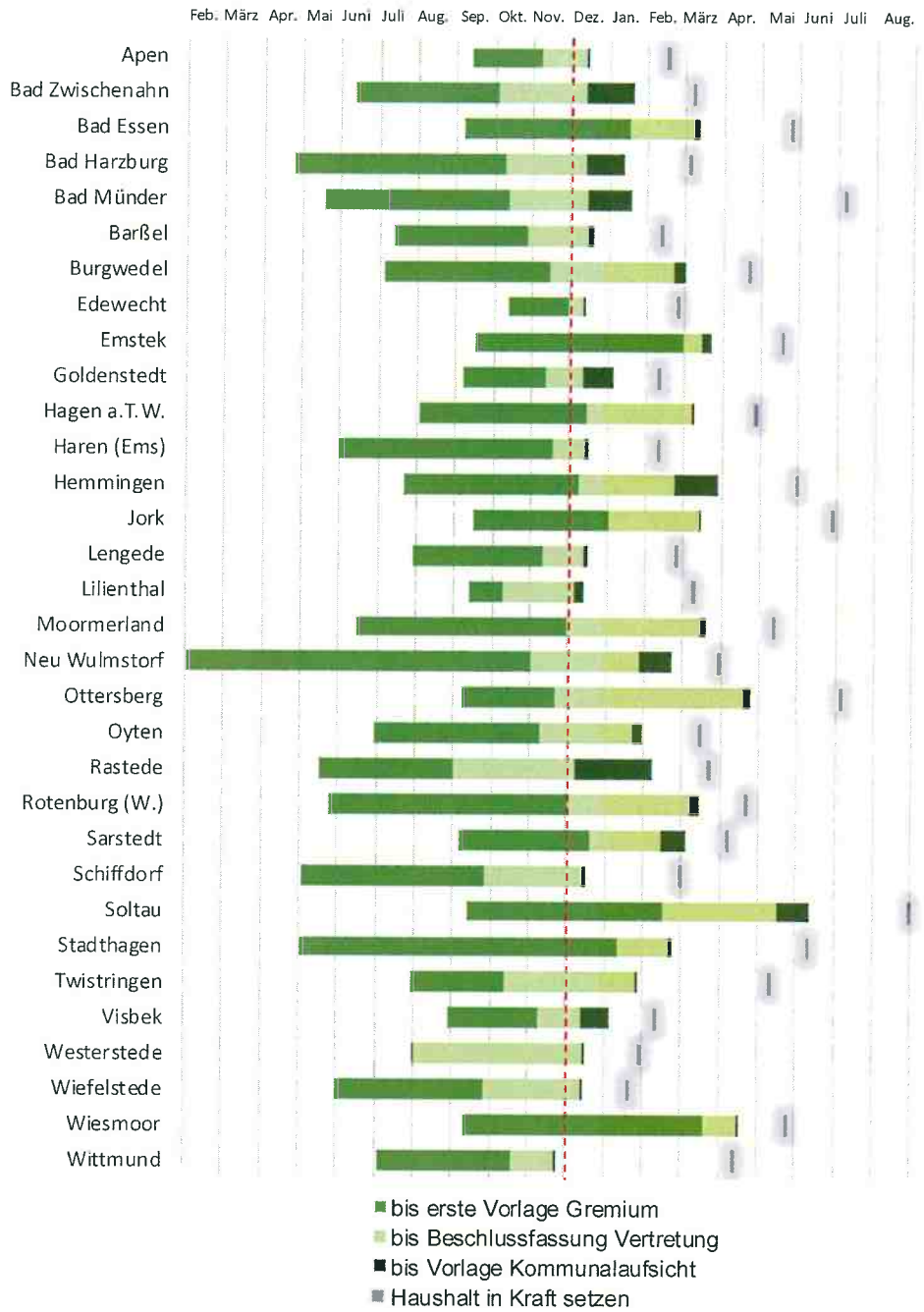


Abbildung 20: Dauer Prozessschritte Einheitsgemeinden zwischen 10.000 und 30.000 Einwohner

Tz. 95 Wittmund legte die Haushaltssatzung 2015 als einzige Kommune aus dieser Vergleichsgruppe der Kommunalaufsichtsbehörde fristgerecht am 26.11.2014 vor. Diese erteilte die erforderliche Genehmigung aber erst am 03.03.2015. Während Apen, Barßel, Edewecht, Haren (Ems), Lengede, Lilienthal, Schiffdorf, Westerstede und Wiefelstede ihre Haushaltssatzungen noch im Dezember 2014 vorlegen konnten, verfehlten alle übrigen Kommunen die gesetzliche Frist zum Teil erheblich. Infolge dessen verfügte keine Kommune zu Beginn des Haushaltsjahres 2015 über eine wirksame Haushaltssatzung. Somit unterlagen 2015 alle Kommunen für mehrere Wochen oder Monate den Vorschriften der vorläufigen Haushaltsführung (§ 116 Abs. 1 NKomVG in Verbindung mit § 112 Abs. 3 S. 1 NKomVG).

Tz. 96 Die Kommunen sind in der Gestaltung ihrer Verfahren zur Aufstellung der Haushaltssatzung frei. Die Dauer der einzelnen Verfahrensphasen variierte deshalb von Kommune zu Kommune erheblich. So benötigte beispielsweise Edewecht nur 61 Tage, um ihre Haushaltssatzung 2015 bei der Kommunalaufsichtsbehörde vorzulegen, während es bei Neu Wulmstorf hierfür 388 Tage[23] dauerte. Im Gegensatz dazu betrug der Zeitraum zwischen der Vorlage des ersten Entwurfs gegenüber einem Gremium der Vertretung bis zur endgültigen Beschlussfassung durch die Vertretung bei Emstek lediglich 15 Tage. In Ottersberg dauerte dies 150 Tage.

Tz. 97 Die Unterschiede in der Dauer der einzelnen Verfahrensphasen waren im Wesentlichen auf die verschiedenen örtlichen Gegebenheiten und Abläufe zurückzuführen. Im Einzelnen erklärten die Kommunen die nicht fristwahrende Vorlage ihrer Haushaltssatzungen wie folgt:

Tz. 98 Acht Kommunen führten aus, dass die Berechnungsgrundlagen für die Mittel des kommunalen Finanzausgleichs, der regelmäßig einen erheblichen Teil ihrer ordentlichen Erträge darstellt, erst Mitte November 2014 veröffentlicht worden sei-

[23] Die Gemeinde Neu Wulmstorf wies im Stellungnahmeverfahren darauf hin, dass ihre konkrete Planung des Haushalts 2015 am 29.04.2014 mit dem Schreiben an die Ortsvorsteher der Gemeinde zur Abgabe von Anregungen und Vorschlägen zum Haushaltsplan begonnen habe. Der Haushaltsaufstellungsprozess habe somit 300 Tage gedauert.

en.[24] So erlangten sie erst zu diesem Zeitpunkt Klarheit, wie sie zu kalkulieren hätten, um ihrer Vertretung einen ausgeglichen Haushaltsentwurf vorzulegen. In der dann noch verbliebenen Zeit sei es nicht möglich gewesen, fristwahrend vor dem 1. Dezember einen Beschluss der Vertretung über die Haushaltssatzung herbeizuführen.

Tz. 99 Darüber hinaus sei die rechtzeitige Vorlage der Haushaltssatzung nach Aussage der Kommunen nicht möglich gewesen, weil beispielsweise

- neue Hauptverwaltungsbeamte die Amtsgeschäfte übernommen hätten,
- neue Geschäftsbereichsleiter eingestellt worden seien,
- die Aufstellungen der ersten Eröffnungsbilanzen bzw. zweier Jahresabschlüsse vorrangig behandelt worden seien oder entsprechende Auflagen der Kommunalaufsicht hätten berücksichtigt werden müssen,
- durch Krankheiten, durch Personalwechsel zuständiger Personen oder aufgrund der Umstellung auf die Doppik nicht ausreichend Personal zur Verfügung gestanden hätte,
- intensive politische Diskussionen oder Rechtsstreitigkeiten zu Verzögerungen geführt hätten,
- umfangreiche Beratungen zu einem aufzustellenden Haushaltssicherungskonzept erforderlich gewesen wären,
- genauere Planzahlen erst nach Erstellung des Jahresabschlusses möglich gewesen seien und
- die Einbindung der Ortsräte sehr zeitaufwendig gewesen sei.

Tz. 100 Auch diese Prüfung zeigte erneut, dass durch die aktuelle Praxis der verspäteten Vorlage der Haushaltssatzungen das Regel-Ausnahme-Verhältnis mit der Folge verkehrt wird, dass offensichtlich eine fristwahrende Vorlage spätestens einen Monat vor Beginn des Haushaltsjahres die Ausnahme darstellt.

Tz. 101 Wie oben aufgeführt argumentierten einige Kommunen, dass eine späte Beschlussfassung eine höhere Planungssicherheit böte. So würden kostenintensive

[24] Das Landesamt für Statistik Niedersachsen veröffentlichte die vorläufigen Berechnungsgrundlagen für das Haushaltsjahr 2015 am 19. November 2014. Vgl. Landesamt für Statistik Niedersachsen, Vorläufige Berechnungsgrundlagen Kommunaler Finanzausgleich 2015 vom 19.11.2014.

Nachtragshaushalte vermieden. Bereits in einer vorhergehenden Prüfungsreihe untersuchte die überörtliche Kommunalprüfung diese Argumentation, ohne dass jedoch ein Zusammenhang zwischen dem Zeitpunkt des Haushaltssatzungsbeschlusses und der Erforderlichkeit von Nachtragshaushaltssatzungen nachgewiesen werden konnte.[25]

Tz. 102 Die zeitlichen Abläufe für die Erstellung der Haushaltssatzungen 2015 in Dornum, Wietzendorf und Wittmund zeigen, dass eine fristwahrende Vorlage der Haushaltssatzungen spätestens einen Monat vor Beginn des Haushaltsjahres erreichbar ist. Offensichtlich hängt der Zeitpunkt der Vorlage der Haushaltssatzung bei der Kommunalaufsicht auch davon ab, wann die Kommune mit dem Haushaltsaufstellungsverfahren beginnt und sie in der Folge die Sitzungen der örtlichen Gremien frühzeitig plant und durchführt. Insofern können die Kommunen eine fristwahrende Vorlage ihrer Haushaltssatzung forcieren, wenn sie frühzeitiger mit dem Haushaltsaufstellungsverfahren beginnen.

4.2 Aufstellung Jahresabschlüsse

Tz. 103 Die Kommunen haben nach Ende eines jeden Haushaltsjahres innerhalb von drei Monaten einen Jahresabschluss aufzustellen (§§ 128 Abs. 1 und 129 Abs. 1 NKomVG).

Die überörtliche Kommunalprüfung hat bei den 52 Kommunen untersucht, ob diese für die Jahre 2012 bis 2014 die gesetzliche Frist zur Aufstellung der Jahresabschlüsse eingehalten hatten.

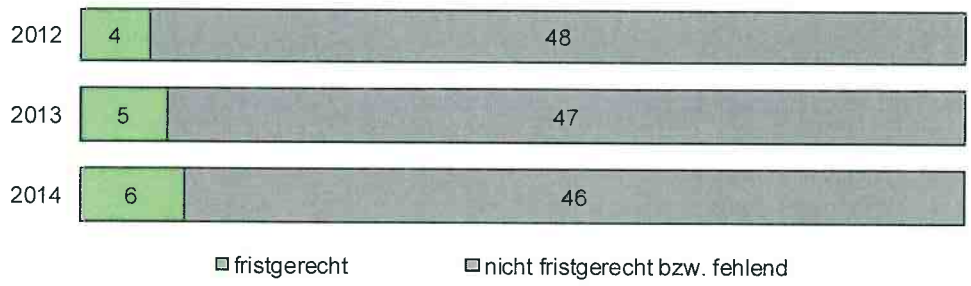


Abbildung 21: Anzahl der fristgerecht und nicht fristgerecht aufgestellten Jahresabschlüsse 2012 bis 2014

[25] Vgl. Der Präsident des Niedersächsischen Landesrechnungshofs, Kommunalbericht 2014, Finanzstatusprüfungen – NKR immer noch nicht umgesetzt, S. 32, Kommunalbericht 2015, Finanzstatusprüfungen – Haushaltsaufstellungen und Rechnungslegungen nicht fristgerecht, S. 84.

Tz. 104 Von 156 aufzustellenden Jahresabschlüssen konnten die geprüften Kommunen nur 15 Jahresabschlüsse innerhalb der gesetzlichen Frist von drei Monaten aufstellen.

Lediglich Bad Essen, Essen (Oldenburg) und Ostercappeln stellten ihre Jahresabschlüsse 2012 bis 2014 regelmäßig fristwahrend auf. Hinzu kommen Steyerberg für die Jahre 2013 und 2014, Bakum für 2012, Twistringen für 2013 sowie Großheide und Jemgum für 2014.

Tz. 105 Die folgende Abbildung zeigt die Anzahl der verfristet aufgestellten Jahresabschlüsse unterteilt nach unterschiedlichen Verfristungszeiträumen:

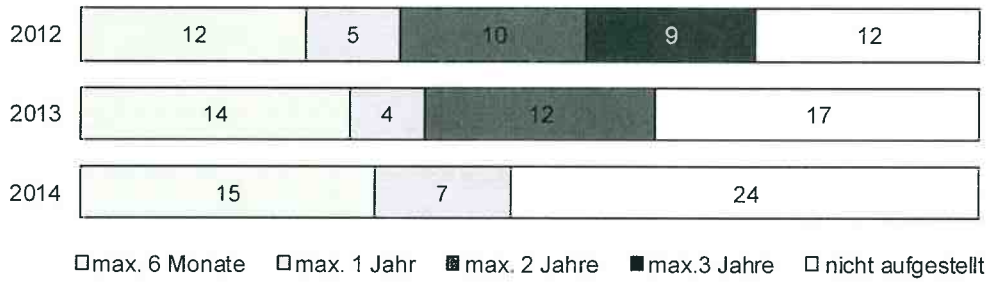


Abbildung 22: Zeiträume der Verfristungen der aufgestellten Jahresabschlüsse 2012 bis 2014

Am Ende der örtlichen Erhebungen waren 53 Jahresabschlüsse noch gar nicht aufgestellt. Mit Apen, Bad Münder, Bad Zwischenahn, Burgwedel, Jork, Moormerland, Neu Wulmsdorf, Rotenburg (Wümme), Schiffdorf und Soltau konnten zehn Kommunen für den Prüfungszeitraum keine vollständig aufgestellten Jahresabschlüssse vorlegen.

4.3 Aufstellung konsolidierte Gesamtabschlüsse

Tz. 106 Kommunen haben in erheblichem Umfang Aufgaben auf verselbständigte Einrichtungen und Unternehmen ausgegliedert. Allein in den Jahren 2000 bis 2014 ist in Niedersachsen die Zahl der öffentlichen Fonds, Einrichtungen und Unternehmen um 11 % auf 1.108 angewachsen. Zwar hat sich die Zahl in den letzten Jahren nach einer Spitze 2007 leicht verringert. Sie ist ab 2010 aber wieder angestiegen.

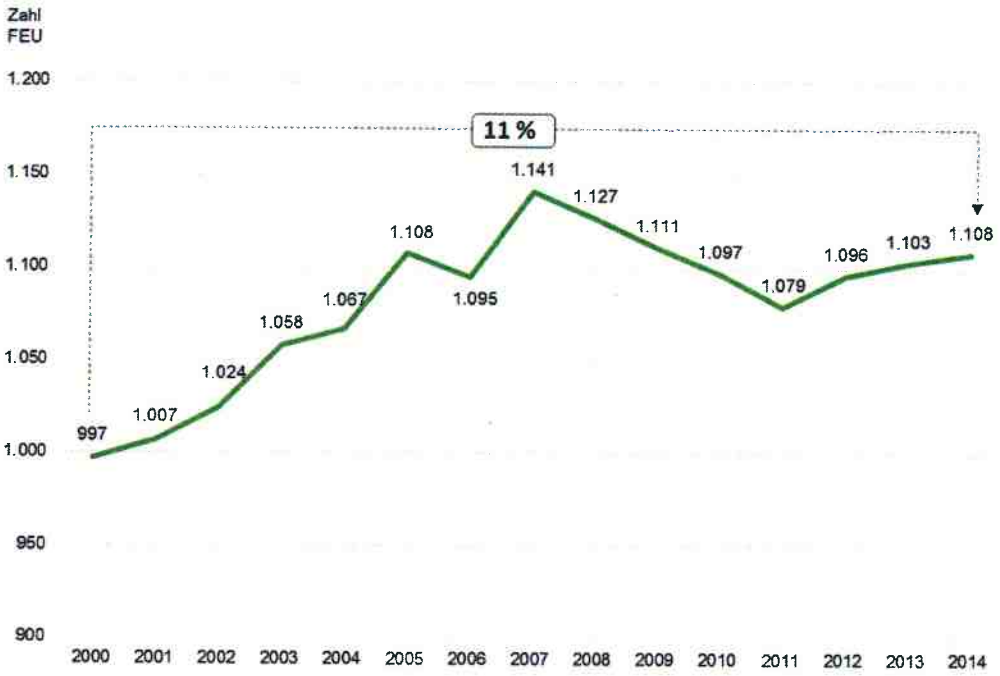


Abbildung 23: Entwicklung der Zahl der öffentlichen Fonds, Einrichtungen und Unternehmen 2000 bis 2014 in Niedersachsen
Quelle: Landesamt für Statistik Niedersachsen, eigene Darstellung

Tz. 107 Die Bilanzsumme und die Betriebserträge der öffentlichen Fonds, Einrichtungen und Unternehmen entwickelten sich unverändert dynamisch. Sie stiegen im genannten Zeitraum um 78 % auf 52,3 Mrd. € bzw. 84 % auf 24,6 Mrd. €, wie folgende Abbildung zeigt:

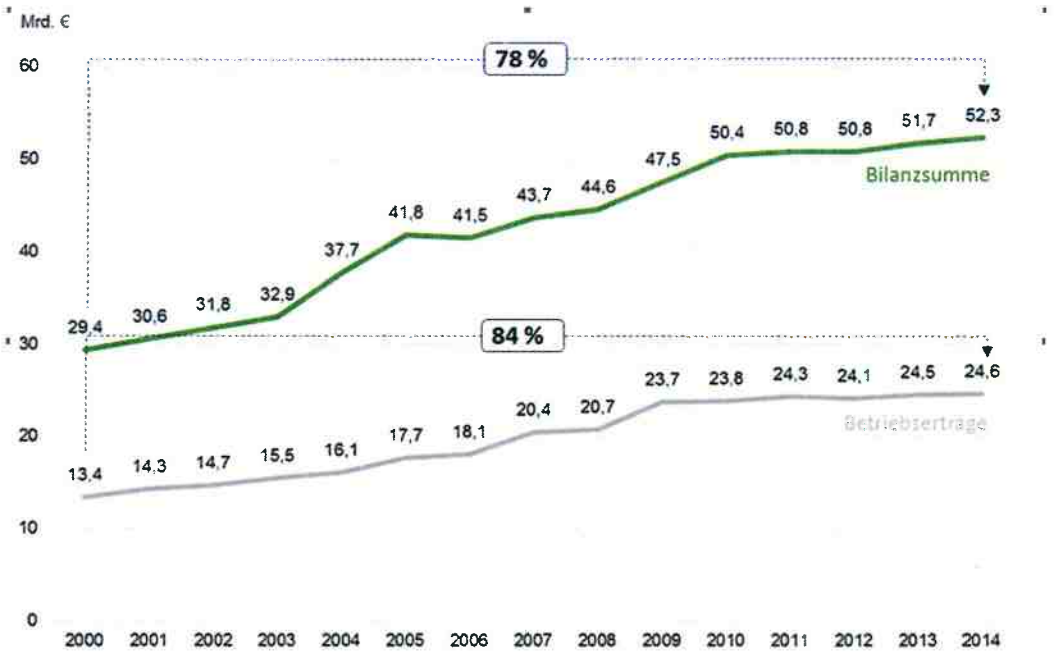


Abbildung 24: Entwicklung der Bilanzsumme und der Betriebserträge der öffentlichen Fonds, Einrichtungen und Unternehmen 2000 bis 2014 in Niedersachsen
Quelle: Landesamt für Statistik Niedersachsen, eigene Darstellung

Tz. 108 Auch die geprüften Kommunen nahmen einen Teil ihrer Aufgaben außerhalb des Kernhaushalts wahr, wie die Anteile der ausgelagerten Kredite und Wertpapierschulden zeigen (vgl. Tz. 76 ff.).

Tz. 109 Ein wichtiges Ziel der Reform des kommunalen Haushaltsrechts bestand darin, die Jahresrechnung des Kernhaushalts und die Jahresabschlüsse der Ausgliederungen zu einem transparenten Gesamtbild zusammenzufügen. Mit dem konsolidierten Gesamtabschluss, der in § 128 Abs. 4 bis 6 NKomVG geregelt ist und erstmalig verpflichtend 2013 für das Haushaltsjahr 2012 aufzustellen war, sollen alle wirtschaftlichen Aktivitäten einer Kommune zusammengefasst werden. Er stellt somit die Vermögens-, Ertrags- und Finanzlage der Kommunen so dar, als ob es sich um eine einzige wirtschaftliche Einheit handeln würde.

Werden die Jahresabschlüsse des Kernhaushalts und der im Konsolidierungskreis befindlichen Aufgabenträger lediglich nebeneinander gelegt, lässt sich auch aus folgenden Gründen kein Überblick über die gesamte Vermögens-, Ertrags- und Finanzlage gewinnen:

Zum einen vermittelt die Addition der Nettoposition des Kernhaushalts und des Eigenkapitals der verselbständigten Aufgabenträger einen falschen Eindruck über die Höhe des diesbezüglich tatsächlich im Konsolidierungskreis zur Verfügung stehenden Betrags. Der konsolidierte Gesamtabschluss führt die Summe aus der Nettoposition und den Eigenkapitalien auf ihre tatsächliche Höhe zurück. Zudem können die Forderungen und Schulden durch innerhalb des Konsolidierungskreises bestehende Geschäftsbeziehungen aufgebläht werden. Ist das der Fall, korrigiert dies der konsolidierte Gesamtabschluss. Entsprechendes gilt für Erträge und Aufwendungen, die durch innerhalb des Konsolidierungskreises bestehende Geschäftsbeziehungen entstanden. Hierdurch werden im konsolidierten Gesamtabschluss korrespondierende Posten und damit ggf. auch Transaktionen bereinigt, die innerhalb des Konsolidierungskreises aus bilanzpolitischen Gesichtspunkten erfolgten.

Tz. 110 Kommunen sollten ihren konsolidierten Gesamtabschluss innerhalb von sechs Monaten nach Ende des Haushaltsjahres aufstellen.[26] Die überörtliche Kommunalprüfung hat bei den 52 Kommunen geprüft, ob sie für die Jahre 2012 bis 2014 die gesetzliche Frist einhielten.

[26] Mit Wirkung vom 01.11.2016 ist die Frist für die Aufstellung des konsolidierten Gesamtabschlusses von sechs Monaten auf neun Monate verlängert worden, § 129 Abs. 1 Satz 1 NKomVG.

Tz. 111 Für das Jahr 2012 waren 25 Kommunen verpflichtet, Gesamtabschlüsse aufzustellen. In den beiden folgenden Jahren waren noch jeweils 22 Kommunen dazu verpflichtet. Die folgende Abbildung zeigt die Anzahl der aufgestellten Gesamtabschlüsse unterteilt nach unterschiedlichen Verfristungszeiträumen:

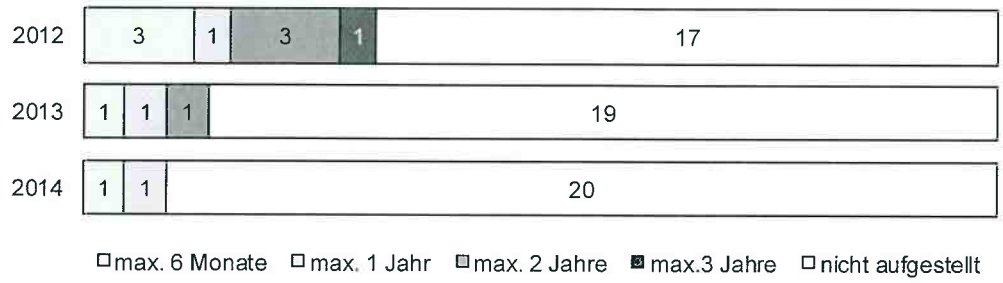


Abbildung 25: Zeiträume der Verfristungen der konsolidierten Gesamtabschlüsse 2012 bis 2014

Tz. 112 Zum Zeitpunkt der örtlichen Erhebung hatten lediglich acht Kommunen einen Gesamtabschluss für 2012, drei Kommunen einen Gesamtabschluss für 2013 und nur zwei Kommunen auch einen für 2014 gefertigt. Mit Bad Laer und Wittmund stellten lediglich zwei Kommunen die Gesamtabschlüsse für 2012, 2013 und 2014 auf. Insgesamt lagen zwar 13 Gesamtabschlüsse vor, diese waren aber nicht, wie zum damaligen Zeitpunkt von Gesetzgeber gefordert, innerhalb von sechs Monaten nach Ende des Haushaltsjahres aufgestellt worden. Insgesamt 56 Gesamtabschlüsse waren noch gar nicht aufgestellt.

Tz. 113 Erfahrungsgemäß bedarf es eines gewissen Zeitraums, bis sich neue Instrumente, wie der konsolidierte Gesamtabschluss, etablieren. Gleichwohl sollten die Kommunen den konsolidierten Gesamtabschluss somit nicht „nur" erstellen, um der Rechtslage zu genügen, sondern um zudem dessen Informationen zu nutzen. Eine deutliche zügigere Aufstellung des konsolidierten Gesamtabschlusses als bisher in der Praxis zu beobachten, ist deshalb wünschenswert.

4.4 Steuerung im neuen kommunalen Rechnungswesen

Tz. 114 Kommunen haben verschiedene haushaltswirtschaftliche Instrumente einzusetzen, um die Verwaltungssteuerung zu unterstützen und die Wirtschaftlichkeit und Leistungsfähigkeit zu beurteilen. Gegenstand der Prüfung war bei den 52 Kom-

munen, ob sie im letzten Jahr des jeweiligen Prüfungszeitraums über entsprechende Steuerungsinstrumente verfügten.

Tz. 115 Die folgende Abbildung zeigt den Umsetzungstand bei den 52 geprüften Kommunen:

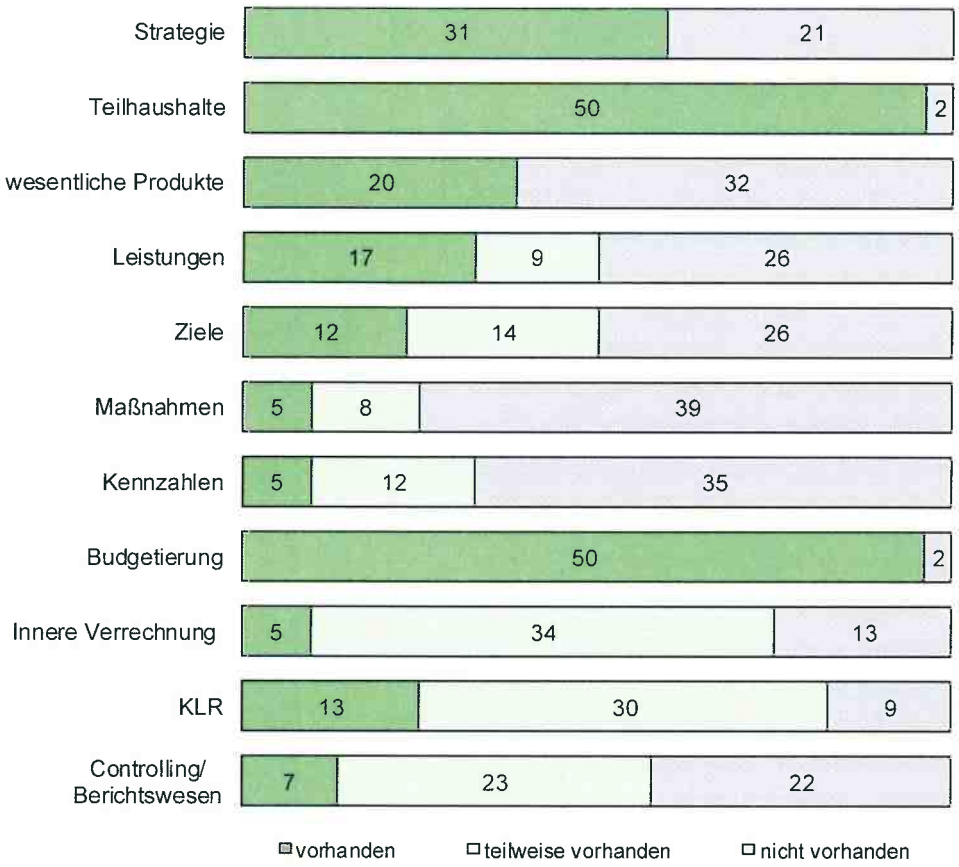


Abbildung 26: Umsetzungsstand Steuerung im NKR

Tz. 116 Die geprüften Kommunen nutzten die vom Verordnungsgeber eröffneten Handlungs- bzw. Gestaltungsspielräume bei der Umsetzung des NKR. Die Zuschnitte der Produkte und Leistungen der Kommunen und der Umfang der internen Leistungsverrechnung variieren so stark, dass auf Produktebene ein interkommunaler Vergleich kaum möglich ist.

Tz. 117 31 Kommunen verfügten über strategische Grundlagen. Die Bandbreite reichte von einer fundiert ausgearbeiteten Strategie mit Leitsätzen und Handlungsempfehlungen zu Themenfeldern bis hin zu strategischen Ansätzen für einen Teil der Handlungsfelder. Einige Kommunen hatten weder ihre „Strategie“ in den Steuerungskreislauf eingebunden, noch überprüften sie ihre strategische Ausrichtung

regelmäßig. 21 Kommunen hatten nach eigenen Angaben keine strategischen Grundlagen zur Verwaltungssteuerung.

Tz. 118 Gemäß § 60 Nr. 50 KomHKVO sind diejenigen Produkte, die von finanzieller oder kommunalpolitischer Bedeutung sind, wesentliche Produkte. Verfügt eine Kommune über eine Strategie, gehören hierzu diejenigen Produkte, die der Umsetzung dieser Strategie dienen. Dies erfordert eine politische Auseinandersetzung über die Bedeutung der Produkte, z. B. in strategischer oder finanzieller Hinsicht, denn der Haushalt soll über wesentliche Produkte gesteuert werden. Hierzu werden in jedem Teilhaushalt die wesentlichen Produkte mit den dazugehörenden Leistungen und die zu erreichenden Ziele mit den dazu geplanten Maßnahmen beschrieben. Ferner werden Kennzahlen zur Zielerreichung bestimmt.[27] Für Produkte, die nicht wesentlich sind, fordert die Rechtslage keine Steuerung mittels im Haushalt verankerter Ziele und Kennzahlen. Sie sollten daher von der Verwaltung gesteuert werden.

Tz. 119 20 Kommunen identifizierten ihre wesentlichen Produkte. Neben diesen bildeten zehn Kommunen jedoch auch alle anderen Produkte in ihren Haushalten mit deren Erträgen und Aufwendungen sowie ggf. Zielen und Kennzahlen ab.

Tz. 120 Mit Ausnahme von Burgwedel und Lengede setzten alle geprüften Kommunen die Budgetierung ein, um die Fach- und Ressourcenverantwortung dezentral zusammenzuführen und effektives Verwaltungshandeln zu fördern. Mehrheitlich budgetierten sie ihre Produkthaushalte auf der Ebene der Teilhaushalte.

Tz. 121 Interne Leistungen sollen zwischen den Teilergebnishaushalten angemessen veranschlagt und verrechnet werden (innere Verrechnungen)[28]. Mit inneren Verrechnungen werden Service- und Steuerungsleistungen (z. B. Verwaltungsführung, Gebäudemanagement, EDV, Personalverwaltung, Kasse) auf die leistungsempfangenden Produkte umgelegt. Ziel ist der Ausweis des tatsächlichen Ressourcenverbrauchs bzw. -aufkommens einer Bewirtschaftungseinheit.

Tz. 122 Mit Bad Harzburg, Elsfleth Rastede, Twistringen und Westerstede verrechneten nur fünf Kommunen weitestgehend interne Leistungen zwischen den Teilhaus-

---

[27] Vgl. § 4 Abs. 7 und § 21 Abs. 2 KomHKVO.
[28] Vgl. § 15 Abs. 3 KomHKVO.

halten. 34 Kommunen beschränkten sich auf die Verrechnung einzelner Leistungen, z. B. die der gebührenfinanzierten Einrichtungen. 13 Kommunen[29] verzichteten auf die Verrechnung interner Leistungen.

Tz. 123 Kommunen setzen nach den örtlichen Bedürfnissen zur Unterstützung der Verwaltungssteuerung und für die Beurteilung der Wirtschaftlichkeit und Leistungsfähigkeit bei der Aufgabenerfüllung die Kosten- und Leistungsrechnung sowie das Controlling mit einem unterjährigen Berichtswesen ein[30]. Aus Sicht der überörtlichen Kommunalprüfung ist es erforderlich, dass die Gemeinden zumindest ihre wesentlichen Produkte mit den genannten Steuerungsinstrumenten bewirtschaften.

Tz. 124 13 Kommunen setzten eine flächendeckende Kosten- und Leistungsrechnung ein. In 30 Kommunen gab es eine Kosten- und Leistungsrechnung für ausgewählte Bereiche, z. B. für die gebührenfinanzierten Einrichtungen. Bad Laer, Bakum, Barßel, Dornum, Essen (Oldenburg), Holdorf, Neuenkirchen, Ostercappeln und Twist setzten keine Kosten- und Leistungsrechnung ein.

Tz. 125 Apen, Bad Essen, Bad Harzburg, Bad Zwischenahn, Barßel, Coppenbrügge und Hemmingen nutzten ein umfassendes Controlling und Berichtswesen, 23 Kommunen teilweise. Die Ausprägung reichte von einem reinen Finanzcontrolling mit Ansatz- und Ergebnisvergleichen bis zu einem umfassenden Controlling der Finanz- und Leistungsziele. 22 Kommunen hatten kein Controlling etabliert.

Tz. 126 Zusammenfassend ist festzustellen, dass die in der vorstehenden Abbildung 26 „Umsetzungstand Steuerung im NKR“ ausgewiesenen Rubriken „teilweise vorhanden“ und „nicht vorhanden“ bei den meisten Steuerungsinstrumenten noch ein erhebliches Verbesserungspotenzial aufzeigen.

---

[29] Bad Laer, Barßel, Emstek, Essen (Oldenburg), Gnarrenburg, Goldenstedt, Jemgum, Jork, Nörten-Hardenberg, Sarstedt, Steyerberg, Twist und Wietzendorf.

[30] Vgl. § 21 Abs. 1 KomHKVO.

4.5 Kassensicherheit

4.5.1 Regelungen zu den Sicherheitsstandards

Tz. 127 Mit der Einführung der GemHKVO[31] übertrug der Verordnungsgeber die Regelung zahlreicher Sicherheitsstandards zum Betrieb der Kasse auf die Kommunen. Gemäß § 43 Abs. 1 KomHKVO erlässt die Kommune zur Sicherstellung der ordnungsgemäßen Erledigung der Aufgaben der Zahlungsanweisung, der Buchführung und der Zahlungsabwicklung, insbesondere dem Umgang mit Zahlungsmitteln, eine Dienstanweisung. Deren Mindestinhalte sind in § 43 Abs. 2 KomHKVO geregelt.

Tz. 128 Nur neun[32] der 52 geprüften Kommunen verfügten über eine Dienstanweisung, die den gesetzlichen Vorgaben entsprach. Bei den übrigen Kommunen lagen nur unvollständige Dienstanweisungen vor. Zum Beispiel fehlten Regelungen zur Ausgestaltung der Aufsicht über die Buchhaltung und die Zahlungsabwicklung.

Tz. 129 Die hohe Zahl der unvollständigen Dienstanweisungen ist überwiegend auf eine lückenhafte Musterdienstanweisung[33] zurückzuführen, an der sich die Mehrheit der Kommunen nach deren Aussage orientierte. Diese Kommunen müssen über die Dienstanweisung gemäß § 43 KomHKVO die Sicherheitsstandards vollständig regeln und somit ihre Kassensicherheit erhöhen.

4.5.2 Kassenprüfungen

Tz. 130 Gemäß § 155 Abs. 1 Nr. 4 NKomVG umfasst die Rechnungsprüfung durch das Rechnungsprüfungsamt u. a. die Vornahme der regelmäßigen und unvermuteten Kassenprüfungen, unbeschadet der Vorschriften über die Kassenaufsicht. Gemäß § 42 Abs. 7 KomHKVO wird die Zahlungsabwicklung mindestens einmal jährlich unvermutet geprüft. Die Kassenaufsicht besteht in einer laufenden Überwachung durch regelmäßig unvermutete Kassenprüfungen und einer sowohl

---

[31] Jetzt KomHKVO.

[32] Bad Laer, Bad Zwischenahn, Edewecht, Elsfleth, Haren (Ems), Lengede, Sarstedt, Visbek und Wittmund.

[33] Vgl. Fachverband der Kämmerer (FK) Niedersachsen e. V., Fachverband der Kommunalkassenverwalter (KKV) Niedersachsen e. V., Gruppe INTECON GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft Osnabrück: „Muster-Dienstanweisung für die Finanzbuchhaltung und die Gemeindekasse der Gemeinde/der Stadt/der Samtgemeinde/des Landkreises/der Region/des Zweckverbandes...", Entwurf Stand 05.02.2008.

ständigen als auch stichprobenweisen Kontrolle des gesamten Geschäftsgangs der Kommunalkasse.[34] Wird die Zahlungsabwicklung ständig durch ein Rechnungsprüfungsamt überwacht, so kann von einer unvermuteten Kassenprüfung abgesehen werden. Die Kassenprüfungen durch das Rechnungsprüfungsamt gelten demnach nur als Hilfsmaßnahmen der Kassenaufsicht und befreien den Kassenaufsichtsbeamten nicht von der ihm gemäß § 126 Abs. 5 NKomVG i. V. m. § 42 Abs. 7 KomHKVO obliegenden Verantwortung.

Tz. 131 Die folgende Abbildung zeigt die Anzahl der vollständig und unvollständig durchgeführten Kassenprüfungen.

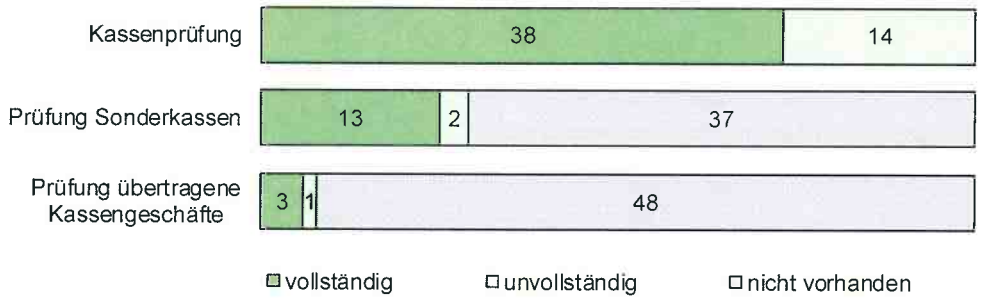


Abbildung 27: Anzahl Kassenprüfungen

Tz. 132 14 der 52 Kommunen (Bad Laer, Dissen a.T.W., Dornum, Emstek, Essen (Oldenburg), Haren (Ems), Hinte, Jork, Ostercappeln, Ottersberg, Schiffdorf, Steyerberg, Twist und Wiesmoor) nahmen nicht in allen Jahren des Prüfungszeitraums eine unvermutete Kassenprüfung vor.

Tz. 133 Gemäß § 132 NKomVG sind für Sondervermögen, für die Sonderrechnungen geführt werden, Sonderkassen einzurichten. Sie sollen mit der Kommunalkasse verbunden werden. Die Vorschriften der § 126 Abs. 5 NKomVG (Kassenaufsicht) und 127 NKomVG (Übertragung von haushaltswirtschaftlichen Befugnissen) gelten entsprechend.

15 Kommunen hatten Sonderkassen eingerichtet, die in zwei Kommunen (Ottersberg und Stadthagen) nicht in allen Jahren des Prüfungszeitraums geprüft worden waren.

---

[34] Vgl. Grunwald, Ekkehard in Praxis der Kommunalverwaltung, Landesausgabe Niedersachsen Juni 2016, NKomVG - Kommentar zu § 126, Rn. 13.

Tz. 134 Gemäß § 127 Abs. 1 Satz 1 NKomVG können die Kommunen Zahlungsanweisungs- und Bewirtschaftungsbefugnisse über bestimmte Haushaltspositionen und die Kassengeschäfte ganz oder zum Teil Dritten mit deren Einverständnis übertragen, wenn die ordnungsgemäße Erledigung und die Prüfung nach den für die Kommunen geltenden Vorschriften gewährleistet sind. Sollen Kassengeschäfte übertragen werden, so ist gemäß § 127 Abs. 1 Satz 3 NKomVG die Kassenaufsicht ausdrücklich zu regeln und die Übertragung der Kommunalaufsichtsbehörde spätestens sechs Wochen vor Vollzug anzuzeigen.

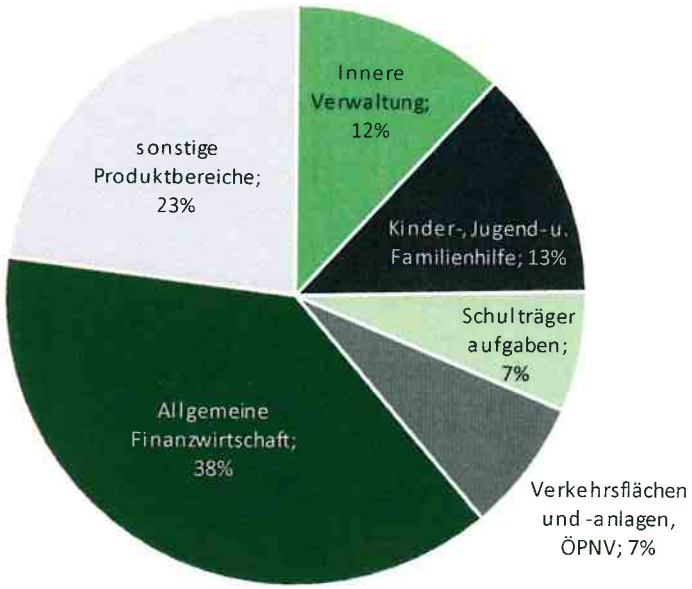
Vier Kommunen hatten Kassengeschäfte gemäß § 127 Abs. 1 Satz 1 NKomVG übertragen, die in einer Kommune (Ostercappeln) nicht in allen Jahren des Prüfungszeitraums geprüft worden waren.

Im Auftrag

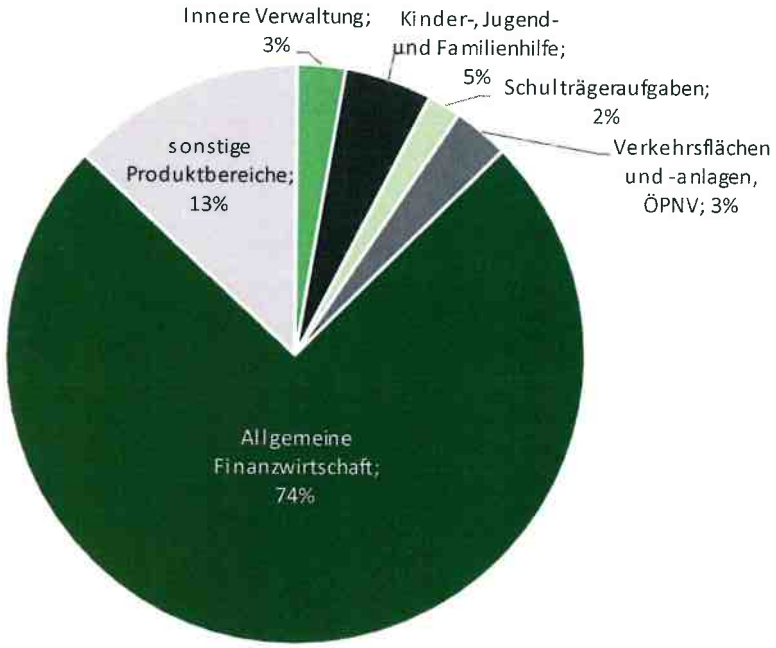
Stiege

Anlage 1: Übersichten zu den wesentlichen Aufwendungen und Erträgen aus den 17 Produktbereichen des Jahres 2014

Aufwendungen:



Erträge:



Anlage 2: Produktgruppenübersichten

Produktbereich 36 (Kinder-, Jugend- und Familienhilfe); Ordentliches Ergebnis, ordentlicher Aufwand und ordentlicher Ertrag in €/EW im Jahr 2014

Ordentliches Ergebnis in €/EW im Jahr 2014

Produktgruppe	361	362	363	365	366	367	361 - 367
Bad Essen	- 0,51	- 7,25	-	- 127,91	- 8,01	- 0,29	- **143,98**
Bad Harzburg	- 0,10	- 2,91	-	- 97,31	- 12,63	-	- **112,96**
Bad Laer	- 0,17	- 4,09	-	- 110,32	- 8,33	-	- **122,91**
Bakum	-	- 0,75	-	- 75,76	- 2,01	- 10,99	- **89,51**
Barßel	5,83	- 0,99	-	- 81,21	- 6,24	-	- **82,61**
Coppenbrügge	-	- 13,05	-	- 111,13	- 4,00	- 0,14	- **128,32**
Dissen a.T.W.	- 0,90	- 7,52	-	- 158,41	- 2,28	- 0,08	- **169,19**
Dornum	-	0,44	-	- 55,81	- 3,12	-	- **58,49**
Elsfleth	-	- 7,30	-	- 57,34	-	-	- **64,64**
Emstek	- 0,40	- 4,08	- 3,73	- 86,02	- 3,87	- 9,75	- **107,86**
Essen (Olbg.)	- 0,96	- 8,61	-	- 97,75	- 3,76	-	- **111,08**
Gnarrenburg	-	- 2,71	-	- 71,05	- 0,86	-	- **74,62**
Goldenstedt	-	- 4,24	-	- 81,70	- 1,84	- 0,77	- **88,56**
Großheide	-	- 9,15	-	- 54,39	- 2,92	-	- **66,46**
Hagen a.T.W.	-	- 7,99	- 5,90	- 64,49	- 3,25	-	- **81,62**
Haren (Ems)	0,07	- 2,38	-	- 43,59	- 3,93	-	- **49,82**
Hemmingen	-	- 10,99	-	- 179,36	- 10,25	-	- **200,61**
Hinte	-	- 0,83	-	- 89,99	- 2,01	-	- **92,82**
Holdorf	0,05	- 10,46	-	- 70,17	- 1,50	-	- **82,08**
Jemgum	-	- 1,03	-	- 52,89	- 43,50	-	- **97,41**
Kalefeld	-	- 1,68	- 0,88	- 125,93	- 9,32	-	- **137,80**
Lengede	-	- 17,75	-	- 154,55	- 2,83	-	- **175,13**
Lilienthal	-	- 4,85	-	- 100,20	- 11,39	-	- **116,45**
Nörten-Hardenberg	- 79,39	- 1,56	-	- 67,92	- 8,99	-	- **157,86**
Ostercappeln	-	-	-	- 102,46	- 3,28	-	- **105,74**
Ottersberg	-	- 10,74	-	- 122,20	- 0,46	-	- **133,40**
Oyten	- 1,12	- 9,37	-	- 154,05	- 1,91	-	- **166,47**
Rastede	- 0,84	- 3,37	- 0,76	- 172,44	- 14,19	- 1,30	- **192,90**
Sarstedt	0,49	- 11,95	-	- 50,18	- 4,45	- 0,28	- **66,36**
Stadthagen	0,72	- 6,75	-	- 109,47	- 16,57	- 7,54	- **139,62**
Steyerberg	-	- 21,32	-	- 138,59	- 7,98	-	- **167,89**
Twist	- 3,04	- 1,17	-	- 42,01	- 1,39	- 0,34	- **47,96**
Twistringen	- 10,44	-	-	- 136,46	-	-	- **146,90**
Westerstede	-	-	-	-	-	-	-
Wiefelstede	-	- 3,29	-	- 120,28	- 13,53	- 0,68	- **137,78**
Wiesmoor	-	- 11,35	-	- 118,48	- 3,24	-	- **133,07**
Wittmund	-	-	-	- 72,12	- 19,67	- 0,40	- **92,19**
Durchschnitt	- 1,75	- 5,84	- 0,33	- 102,24	- 0,94	-	- **118,37**
Minimum	- 79,39	- 21,32	- 5,90	- 179,36	- 43,50	- 10,99	- **200,61**
Maximum	5,83	0,44	-	- 42,01	-	-	- **47,96**

Ordentlicher Aufwand in €/EW im Jahr 2014

Produktgruppe	361	362	363	365	366	367	361 - 367
Bad Essen	12,14	10,17	-	148,42	9,62	2,85	**183,20**
Bad Harzburg	0,75	3,31	-	211,29	12,82	-	**228,17**
Bad Laer	30,96	6,87	-	135,71	8,60	-	**182,14**
Bakum	-	0,77	-	132,64	2,04	24,69	**160,13**
Barßel	27,52	1,89	-	96,12	6,29	-	**131,82**
Coppenbrügge	-	15,22	-	132,29	4,71	0,14	**152,36**
Dissen a.T.W.	20,75	9,74	-	297,60	2,30	0,08	**330,47**
Dornum	-	1,15	-	93,49	3,35	-	**98,00**
Elsfleth	-	8,71	-	119,73	-	-	**128,44**
Emstek	8,19	4,08	3,73	165,05	3,89	14,11	**199,05**
Essen (Olbg.)	7,76	8,61	-	153,56	3,76	-	**173,69**
Gnarrenburg	-	3,56	-	165,44	0,96	-	**169,96**
Goldenstedt	-	4,24	-	130,30	1,89	2,76	**139,20**
Großheide	-	9,64	-	173,45	3,64	-	**186,72**
Hagen a.T.W.	-	9,67	8,34	80,66	3,50	-	**102,17**
Haren (Ems)	1,09	3,52	-	66,22	4,24	-	**75,07**
Hemmingen	-	14,65	-	336,59	10,31	-	**361,54**
Hinte	-	0,83	-	213,80	2,01	-	**216,64**
Holdorf	3,01	13,60	-	116,72	1,55	-	**134,87**
Jemgum	-	2,40	-	86,19	43,68	-	**132,26**
Kalefeld	-	3,67	1,68	155,01	11,19	-	**171,55**
Lengede	-	18,35	-	262,31	2,85	-	**283,51**
Lilienthal	-	5,34	-	167,63	11,95	-	**184,92**
Nörten-Hardenberg	105,19	4,99	-	131,58	8,99	-	**250,75**
Ostercappeln	-	-	-	184,57	6,20	-	**190,76**
Ottersberg	-	12,32	-	209,15	0,47	-	**221,94**
Oyten	8,17	12,75	-	291,12	1,96	-	**314,00**
Rastede	0,84	5,81	0,76	225,86	14,20	1,34	**248,81**
Sarstedt	7,81	12,40	-	158,96	5,42	0,90	**185,50**
Stadthagen	7,22	7,86	-	168,73	17,50	8,77	**210,08**
Steyerberg	-	22,14	-	253,82	8,10	-	**284,06**
Twist	3,04	2,17	-	43,94	1,39	2,69	**53,23**
Twistringen	12,50	-	-	160,76	-	-	**173,26**
Westerstede	-	-	-	-	-	-	-
Wiefelstede	-	6,55	-	136,06	15,52	5,68	**163,81**
Wiesmoor	-	13,28	-	217,18	3,26	-	**233,72**
Wittmund	-	-	-	145,57	21,50	0,40	**167,48**
Durchschnitt	6,21	7,23	0,42	171,39	7,75	1,70	**194,70**
Minimum	-	-	-	43,94	-	-	**53,23**
Maximum	105,19	22,14	8,34	336,59	43,68	24,69	**361,54**

Ordentlicher Ertrag in €/EW im Jahr 2014

Produktgruppe	361	362	363	365	366	367	361 - 367
Bad Essen	11,63	2,92	-	20,51	1,61	2,56	**39,23**
Bad Harzburg	0,64	0,40	-	113,98	0,19	-	**115,21**
Bad Laer	30,80	2,77	-	25,39	0,27	-	**59,23**
Bakum	-	0,01	-	56,88	0,03	13,69	**70,62**
Barßel	33,35	0,90	-	14,90	0,05	-	**49,21**
Coppenbrügge	-	2,17	-	21,16	0,71	-	**24,04**
Dissen a.T.W.	19,85	2,22	-	139,18	0,02	-	**161,28**
Dornum	-	1,60	-	37,68	0,22	-	**39,50**
Elsfleth	-	1,41	-	62,38	-	-	**63,79**
Emstek	7,79	-	-	79,02	0,02	4,36	**91,19**
Essen (Olbg.)	6,80	-	-	55,81	-	-	**62,61**
Gnarrenburg	-	0,85	-	94,39	0,10	-	**95,34**
Goldenstedt	-	-	-	48,60	0,06	1,98	**50,64**
Großheide	-	0,48	-	119,07	0,72	-	**120,27**
Hagen a.T.W.	-	1,68	2,45	16,17	0,25	-	**20,55**
Haren (Ems)	1,16	1,14	-	22,63	0,31	-	**25,25**
Hemmingen	-	3,66	-	157,23	0,05	-	**160,94**
Hinte	-	-	-	123,81	-	-	**123,81**
Holdorf	3,05	3,14	-	46,56	0,05	-	**52,80**
Jemgum	-	1,37	-	33,30	0,18	-	**34,85**
Kalefeld	-	1,99	0,80	29,08	1,88	-	**33,75**
Lengede	-	0,60	-	107,76	0,02	-	**108,38**
Lilienthal	-	0,49	-	67,43	0,56	-	**68,48**
Nörten-Hardenberg	25,80	3,43	-	63,66	-	-	**92,89**
Ostercappeln	-	-	-	82,11	2,92	-	**85,02**
Ottersberg	-	1,59	-	86,94	0,01	-	**88,54**
Oyten	7,05	3,38	-	137,07	0,05	-	**147,54**
Rastede	-	2,44	-	53,42	0,01	0,04	**55,91**
Sarstedt	8,31	0,45	-	108,78	0,97	0,63	**119,14**
Stadthagen	7,94	1,11	-	59,26	0,93	1,23	**70,47**
Steyerberg	-	0,82	-	115,23	0,12	-	**116,16**
Twist	-	1,00	-	1,93	-	2,35	**5,27**
Twistringen	2,06	-	-	24,30	-	-	**26,36**
Westerstede	-	-	-	-	-	-	-
Wiefelstede	-	3,26	-	15,77	1,99	5,00	**26,03**
Wiesmoor	-	1,93	-	98,70	0,02	-	**100,65**
Wittmund	-	-	-	73,45	1,83	-	**75,29**
Durchschnitt	4,45	1,39	0,09	69,15	0,50	0,76	**76,34**
Minimum	-	-	-	1,93	-	-	**5,27**
Maximum	33,35	3,66	2,45	157,23	2,92	13,69	**161,28**