

Öffentliche Finanzwirtschaft

Kommunales Rechnungswesen in Niedersachsen

Band 1: Buchführung

**Fachbuch
mit praktischen Übungen
und Lösungen**

3. vollständig überarbeitete Auflage

**von
Andreas Lasar
Christopher Bußmann**

Verlag Bernhardt-Witten · 58456Witten

Bibliografische Information der Deutschen Bibliothek

Die Deutsche Bibliothek verzeichnet diese Publikation in der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten sind im Internet über <http://dnb.ddb.de> abrufbar.

Verlag: Bernhardt-Witten, Bruchstr. 33, 58456 Witten
☎ 02302-71713, Telefax 02302-77126
E-Mail: mail@bernhardt-witten.de
Internet: www.bernhardt-witten.de

Satz: Schreibservice Bernhardt, Witten

Druck: inprint druck und service, Erlangen

© 2017 by Verlag Bernhardt-Witten

Alle Rechte vorbehalten.

Die Vervielfältigung, insbesondere das Nachdrucken oder Fotokopieren, ist nach Urheberrechtsgesetz nicht gestattet - auch nicht für Unterrichtszwecke - und strafbar (§ 106 UrhG: "... mit Freiheitsstrafe bis zu drei Jahren oder mit Geldstrafe ...").

Dies gilt sowohl für Studierende als auch für Lehrende. Im Falle der Zuwiderhandlung wird Strafantrag gestellt und Schadensersatz geltend gemacht.

Hinweis:

Bei den Funktionsbezeichnungen wird im Buchtext vorwiegend die männliche Form (z.B. Bürgermeister) verwendet. Dieses soll keine Diskriminierung der weiblichen Funktionsträger bedeuten, sondern lediglich der einfacheren Lesbarkeit dienen.

Vorwort zur 3. Auflage

In der 3. Auflage wurde das Lehrbuch „Kommunales Rechnungswesen in Niedersachsen Band 1: Buchführung“ gründlich überarbeitet. Mit Christopher Bußmann konnte ein ausgewiesener Experte mit umfassenden praktischen Erfahrungen im kommunalen Haushalts- und Rechnungswesen als weiterer Autor gewonnen werden. Die vorliegende 3. Auflage wendet die aktuellen gesetzlichen Vorschriften, Erlasse und Empfehlungen für das Neue Kommunale Haushalts- und Rechnungswesen in Niedersachsen mit Stand 1.7.2017 an. Berücksichtigung finden insbesondere die gesetzlichen Änderungen, die sich aus dem Inkrafttreten der Kommunalen Haushalts- und -kassenverordnung (KomHKVO) ergeben haben. Bei der Anwendung des Buches ist es zweckmäßig, die einschlägigen Regelungen verfügbar zu haben. Ein sehr ansprechendes Werk, welches alle wesentlichen Regelungen enthält, ist „Kommunale Doppik in Niedersachsen – Textsammlung mit Einführung“ von Arnim Goldbach aus dem Saxonia Verlag, Dresden, 2. Auflage. Der aktuelle Kontenrahmen und die Bereichsabgrenzung zum Kontenrahmen sind in den Anhang des Buches aufgenommen worden, da hierauf des Öfteren zugegriffen wird.

Das vorliegende Buch zielt ab, auf die Vermittlung der Grundlagen der Buchführung in Form der Dreikomponentenrechnung, wie sie in niedersächsischen Kommunen anzuwenden ist. Aufbauend auf diesen Grundlagen befasst sich der Band 2 „Jahresabschluss und Jahresabschlussanalyse“, der zeitgleich in 2. Auflage erschienen ist, mit den einzelnen Instrumenten des Jahresabschlusses und deren Auswertung.

Unser Dank gilt insbesondere Jörn Kröner, Finanz- und Steuerabteilung der Stadt Georgsmarienhütte, und Florian Rehtien, Abteilung Finanzen und Controlling des Landkreises Osnabrück, für zahlreiche Anregungen aus ihrer praktischen Tätigkeit im kommunalen Rechnungswesen aber auch aus ihrem Einsatz als Lehrbeauftragte an der Hochschule Osnabrück. Für die aufwendige Durchsicht und Korrektur des Kapitels 6 zu den Steuerpflichten einer Kommune bedanken wir uns bei Herrn Diplom-Finanzwirt (FH) Claus Peter Pithan, Leiter der internen Steuerberatungsstelle des Landschaftsverbandes Rheinland. Beim Verlag Bernhardt-Witten bedanken wir uns für die angenehme Zusammenarbeit und die unkomplizierte und schnelle Veröffentlichung. Abschließend danken wir allen Lesern und Nutzern dieses Lehrbuchs, die uns ihre Kritik und Anregungen mitgeteilt haben.

Anmerkungen und Verbesserungsvorschläge sind natürlich wieder jederzeit willkommen

Osnabrück, im Juli 2017

Autoren und Verlag

Vorwort zur 1. Auflage

Mit Wirkung vom 1.1.2006 ist das Gemeindehaushaltsrecht in Niedersachsen maßgeblich geändert worden. Innerhalb einer Übergangszeit bis zum 31.12.2011 haben alle Kommunen in Niedersachsen ihr bisher auf der kameralistischen Buchführung basierendes Haushalts- und Rechnungswesen auf die doppelte Buchführung (Doppik) auf der Grundlage der Drei-Komponentenrechnung umzustellen.

Der vorliegende erste Band zum Neuen Kommunalen Haushalts- und Rechnungswesen in Niedersachsen aus der Reihe „Osnabrücker Schriften zum Öffentlichen Haushalts- und Rechnungswesen“ behandelt vertiefend die gesetzlich vorgeschriebene Buchführungssystematik im Neuen Kommunalen Haushalts- und Rechnungswesen in Niedersachsen. Er richtet sich insbesondere an Studierende an Fachhochschulen der öffentlichen Verwaltung und an Auszubildende an Studieninstituten in Niedersachsen. Das Buch setzt dabei keinerlei Grundkenntnisse der doppelten Buchführung voraus und orientiert sich im Wesentlichen am Lehrplan des Grundstudiums der Kommunalen Fachhochschule für Verwaltung (FHVN) in Hannover und dem Modulhandbuch der Fachhochschule Osnabrück im Bachelor-Studiengang „Öffentliche Verwaltung“. Darüber hinaus richtet sich das Buch durch seine praxisgeleitete Behandlung des Themas Buchführung mit zahlreichen Beispielen und Hinweisen auch aus der EDV-Buchführung an die vielen Praktiker in den Kommunalverwaltungen, die unmittelbar oder mittelbar mit der neuen Buchführungssystematik konfrontiert sind. Aus diesem Grunde wird das Thema „Organisation der Buchführung“ ausführlich behandelt und die Buchungsfelder „Rückstellungen“ und „Wertberichtigungen von Forderungen“ sind in das Werk aufgenommen worden, obwohl diese im Grundstudium üblicherweise nicht vertiefend angesprochen werden.

Das Buch orientiert sich an den gesetzlichen Vorschriften und den Erlassen zu Kontenrahmen, Produktrahmen und Mustern für das Neue Kommunale Haushalts- und Rechnungswesen in Niedersachsen. Bei der Anwendung des Buches ist es zweckmäßig, die einschlägigen Regelungen verfügbar zu haben. Der Kontenrahmen und die Bereichsabgrenzung zum Kontenrahmen sind in den Anhang des Buches aufgenommen worden, da hierauf des Öfteren zugegriffen wird.

Da es sich bei der doppelten Buchführung um eine Technik handelt, die wie jede Technik am besten durch eigene Übung erlernt werden kann, enthält das Buch zahlreiche Übungsaufgaben mit ausführlichen Musterlösungen unmittelbar im Anschluss an das behandelte Themengebiet.

Das Buch ist aus einem Skript entwickelt worden, welches ich für den Einsatz in Lehrveranstaltungen im Wesentlichen mit Unterstützung meiner Kollegen Prof. Dr. Dieter Grommas und Prof. Dr. Arnim Goldbach an der ehemaligen Fachhochschule für Verwaltung und Rechtspflege in Hildesheim entwickelt habe. Meinen Kollegen Prof. Dr. Dieter Grommas und Prof. Dr. Arnim Goldbach gilt mein besonderer Dank. Des Weiteren bedanke ich mich bei meiner Kollegin Frau Fachhochschuldozentin Kerstin Zähle von der FHVN für die Unterstützung in vielen Fragen des Haushaltsrechts. Meinem Kollegen Prof. Dr. Christian Kröger bin ich dankbar für viele Anregungen zur Buchführungssystematik. Für die kritische Durchsicht der aufgenommenen Regelungen zum öffentlichen Dienstrecht und Tarifrecht danke ich meinem Kollegen Prof. Jens Martens. Für Hinweise zu Fragen des Steuerrechts bin ich meinen Kollegen Prof. Dr. Wolfgang Hufnagel, Fachhochschule Münster, und Prof. Dr. Rudolf Raute, Fachhochschule Osnabrück, dankbar. Der ITEBO GmbH in

Osnabrück, insbesondere Herrn Menke, Frau Voskamp und Herrn Bock, schulde ich Dank für die Unterstützung in Fragen zur praktischen Abwicklung der Buchführung, insbesondere zur Anwendung der EDV. Beim Verlag Bernhardt-Witten, bedanke ich mich für die angenehme Zusammenarbeit und die unkomplizierte und schnelle Veröffentlichung des Manuskriptes. Die Entstehung des Werkes ist mit Forschungsmitteln der Fachhochschule Osnabrück unterstützt worden.

Bei der Weiterentwicklung dieses Buches bin ich auf Ihre Rückmeldung angewiesen, liebe Leserin und lieber Leser. Ich nehme jede Anmerkung und jeden kritischen Hinweis dankbar entgegen.

Osnabrück/Witten, im April 2009

Autor und Verlag

Zu den Verfassern

Andreas Lasar, Prof. Dr., geb. am 14.10.1963, absolvierte von 1984 bis 1987 die Ausbildung zur Laufbahn des gehobenen nichttechnischen Dienstes in der Kommunalverwaltung bei der Stadt Castrop-Rauxel mit gleichzeitigem Studium an der Fachhochschule für öffentliche Verwaltung in Nordrhein-Westfalen. In der Stadt Castrop-Rauxel war er von 1987 bis 2003 in verschiedenen Funktionen tätig, zuletzt als Bereichsleiter des zentralen Immobilienmanagements und als kaufmännischer Geschäftsführer der Forum Castrop-Rauxel Betriebsgesellschaft mbH. Von 1987 bis 1994 studierte er nebenberuflich Wirtschaftswissenschaften an der Fernuniversität Hagen. In 2001 schloss er ein nebenberufliches Promotionsstudium an der Deutschen Hochschule für Verwaltungswissenschaften in Speyer ab. Von 2003 bis 2007 war er Professor für öffentliche Betriebswirtschaftslehre, insbesondere externes Rechnungswesen (Buchführung, Jahresabschluss) an der Fachhochschule für Verwaltung und Rechtspflege in Hildesheim. Seit 2007 ist er Professor für Öffentliche Betriebswirtschaftslehre, insbesondere Rechnungswesen und Controlling, an der Fakultät Wirtschafts- und Sozialwissenschaften der Hochschule Osnabrück. Er ist insbesondere in den Studienprogrammen des Profils „Öffentliches Management“ tätig. Gegenwärtig ist er Beauftragter des Masterstudiengangs Public Management und Leiter des Kompetenzzentrums für Verwaltungsmanagement an der Hochschule Osnabrück. Er führt im Beratungs- und Schulungsmaßnahmen zum Thema, NKR, Verwaltungsmanagement und Beteiligungsmanagement insbesondere für niedersächsische Kommunen durch.

Anschrift:

Prof. Dr. Andreas Lasar
Hochschule Osnabrück
Fakultät Wirtschafts- und Sozialwissenschaften
Caprivistr. 30a
49076 Osnabrück
E-Mail: Lasar@hs-osnabrueck.de

Christopher Bußmann, M. A., geb. am 02.05.1984, absolvierte von 2000 bis 2003 die Ausbildung zum Verwaltungsfachangestellten bei der Stadtverwaltung Osnabrück. Im Anschluss an seine Ausbildung studierte er Öffentliches Management (B. A.) und Controlling and Finance (M. A.) an der Hochschule Osnabrück. Von 2010 bis 2015 leitete er zunächst die Finanzbuchhaltung und SAP-Betreuung und später den Fachdienst Rechnungswesen und Sondervermögen der Stadtverwaltung Osnabrück. In dieser Zeit verantwortete er u. a. die Erstellung der ersten Einzel- und Gesamtabschlüsse. Nebenberuflich arbeitete er von 2012 bis 2014 als wissenschaftlicher Mitarbeiter an der Hochschule Osnabrück im Forschungsprojekt „Konzernsteuerung in der Kommunalverwaltung“ und ist seit dieser Zeit Dozent an der Hochschule Osnabrück und dem Studieninstitut Hannover für Finanzmanagement und Buchführung. Seit 2015 ist er Kämmerer der Gemeinde Ostercappeln und Mitglied des Arbeitskreises „Neues Kommunales Rechnungswesen“ beim Fachverband der Kämmerer in Niedersachsen e. V., der für die niedersächsischen Kommunen Handlungsempfehlungen in der Auslegung und Anwendung der NKR-Vorschriften erstellt.

Anschrift:

Christopher Bußmann
Gemeinde Ostercappeln
Gildebrede 1
49179 Ostercappeln
E-Mail: bussmann@ostercappeln.de

Inhaltsverzeichnis

Abkürzungsverzeichnis	XI
Abbildungsverzeichnis	XVIII
Literaturverzeichnis	XX
1 Grundlagen	1
1.1 Die Kommune als öffentlicher Betrieb	1
1.2 Die Organisation der Kommune	6
1.3 Begriff und Aufbau des betrieblichen Rechnungswesens	9
1.4 Rechtsgrundlagen und Anwendungsbereiche des kommunalen Haushalts- und Rechnungswesens	12
1.5 Übungsaufgaben	16
2 Grundsystematik der doppelten Buchführung	18
2.1 Erfassung und Bewertung des Vermögens und der Schulden	18
2.1.1 Zusammenhang Inventur, Inventar und Bilanz	18
2.1.2 Bewertung von Vermögensgegenständen	19
2.1.3 Aufstellung des Inventars	20
2.1.4 Aufstellung der Bilanz	22
2.1.5 Übungsaufgaben	24
2.2 Auswirkungen von Finanzvorfällen auf Vermögen und Schulden	29
2.2.1 Auswirkungen auf die Bilanz	29
2.2.2 Die einzelnen Arten der Wertänderungen in der Bilanz	29
2.2.3 Übungsaufgaben	36
2.3 Grundlogik des doppischen Rechnungsstils	39
2.3.1 Das doppische Konto	39
2.3.2 Darstellung von Buchungssätzen	44
2.3.3 Übungsaufgaben	46
2.4 Buchungen auf Bestandskonten	48
2.4.1 Übersicht über die Buchungsschritte	48
2.4.2 Eröffnung der Bestandskonten	49
2.4.3 Buchung von Finanzvorfällen	52
2.4.4 Abschluss der Bestandskonten	55
2.4.5 Zusammenfassung der einzelnen Buchungsschritte	60
2.4.6 Übungsaufgaben	61
2.5 Abbildung von Ergebnis- und Finanzkonten	69
2.5.1 Einzahlung, Auszahlung, Ertrag, Aufwand	69
2.5.1.1 Definition und Abgrenzung der Wertgrößen Einzahlung, Auszahlung, Ertrag, Aufwand	69
2.5.1.2 Abgrenzung von Auszahlung und Aufwand	74
2.5.1.3 Übungsaufgaben	75
2.5.2 Buchung von Erträgen und Aufwendungen	78
2.5.2.1 Regelungen und Beispiel zur Buchung von Erträgen und Aufwendungen	78
2.5.2.2 Übungsaufgaben	86
2.5.3 Buchung von Einzahlungen und Auszahlungen	98
2.5.3.1 Regelungen und Beispiel zur Buchung von Einzahlungen und Auszahlungen	98
2.5.3.2 Übungsaufgaben	107
2.5.3.3 Die Abbildung der Finanzrechnung in der Buchführungspraxis	109

3	Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung	114
3.1	Begriff und Funktion der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung.....	114
3.2	Systematik der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung.....	117
3.3	Einzelne Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung.....	120
3.3.1	Der Grundsatz der Richtigkeit und Willkürfreiheit	120
3.3.2	Der Grundsatz der Klarheit und Übersichtlichkeit	121
3.3.3	Der Grundsatz der Vollständigkeit	122
3.3.4	Der Grundsatz der Stetigkeit.....	123
3.3.5	Der Grundsatz der Sicherung von Richtigkeit, Klarheit, Vollständigkeit und Stetigkeit (Sicherungsgrundsatz)	123
3.3.6	Der Grundsatz der Belegbarkeit bzw. Begründbarkeit (Belegprinzip).....	126
3.3.7	Die „Generalklausel“ der Prüfbarkeit	127
3.3.8	Der Grundsatz der Wirtschaftlichkeit und Wesentlichkeit	127
3.3.9	Übungsaufgaben.....	127
3.4	Kontroll- und Überwachungssystem	128
4	Organisation der Buchführung	130
4.1	Überblick über notwendige Regelungsbereiche	130
4.2	Kontenrahmen und Kontensystematik	131
4.2.1	Aufgaben und Aufbau von Kontenrahmen und Kontenplan	132
4.2.2	Kontenrahmen in Niedersachsen	132
4.2.3	Kontensystematik in Niedersachsen	134
4.2.4	Vorgaben zur Buchung und Kontierung	139
4.2.5	Übungsaufgaben.....	139
4.3	Die Bücher in der doppelten Buchführung.....	149
4.3.1	Übersicht über die einzelnen Bücher der Buchführung	149
4.3.2	Grund- und Hauptbuch.....	150
4.3.3	Nebenbücher (Vorbücher) und Hilfsbücher.....	153
4.3.3.1	Begriff und Funktion eines Nebenbuches	154
4.3.3.2	Einzelne Neben- und Vorbücher	155
4.3.3.2.1	Anlagenbuch	156
4.3.3.2.2	Kontokorrentbuch (Debitoren-/Kreditorenkonten).....	160
4.3.3.2.3	Sonstige Nebenbücher	167
4.3.3.2.4	Übungsaufgaben	168
4.4	Belegorganisation.....	172
4.4.1	Belegprinzip	172
4.4.2	Belegbearbeitung	174
4.4.3	Aufbewahrung der Belege	178
4.4.4	Übungsaufgaben.....	181
4.5	Korrekturen durch Stornobuchungen und Gutschriften	181
5	Buchführung und Jahresabschluss	185
5.1	Der Haushaltskreislauf	185
5.2	Der Jahresabschluss.....	189
5.2.1	Funktion und Bestandteile des Jahresabschlusses	189
5.2.2	Die einzelnen Bestandteile des Jahresabschlusses.....	191
5.2.2.1	Ergebnisrechnung.....	191
5.2.2.2	Finanzrechnung	195
5.2.2.3	Bilanz	200
5.2.2.4	Übungsaufgaben.....	201

6	Besteuerung von Leistungen der öffentlichen Verwaltung	213
6.1	Steuerpflichten der Kommune.....	213
6.2	Umsatzsteuer.....	218
6.2.1	Regelungen zur Umsatzsteuer.....	218
6.2.2	System der Umsatzsteuer.....	222
6.2.3	Buchung der Umsatzsteuer.....	225
6.2.4	Übungsaufgaben.....	230
7	Ausgewählte Buchungsfälle in der Kommunalverwaltung	235
7.1	Buchungen zur Beschaffung von Vorräten.....	235
7.1.1	Kontensystematik und Bewertung.....	235
7.1.2	Verfahren zur Buchung von Vorräten.....	238
7.1.2.1	Überblick.....	238
7.1.2.2	Bestandsrechnerisches Verfahren.....	239
7.1.2.3	Aufwandsrechnerisches Verfahren.....	242
7.1.2.4	Übungsaufgaben.....	246
7.1.3	Bezugskosten.....	248
7.1.4	Rabatte bzw. Gutschriften bei Vertragsabschluss.....	249
7.1.5	Nachträgliche Preisnachlässe des Lieferanten.....	250
7.1.5.1	Boni und Rücksendungen.....	250
7.1.5.2	Lieferantenskonto.....	252
7.1.6	Übungsaufgaben.....	257
7.2	Buchungen zur Beschaffung/Herstellung von Gegenständen des immateriellen Vermögens und Sachvermögens ohne Vorräte.....	259
7.2.1	Beschaffung von immateriellem Vermögen und Sachvermögen ohne Vorräte.....	259
7.2.1.1	Buchung der Beschaffung von immateriellem Vermögen und Sachvermögen ohne Vorräte.....	259
7.2.1.2	Abschreibungen.....	262
7.2.2	Herstellung von Vermögensgegenständen des Sachvermögens.....	269
7.2.3	Vereinfachungsregelungen für das bewegliche Vermögen.....	271
7.2.3.1	Überblick.....	271
7.2.3.2	geringwertige Vermögensgegenstände.....	273
7.2.3.3	Sammelposten.....	274
7.2.3.4	Sachgesamtheiten.....	277
	279	
7.2.5	Geleistete Anzahlungen.....	283
7.2.6	Übungsaufgaben.....	285
7.3	Buchung von geleisteten Zuwendungen.....	289
7.3.1	Begriff der Zuwendungen.....	289
7.3.2	Arten von geleisteten Zuwendungen.....	290
7.3.3	Übungsaufgaben.....	295
7.4	Buchungen im Personalbereich.....	296
7.4.1	Grundlagen der Gehaltsabrechnung.....	296
7.4.2	Bezüge der Beamten.....	299
7.4.3	Gehälter der tariflich Beschäftigten.....	303
7.4.4	Vermögenswirksame Leistungen.....	310
7.4.5	Vorschüsse und Darlehen an Mitarbeiter/Abschlagszahlungen.....	311
7.4.6	Lohn- und Gehaltspfändungen.....	312
7.4.7	Kindergeld.....	313

7.4.8	Einbehaltung von Mieten für Dienstwohnungen	314
7.4.9	Bruttolohnmethode.....	314
7.4.10	Übungsaufgaben.....	314
7.5	Buchungen von ordentlichen Erträgen	317
7.5.1	Überblick über die Ertragsarten	317
7.5.2	Steuern und ähnliche Abgaben	318
7.5.2.1	Überblick.....	318
7.5.2.2	Grundsteuer	320
7.5.2.3	Gewerbsteuer.....	321
7.5.3	Erhaltene Zuwendungen	322
7.5.3.1	Überblick.....	324
7.5.3.2	Zuwendungen für laufende Zwecke.....	325
7.5.3.3	Investitionszuwendungen	326
7.5.3.1	Beiträge	331
7.5.4	Gebühren.....	335
7.5.5	Sonstige Ertragsarten	336
7.5.6	Übungsaufgaben.....	338
7.6	Außerordentliche Erträge und Aufwendungen.....	341
7.6.1	Begriff und Abgrenzung der außerordentlichen Erträge und Aufwendungen	342
7.6.2	Vermögensveräußerungen	344
7.6.3	Übungsaufgaben.....	349
7.7	Buchungen im Bereich der Finanzierung und haushaltsunwirksame Zahlungen.....	350
7.7.1	Liquiditätskredite und Investitionskredite	350
7.7.2	Geldanlagen und haushaltsunwirksame Zahlungen	355
7.8	Buchungen im Rahmen des Jahresabschlusses	357
7.8.1	Übersicht über die Abschlussbuchungen und vorbereitenden Abschlussbuchungen.....	357
7.8.2	Zeitliche Abgrenzung der Erträge und Aufwendungen (Rechnungsabgrenzung).....	360
7.8.2.1	Die verschiedenen Fälle der Rechnungsabgrenzung	360
7.8.2.2	Übungsaufgaben.....	367
7.8.3	Bewertung von Forderungen.....	371
7.8.3.1	Form und Verfahren der Abschreibungen auf Forderungen.....	371
7.8.3.2	Übungsaufgaben.....	387
7.8.4	Rückstellungen.....	390
7.8.4.1	Begriff und Arten von Rückstellungen	390
7.8.4.2	Übungsaufgaben.....	396
7.8.5	Sonstige Jahresabschlussarbeiten.....	397
7.8.6	Die Hauptabschlussübersicht	398
7.8.6.1	Bestandteile der Hauptabschlussübersicht	398
7.8.6.2	Übungsaufgaben.....	409
	Verbindlicher Kontenrahmen für Niedersachsen 2017	414
	Bereichsabgrenzung zum Kontenrahmen in Niedersachsen 2012	435
	Stichwortverzeichnis	436