

„Bedeutung der Doppik für die kommunalen Investitionen und Konsequenzen für das KfW-Kommunalpanel“

Studie im Auftrag der KfW Bankengruppe

Prof. Dr. Isabelle Jänchen

Professorin für öffentliche Finanzen und Volkswirtschaftslehre

an der HSF Meißen

Dresden, August 2020

Autorin:

Prof. Dr. Isabelle Jänchen

Professur für Öffentliche Finanzen und Volkswirtschaftslehre

Hochschule Meißen (FH) und Fortbildungszentrum

Fachbereich Allgemeine Verwaltung

Herbert-Böhme-Str. 11, 01662 Meißen

Tel.: +49 3521 473-155

Mail: isabelle.jaenchen@hsf.sachsen.de

Web: www.hsf.sachsen.de

Endredaktion:

Dr. Stephan Brand

Dr. Johannes Steinbrecher

KfW Bankengruppe (Hrsg.)

Abteilung Volkswirtschaft

Palmengartenstr. 5-9, 60325 Frankfurt am Main

Tel.: +49 69 7431-6257

Mail: research@kfw.de

Web: www.kfw.de/research

Diese Studie gibt die Meinung der Autorin wider und nicht notwendigerweise die der KfW.

Inhaltsverzeichnis

Inhaltsverzeichnis.....	3
Abbildungsverzeichnis.....	5
1 Zusammenfassung.....	7
2 Aufgabenstellung und Vorgehen	9
3 Grundsätzliche Regelungen der Doppik	10
3.1 Drei-Komponenten-Modell.....	10
3.2 Investitionen und Abschreibungen.....	13
3.3 Sonderposten.....	14
3.4 Rückstellungen.....	15
3.5 Kreditfinanzierung	15
3.6 Wirkungen und Erkenntnisgewinne der Doppik	16
4 Stand der Doppik-Umstellung und Erfahrungswerte	19
4.1 Deutschland im internationalen und europäischen Vergleich.....	19
4.2 Bewertungen in Literatur und Forschung.....	20
4.3 Verfügbarkeit von Haushaltsplanung und Jahresabschlüssen.....	22
5 Vergleich der landesgesetzlichen Regelungen	24
5.1 Gliederung der drei Komponenten.....	25
5.1.1 Ergebnishaushalt/-rechnung.....	25
5.1.2 Finanzhaushalt/-rechnung.....	26
5.1.3 Vermögensrechnung/Bilanz	29
5.2 Haushaltsausgleich	30
5.3 Bewertungsgrundsätze und Abschreibungen	35
5.4 Aktive und Passive Sonderposten	35
6 Zwischenfazit	37
7 Empirischer Zugang zu den Investitionen in der Doppik	38
8 Kommunale Investitionstätigkeit und -fähigkeit	40
8.1 Auswertung für den Freistaat Sachsen.....	40
8.2 Auswertung für Nordrhein-Westfalen.....	43
8.3 Schlussfolgerungen hinsichtlich der Investitionsfähigkeit und -tätigkeit.....	47

9	Haushaltsplanungen und Jahresabschlüsse.....	49
9.1	Ordentliches Ergebnis in ausgewählten Städten	50
9.1.1	Baden-Württemberg	50
9.1.2	Hessen.....	52
9.1.3	Nordrhein-Westfalen	54
9.1.4	Sachsen	56
9.2	Liquiditätsüberschuss/-bedarf in ausgewählten Städten	59
9.2.1	Baden-Württemberg	59
9.2.2	Hessen.....	61
9.2.3	Nordrhein-Westfalen	62
9.2.4	Sachsen	64
9.3	Investitionsfähigkeit in ausgewählten Städte	66
9.3.1	Baden-Württemberg	66
9.3.2	Hessen.....	68
9.3.3	Nordrhein-Westfalen	69
9.3.4	Sachsen	71
9.4	Anteilige Reinvestitionstätigkeit	72
9.5	Schlussfolgerungen aus dem Abgleich von Haushaltsplänen und Jahresabschlüssen	76
10	Fazit	80
11	Handlungsempfehlungen für das KfW-Kommunalpanel.....	82
11.1	Investitionsfähigkeit und Investitionstätigkeit	82
11.2	Haushaltsdaten und Jahresabschlüsse	82
11.3	Ausblick.....	83
12	Literaturverzeichnis	85
	Anhang.....	35

Abbildungsverzeichnis

Abbildung 1: Drei-Komponenten-Modell	10
Abbildung 2: Bilanz/Vermögensrechnung	11
Abbildung 3: Ergebnisrechnung	12
Abbildung 4: Finanzrechnung	12
Abbildung 5: Zusammenhang aus Abschreibung und Investition	13
Abbildung 6: Zusammenhang aus Ergebnis- und Finanzrechnung	17
Abbildung 7: Landesgesetzliche Regelungen zur kommunalen Doppik	24
Abbildung 8: Abschreibungsdauer in Jahren	35
Abbildung 9: Investitionstätigkeit und -fähigkeit	40
Abbildung 10: Investitionstätigkeit und -fähigkeit der Städte und Gemeinden in Sachsen 2015 bis 2017	41
Abbildung 11: Investitionstätigkeit und –fähigkeit auf Kreisebene in Sachsen 2017.....	42
Abbildung 12: Deckung der Auszahlungen für Investitionstätigkeit durch die eigene Investitionsfähigkeit je Einwohner in Sachsen für 2017.....	43
Abbildung 13: Investitionstätigkeit und -fähigkeit der Städte und Gemeinden in Nordrhein-Westfalen 2015 - 2018	44
Abbildung 14: Investitionstätigkeit und -fähigkeit der kreisfreien Städte in Nordrhein-Westfalen 2017	45
Abbildung 15: Deckung der Auszahlungen für Investitionstätigkeit durch die eigene Investitionsfähigkeit je Einwohner in Nordrhein-Westfalen für 2017.....	46
Abbildung 16: Ordentliches Ergebnis ausgewählter Städte in Baden-Württemberg	51
Abbildung 17: Baden-Württemberg: Abweichung des ordentlichen Ergebnisses in Prozent der ordentlichen Aufwendungen	51
Abbildung 18: Ordentliches Ergebnis ausgewählter Städte in Hessen.....	53
Abbildung 19: Hessen: Abweichung des ordentlichen Ergebnisses in Prozent der ordentlichen Aufwendungen	54
Abbildung 20: Ordentliches Ergebnis ausgewählter Städte in Nordrhein-Westfalen	55
Abbildung 21: Nordrhein-Westfalen: Abweichung des ordentlichen Ergebnisses in Prozent der ordentlichen Aufwendungen	56
Abbildung 22: Ordentliches Ergebnis ausgewählter Städte in Sachsen	57
Abbildung 23: Sachsen: Abweichung des ordentlichen Ergebnisses in Prozent der ordentlichen Aufwendungen	58
Abbildung 24: Liquiditätsüberschüsse/-fehlbeträge ausgewählter Städte in Baden-Württemberg.....	60
Abbildung 25: Liquiditätsüberschüsse/-fehlbeträge ausgewählter Städte in Hessen.....	62

Abbildung 26: Liquiditätsüberschüsse/-fehlbeträge ausgewählter Städte in Nordrhein-Westfalen	63
Abbildung 27: Liquiditätsüberschüsse/-fehlbeträge ausgewählter Städte in Sachsen	65
Abbildung 28: Investitionsfähigkeit ausgewählter Städte in Baden-Württemberg	67
Abbildung 29: Investitionsfähigkeit ausgewählter Städte in Hessen.....	68
Abbildung 30: Investitionsfähigkeit ausgewählter Städte in Nordrhein-Westfalen	70
Abbildung 31: Investitionsfähigkeit ausgewählter Städte in Sachsen	72
Abbildung 32: Anteilige Reinvestitionstätigkeit ausgewählter Städte in Baden-Württemberg.....	73
Abbildung 33: Anteilige Reinvestitionstätigkeit ausgewählter Städte in Hessen	74
Abbildung 34: Anteilige Reinvestitionstätigkeit ausgewählter Städte in Nordrhein-Westfalen	75
Abbildung 35: Anteilige Reinvestitionstätigkeit ausgewählter Städte in Sachsen	76
Abbildung 36: Ordentliches Ergebnis und Liquiditätsüberschuss je Einwohner 2017.....	77

1 Zusammenfassung

Mit der Einführung der Doppik auf kommunaler Ebene waren große Hoffnungen verbunden: Durch die Orientierung am kaufmännischen Rechnungswesen versprach man sich mehr Transparenz und Steuerbarkeit für die kommunalen Haushalte. Insbesondere der Werteverzehr bei der öffentlichen Infrastruktur bzw. der gesamthafte Ressourcenverbrauch sollte deutlicher zu Tage treten, weil nunmehr unmittelbar in die Haushaltsbücher integriert. Dies sollte zu einem wirtschaftlicheren Umgang mit Vermögen und Ressourcen und damit auch zu einem Mehr an Generationengerechtigkeit beitragen.

Über zehn Jahre nach den ersten Umstellungen sind die Erfahrungen mit der Doppik durchgewachsen. Kritiker bemängeln, dass trotz eines erheblichen Aufwandes für die Umstellung viele der Ziele nicht erreicht wurden. Stattdessen sind die kommunalen Haushalte unübersichtlicher geworden, sodass weder für die Verwaltung noch für die Kommunalpolitik ein Gewinn an Transparenz, Wirtschaftlichkeit oder Steuerbarkeit des lokalen Finanz- und Haushaltsgebahrens ersichtlich wurde. Befürworter halten dem entgegen, dass die Umstellung zu einer Professionalisierung im Finanzmanagement geführt hat und sehr wohl deutlich mehr Kennzahlen und damit Steuerungsmöglichkeiten als zuvor bestehen, die zunehmend von den Kämmerinnen und Kämmerern genutzt werden.

Jenseits der einzelgemeindlichen Perspektive ist für den finanzwissenschaftlichen Blick auf die Gesamtheit aller deutschen Kommunen entscheidend, dass die örtlich vorhandenen Daten sinnvoll zu aussagekräftigen Informationen auf aggregierter Ebene zusammengestellt werden können. Die Umstellung der kameralen Finanzstatistik auf ein doppisches Informationssystem wäre die Voraussetzung, dass grundsätzliche Trends und Entwicklungen für die deutschen Kommunalfinanzen tiefergehend identifiziert und analysiert werden können. Im Vordergrund stehen dabei die zusätzlichen Informationen der Doppik zu den kommunalen Investitionsbedarfen, der Investitionstätigkeit und den Finanzierungswegen. Hier könnte die Doppik einen informativen Mehrwert schaffen, wie es beispielsweise um die öffentliche Infrastruktur bestellt ist, die für die Wettbewerbsfähigkeit der Unternehmen genauso wie für die Lebensqualität der Menschen einen entscheidenden Faktor darstellt.

Neben dem analytischen Zugang auf Grundlage statistischer Daten liefern Befragungen wie das KfW-Kommunalpanel einen weiteren Blick auf den Zustand der Infrastruktur, wobei die Doppik ebenfalls eine stärkere Berücksichtigung z.B. bei der Formulierung der Fragebögen erfahren könnte. Auch im Hinblick auf die Förderpolitik für die Kommunen könnte auf dieser Grundlage ein besseres Verständnis für die Notwendigkeiten und Herausforderungen der kommunalen Investitionstätigkeit erzielt werden.

Die vorliegende Studie zeigt, dass dieses Potenzial der Doppik vielfach noch nicht genutzt wird. Eine Ursache dafür ist im Prozess der Umstellung des Rechnungswesens zu suchen, in dem die eigentlichen Zielvorgaben nicht mit entsprechenden Prozessvorgaben unterlegt wurden. Viele Analysezugänge der Doppik können darum noch nicht vollumfänglich genutzt werden.

Dies gilt beispielsweise für die Vergleichbarkeit der doppelischen Daten zwischen den Ländern und zum Teil sogar zwischen den Kommunen innerhalb eines Landes. Zu unterschiedlich sind die Definitionen zentraler Kennzahlen, die Erfassung der dafür benötigten Rohdaten und die Berichtswege, die letztlich von den Zahlen einzelner Geschäftsfällen zu aggregierten Werten der kommunalen Ebene führen müssten.

Anhand eines empirischen Abgleichs der verfügbaren Haushaltspläne und Jahresabschlüsse auf Basis der Doppik in ausgewählten Kommunen zeigt sich, dass es zwischen Finanzplanung und tatsächlichen Ergebnissen zu erheblichen Abweichungen kommt. Doch während die fiktiven Haushaltspläne sowohl für die Investitionsvorhaben als auch für die sonstigen kommunalen Aktivitäten eine zentrale Rolle haben, sind die Konsequenzen der realen Wirtschaftstätigkeiten offenbar begrenzt. Jedenfalls scheinen die Jahresabschlüsse keine unmittelbaren Auswirkungen auf die Haushaltsplanungen der Folgejahre zu entfalten.

Der Blick in die Bestandteile der kommunalen Jahresabschlüsse offenbart auch, dass viele Kommunen in ihrer Investitionstätigkeit stark von Fördermitteln abhängig sind. Eine eigenständige Investitionsfähigkeit ist vielerorts nicht gegeben, stattdessen sind die Kommunen von der Förderpolitik des Landes oder des Bundes auf Jahre hinaus abhängig. Dies betrifft auch die Gewährleistung des Unterhalts und von Ersatzinvestitionen, sodass der Zustand der lokalen Infrastruktur eben nicht mehr vor Ort, sondern durch die politischen Schwerpunktsetzungen auf übergeordneter Ebene entschieden wird.

Diese strukturelle Schwäche der kommunalen Selbstverwaltung lässt ein Aufwachsen von Investitionsrückständen absehbar werden, wenn die angemessene Finanzausstattung der Kommunen nicht durch übergeordnete Ebenen auch in Zukunft gewährleistet wird. Möchten sich Bund und Länder diese Verantwortung nicht selber auferlegen, bleibt als Alternative die Stärkung der originären Finanzkraft der Kommunen (z.B. durch zusätzliche Steuereinnahmen), um die lokale Eigenverantwortung für den Zustand der Infrastruktur wieder stärker in den Mittelpunkt der Kommunalpolitik zu rücken. Die Doppik würde auf diesem Weg viele der notwendigen Informationen bereitstellen, wenn man sich bemüht, sie weiter zu entwickeln und die Fehler der bisherigen Umsetzung auszuwetzen.

2 Aufgabenstellung und Vorgehen

Die Einführung der Doppik auf kommunaler Ebene seit 2009 ist mehr als die technische Änderung des Rechnungswesens. Damit verbunden sind auch neue analytische Zugänge (aufgrund zusätzlicher Daten) sowie veränderte Steuerungs- und Anreizwirkungen für die kommunale Politik und Verwaltung (insbesondere im Hinblick auf die Investitionen). Auf diese Veränderungen soll in der vorliegenden Studie, insbesondere im Hinblick auf die Möglichkeiten der Datenerhebung und Auswertung im Rahmen des KfW-Kommunalpanels stärker eingegangen werden. Dazu soll verdeutlicht werden, welche Zusammenhänge zwischen Doppik und kommunaler Investitionstätigkeit bzw. dem Investitionsrückstand analysiert werden können und ob es dafür Anpassungen im Fragebogen bzw. der Auswertung im KfW-Kommunalpanel bedarf.

Zur Bearbeitung dieser Aufgabenstellung werden in den folgenden Kapiteln die zentralen Merkmale der Doppik und die Zielsetzungen der Einführung auf kommunaler Ebene erläutert sowie ein Überblick über den Umsetzungsprozess und aktuellen Stand gegeben. Daran anschließend folgt eine Darstellung der landesspezifischen Regelungen, um die Verfügbarkeit der doppischen Daten und der damit verbundenen neuen analytischen Zugänge zu verdeutlichen. Die aufgezeigten Unterschiede zwischen den Ländern gilt es bei Analysen und Vergleichen zu berücksichtigen. Auf Grundlage erster empirischer Daten ausgewählter Kommunen aus verschiedenen Bundesländern sollen die spezifischen Effekte der Doppik auf die Verbuchung von kommunalen Investitionen aufgezeigt werden. Zunächst werden anhand exemplarisch ausgewählter Städte und Gemeinden der Bundesländer Sachsen und Nordrhein-Westfalen die kommunale Investitionstätigkeit und -fähigkeit anhand vorliegender statistischer Daten ausgewertet. Ergänzt wird diese Untersuchung um die Darstellung wichtiger Haushalts- und Jahresabschlussdaten ausgewählter Städte in vier Bundesländern. Hier werden die Größen ordentliches Ergebnis, Liquiditätsüberschuss bzw. -fehlbetrag, Investitionsfähigkeit sowie anteilige Reinvestitionstätigkeit anhand der vorhandenen Daten analysiert. Die Ergebnisse werden im Anschluss an die jeweiligen Auswertungen noch einmal zusammenfasst.

Insbesondere der Abgleich von Plan- zu Ist-Daten sowie die Gegenüberstellung von wirtschaftlichen Investitionserfordernissen zur erfassten Investitionstätigkeit liefert erste Hinweise auf die Investitionsfähigkeit bzw. vorhandenen Investitionsdefizite der Beispielkommunen. Anhand dieser diskutierten Kennzahlen lassen sich nicht nur allgemeinpolitische Verbesserungsvorschläge für das kommunale Haushalts- und Rechnungswesen formulieren, sondern auch konkrete Handlungsempfehlungen zur Weiterentwicklung des KfW-Kommunalpanels sowie weitere Forschungsbedarfe ableiten.

3 Grundsätzliche Regelungen der Doppik

Durch die Umstellung auf das Neue Kommunale Haushalts- und Rechnungswesen wird in Deutschland ein ressourcenorientiertes System für die kommunalen Finanzen geschaffen. Für die Flächenländer gilt, dass die Umstellung nahezu in allen Bundesländern abgeschlossen ist, bis auf Bayern, Schleswig-Holstein und Thüringen, die ein Wahlrecht zwischen doppischem und kameralem System zulassen. Anders als in der Kameralistik, in der die landesgesetzlichen Regelungen in Deutschland weitestgehend einheitlich waren, liegen im Neuen Kommunalen Haushalts- und Rechnungswesen unterschiedliche Regelungen je nach Bundesland vor. Eine Vergleichbarkeit zwischen den Ländern ist damit relativ schwierig geworden.

Die vorliegende Untersuchung stellt zunächst dar, wie die neuen Regelungen grundsätzlich ausgestaltet sind und welche Wirkungen auftreten. Im zweiten Schritt werden die unterschiedlichen landesgesetzlichen Regelungen erläutert und wesentliche Kernaussagen noch einmal zusammengefasst.

3.1 Drei-Komponenten-Modell

Die kommunale Doppik basiert auf dem Drei-Komponenten-Modell aus Vermögens-, Ergebnis- und Finanzrechnung. In der Vermögensrechnung werden wie in einer Bilanz die Mittelverwendung auf der Aktivseite und die Mittelherkunft auf der Passivseite gezeigt. Abbildung 1 verdeutlicht den Zusammenhang.

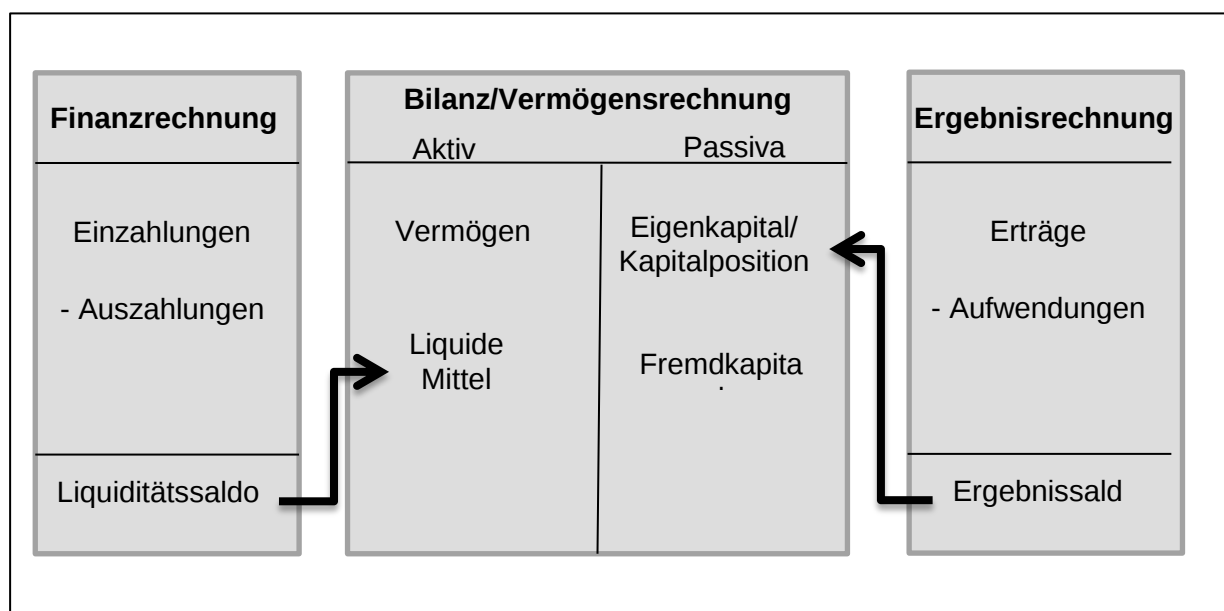


Abbildung 1: Drei-Komponenten-Modell¹

¹ Quelle: Eigene Erstellung.

Die kommunale Bilanz/Vermögensrechnung gliedert sich in Aktiv- und Passivseite (Abbildung 2). Die Aktivseite umfasst alle Vermögenswerte der Kommune. Die Erfassung erfolgt über regelmäßige Inventuren auf der Basis von Anschaffungs- und Herstellungskosten vermindert um die Abschreibungen. Auf der Passivseite finden sich Eigenkapital, Passive Sonderposten sowie Fremdkapital. Das Eigenkapital setzt sich dabei zusammen aus dem Basiskapital als Rechengröße zwischen Vermögen und Schulden zum Zeitpunkt der Eröffnungsbilanz sowie den Rücklagen bzw. Fehlbeträgen aus der Ergebnisverwendung der Folgejahre. Die Erhöhung bzw. Reduzierung des Eigenkapitals kann ausschließlich über die Ergebnisverwendung, d.h. Überschüsse oder Fehlbeträge aus der Ergebnisrechnung passieren. Der Begriff Eigenkapital ist damit etwas missverständlich und wird in einigen Bundesländern auch durch andere Bezeichnungen ersetzt, weil eine andere Steuerung als über das Ergebnis nicht möglich ist.

Aktiva	Passiva
Anlagevermögen	Eigenkapital/Kapitalposition
	Passive Sonderposten
Umlaufvermögen	Rückstellungen
Aktive Rechnungsabgrenzungsposten	Verbindlichkeiten
Nicht durch Eigenkapital gedeckte Fehlbeträge	Passive Rechnungsabgrenzungsposten
Gesamtvermögen	Gesamtvermögen

Abbildung 2: Bilanz/Vermögensrechnung²

In der Ergebnisrechnung (vgl. Abbildung 3) zeigt sich die Erhöhung bzw. Verminderung des Reinvermögens. Hierbei ist es nicht relevant, inwieweit Erträge oder Aufwendungen zahlungswirksam sind, es zählt nur die Ergebniswirksamkeit.

Die Unterscheidung wird häufig in ordentliche Erträge und Aufwendungen sowie außerordentliche Erträge und Aufwendungen vorgenommen. Ordentliche Erträge und Aufwendungen sind wiederkehrend und regelmäßig, z.B. Erträge in Form von Steuern, Zuwendungen oder Leistungsentgelten sowie Aufwendungen für Personal oder Sach- und Dienstleistungen. Außerordentliche Erträge und Aufwendungen sind einmalig und in der Regel nicht planbar, z.B. Aufwendungen für die Beseitigung von Umweltschäden. Aus dem Saldo der jeweiligen Erträge und Aufwendungen, d.h. dem ordentlichen und außerordentlichen Ergebnis, wird das Gesamtergebnis ermittelt, das in das Eigenkapital der Vermögensrechnung eingeht. Hierbei gilt das Prinzip der Periodenwirksamkeit, d.h. die Erträge und Aufwendungen werden dem Zeitpunkt der Entstehung zugerechnet. Vermögensrechnung und Ergebnisrechnung entsprechen in den Grundzügen der Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung nach dem HGB.

² Quelle: Eigene Erstellung.

Ordentliche Erträge
- Ordentliche Aufwendungen
= <i>Ordentliches Ergebnis (1)</i>
Außerordentliche Erträge
- Außerordentliche Aufwendungen
= <i>Außerordentliches Ergebnis bzw. Sonderergebnis (2)</i>
(1) + (2)
= Gesamtergebnis (geht in das Eigenkapital der Bilanz)

Abbildung 3: Ergebnisrechnung³

Die Besonderheit am Drei-Komponenten-Modell ist die gesetzliche Verankerung der Finanzrechnung, d.h. die dritte Komponente. Hier werden über die drei Zahlungsmittelsalden der laufenden Verwaltungstätigkeit, der Investitionstätigkeit sowie der Finanzierungstätigkeit alle Zahlungen zugeordnet (vgl. Abbildung 4).

Einzahlungen aus laufender Verwaltungstätigkeit
- Auszahlungen aus laufender Verwaltungstätigkeit
= <i>Zahlungsmittelsaldo aus laufender Verwaltungstätigkeit (1)</i>
Einzahlungen aus Investitionstätigkeit
- Auszahlungen aus Investitionstätigkeit
= <i>Zahlungsmittelsaldo aus Investitionstätigkeit (2)</i>
(1) + (2)
= <i>Finanzierungsmittelüberschuss/-fehlbetrag (3)</i>
Einzahlungen aus Finanzierungstätigkeit
- Auszahlungen aus Finanzierungstätigkeit
= <i>Zahlungsmittelsaldo aus Finanzierungstätigkeit (4)</i>
(3) + (4)
= <i>Liquiditätsbedarf/-überschuss im Haushaltsjahr (5)</i>
+/- Haushaltsunwirksame Ein- und Auszahlungen
+ Anfangsbestand an liquiden Mitteln am 01.01. des Haushaltsjahres
= Endbestand an liquiden Mitteln am 31.12. des Haushaltsjahres (geht in das Umlaufvermögen der Bilanz)

Abbildung 4: Finanzrechnung⁴

Die Finanzrechnung arbeitet dabei nach dem Prinzip der Kassenwirksamkeit, d.h. es ist der Zeitpunkt der Zahlung relevant. Das Ergebnis der Finanzrechnung ist der Bestand der

³ Quelle: Eigene Erstellung.

⁴ Quelle: Eigene Erstellung.

liquiden Mittel zum Zeitpunkt des Jahresabschlusses, der damit in das Umlaufvermögen d.h. in den Bestand der liquiden Mittel auf der Aktivseite der Bilanz eingeht. Somit sind alle drei Komponenten direkt miteinander verknüpft.

Im Rahmen der doppelten Buchführung in Konten (Doppik) sind immer zwei Konten aus drei der Rechnungsarten betroffen. So erhöht sich beispielsweise bei einer eigenfinanzierten Baumaßnahme das Sachanlagevermögen in der Vermögensrechnung und es reduzieren sich die liquiden Mittel in der Finanzrechnung. Bei der Verbuchung von Steuern oder Zuwendungen erhöhen sich die Erträge sowie die Einzahlungen, es betrifft also die Ergebnis- und die Finanzrechnung. Bei der Bildung einer Rückstellung wiederum erhöht sich die gleichlautende Position in der Bilanz wohingegen das Ergebnis durch den nicht-zahlungswirksamen Aufwand abnimmt.

3.2 Investitionen und Abschreibungen

Die kamerale Trennung in Verwaltungs- und Vermögenshaushalt findet sich insofern im doppischen System wieder, als dass die gesamte laufende Verwaltungstätigkeit in der Ergebnisrechnung abgebildet wird. Die Investitionstätigkeit zeigt sich dagegen in der Finanzrechnung bzw. die Auswirkungen dann in der Vermögensrechnung. Die Trennung der Zahlungsmittelsalden in der Finanzrechnung folgt der Unterscheidung in Verwaltungs- und Investitionstätigkeit. Die zahlungswirksamen Größen der Ergebnisrechnung, z.B. Steuern oder Personalaufwendungen werden im Zahlungsmittelsaldo aus laufender Verwaltungstätigkeit aufgeführt. In der Ergebnisrechnung werden darüber hinaus die Abschreibungen, der Wert für den Vermögensverzehr als Aufwand verbucht. Die Abschreibungen bilden das Maß für die notwendige Reinvestitionstätigkeit der Kommune für die Erhaltung des vorhandenen Kapitalstocks.

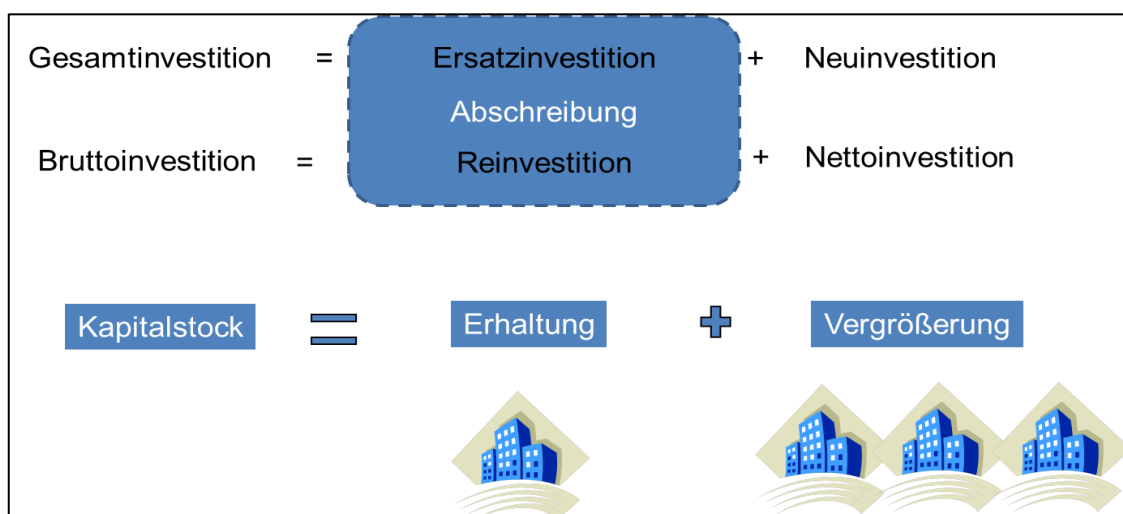


Abbildung 5: Zusammenhang aus Abschreibung und Investition⁵

⁵ Quelle: Eigene Erstellung.

Wie Abbildung 5 zeigt, besteht der Kapitalstock aus der Erhaltung sowie Vergrößerung des Vermögensbestandes. Die Gesamt- oder Bruttoinvestition setzt sich zusammen aus der Ersatz- bzw. Reinvestition zuzüglich der Neu- bzw. Nettoinvestition.

Abschreibungen sind vermögens- und ergebnis- aber nicht zahlungswirksam. Im Zahlungsmittelsaldo aus laufender Verwaltungstätigkeit treten sie nicht auf, d.h. werden die Abschreibungen in der Ergebnisrechnung vollständig erwirtschaftet, dann sind auch die liquiden Mittel für die Verwendung aus der laufenden Verwaltungstätigkeit als Überschüsse vorhanden. Wird das Haushalts- und Rechnungswesen ressourcenorientiert geführt, dann müssen die liquiden Mittel jährlich mindestens in dem Maß vorhanden sein, um den jeweiligen Abschreibungsbetrag investieren zu können.

Die Investition ist wiederum nur zahlungs- und vermögens- aber nicht ergebniswirksam. Damit wird sie im Zahlungsmittelsaldo aus Investitionstätigkeit als Auszahlung geführt. Arbeitet eine Kommune ohne Kreditfinanzierung, muss der jährliche Zahlungsmittelsaldo aus Verwaltungstätigkeit zuzüglich vorhandener liquider Mittel aus Vorjahren mindestens den Zahlungsmittelsaldo aus Investitionstätigkeit decken.

3.3 Sonderposten

Ein Spezifikum der kommunalen Doppik besteht in der Planung und Verbuchung von Fördermitteln. Dabei tritt die Kommune auf der einen Seite als Fördermittelempfänger und auf der anderen Seite als Fördermittelgeber gegenüber privaten Dritten auf. Im Rahmen des Haushalts- und Rechnungswesens werden für die Fördermittel, denen ein investiver Zweck zugrunde liegt, Sonderposten gebildet.

Erhält die Kommune investive Zuwendungen beispielsweise von Seiten des Bundes oder der Länder, werden Sonderposten in der Bilanz/Vermögensrechnung passiviert. Für die Kommunen entsteht zunächst ein Liquiditätszuwachs in Form einer Einzahlung aus Investitionszuwendungen. Dieser wird genutzt, um Investitionsvorhaben zu realisieren, d.h. es ergibt sich auf der Aktivseite der Bilanz ein Tausch von liquiden Mitteln in Sachanlagevermögen. Das Sachanlagevermögen wiederum wird über die Nutzungsdauer linear abgeschrieben, bis nur noch ein Erinnerungswert von einem EUR vorhanden ist.

Die Einzahlung aus Investitionszuwendungen stellt im übertragenen Sinn einen Ertrag dar, der über die gesamte Nutzungsdauer verteilt werden muss, weshalb eine eigene Passivposition in Form eines Passiven Sonderpostens gebildet wird. Dieser ist kein Eigenkapital, da er nicht eigenständig erwirtschaftet wurde und auch kein Fremdkapital, da er nicht zurückgezahlt werden muss. De facto entspricht der Passive Sonderposten einem Passiven Rechnungsabgrenzungsposten, da das Geld einmalig fließt, der Ertrag dagegen auf die Folgejahre der Nutzung des Vermögensgegenstandes zugeschrieben werden muss.

Die ertragswirksame Auflösung des Passiven Sonderpostens mindert damit die „Nettoabschreibungslast“ der Kommune, führt allerdings auf der anderen Seite dazu, dass nach Ablauf der Nutzungsdauer des Vermögensgegenstandes nicht der vollständige Investitionswert zur Reinvestition zur Verfügung steht. Eine einmalige investive Fördermittelfinanzierung heute führt damit zu einer Abhängigkeit von weiteren Fördermitteln in der Zukunft, um den Kapitalstock konstant zu halten.

Tritt die Kommune als „Fördermittelgeber“ auf, entsteht eine Auszahlung, d.h. die liquiden Mittel der Aktivseite der Bilanz/Vermögensrechnung werden geringer. Hier gibt es nun die Möglichkeit, einen Vermögensgegenstand in Form eines Aktiven Sonderpostens als Gegenwert zu bilden. Das Gesamtvermögen der Kommune bleibt damit gleich groß. Der Aktive Sonderposten wird gemäß der Nutzungsdauer des Investitionsgegenstandes aufwandswirksam abgeschrieben bzw. aufgelöst, und damit der Aufwand gleichmäßig auf die Nutzungsdauer verteilt. Bildet die Kommune für eine Auszahlung an private Dritte keinen Aktiven Sonderposten, entsteht im Jahr der Auszahlung auch der vollständige Aufwand, da kein Vermögensgegenstand im selben Wert geschaffen wird.

3.4 Rückstellungen

Die Ressourcenorientierung und Generationengerechtigkeit im Neuen Kommunalen Haushalts- und Rechnungswesen besteht nach dem Periodenwirksamkeitsprinzip darin, die Risiken zum Zeitpunkt ihrer Entstehung abzubilden. Ist ein Risiko vorhanden, der Zahlungszeitpunkt und die Auszahlungshöhe aber noch ungewiss, werden in der kommunalen Bilanz Rückstellungen gebildet. Rückstellungen stellen Fremdkapital dar, da der Aufwand in einem Haushaltsjahr bereits entstanden ist, die Auszahlung aber (aus verschiedenen Gründen) noch nicht getätigt werden konnte. Im kommunalen Bereich werden verschiedene Arten von Rückstellungen in der Bilanz aufgelistet, diese orientieren sich nach der Art des Risikos, so werden beispielsweise Rückstellungen für die drohende Inanspruchnahme von Bürgschaften oder Gewährleistungen gebildet. Bei der Bildung von Rückstellungen unterscheiden sich die landesgesetzlichen Regelungen erheblich, z.B. bei den Pensionsrückstellungen oder Rückstellungen für unterlassene Instandhaltung, was dazu führt, dass auch die Vergleichbarkeit der Bilanzen und damit der Ergebnisse nicht sichergestellt werden kann.

3.5 Kreditfinanzierung

Für Kommunen existieren im Wesentlichen zwei Arten von Krediten, Investitionskredite und Kassenkredite. Kassenkredite stellen kurzfristige Liquiditätskredite in Form von beispielsweise Überziehungslinien bei Kreditinstituten dar, wohingegen bei Investitionskrediten langfristige Verbindlichkeiten eingegangen werden.

Im Neuen Kommunalen Haushalts- und Rechnungswesen findet sich die Aufnahme von Investitionskrediten im Finanzhaushalt/in der Finanzrechnung als Einzahlung aus Finanzierungstätigkeit wieder. Dagegen stehen die Tilgungen als Auszahlungen aus Finanzierungstätigkeit. Der aufgenommene Kreditbetrag wird als Verbindlichkeit aus Kreditaufnahme auf der Passivseite der Vermögensrechnung verbucht und um die jeweilige Tilgung reduziert. Der Ergebnishaushalt/die Ergebnisrechnung ist von diesem Zahlungsvorgang nicht betroffen. Ergebniswirksam sind nur die Zinsen, die als Aufwendungen das ordentliche Ergebnis sowie als Auszahlung im Finanzhaushalt/in der Finanzrechnung den Zahlungsmittelsaldo aus laufender Verwaltungstätigkeit mindern.

Bezogen auf die Kreditfinanzierung der KfW für öffentliche Gebietskörperschaften werden zwei grundsätzliche Finanzierungsformen unterschieden. Auf der einen Seite steht der „Förderkredit“, der wie ein „klassischer Kredit“ getilgt wird und für den Zinsen als laufende Aufwendungen entstehen. Die Förderkomponente besteht in sowohl zinsgünstigen als auch anfangs tilgungsfreien Darlehen. In der Zeit der Tilgungsfreiheit entstehen keine Auszahlungen aus Finanzierungstätigkeit und geringere Zinsen belasten das ordentliche Ergebnis weniger stark.

Neben dem Förderkredit existiert eine „Zuschussfinanzierung“, die sich wiederum in eine direkte Förderung von Festbeträgen sowie eine Verkürzung von Kreditlaufzeiten durch Tilgungszuschüsse unterscheidet. Bei der Förderung durch Festbeträge entstehen in der Kommune Einzahlungen ohne Verpflichtung auf Rückzahlung. Da die Kommunen nur Investitionskredite aufnehmen können, wird für den Festbetrag ein Passiver Sonderposten zum Zeitpunkt der Kreditaufnahme und damit der Vereinbarung über die Entstehung des Festbetrages gebildet. Bei einem Kredit mit Tilgungszuschüssen kann der Passive Sonderposten bei Entstehung vollständig oder nach den Zeiten der Zusagen über die Tilgungszuschüsse gebildet werden. Es würde ggfs. zu Beginn der Laufzeit der Kredit vollständig als Verbindlichkeit gebucht und beispielsweise in Jahresscheiben von der Verbindlichkeit in den Passiven Sonderposten überführt werden. Für beide Fälle gilt, dass der Passive Sonderposten ertragswirksam über den Zeitraum der Nutzungsdauer des Investitionsobjektes aufgelöst wird.

Die Tilgungszuschüsse führen, entweder während der Laufzeit oder am Ende, zu geringeren Auszahlungen aus Finanzierungstätigkeit in dem Finanzhaushalt/der Finanzrechnung. Insgesamt werden der Zahlungsmittelsaldo und damit die Liquidität weniger belastet.

3.6 Wirkungen und Erkenntnisgewinne der Doppik

Durch die Einführung der kommunalen Doppik werden die vorhandenen Informationen um die für die Steuerung maßgeblichen Informationen aus den Jahresabschlüssen ergänzt. Die

bisherige „Haushaltsrechnung“ die eher nur der Information über den Verlauf der Einnahmen und Ausgaben diene, wird durch den Jahresabschluss ersetzt. Eine gezielte Analyse der getroffenen Entscheidungen und verwendeten Ressourcen ist möglich und sinnvoll. Die für eine erfolgreiche kommunale Steuerung notwendige Bestimmung des IST-Zustandes wird dadurch erreicht.⁶

Ein wesentlicher Zusammenhang, der aus der Kameralistik nicht deutlich wird, ist der aus Liquidität und Investitionsbedarf. Zunächst ergibt sich aus der kommunalen Doppik ein Investitionsbedarf für die Erhaltung des Kapitalstocks aus der planmäßigen Abschreibung des Sachanlagevermögens. Nur wenn die Abschreibungen vollständig erwirtschaftet werden, kann der Vermögenserhalt sichergestellt werden. Aufgrund der bisherigen, in vielen Kommunen weiterhin geltenden Herangehensweise über den Finanzhaushalt/die Finanzrechnung zu steuern, wird dieser Zusammenhang nicht berücksichtigt. Wichtig ist dabei die Erkenntnis, dass die liquiden Mittel für Investitionen nur aus Überschüssen der Ergebnisrechnung entstehen können.

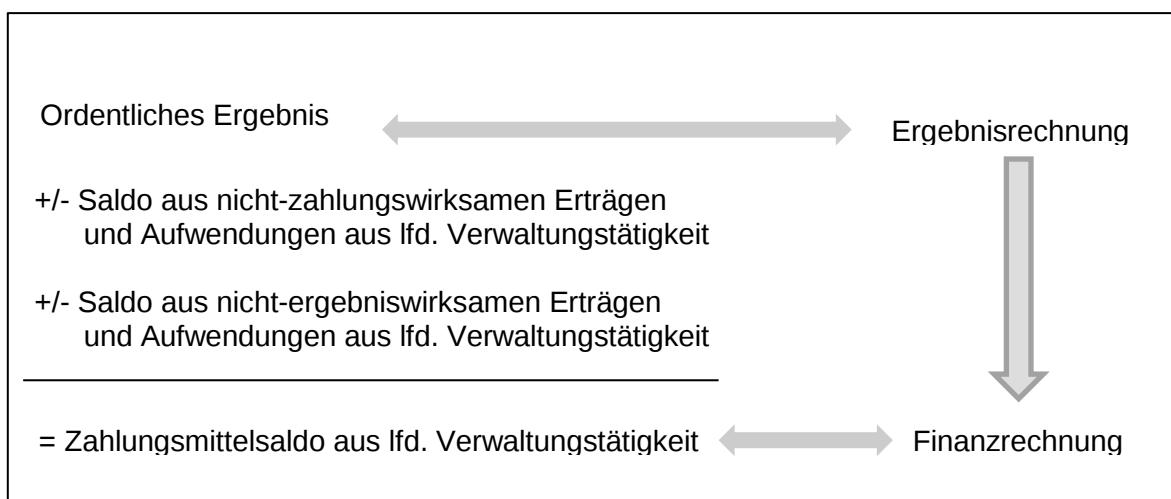


Abbildung 6: Zusammenhang aus Ergebnis- und Finanzrechnung⁷

Im ordentlichen Ergebnis finden sich alle zahlungs- und nicht-zahlungswirksamen Erträge und Aufwendungen der Kommune. Bereinigt man das ordentliche Ergebnis um die nicht-zahlungswirksamen Erträge und Aufwendungen aus laufender Verwaltungstätigkeit (hierbei handelt es sich im Wesentlichen um Abschreibungen und Erträge aus aufgelösten Sonderposten) erhält man den Zahlungsmittelsaldo aus laufender Verwaltungstätigkeit (vgl. Abbildung 6). Dieser bildet nun den jährlichen Überschuss an liquiden Mitteln, der für die Investitionstätigkeit sowie die Tilgung von Krediten verwendet werden kann.

⁶ Die Verbesserung der Transparenz und Haushaltssteuerung im Kommunalen Haushalts- und Rechnungswesen war eines der zentralen Ziele der Umstellung auf ein ressourcenorientiertes System. In der Literatur existiert mittlerweile eine große Anzahl an Veröffentlichungen, die sich mit diesem Thema beschäftigen. An dieser Stelle werden exemplarisch folgende beiden Quellen genannt: Kuban 2015 und Richter 2015.

⁷ Quelle: Eigene Erstellung.

Der Zahlungsmittelsaldo aus laufender Verwaltungstätigkeit drückt damit die eigene Investitionsfähigkeit der Kommune aus. Addiert man die Einzahlungen für Investitionstätigkeit hinzu, erhält man die gesamte Investitionsfähigkeit, d.h. die eigene sowie die fördermittelfinanzierte Investitionsfähigkeit. Stellt man die Auszahlungen aus Investitionsfähigkeit gegenüber, erhält man die Aussage, inwieweit die Investitionen eigen- bzw. fördermittelfinanziert getätigt werden können. Ergibt sich hier ein negativer Wert, wird es notwendig die Liquidität aus den Vorjahren oder eine Kreditfinanzierung heranzuziehen.

Erste Auswertungen zeigen bezogen auf die Finanzrechnung, dass bereits der Zahlungsmittelsaldo aus laufender Verwaltungstätigkeit häufig geringer ist als der Saldo der Abschreibungen und Erträge aus aufgelösten Sonderposten und darüber hinaus nach der Tilgung der Kredite keine liquiden Mittel mehr für die Investitionstätigkeit verbleiben.

4 Stand der Doppik-Umstellung und Erfahrungswerte

4.1 Deutschland im internationalen und europäischen Vergleich

Die OECD zeigt in einer Studie von 2017, dass 73% der OECD-Länder ihr öffentliches Haushalts- und Rechnungswesen-System in den letzten Jahren auf ein periodengerechtes System reformiert haben. 9% gaben an, sich zum Zeitpunkt der Befragung (2016) im Umstellungsprozess auf das periodengerechte System zu befinden. Die restlichen 18%, d.h. sechs der OECD-Länder, darunter auch Deutschland, verwendeten dagegen ein rein zahlungsorientiertes System. Von diesen sechs Ländern gaben nur Deutschland und die Niederlande an, keine Pläne für die Umstellung oder Verwendung eines periodengerechten Systems zu haben.⁸ Die anderen vier Länder machten deutlich, dass eine Umstellung geplant ist und dazu auch die europäischen Standards, European Public Sector Accounting Standards (EPSAS), beitragen.⁹

Die OECD-Länder, die das zahlungsbasierte System verwenden oder sich gerade im Übergang auf die periodengerechte Zuordnung befinden, veröffentlichen nur einmal, jeweils zum Jahresende, ihre Ergebnisse. Zum Teil werden diese durch zusätzliche Informationen aus einem periodengerechten System ergänzt, allerdings i.d.R. nur unvollständig. Deutlich mehr Informationen generieren die Staaten mit einem periodengerechten Berichtssystem. Auch hier werden aber nicht in allen Ländern die internationalen Rechnungslegungsstandards eingehalten.¹⁰ Für die Planung der Budgets verwenden 62% der OECD-Länder noch die zahlungsbasierten Daten, 9% geben an, mit einer Kombination aus zahlungs- und periodenbezogenen Daten zu arbeiten. 10 Länder und damit 29% planen ihre Budgets periodengerecht, wobei auch hier vier Länder nicht mit einem vollständigen System arbeiten.¹¹

Auf europäischer Ebene wird bereits seit 2011 die Einführung einheitlicher Haushalts- und Rechnungslegungsstandards basierend auf einem periodengerechten System vorangetrieben. Im Jahr 2018 wurde dafür von Eurostat ein EPSAS-Rahmenkonzept vorgelegt, das von einer stufenweisen Einführung harmonisierter Standards ausgeht. In einer ersten Phase wird von einer Einführung einer periodengerechten Rechnungslegung und der Schaffung der erhöhten Transparenz ausgegangen. Hier geht es um eine freiwillige Umstellung auf ggfs. nationale doppische Normen. In der zweiten Phase soll dann eine Vergleichbarkeit durch einheitliche Standards, EPSAS, zwischen den Mitgliedsländern der Europäischen Union herbeigeführt werden. Eurostat geht dabei davon aus, dass die Umstellung auf EPSAS bis 2025 vollzogen sein wird. Deutschland und die Niederlande sind

⁸ Vgl. OECD/IFAC 2017, S. 12.

⁹ Vgl. OECD/IFAC 2017, S. 28.

¹⁰ Vgl. OECD/IFAC 2017, S. 13/14.

¹¹ Vgl. OECD/IFAC 2017, S. 19.

dabei die einzigen beiden europäischen Staaten, die noch nicht auf ein periodengerechtes System umgestellt haben. Hinzu kommt für Deutschland der föderale Staatsaufbau, mit der Herausforderung neben dem Bundeshaushalt auch die Länder- und Kommunalhaushalte vollständig umzustellen.¹² Für das Land Hessen wurde bereits eine Studie zur Umstellung auf einheitliche europäische Rechnungslegungsstandards durchgeführt.¹³

4.2 Bewertungen in Literatur und Forschung

Einen sehr guten Überblick über die aktuelle wissenschaftliche Diskussion im Bereich der Kommunalfinanzen und des Haushaltsrechts bietet der Band „Haushalts- und Finanzwirtschaft der Kommunen in der Bundesrepublik Deutschland“ herausgegeben 2019 von T. Schweisfurth und W. Wallmann im Berliner Wissenschaftsverlag. Exemplarisch werden vier Beiträge, die eine hohe Relevanz für die vorliegende Untersuchung haben, herausgegriffen.

Der Beitrag von Mühlenkamp/Sossong¹⁴ hinterfragt die in einigen Bundesländern geltenden Haushaltsausgleichsregelungen sowohl des Ergebnis- als auch des Finanzhaushaltes. Aus der Veröffentlichung wird deutlich, dass ein Ausgleich des Ergebnishaushaltes als ausreichend angesehen wird. Problematisch ist dabei allerdings, dass die derzeit vorliegenden empirischen Daten der kommunalen Haushalte und Jahresabschlüsse aufgrund der nicht vollständig erwirtschafteten Abschreibungen auch mittelfristig zu Schwierigkeiten bei der Liquidität führen. Dieser Fall ist in dem Beitrag nicht berücksichtigt.

Ergänzende Erkenntnisse liefert der nachfolgende Beitrag von Meszaritis/Schatz¹⁵, in dem gezeigt wird, dass trotz Umstellung auf die Doppik in vielen Mitgliedsstaaten der OECD weiterhin kameral, d.h. zahlungsorientiert gesteuert wird. Damit wird der angestrebte Ausgleich des Ergebnishaushaltes bzw. der Ergebnisrechnung zusätzlich erschwert. Die Umstellung muss daher nicht nur in der Buchung der Verwaltungsvorfälle sondern auch langfristig in der Steuerung passieren. Es wird deutlich, dass die zusätzlichen Informationen aus dem komplexeren System der Doppik vor allem auch von den Mandatsträgern angefordert und genutzt werden müssen.

Der Autor Niebur¹⁶ zeigt in seiner Analyse die derzeitige Problematik bei der statistischen Erfassung kommunaler Daten. Berücksichtigt man die Sozialversicherungsträger in der amtlichen Finanzstatistik weisen Einheiten mit mehr als 60% der gesamten bundesstaatlichen Ausgaben doppische Rechnungslegungssysteme auf. Hierbei handelt es sich im Wesentlichen um Städte und Gemeinden sowie die Sozialversicherungsträger.

¹² IDW Institut der Wirtschaftsprüfer 2019., S. 7/8.

¹³ Hessisches Ministerium der Finanzen 2016.

¹⁴ Mühlenkamp und Sossong 2019.

¹⁵ Meszaritis und Schatz 2019.

¹⁶ Niebur 2019.

Nichtsdestotrotz basiert die amtliche Statistik allein auf zahlungsorientierten Vorgängen wie in der Kameralistik. Für doppisch buchende Systeme werden daher die Finanzhaushalte/-rechnungen, d.h. die Ein- und Auszahlungen herangezogen und auf Einnahmen und Ausgaben „umgerechnet“. Nichtzahlungswirksame Vorgänge wie Abschreibungen und Rückstellungen finden dabei keine Berücksichtigung. Der Autor sieht, trotz durchgeführter Umschlüsselungen und Zusatzfragen, keine mögliche tragfähige Lösung in der momentan geltenden Regelung für die Sicherstellung einheitlicher finanzwirtschaftlicher Daten in Deutschland.

Für die vorliegende Untersuchung wird besonders auf den Beitrag von Schellenberg/Glückner¹⁷ verwiesen, die das Ressourcenverbrauchskonzept vor dem Hintergrund der kommunalen Dispositionsmöglichkeiten sowie der Veranschlagung von Investitionen und Haushaltsausgleich diskutieren. Die Autoren zeigen den Unterschied zwischen ergebnis- und zahlungswirksamen Größen vor allem für die Haushaltssteuerung auf. Der Beitrag ist deshalb von besonderem Wert, da deutlich wird, welchen Mehrwert aber auch welche Schwierigkeiten die Arbeit mit dem doppischen System auf kommunaler Ebene mit sich bringt. Es wird herausgearbeitet, dass gerade bei der Veranschlagung der Investitionstätigkeit sowohl die ergebnis-, als auch die zahlungswirksame Seite betrachtet werden muss.

Grundlagenliteratur zur Umstellung auf kommunale Doppik findet sich vor allem in Form von Monografien. Hierbei handelt es sich sowohl um Lehrbücher, die im Wesentlichen auf die Techniken eingehen, als auch um Darstellung der Komplexität des Drei-Komponenten-Modells.¹⁸ Für die erfolgreiche Umstellung werden darüber hinaus allerdings auch Erkenntnisse für die doppische Haushaltsplanung benötigt. Das Werk von Schwarting¹⁹ schließt hier eine Lücke, da es die notwendigen Grundlagen sowohl mit der Haushaltsplanung als auch dem Jahresabschluss verknüpft.

Neben der Grundlagenliteratur zur kommunalen Doppik existieren im Wesentlichen für alle Bundesländer deutlich aktuellere Veröffentlichungen mit den landesspezifischen Regelungen.²⁰ Auch in den rechtswissenschaftlichen Kommentaren zu den jeweiligen Gemeindeordnungen oder Haushaltsverordnungen sind die doppischen Regelungen mittlerweile zu finden.²¹

¹⁷ Vgl. Schellenberg André und Glückner 2019.

¹⁸ Vgl. z.B. Schuster 2007.

¹⁹ Schwarting 2019.

²⁰ Vgl. z.B. Fudalla et al. 2017; Truckenbrodt und Zähle 2018. Zuletzt auch mit größerem Überblick zum Forschungsstand bei Geißler, Jänchen und Lubk 2020 oder Christofzik et al. 2020.

²¹ Vgl. z.B. Jänchen 2020.

In den Bundesländern Nordrhein-Westfalen und Sachsen werden bereits einheitliche Kennzahlensysteme zum Vergleich der jeweiligen Ertrags-, Finanz- und Vermögenslage empfohlen und verwendet.²²

4.3 Verfügbarkeit von Haushaltsplanung und Jahresabschlüssen

Über die flächendeckende Umstellung bei der Haushaltsplanung sowie der Erstellung der Wahlrechte können nur Aussagen über die zehn Flächenländer ohne Wahlrecht getroffen werden, d.h. Bayern, Schleswig-Holstein sowie Thüringen werden nicht in die folgende Betrachtung einbezogen.

In den zehn Flächenländern ohne Wahlrecht ist die Umstellung auf die kommunale Doppik bisher im Wesentlichen bei der Haushaltsplanung umgesetzt.

Die regelmäßige und fristgerechte Erstellung der doppelischen Jahresabschlüsse ist in den einzelnen Bundesländern noch nicht flächendeckend vollzogen. Während in Nordrhein-Westfalen die überörtliche Prüfung bereits durch die im vorhergehenden Kapitel genannten Kennzahlen vollzogen wird, fehlen in anderen Bundesländern noch Eröffnungsbilanzen und darauf aufbauend die zugehörigen Jahresabschlüsse.

In Baden-Württemberg wurde der gesetzliche Termin zur Einführung der kommunalen Doppik auf 01.01.2020 verschoben. Zu diesem Zeitpunkt muss fristgemäß in den Städten und Gemeinden umgestellt sein und eigentlich auch die Eröffnungsbilanz vorliegen. 34% der Städte und Gemeinden stellen die Haushaltswirtschaft in diesem Jahr auf die Doppik um.²³ Die Erstellung der Eröffnungsbilanzen erfolgt damit nach der gesetzlichen Regelung erst Ende des Jahres 2020. Für Baden-Württemberg ist derzeit damit keine flächendeckende Aussage zur kommunalen Doppik möglich.

Im Freistaat Sachsen zeigt sich im Jahr 2019, dass bei 22% der sächsischen Städte und Gemeinden zum 01.01.2018 noch immer keine bestätigte Eröffnungsbilanz vorlag. Zusätzlich konnten nur 10% der Städte und Gemeinden einen fristgerechten Jahresabschluss für das Jahr 2016 vorlegen.²⁴

In Hessen konnte aktuell keine der geprüften Kommunen im Zeitraum von 2018 die Fristen zur Aufstellung, Prüfung und Beschlussfassung der Jahresabschlüsse einhalten. Der Hessische Rechnungshof weist darauf hin, dass eine vorausschauende Planung damit nicht möglich ist.²⁵

²² Vgl. Ministerium des Innern des Landes NRW 2008 und Jänchen 2012.

²³ Vgl. Gemeindeprüfungsanstalt Baden-Württemberg 2019. S. 86/87.

²⁴ Vgl. Sächsischer Rechnungshof 2019. S. 80.

²⁵ Vgl. Der Präsident des Hessischen Rechnungshofs -Überörtliche Prüfung kommunaler Körperschaften- 2019. S. 97.

In Sachsen-Anhalt lagen im Jahr 2014 beim Großteil der Städte und Gemeinden noch keine örtlich geprüften Eröffnungsbilanzen für den Umstellungstermin zum 01.01.2013 vor.²⁶ Über die aktuelle Situation kann keine Aussage getroffen werden.

In den Ländern Niedersachsen²⁷, Rheinland-Pfalz²⁸ und Mecklenburg-Vorpommern²⁹ erfolgt die Kommunalprüfung auf der Basis der amtlichen Statistik, also anhand der Finanzdaten. In Brandenburg obliegt die überörtliche Prüfung der kreisangehörigen Städte und Gemeinden den jeweiligen Landkreisen.³⁰ Inwieweit die doppelischen Jahresabschlüsse in diesen Bundesländern flächendeckend vorlagen, konnte daher nicht ermittelt werden. Für das Saarland lagen keine vergleichbaren Daten vor.

²⁶ Vgl. Landesrechnungshof Sachsen-Anhalt 2014 S. 3/4.

²⁷ Vgl. Die Präsidentin des Nds. Landesrechnungshofs 2019, S. 19.

²⁸ Vgl. Rechnungshof Rheinland-Pfalz 2019, S.13.

²⁹ Vgl. Landesrechnungshof Mecklenburg-Vorpommern 2019, S. 3-5.

³⁰ Vgl. Binus 2005 S. 374.

5 Vergleich der landesgesetzlichen Regelungen

Im folgenden Abschnitt werden die dreizehn Landesregelungen für die Einführung des Neuen Kommunalen Haushalts- und Rechnungswesens verglichen. Die gesetzlichen Grundlagen für die jeweiligen Bundesländer bestehen in den Gemeindeordnungen bzw. Kommunalverfassungen sowie den zugehörigen Haushaltsordnungen.

Bundesland	Doppik/Wahlrecht	Gesetzliche Grundlage
Baden-Württemberg (BW)	Doppik	GemO, GemHV
Bayern (BY)	Wahlrecht	GO, KommHVDoppik
Brandenburg (BB)	Doppik	BbgKVerf, KomHVK
Hessen (HE)	Doppik	HGO, GemHVO
Mecklenburg-Vorpommern (MV)	Doppik	KV, GemHVO-Doppik
Niedersachsen (NI)	Doppik	NKomVG, KomHKVO
Nordrhein-Westfalen (NW)	Doppik	GO, KomHVO
Rheinland-Pfalz (RP)	Doppik	GemO, GemHVO
Saarland (SL)	Doppik	KSVG, KommHVO
Sachsen (SN)	Doppik	SächsGemO, SächsKomHVO
Sachsen-Anhalt (ST)	Doppik	KVG, KomHVO
Schleswig-Holstein (SH)	Wahlrecht	GO, GemHVO-Doppik
Thüringen (TH)	Wahlrecht	ThürKO, ThürGemHV-Doppik

Abbildung 7: Landesgesetzliche Regelungen zur kommunalen Doppik

Die Bundesländer Bayern, Schleswig-Holstein und Thüringen arbeiten mit einem Wahlrecht zur Verwendung der kommunalen Doppik.

Die folgende Darstellung der Gemeinsamkeiten und Unterschiede basiert auf den gesetzlichen Grundlagen aus Abbildung 7.

5.1 Gliederung der drei Komponenten

5.1.1 Ergebnishaushalt/-rechnung

Grundsätzlich erfolgt in allen Bundesländern die Darstellung des Ergebnishaushaltes/der Ergebnisrechnung in Staffelform, d.h. die Erträge und Aufwendungen werden aufgelistet und jeweils addiert. Das jeweilige Ergebnis wird durch die Differenz der Erträge und Aufwendungen gebildet.³¹

Grundsätzlich sind folgende Erträge und Aufwendungen in allen Haushaltsordnungen zu finden:

- Ordentliche Erträge: Steuern, Zuwendungen und Zuweisungen, privat- und öffentlich-rechtliche Leistungsentgelte, Kostenerstattungen und -umlagen, sonstige ordentliche Erträge.
- Ordentliche Aufwendungen: Personal- und Versorgungsaufwendungen, Aufwendungen für Sach- und Dienstleistungen, Abschreibungen sowie sonstige ordentliche Aufwendungen.

In den meisten Bundesländern werden darüber hinaus Erträge und Aufwendungen aus Transferleistungen aufgelistet. Diese entsprechen den Erträgen und Aufwendungen aus der sozialen Sicherung, wie sie in Mecklenburg-Vorpommern, Rheinland-Pfalz und Thüringen genannt werden.

Die nicht-zahlungswirksamen Erträge aus aktivierten Eigenleistungen und Bestandsveränderungen werden unterschiedlich gehandhabt. Beide Größen zusammen werden in Baden-Württemberg, Hessen, Sachsen und Sachsen-Anhalt ausgewiesen. In Bayern, Brandenburg, Niedersachsen, Nordrhein-Westfalen, Schleswig-Holstein, Thüringen und im Saarland werden diese getrennt geplant und verbucht. In Mecklenburg-Vorpommern existiert nur eine Position für die aktivierten Eigenleistungen. Einzig in Rheinland-Pfalz gibt es für beide Größen keine Position in der Gliederung.

Auch beim Ausweis des Finanzergebnisses weisen die Bundesländer Unterschiede auf. In Baden-Württemberg, Mecklenburg-Vorpommern, Niedersachsen, Sachsen und Sachsen-Anhalt werden die Erträge und Aufwendungen aus Finanzierungstätigkeit, d.h. die Zinsen, jeweils der Verwaltungstätigkeit zugeordnet. In den anderen Bundesländern erfolgt jeweils eine weitere Untergliederung durch den Ausweis eines eigenen Finanzergebnisses.

Neben dem ordentlichen Ergebnis stellen fast alle Bundesländer noch außerordentliche Erträge und Aufwendungen im Sonderergebnis bzw. außerordentlichen Ergebnis dar. Hier

³¹ Die Darstellung der Gemeinsamkeiten und Unterschiede zu dem Ergebnishaushalt/ der Ergebnisrechnung erfolgt im Anhang 1. Die Aufzählung entspricht dabei der Kategorisierung und nicht immer der jeweiligen Nummerierung im Gesetzestext.

werden einmalige, nicht wiederkehrende Erträge und Aufwendungen zusammengefasst. Ausnahmen bilden Mecklenburg-Vorpommern, Schleswig-Holstein und das Saarland. Hier wird jeweils kein außerordentliches Ergebnis bzw. Sonderergebnis genannt.

Weitere Besonderheiten bezüglich des Ergebnisses existieren in Hessen mit dem Ausweis von Steueraufwendungen und gesetzlichen Umlagen auf der Aufwandsseite sowie in Rheinland-Pfalz mit der Saldierung aus internen Leistungsbeziehungen in der Ergebnisrechnung.

5.1.2 Finanzhaushalt/-rechnung

Die Planung und Buchung im Finanzhaushalt bzw. der Finanzrechnung erfolgt ebenso in Staffelform. Der Liquiditätssaldo am Ende eines Haushaltsjahres wird ermittelt aus der Differenz der Ein- und Auszahlungen.³²

Die einzige Ausnahme bei dieser Art der Gliederung besteht in Rheinland-Pfalz. Hier sind der Finanzhaushalt und die Finanzrechnung unterschiedlich aufgebaut. Um den Finanzhaushalt zu erhalten, wird der Ergebnishaushalt ergänzt um die Ein- und Auszahlungen aus Investitions- und Finanzierungstätigkeit. Die Finanzrechnung in Rheinland-Pfalz umfasst wiederum eine Gliederungszuordnung der Ein- und Auszahlungen nach Staffelform, wie in den anderen Bundesländern. Das Finanzergebnis aus Ein- und Auszahlungen aus Zinsen wird getrennt dargestellt. Darüber hinaus wird ein Saldo aus außerordentlichen Ein- und Auszahlungen sowie aus internen Leistungsbeziehungen ausgewiesen. In der Finanzierungstätigkeit finden sich sowohl die Ein- und Auszahlungen für Investitionskredite als auch für Liquiditätskredite sowie eine Veränderung der liquiden Mittel.

In allen anderen Bundesländern mit doppischer Regelung stehen sowohl im Finanzhaushalt als auch in der Finanzrechnung an erster Stelle der Gliederung die Ein- und Auszahlungen aus laufender Verwaltungstätigkeit, die sich in allen Bundesländern wie folgt zusammensetzen aus:

- Steuern, Zuwendungen und Zuweisungen, privat- und öffentlich-rechtliche Leistungsentgelte, Kostenerstattungen und -umlagen, Transfereinzahlungen, Zinsen sowie sonstige haushaltswirksame Einzahlungen als Einzahlungen und Personal- und Versorgungsauszahlungen, Auszahlungen für Sach- und Dienstleistungen, Zinsen, Transferauszahlungen sowie sonstige haushaltswirksame Auszahlungen als Auszahlungen.

³² Die Darstellung der Gemeinsamkeiten und Unterschiede in dem Finanzhaushalt/der Finanzrechnung findet sich im Anhang 2. Die Aufzählung entspricht dabei der Kategorisierung und nicht immer der jeweiligen Nummerierung im Gesetzestext.

Hessen nennt, wie im Ergebnishaushalt/-rechnung, neben den genannten Ein- und Auszahlungen noch Auszahlungen für Zuweisungen und Zuschüsse für laufende Zwecke sowie für Steuern und gesetzliche Umlageverpflichtungen.

In Mecklenburg-Vorpommern, Thüringen und Rheinland-Pfalz werden die Transfereinzahlungen und -auszahlungen als Ein- und Auszahlungen für soziale Sicherung bezeichnet. Im Saarland finden sich nur Auszahlungen aus sozialer Sicherung.

Der Zahlungsmittelsaldo aus laufender Verwaltungstätigkeit umfasst die zahlungswirksamen Größen aus dem Ergebnishaushalt bzw. der Ergebnisrechnung und berechnet sich aus der Differenz zwischen Ein- und Auszahlungen aus laufender Verwaltungstätigkeit. Für alle Bundesländer bis auf Thüringen und Rheinland-Pfalz gilt auch, dass die Ein- und Auszahlungen aus Zinsen, d.h. die ergebniswirksamen Ein- und Auszahlungen aus der Finanzierungstätigkeit nicht mehr extra als Finanzergebnis ausgewiesen, sondern in den Zahlungsmittelsaldo aus laufender Verwaltungstätigkeit integriert werden. Thüringen nimmt darüber hinaus noch eine weitere Unterteilung in ordentliche und außerordentliche Ein- und Auszahlungen vor und zeigt im Finanzhaushalt bzw. der Finanzrechnung auch die Erhöhung oder Verminderung des Bestands an fertigen und unfertigen Erzeugnissen und Leistungen sowie andere aktivierte Eigenleistungen auf. In Rheinland-Pfalz ermitteln die Kommunen jeweils einen Saldo aus ordentlichen Ein- und Auszahlungen, aus außerordentlichen Ein- und Auszahlungen sowie aus Ein- und Auszahlungen aus internen Leistungsbeziehungen.

In Hessen existiert neben der Gliederung in Staffelform die gesetzliche Möglichkeit der indirekten Methode. Die Vorgehensweise entspricht dabei im Wesentlichen dem Aufbau des Finanzhaushaltes in Rheinland-Pfalz. Nach der Ermittlung des Ergebnisses wird über die Verrechnung der nicht-zahlungswirksamen und nicht-ergebniswirksamen Größen der Zahlungsmittelsaldo aus laufender Verwaltungstätigkeit ermittelt. Dazu werden die Salden aus Investitionstätigkeit und Finanzierungstätigkeit addiert, um zum Liquiditätsbedarf im Haushaltsjahr zu kommen.

Der zweite Zahlungsmittelsaldo im Finanzhaushalt/in der Finanzrechnung setzt sich aus der Investitionstätigkeit zusammen. Diese Ein- und Auszahlungen sind nicht ergebnis- sondern ausschließlich vermögenswirksam. Unter die Einzahlungen aus Investitionstätigkeit fallen neben den Verkaufserlösen von Sach- oder Finanzvermögen auch die Einzahlungen aus Investitionsförderungsmaßnahmen, d.h. die Fördermittel vom Bund und Land oder der EU. Die Auszahlungen setzen sich sowohl aus den Auszahlungen für Vermögensgegenstände als auch für Baumaßnahmen oder langfristig laufende Wertpapiere/Beteiligungen zusammen. Diese grundsätzliche Regelung gilt für alle Bundesländer bis auf Sachsen-Anhalt. Dort werden Investitionen nur unterschieden in Einzahlungen aus Zuwendungen und

Veränderung des Anlagevermögens sowie Auszahlungen für eigene Investitionen und Zuwendungen für Investitionsförderungsmaßnahmen.

Grundsätzlich umfassen die Ein- und Auszahlungen im Zahlungsmittelsaldo aus Investitionstätigkeit:

- Einzahlungen aus Investitionszuwendungen oder -beiträgen, der Veräußerung von Sach- oder Finanzvermögen oder aus sonstiger Investitionstätigkeit;
- Auszahlungen für den Erwerb von Grundstücken und Gebäuden, beweglichem Sachvermögen, Finanzvermögen und immaterielle Vermögensgegenstände, für Baumaßnahmen oder für Investitionsförderungsmaßnahmen.

Mecklenburg-Vorpommern und Thüringen verwenden zusätzlich noch Ein- und Auszahlungen aus sonstigen Ausleihungen und Kreditgewährungen. Die Regelung in Schleswig-Holstein umfasst eine ähnlich lautende Formulierung in Ein- und Auszahlungen aus Rückflüssen und Gewährung von Ausleihungen für Investitionen und Investitionsförderungsmaßnahmen Dritter.

In allen Bundesländern wird ein „Finanzierungsmittelüberschuss oder -defizit“ ermittelt, indem die Salden aus laufender Verwaltungstätigkeit und Investitionstätigkeit gebildet werden. Entsteht hier ein Überschuss, kann dieser für die Tilgung von Krediten oder als Ersparnis für die Folgejahre genutzt werden. Liegt ein Defizit vor, muss dieses durch die Liquidität der Vorjahre oder eine Kreditfinanzierung gedeckt werden.

An dritter Stelle steht der Zahlungsmittelsaldo aus Finanzierungstätigkeit. Hier werden Ein- und Auszahlungen aus Kreditaufnahme sowie Kredittilgung gegenübergestellt. Die Bundesländer unterscheiden sich in diesem Saldo vor allem nach der Berücksichtigung unterschiedlicher Ein- und Auszahlungen. Alle Bundesländer veranschlagen/verbuchen in diesem Zahlungsmittelsaldo sowohl die Ein- als auch die Auszahlungen aus der Kreditfinanzierung für Investitionen. Darüber hinaus berücksichtigen die Bundesländer Nordrhein-Westfalen, Rheinland-Pfalz, Saarland und Thüringen auch Ein- und Auszahlungen für kurzfristige Liquiditätskredite in diesem Saldo. Thüringen lässt auch Ein- und Auszahlungen für Kredite zu, die Sanierungs- und Unterhaltungsmaßnahmen dienen und damit nicht zwingend zu einer Investition im Sinn einer Vermögensmehrung führen. In Niedersachsen können im Zahlungsmittelsaldo aus Finanzierungstätigkeit auch Ein- und Auszahlungen für innere Darlehen mit kommunalen Unternehmen oder Beteiligungen berücksichtigt werden.

Der Saldo aus allen drei Zahlungsmittelsalden zeigt den Liquiditätsbedarf/-überschuss für das jeweilige Haushaltsjahr an.

Die Ermittlung des Endbestandes an Zahlungsmitteln, in dem der berechnete Liquiditätsbedarf/-überschuss mit dem vorhandenen Anfangsbestand an Zahlungsmitteln sowie haushaltsunwirksamer Zahlungsvorgänge verrechnet wird, ist in den Bundesländern unterschiedlich. So weisen beispielsweise Niedersachsen, Nordrhein-Westfalen, Saarland oder Sachsen-Anhalt vordergründig keine haushaltsunwirksamen Vorgänge auf. Auch die kurzfristigen Liquiditätskredite werden hier unterschiedlich gehandhabt, so dass als vergleichbare Größe tatsächlich der Liquiditätsbedarf/-überschuss herangezogen werden sollte.

5.1.3 Vermögensrechnung/Bilanz

In allen Bundesländern ist die Vermögensrechnung/Bilanz in Kontenform nach Aktiv- und Passivseite gegliedert. Die Aktivseite enthält die Vermögenswerte der Vermögensrechnung und damit die Mittelverwendung. Die Passivseite zeigt die Mittelherkunft in Form von Eigenkapital, Passiven Sonderposten und Fremdkapital.³³

- Aktiva:

Die Aktivseite ist nach der Liquidierbarkeit der Vermögenswerte strukturiert. Der Regelfall ist dabei die Unterteilung in Anlage- und Umlaufvermögen. Das Anlagevermögen wiederum wird in die Positionen Immaterielle Vermögensgegenstände, Sachanlagevermögen sowie Finanzanlagevermögen untergliedert. Diese Regelung für das Anlagevermögen gilt für alle Flächenländer. Einen Ausweis des Umlaufvermögens enthalten dagegen nicht alle Landesregelungen, so weisen sowohl Baden-Württemberg als auch Niedersachsen kein eigenes Umlaufvermögen aus. Für Baden-Württemberg liegt eine Trennung in Vermögen, Abgrenzungsposten und Nettoposition vor. Die Abgrenzungsposten enthalten hier auch die Aktiven Sonderposten. In Niedersachsen erfolgt eine Gliederung nach Immateriellem Vermögen, Sachvermögen, Finanzvermögen, Liquide Mitteln sowie Aktiven Abgrenzungsposten.

Die Bildung von Abgrenzungsposten findet sich in allen gesetzlichen Landesregelungen, die Position für ein ggfs. negatives Eigenkapital, d.h. „nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag“ ist in den Ländern Schleswig-Holstein und Niedersachsen nicht vorgesehen.

Die Länder Thüringen, Mecklenburg-Vorpommern und Rheinland-Pfalz weisen auf der Aktivseite darüber hinaus noch latente Steuern aus. Hessen führt für sparkassenrechtliche

³³ Die Darstellung der Gemeinsamkeiten und Unterschiede zur Bilanz/Vermögensrechnung findet sich im Anhang 3. Die Aufzählung entspricht dabei der Kategorisierung und nicht immer der jeweiligen Nummerierung im Gesetzestext.

Sonderbeziehungen innerhalb des Anlagevermögens noch einen zusätzlichen Gliederungspunkt auf.

- Passiva:

Die Gliederung der Passivseite ist für alle Bundesländer nahezu identisch. Der Regelfall besteht in einer Auflistung von Eigenkapital (Kapitalposition), Sonderposten, Rückstellungen, Verbindlichkeiten sowie Passiven Rechnungsabgrenzungsposten. Auch hier weicht Niedersachsen mit einer eigenen Regelung ab, die die Passivseite wie folgt strukturiert: Nettoposition (mit Sonderposten), Schulden, Rückstellungen (mit Pensionsrückstellungen) und Passive Rechnungsabgrenzungsposten.

Zusätzlich weisen die Länder Thüringen und Mecklenburg-Vorpommern die Position der latenten Steuern auf der Passivseite aus.

Der Hauptunterschied für die Vergleichbarkeit der Passivseite besteht in der unterschiedlichen Regelung zur Dokumentation der Pensionsrückstellungen. In den Bundesländern Bayern³⁴, Brandenburg, Hessen, Mecklenburg-Vorpommern, Niedersachsen, Nordrhein-Westfalen, Rheinland-Pfalz, Sachsen-Anhalt, Schleswig-Holstein und Thüringen werden die Pensionsrückstellungen bilanziert. In Baden-Württemberg, Sachsen und im Saarland dagegen werden keine derartigen Rückstellungen gebildet. Damit ist die gesamte Vermögensrechnung/Bilanz zwischen den Ländern nicht vergleichbar und auch Kennzahlen können nicht zum Vergleich herangezogen werden.

5.2 Haushaltsausgleich

Die gesetzlichen Anforderungen zur Erreichung des kommunalen doppelten Haushaltsausgleichs unterscheiden sich nach den Bundesländern relativ stark. Es muss allerdings berücksichtigt werden, dass es sich bei allen Regelungen nur um einen planerischen Ausgleich handelt. Die eigentliche Verwendung des Ergebnisses und der liquiden Mittel wird aus dem Jahresabschluss ersichtlich.

- Baden-Württemberg:

In Baden-Württemberg erfolgt der Haushaltsausgleich zunächst über das ordentliche Ergebnis. Hier muss die Summe der ordentlichen Erträge die ordentlichen Aufwendungen zuzüglich der Fehlbeträge aus den Vorjahren decken. Ist dies nicht möglich, dürfen die Rücklagen aus den Überschüssen des ordentlichen Ergebnisses aus den Vorjahren zur Deckung verwendet werden. Darüber hinaus kann ein globaler Minderaufwand von bis zu einem Prozent der Summe der ordentlichen Aufwendungen geltend gemacht werden, wenn

³⁴ Die Vermögensrechnung wird in der bayerischen landesgesetzlichen Regelung nur grob gegliedert. Der Verweis, dass hier Pensionsrückstellungen gebildet werden, ist der der Regelung über die Rückstellungen zu entnehmen.

damit der Haushaltsausgleich erreicht wird. Kann ein ausgeglichener Haushalt über diese Regelung nicht erreicht werden, dürfen Überschüsse und Rücklagen aus Überschüssen des Sonderergebnisses für die Deckung des verbleibenden Fehlbetrages verwendet werden. Wird über diese Regelung weiterhin kein Haushaltsausgleich erreicht, wird der verbleibende Fehlbetrag in die Folgejahre übertragen. Nach maximal drei Jahren kann eine Verrechnung mit dem Basiskapital im Eigenkapital erfolgen, wenn der Fehlbetrag vorher nicht durch Erträge oder Rücklagen gedeckt wird.

- Bayern:

Für den Haushaltsausgleich in Bayern ist es notwendig, dass der Gesamtbetrag der Erträge den Gesamtbetrag der Aufwendungen unter Berücksichtigung von Fehlbeträgen und Rücklagen aus Vorjahren deckt. Ein verbleibender Fehlbetrag wird bis zu drei Jahre vorgetragen und danach auf das Eigenkapital verrechnet. Reicht hier das Eigenkapital nicht aus, wird auf der Aktivseite der Bilanz der Posten „Nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag“ aufgeführt.

Beim Finanzhaushalt ist auf eine dauerhafte Zahlungsfähigkeit und eine ausreichende Liquidität zur Finanzierung zukünftiger Investitionen und Investitionsförderungsmaßnahmen zu achten.

- Brandenburg:

Die gesetzliche Regelung zum Haushaltsausgleich in Brandenburg erfordert, dass die ordentlichen Erträge die ordentlichen Aufwendungen unter Berücksichtigung von Fehlbeträgen aus den Vorjahren decken. Kann dies nicht erreicht werden, dürfen Rücklagen aus Überschüssen des ordentlichen Ergebnisses aus den Vorjahren für die Deckung des Haushaltsausgleichs verwendet werden. Kann darüber und über die Ausnutzung aller Sparmöglichkeiten kein ausgeglichener Haushalt erreicht werden, können die Rücklagen aus den Überschüssen des außerordentlichen Ergebnisses für den Ausgleich verwendet werden. Als Konsequenz bei Nicht-Erreichen der Vorgaben wird in Brandenburg die Erstellung eines Haushaltssicherungskonzeptes von den Kommunen gefordert. Für diesen Fall kann ein verbleibender Fehlbetrag auf die Folgejahre vorgetragen werden.

- Hessen:

Auch in Hessen muss für den Haushaltsausgleich eine Deckung der ordentlichen Aufwendungen zuzüglich der Zins- und sonstigen Finanzaufwendungen durch die ordentlichen Erträge zuzüglich Zins- und sonstigen Finanzerträge erreicht werden. Wird der Ausgleich nicht erreicht, wird ein Fehlbedarf ausgewiesen, der wiederum durch die Rücklagen aus Überschüssen des ordentlichen Ergebnisses aus Vorjahren gedeckt werden

muss. Verbleibt hier ein Fehlbetrag, dürfen die Überschüsse aus dem außerordentlichen Ergebnis bzw. die Rücklagen aus Überschüssen des außerordentlichen Ergebnisses der Vorjahre zum Ausgleich verwendet werden. Dies ist allerdings nur dann erlaubt, wenn diese Mittel nicht zur Finanzierung von unabweisbaren Investitionen oder zur außerordentlichen Tilgung von Krediten benötigt werden. Genügen die Mittel nicht, muss ein Haushaltssicherungskonzept erstellt werden.

- Mecklenburg-Vorpommern:

Der Haushaltsausgleich in Mecklenburg-Vorpommern weicht von den Regelungen der anderen Bundesländer ab. Es gilt hier den Ergebnishaushalt auszugleichen. Die Besonderheit besteht darin, dass es keine Trennung in ordentliches und außerordentliches Ergebnis gibt. Ein ausgeglichener Haushalt liegt dann vor, wenn unter Berücksichtigung der Fehlbeträge und Überschüsse aus den Vorjahren die Erträge mindestens die Aufwendungen decken.

Zusätzlich darf der Finanzhaushalt keinen negativen Saldo aus Ein- und Auszahlungen ausweisen.

Eine weitere Besonderheit in Mecklenburg-Vorpommern besteht darin, dass im Ergebnishaushalt sowohl Einstellungen und Entnahmen bezogen auf die Kapitalrücklage als auch bezogen auf die Belastungen im kommunalen Finanzausgleich berücksichtigt werden.

- Niedersachsen:

Die Regelung für Niedersachsen findet sich im Niedersächsischen Kommunalverfassungsgesetz. Der Haushalt gilt dann als ausgeglichen, wenn die ordentlichen Erträge mindestens die ordentlichen Aufwendungen und die außerordentlichen Erträge mindestens die außerordentlichen Aufwendungen decken. Zusätzlich gilt es, die Liquidität der Kommune sowie die Finanzierung der Investitionen und Investitionsförderungsmaßnahmen sicherzustellen.

- Nordrhein-Westfalen:

Auch für Nordrhein-Westfalen ist der Haushaltsausgleich in der Gemeindeordnung geregelt. Hier müssen die gesamten Erträge die gesamten Aufwendungen decken. Die Trennung in ordentliches und außerordentliches Ergebnis gilt nicht. Der Haushaltsausgleich ist auch dann erfüllt, wenn ein geplanter Fehlbetrag durch eine Ausgleichsrücklage im Eigenkapital (gebildet in den Vorjahren) gedeckt werden kann. Alternativ kann auch ein globaler Minderaufwand bis zu einem Prozent der Summe der ordentlichen Aufwendungen für den Ausgleich des Gesamtergebnishaushaltes sorgen.

In Nordrhein-Westfalen muss für den Haushaltsausgleich auch der Finanzhaushalt herangezogen werden. Hier sind die Liquidität der Gemeinde sowie die Finanzierung der Investitionen sicherzustellen.

- Rheinland-Pfalz:

Nach der Regelung in Rheinland-Pfalz ist der Haushalt in jedem Haushaltsjahr in Planung und Rechnung auszugleichen. Eine detaillierte Regelung zu den Voraussetzungen eines ausgeglichenen Haushaltes in der Planung ist der gesetzlichen Formulierung nicht zu entnehmen. Es gilt den Ergebnishaushalt mindestens auszugleichen.

Die Zahlungsfähigkeit einer Gemeinde muss durch eine angemessene Liquiditätsplanung sichergestellt werden. Investitionen dürfen erst getätigt werden, wenn die Finanzierung geregelt ist. Hierbei wird spezifiziert, dass im Finanzhaushalt der Saldo der ordentlichen und außerordentlichen Ein- und Auszahlungen genügen muss, um die nicht durch andere Mittel gedeckten Auszahlungen zur planmäßigen Tilgung von Investitionskrediten zu decken.

- Saarland:

Im Saarland wird der Haushaltsausgleich erreicht, wenn der Gesamtbetrag der Erträge den Gesamtbetrag der Aufwendungen mindestens deckt. Liegt ein Fehlbetrag vor, darf dieser über die Ausgleichsrücklage aus dem Eigenkapital ausgeglichen werden. Die Ausgleichsrücklage ist dabei zusätzlich zur allgemeinen Rücklage zu bilden.

Zusätzlich müssen die Liquidität der Gemeinde sowie die Finanzierung der Investitionen sichergestellt sein.

- Sachsen:

Betreffend den Haushaltsausgleich weist Sachsen eine deutliche Abweichung in der gesetzlichen Regelung auf. Zunächst gilt eine Regelung wie in den anderen Bundesländern, insofern als dass der Gesamtbetrag der Erträge den Gesamtbetrag der Aufwendungen unter Berücksichtigung der Rücklagen des ordentlichen Ergebnisses und Sonderergebnisses mindestens decken muss. Der kommunale Haushalt gilt darüber hinaus auch dann als ausgeglichen, wenn der geplante Fehlbetrag die Höhe der Abschreibungen auf das bis zum Stichtag des 31.12.2017 vorhandenen Vermögens nicht überschreitet. Dann kann dieser Fehlbetrag mit dem Basiskapital verrechnet werden bis dieses einen Wert von einem Drittel des Wertes zum 31.12.2017 nicht unterschreitet. Kann der Haushaltsausgleich über diese Regelung nicht erreicht werden, muss die Kommune ein Haushaltsstrukturkonzept erstellen, das einen Haushaltsausgleich im vierten Folgejahr des Haushaltsjahres nachweist.

Auch beim Ausgleich des Finanzhaushaltes finden sich Abweichungen zu den Regelungen anderer Bundesländer. Für einen ausgeglichenen Finanzhaushalt muss der Zahlungsmittelsaldo aus laufender Verwaltungstätigkeit genügen, um die Auszahlungen für die Tilgung von Investitionskrediten sowie kreditähnlichen Rechtsgeschäften zu finanzieren. Reicht der Zahlungsmittelsaldo nicht aus, dürfen verfügbare Mittel in Form von Überschüssen aus dem Zahlungsmittelsaldo aus Investitionstätigkeit, aus dem Saldo aus Ein- und Auszahlungen für die Gewährung von Darlehen oder aus vorhandenen liquiden Mitteln genutzt werden.

- Sachsen-Anhalt:

Der Haushaltsausgleich in Sachsen-Anhalt verlangt die Deckung der ordentlichen Aufwendungen durch die ordentlichen Erträge. Kann dies nicht erreicht werden, dürfen die Rücklagen aus Überschüssen des ordentlichen Ergebnisses der Vorjahre zum Ausgleich verwendet werden. Kann dadurch die Deckung der Aufwendungen noch nicht erreicht werden, können Überschüsse sowie Rücklagen aus Überschüssen des außerordentlichen Ergebnisses zum Ausgleich des verbleibenden Fehlbetrages herangezogen werden.

- Schleswig-Holstein:

Für Schleswig-Holstein gilt, dass der Haushalt ausgeglichen ist, wenn der Gesamtbetrag der Erträge mindestens den Gesamtbetrag der Aufwendungen deckt. Verbleiben Jahresfehlbeträge, können diese durch einen Ausgleich aus der Ergebnisrücklage ausgeglichen werden. Falls ein Ausgleich auch über diese Rücklage nicht möglich ist, wird der Fehlbetrag auf die Folgejahre vorgetragen und nach fünf Jahren mit der Allgemeinen Rücklage verrechnet.

- Thüringen:

In Thüringen erreichen die Kommunen dann einen ausgeglichenen Haushalt, wenn die Summe der Erträge die Summe der Aufwendungen unter Berücksichtigung der Fehlbeträge und Überschüsse aus den Vorjahren mindestens deckt. Es gilt mindestens zum Ende des Finanzplanungszeitraums der Mittelfristigen Finanzplanung einen Haushaltsausgleich im Ergebnisplan zu erreichen.

Zusätzlich muss der Saldo aus ordentlichen und außerordentlichen Ein- und Auszahlungen unter Berücksichtigung der Beträge aus den Vorjahren ausreichen, um die Tilgungsauszahlungen für Investitionskredite sowie Kredite für energetische Sanierungs- und Unterhaltungsmaßnahmen zu finanzieren. Auch hier muss der Ausgleich im Finanzplan mindestens im Finanzplanungszeitraum erreicht werden.

5.3 Bewertungsgrundsätze und Abschreibungen

Grundsätzlich erfolgt die Bewertung von Vermögensgegenständen in allen Bundesländern nach Anschaffungs- und Herstellungskosten. Die Wertgrenzen ab wann ein Vermögensgegenstand aktiviert wird, unterscheiden sich dabei wiederum nach Ländern. In Brandenburg beträgt die Wertgrenze 150 EUR, in Hessen 410 EUR, in Bayern, Nordrhein-Westfalen und Sachsen 800 EUR. Ab einem Wert von 1.000 EUR werden in Baden-Württemberg, Thüringen, Schleswig-Holstein, Niedersachsen, Sachsen-Anhalt und im Saarland die Vermögensgegenstände bilanziert.

Die Abschreibungsmethode ist in allen Ländern linear, d.h. die Abschreibung erfolgt in gleichbleibenden Jahresraten. Die Abschreibung beginnt dabei im Monat der Anschaffung/Fertigstellung. Für die Festlegung der richtigen Abschreibungsdauer muss die jeweilige landesgesetzliche Regelung herangezogen werden. Die Besonderheit besteht darin, dass sich die jeweiligen Abschreibungsdauern deutlich unterscheiden. Beispiele finden sich in Abbildung 8.

	Baden-Württemberg	Nordrhein-Westfalen	Hessen	Sachsen
Schulgebäude	50-80	40-80	60	50-80
Krankentransportfahrzeuge	6	6-8	5	6-10
Feuerlöschfahrzeuge	10-25	15-20	8	15
Sportplätze	15-20	20-25	20	20-25
Straßen (je nach Straßenart)	25-50 30-50 40-60 30-50 15-30	25-50	10 bzw. 40	20-40

Abbildung 8: Abschreibungsdauer in Jahren³⁵

5.4 Aktive und Passive Sonderposten

Eine Besonderheit im kommunalen Finanzsystem besteht darin, dass sich Kommunen sowohl selbst über Fördermittel finanzieren als auch Fördermittel an private Dritte, z.B. Vereine ausreichen können.

³⁵ Vgl. die Abschreibungstabellen der jeweiligen landesgesetzlichen Regelungen.

Die Vereinnahmung von Fördermitteln wird einheitlich in allen Bundesländern auf der Passivseite der Vermögensrechnung als Passiver Sonderposten verbucht. Die Kommunen erhalten die Zahlung des Fördermittelgebers und damit ergibt sich zunächst eine Bilanzverlängerung insofern als das Geldvermögen bzw. Sachanlagevermögen (nach der Durchführung der Investition) auf der Aktivseite steigt und zugehörig auf der Passivseite ein Sonderposten eingerichtet wird, der zwischen Eigenkapital und Fremdkapital steht. Die Fördermittel werden nicht von der Kommune erwirtschaftet (kein Eigenkapital) und müssen nicht zurückgezahlt werden (kein Fremdkapital). De facto handelt es sich bei den Passiven Sonderposten um Rechnungsabgrenzungsposten, da die Einzahlung eines Haushaltsjahres ertragswirksam auf die Laufzeit des geförderten Investitionsgegenstandes verteilt wird. Die Netto-Abschreibungslast der Kommune sinkt dadurch, was zu geringeren Aufwendungen führt. Am Ende der Nutzungsdauer des Vermögensgegenstandes steht der Kommune, wenn sie die eigenen Abschreibungen erwirtschaftet, allerdings nur der Vermögenswert des Eigenanteils zur Verfügung. Der Restwert muss dann ggfs. wieder durch neue Fördermittel erbracht werden.

Die gesetzliche Regelung für die Bildung Passiver Sonderposten auf der Passivseite der Bilanz/Vermögensrechnung ist in allen landesgesetzlichen Regelungen gleich.

Stellt die Kommune Fördermittel an private Dritte zur Verfügung, entsteht eine Auszahlung zunächst ohne Aufwand im selben Haushaltsjahr. Um den zugehörigen Aufwand auf die Nutzungsdauer des von einem Dritten angeschafften Vermögensgegenstandes zu verteilen, wird ein Aktiver Sonderposten gebildet, der über die Nutzungsdauer aufwandswirksam analog des Abschreibungsanteils aufgelöst wird. Die Bildung eines Aktiven Sonderpostens führt damit zu denselben Auswirkungen als würde die Kommune den Vermögensgegenstand selbst anschaffen. Bei der Aktivierung der Investitionsförderungsmaßnahmen an Dritte unterscheiden sich die landesgesetzlichen Regelungen.

In Sachsen werden die geleisteten Investitionszuschüsse als eigener Vermögensgegenstand auf der Aktivseite in der Vermögensrechnung/Bilanz ausgewiesen. Eine weitere Regelung findet sich in den Ländern Baden-Württemberg, Brandenburg, Nordrhein-Westfalen und Schleswig-Holstein. Hier werden diese Zuschüsse unter den Aktiven Rechnungsabgrenzungsposten gegliedert. Als Immateriellen Vermögensgegenstand bilanzieren dagegen die Länder Bayern, Hessen, Mecklenburg-Vorpommern, Niedersachsen, Rheinland-Pfalz, Saarland, Sachsen-Anhalt und Thüringen die geleisteten Investitionszuschüsse.

6 Zwischenfazit

Anders als im kameralen System mit einer ausschließlich zahlungswirksamen Betrachtung bezieht die doppische Regelung auch die vermögens- und ergebniswirksamen Größen mit ein.

In der kommunalen Doppik werden die Verwaltungsvorfälle sowohl unter Periodengerechtigkeit als auch unter Kassenwirksamkeit zugeordnet. Jede Investition führt zu einer Abschreibung und damit zu einer Aufwendung in der Ergebnisrechnung. Die Investition ist damit zahlungs- und die Abschreibung ergebniswirksam. Die Höhe der Abschreibung zeigt die notwendige Reinvestition zur Erhaltung des gesamten Kapitalstocks der Kommune.

Die Gliederungen der drei Komponenten Bilanz/Vermögensrechnung, Finanzhaushalt/-rechnung sowie Ergebnishaushalt/-rechnung stimmen im grundlegenden Aufbau überein, sind allerdings an vielen Stellen deutlich unterschiedlich nach der jeweiligen landesgesetzlichen Regelung. Die Vergleichbarkeit der Daten leidet deutlich darunter.

Die Vermögensbewertung erfolgt nach Anschaffungs- und Herstellungskosten. Die Abschreibung ist linear, allerdings unterscheiden sich sowohl die Beträge für die Wertansätze als auch die Abschreibungsdauern nach Bundesländern. Für die Finanzierung über Fördermittel werden Passive Sonderposten gebildet, die ertragswirksam über die Nutzungsdauer der Investition aufgelöst werden. Diese Regelung ist in allen Bundesländern ähnlich. Für die Regelungen zu der Bildung Aktiver Sonderposten, wenn die Kommune selbst Fördermittel ausgibt, existieren Unterschiede in den Bundesländern. Die Rückstellungen in den Bilanzen/Vermögensrechnungen unterscheiden sich danach, ob die Pensionsrückstellungen berücksichtigt werden oder nicht. Die Haushaltsausgleichsregelungen zielen im Wesentlichen auf einen ausgeglichenen Ergebnishaushalt ab. Die Einzelheiten der Regelungen sind allerdings nicht einheitlich. Auch die Berücksichtigung der Finanzhaushalte und die jeweiligen Regelungen dazu sind nicht in allen Bundesländern gleich.

Durch die Umstellung auf die kommunale Doppik muss sich zukünftig auch die Erhebung, Verwendung und Auswertung der kommunalen Daten verändern. Die ganzheitliche Betrachtung über das Drei-Komponenten-Modell liefert Informationen für die Beurteilung der Kommunalfinanzen, die in der Kameralistik nicht gegeben waren. Allerdings stehen einer flächendeckenden Betrachtung derzeit noch die unterschiedlichen gesetzlichen und statistischen Landesregelungen im Wege.³⁶

³⁶ Die Erhebung des Kommunalpanels findet allerdings für alle Städte und Gemeinden Deutschlands statt.

7 Empirischer Zugang zu den Investitionen in der Doppik

Eine wesentliche kommunale Aufgabenerfüllung besteht in der Bereitstellung von Infrastruktur für die Einwohner in Form von Vermögensgegenständen. In der kommunalen Doppik findet sich die Summe der Vermögenswerte im Anlagevermögen der Bilanz bzw. Vermögensrechnung zum 31.12. des Haushaltsjahres. Während des Jahres werden die Veränderungen der Vermögensbestandes über Zu- oder Abgänge bzw. Abschreibungen in der Anlagenbuchhaltung dokumentiert und der Wert zum Abschlussstichtag ermittelt. Eine eigenfinanzierte Investition führt daher in der Vermögensrechnung zu einem Aktivtausch (z.B. Barmittel gegen Sachanlagen), d.h. die Höhe des Gesamtvermögens bleibt konstant, es verändert sich nur die Zusammensetzung. Eine kreditfinanzierte Investition führt im doppelischen System zu einer Erhöhung der Verbindlichkeiten auf der Passivseite der Vermögensrechnung sowie einer Erhöhung des Sachanlagevermögens. Es steigt damit das Gesamtvermögen, obwohl sich gegenüber der eigenfinanzierten Investition nur die Schulden erhöht haben. Im kommunalen Bereich gibt es darüber hinaus noch die spezifische Fördermittelfinanzierung einer Investition. Hier erhält die Stadt oder Gemeinde vom Fördermittelgeber einen bestimmten Anteil an der Investition als Zahlung mit investiver Zweckbindung. Das Gesamtvermögen erhöht sich in den liquiden Mitteln um den Anteil der Einzahlung an Fördermitteln, für die auf der Passivseite ein Sonderposten gebildet wird.

Im zweiten Schritt bringt die Nutzung des Vermögensgegenstandes für alle drei Fälle eine Wertminderung mit sich, so dass über die Abschreibung das Gesamtvermögen sinkt, d.h. es liegt eine Aktiv-Passiv-Minderung bzw. Bilanzverkürzung vor. Diese Reduktion des Vermögens findet über den gesamten Zeitraum der Nutzungsdauer statt. Liegt eine fördermittelfinanzierte Investition vor, wird der dafür gebildete passive Sonderposten analog der Nutzungsdauer aufgelöst und als Ertrag gegen den Aufwand der Abschreibung gesetzt. Das Gesamtvermögen sinkt daher nur um den anteiligen Betrag der verbleibenden Abschreibung.

Das Spezifische bei kommunalen Investitionen besteht darin, dass aus der Investition in der Regel kein direkt zurechenbarer Ertrag entsteht. Der Bau einer neuen Schule oder Straße erhöht das Vermögen, hat aber keinen unmittelbaren positiven Effekt auf die Ertragssituation der Gemeinde. Die Aufwendungen steigen dagegen durch die planmäßigen Abschreibungen an. Zusätzlich steigen durch die Schaffung eines Vermögensgegenstandes die laufenden Aufwendungen für die Bereitstellung und Instandhaltung. Die wesentlichen Erträge in Städten und Gemeinden entstehen aus Steuern, Zuwendungen und Gebühren, so dass die Aufwendungen auch für die Abschreibungen daraus gedeckt werden müssen. Es gibt bisher keine Berechnungen für den Wert einer „optimalen Investition“ je Einwohner, da die Höhe immer von der jeweiligen kommunalen Situation abhängt. Allerdings kann hier die Kennzahl

des Anlagenabnutzungsgrades insofern weiterhelfen, als sie zeigt, wie hoch die Wahrscheinlichkeit ist, dass Ersatzinvestitionen getätigt werden müssen. Die dafür notwendigen Daten können der Anlagenbuchhaltung entnommen werden, wofür der Quotient aus kumulierten Abschreibungen auf das Sachanlagevermögen und den historischen Anschaffungskosten gebildet wird.

Die Festlegung der Höhe der Investitionen in einer Stadt oder Gemeinde wird immer von der politischen Instanz, d.h. dem Stadt- oder Gemeinderat, in Abstimmung mit der Verwaltung getroffen. In der Art der Zusammensetzung des Vermögens sollte sich die politische Agenda der gewählten Vertreter zeigen (z.B. Straßen versus Fahrradwege). Die Festlegung der Höhe der Investitionen erfolgt im Rahmen der Haushaltsplanung für das kommende Haushaltsjahr sowie die Folgejahre (über Verpflichtungsermächtigungen). In der kameralen Haushaltsplanung wurden diese Investitionsvorhaben im Vermögenshaushalt dokumentiert. Der Verwaltungshaushalt war von der Investitionstätigkeit weitestgehend nicht betroffen. Im doppischen System dagegen treten neben dem Liquiditätsbedarf für die Investition, z.B. Auszahlungen für Baumaßnahmen, die Folgekosten der Investition über Abschreibung und Instandhaltung als Aufwendung im Ergebnishaushalt mit in Erscheinung. Die Abschreibung kann man dabei als das für die Erhaltung des Kapitalstocks notwendige Maß heranziehen.

Um im doppischen System zu erkennen, wie viele Investitionen sich eine Stadt oder Gemeinde aus Sicht der Folgekosten leisten kann, muss damit zunächst der Ergebnishaushalt bzw. die Ergebnisrechnung herangezogen werden. Zusätzlich muss für die Investition ausreichend Liquidität vorhanden sein, weshalb der Finanzhaushalt bzw. die Finanzrechnung benötigt wird, um jeweils den Bestand an liquiden Mitteln zum Ende des Haushaltsjahres zu ermitteln. Als weitere Herausforderung für das Liquiditätsmanagement bestehen die Verpflichtungsermächtigungen, d.h. die Dokumentation der investiven Zahlungsverpflichtungen für die Zukunft. Diese werden im Jahresabschluss nicht bilanziert und in der Haushaltsplanung werden sie nur „nachrichtlich“ aufgeführt, da sie nicht das Haushaltsjahr sondern die Folgejahre betreffen. Im doppischen Haushalts- und Rechnungswesen finden sie sich im eigentlichen Sinn nicht.

Eine weitere Besonderheit im kommunalen Bereich besteht darin, dass Aufgaben bzw. Tätigkeiten beispielsweise in Eigenbetriebe oder öffentliche und private Unternehmen ausgelagert werden können. Je nach Art der Auslagerung, findet auch die Investitionstätigkeit so statt, dass sie im Kernhaushalt nicht sichtbar ist. Eines der Ziele der Einführung der kommunalen Doppik bestand darin, ein vollständiges Bild der wirtschaftlichen und finanziellen Situation der Städte und Gemeinden aufzuzeigen. Solange aber nicht alle Tätigkeiten im Rahmen eines Gesamtabchlusses erfasst werden, bleibt die Realität hinter diesem Ziel zurück.

8 Kommunale Investitionstätigkeit und -fähigkeit

Die jährliche Investitionstätigkeit der deutschen Städte und Gemeinden lässt sich im doppelischen System sehr gut über die Finanzrechnung abbilden. Hier finden sich jeweils die Summe der Einzahlungen sowie die Summe der Auszahlungen aus Investitionstätigkeit³⁷, wobei die Auszahlungen aus Investitionstätigkeit für die Messung der tatsächlichen Investitionstätigkeit einer Kommune an dieser Stelle die relevante Größe ist.

Investitionstätigkeit	Investitionsfähigkeit
<i>Auszahlungen für Investitionstätigkeit</i>	Zahlungsmittelsaldo aus laufender Verwaltungstätigkeit
	+ Einzahlungen aus Investitionstätigkeit
	= <i>Fördermittelfinanzierte Investitionsfähigkeit</i>
	- Zuwendungen aus Investitionsmaßnahmen
	= <i>Eigene Investitionsfähigkeit</i>

Abbildung 9: Investitionstätigkeit und -fähigkeit³⁸

Die jährliche Investitionsfähigkeit bemisst sich zunächst an den Überschüssen der Liquidität, die sich aus der laufenden Verwaltungstätigkeit ergeben.³⁹ Die Zahlungsmittelsalden aus laufender Verwaltungstätigkeit spiegeln das ordentliche Ergebnis nach Verrechnung der zahlungs- und nicht-zahlungswirksamen Größen wider und zeigen die für das Haushaltsjahr vorhandene Liquidität, die für Investitionen, Tilgung von Krediten oder die Bildung einer Ersparnis verwendet werden kann. Zusätzlich können für die Investitionen alle liquiden Mittel, die aus der Umwandlung von Anlagevermögen entstehen, sowie die investitionsgebundenen Zuwendungen von Dritten (i.d.R. Fördermittel der Bundesländer) genutzt werden. Hier wird für die folgende Analyse getrennt nach „Eigener Investitionsfähigkeit“ und „Investitionsfähigkeit inklusive Fördermittel“ und diese jeweils der Investitionstätigkeit gegenübergestellt (vgl. Abbildung 9).

8.1 Auswertung für den Freistaat Sachsen

Die Städte und Gemeinden im Freistaat Sachsen haben zum 01.01.2013 das Haushalts- und Rechnungswesen von Kameralistik auf Doppik umgestellt. Das Statistische Landesamt erfasst seit 2015 die tatsächlichen Rechnungsergebnisse der Finanzrechnung doppisch basiert, d.h. es lassen sich aus der amtlichen Statistik die jährlichen Ein- und Auszahlungen sowie die Zahlungsmittelsalden aus laufender Verwaltungs-, Investitions- und Finanzierungstätigkeit ermitteln. Auf eine Erfassung der Ergebnis- und Vermögensrechnung

³⁷ Unter den Auszahlungen für Investitionstätigkeit werden folgende Auszahlungen zusammengefasst: Auszahlungen für den Erwerb von Grundstücken und Gebäuden, beweglichem Sachvermögen, Finanzvermögen und immaterielle Vermögensgegenstände, für Baumaßnahmen oder für Investitionsförderungsmaßnahmen.

³⁸ Quelle: Eigene Erstellung.

³⁹ Im vorderen Teil der Studie wurden die unterschiedlichen Darstellungsformen der Finanzrechnungen in den jeweiligen Bundesländern erläutert.

wird aufgrund des geltenden Statistikgesetzes noch verzichtet, weshalb die kommunalen Abschreibungen als Maß für die Reinvestition nicht berechnet werden können. Die folgende Abbildung zeigt die oben erklärten Größen der Auszahlungen für Investitionstätigkeit, der Investitionsfähigkeit inkl. Fördermittel (= Zahlungsmittelsaldo aus laufender Verwaltungstätigkeit + Einzahlungen für Investitionstätigkeit) sowie der eigenen Investitionsfähigkeit (Investitionsfähigkeit inkl. Fördermittel – Zuwendungen für Investitionstätigkeit) auf Gemeindeebene je Einwohner. Alle drei Größen gehen von 2015 nach 2016 leicht zurück und steigen dann wieder an. Es wird deutlich, dass für alle Städte und Gemeinden im Freistaat Sachsen im Zeitraum von 2015 bis 2017 gilt, dass im Durchschnitt die Auszahlungen für Investitionstätigkeit pro Einwohner durch die Investitionsfähigkeit inkl. Fördermittel gedeckt werden können. Die eigene Investitionsfähigkeit liegt in den Jahren 2015 und 2016 bei knapp 50 % und steigt für das Jahr 2017 auf 61 % an.

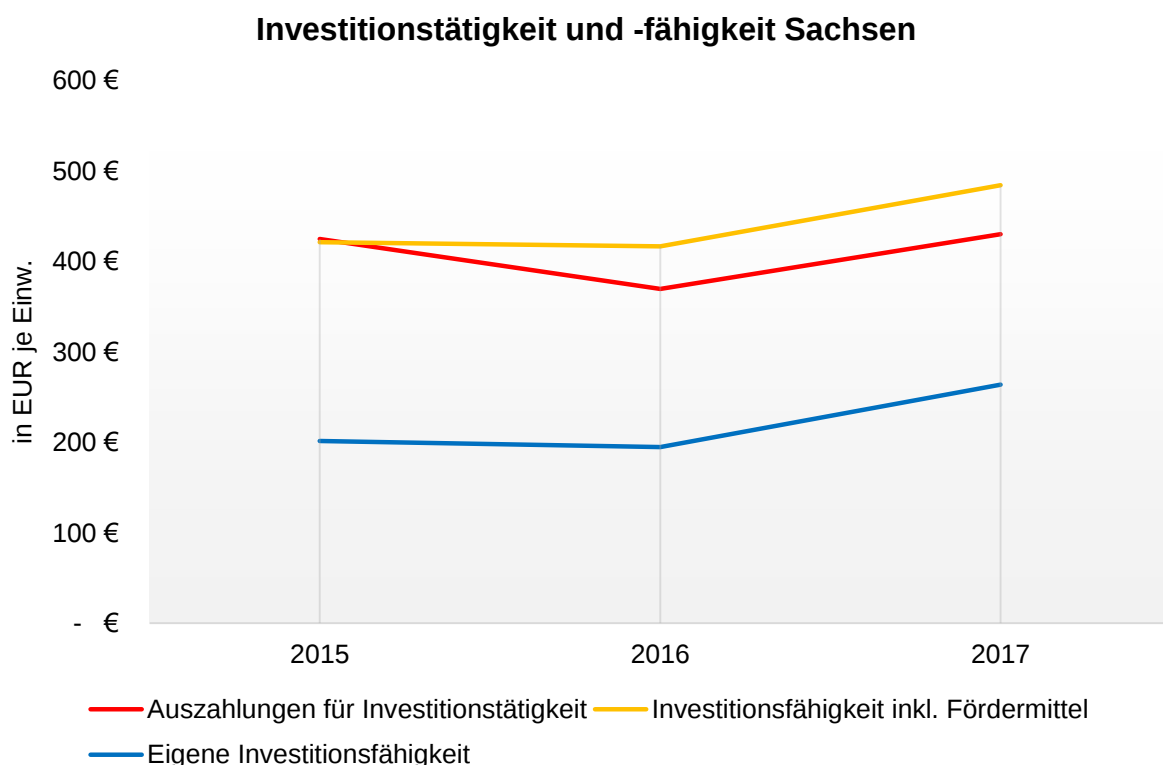


Abbildung 10: Investitionstätigkeit und -fähigkeit der Städte und Gemeinden in Sachsen 2015 bis 2017⁴⁰

Da die Gemeindestruktur in Sachsen sehr heterogen ist, enthält die Gesamtauswertung die drei kreisfreien Städte, Chemnitz, Dresden und Leipzig, sowie die kreisangehörigen Städte und Gemeinden, die den zehn Landkreisen zugeordnet werden. Im nächsten Schritt wird

⁴⁰ Eigene Erstellung auf der Basis der Daten des Statistischen Landesamtes Sachsen (2020): Rechnungsergebnisse der Gemeinden, Einzahlungen der Gemeinden (doppisch), Auszahlungen der Gemeinden (doppisch) und Bevölkerungsstand, -vorausberechnung, Fortschreibung zum 30.06. nach Geschlecht auf Gemeinden (Gebietsstand 01.01.2020).

eine Analyse der Investitionstätigkeit und -fähigkeit für die Städte und Gemeinden auf Kreisebene vorgenommen, was die folgende Abbildung 11 zeigt.

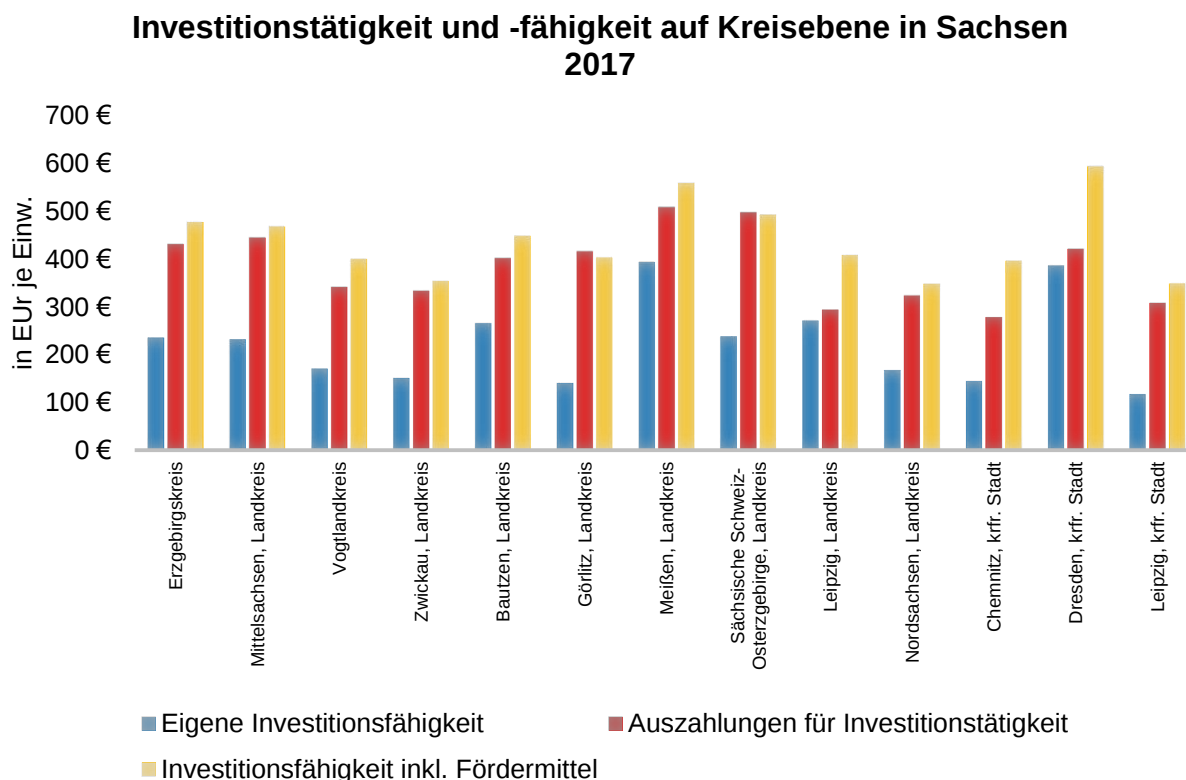


Abbildung 11: Investitionstätigkeit und -fähigkeit auf Kreisebene in Sachsen 2017⁴¹

Man erkennt deutliche Unterschiede in der Investitionstätigkeit der Städte und Gemeinden je Einwohner nach Kreiszugehörigkeit bezogen auf das Jahr 2017.⁴² Der geringste Wert an Auszahlungen für Investitionstätigkeit entsteht mit 278 EUR je Einwohner in der kreisfreien Stadt Chemnitz und der höchste Wert im Landkreis Meißen mit 508 EUR je Einwohner. Bis auf die Städte und Gemeinden in den Landkreisen Görlitz und Sächsische Schweiz-Osterzgebirge konnten im Jahr 2017 die Städte und Gemeinden in allen anderen Landkreisen ihre Auszahlungen für Investitionstätigkeit durch die gesamten Einzahlungen aus Investitionstätigkeit, d.h. inklusive Fördermittel, pro Einwohner im Durchschnitt decken. In den Städten und Gemeinden im Landkreis Görlitz fehlten 12 EUR je Einwohner und im Landkreis Sächsische Schweiz-Osterzgebirge 5 EUR je Einwohner zur Deckung der Investitionstätigkeit.

Betrachtet man allerdings die jeweilige eigene Investitionsfähigkeit der Städte und Gemeinden werden größere Lücken sichtbar. Zunächst verfügen die Städte und Gemeinden im Landkreis Meißen mit 393 EUR über die größte eigene Investitionsfähigkeit je Einwohner

⁴¹ Eigene Erstellung auf der Basis der Daten des Statistischen Landesamtes Sachsen (2020): Rechnungsergebnisse der Gemeinden, Einzahlungen der Gemeinden (doppisch), Auszahlungen der Gemeinden (doppisch) und Bevölkerungsstand, -vorausberechnung, Fortschreibung zum 30.06. nach Geschlecht auf Gemeinden (Gebietsstand 01.01.2020).

⁴² Die dargestellten Werte beschreiben die Investitionstätigkeit und -fähigkeit nur bezogen auf 2017, um den Zusammenhang zu zeigen. Weiterführende Erkenntnisse über das Investitionsverhalten ließen sich aus einem Vergleich zu den Vorjahresdaten erhalten.

und damit über etwas mehr als das 2,5 fache in Relation zur eigenen Investitionsfähigkeit der Städte und Gemeinden im Landkreis Görlitz mit 141 EUR je Einwohner. Die Stadt Leipzig hat hier den geringsten Wert mit 118 EUR je Einwohner. Die folgende Abbildung zeigt, inwieweit die Auszahlungen für Investitionstätigkeit prozentual von der eigenen Investitionsfähigkeit im Jahr 2017 pro Einwohner gedeckt waren.

	Deckung der Auszahlungen für Investitionstätigkeit durch eigene Investitionsfähigkeit
Dresden, krfr. Stadt	92%
Leipzig, Landkreis	92%
Meißen, Landkreis	77%
Bautzen, Landkreis	66%
Erzgebirgskreis	55%
Chemnitz, krfr. Stadt	52%
Nordsachsen, Landkreis	52%
Mittelsachsen, Landkreis	52%
Vogtlandkreis	50%
Sächsische Schweiz-Osterzgebirge, Landkreis	48%
Zwickau, Landkreis	45%
Leipzig, krfr. Stadt	38%
Görlitz, Landkreis	34%

Abbildung 12: Deckung der Auszahlungen für Investitionstätigkeit durch die eigene Investitionsfähigkeit je Einwohner in Sachsen für 2017⁴³

Die Analyse verdeutlicht, dass die Finanzierung der kommunalen Investitionen regional unterschiedlich stark von den zweckgebundenen Investitionszuwendungen durch Fördermittelgeber abhängt. Ist die gesamte Investitionsfähigkeit kleiner als die Auszahlungen für Investitionstätigkeit, wie für 2017 in den Landkreisen Görlitz und Sächsische Schweiz-Osterzgebirge, kann die Deckung nur durch vorhandene Liquidität, d.h. Ersparnis der Vorjahre, oder Kreditaufnahme erfolgen.

8.2 Auswertung für Nordrhein-Westfalen

In Nordrhein-Westfalen erfolgte die Umstellung auf die kommunale Doppik bereits zum 01.01.2009, was zur Folge hat, dass sowohl die Jahresabschlüsse als auch die statistischen Daten in umfangreicherem Maß als im Freistaat Sachsen zur Verfügung stehen. Zunächst wird auch hier die Investitionstätigkeit und -fähigkeit für alle Städte und Gemeinden in Nordrhein-Westfalen für die Jahre 2015 bis 2018 dargestellt. Abbildung 13 zeigt den Zusammenhang.

⁴³ Eigene Erstellung auf der Basis der Daten des Statistischen Landesamtes Sachsen (2020): Rechnungsergebnisse der Gemeinden, Einzahlungen der Gemeinden (doppisch), Auszahlungen der Gemeinden (doppisch) und Bevölkerungsstand, -vorausberechnung, Fortschreibung zum 30.06. nach Geschlecht auf Gemeinden (Gebietsstand 01.01.2020).

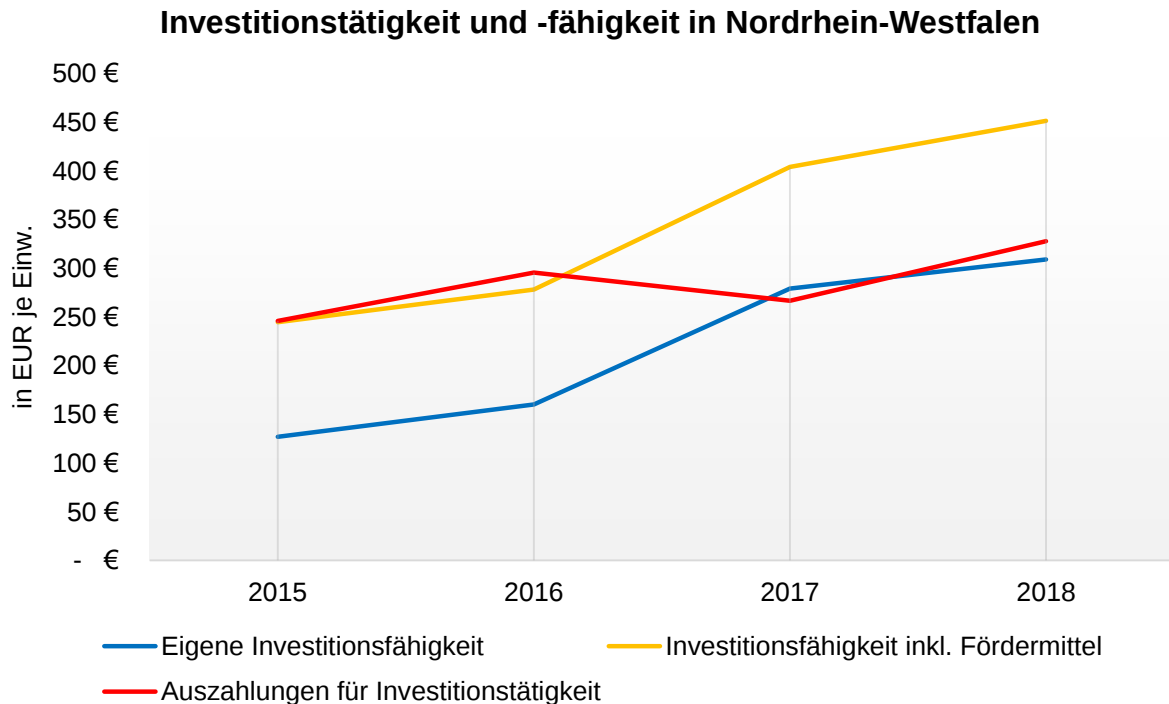


Abbildung 13: Investitionstätigkeit und -fähigkeit der Städte und Gemeinden in Nordrhein-Westfalen 2015 - 2018⁴⁴

Im Jahr 2015 ist der Wert der Auszahlungen für Investitionstätigkeit mit 246 EUR je Einwohner um 2 EUR höher als die Investitionsfähigkeit inkl. Fördermittel mit 244 EUR, also nahezu gleich. Bis 2016 steigen die Auszahlungen für Investitionstätigkeit je Einwohner stärker an als die Investitionsfähigkeit inkl. Fördermittel. Ab 2016 gehen dann die Auszahlungen bis 2017 sogar bis unter die eigene Investitionsfähigkeit zurück, um dann wieder anzusteigen und im Jahr 2018 den Wert von 328 EUR pro Einwohner über der eigenen Investitionsfähigkeit mit 309 EUR anzunehmen. Die Investitionsfähigkeit verläuft ab 2016 deutlich über den Auszahlungen für Investitionstätigkeit und erreicht in 2018 den Wert von 451 EUR je Einwohner. Die eigene Investitionsfähigkeit und die Investitionsfähigkeit inkl. Fördermittel verlaufen im Zeitraum anfangs relativ parallel und ab 2017 nimmt der Abstand zu. Im Jahr 2018 liegt die Differenz hier bei 142 EUR je Einwohner.

Anders als in Sachsen bieten sich in Nordrhein-Westfalen aufgrund der städtischen Struktur und der daraus erhobenen Statistik die kreisfreien Städte für eine vergleichende Untersuchung der Investitionstätigkeit und -fähigkeit an. In Abbildung 14 findet sich der Vergleich für das Jahr 2017.

⁴⁴ Eigene Erstellung auf der Basis der Daten des Statistischen Landesamtes Nordrhein-Westfalen (2020): Einzahlungen nach Einzahlungskonten - Land, Gemeinden, Gemeindeverbände – Jahr, Auszahlungen nach Auszahlungskonten – Land, Gemeinden, Gemeindeverbände und Bevölkerungsstand nach Geschlecht - kreisfreie Städte und Kreise - Monat (ab 1975).

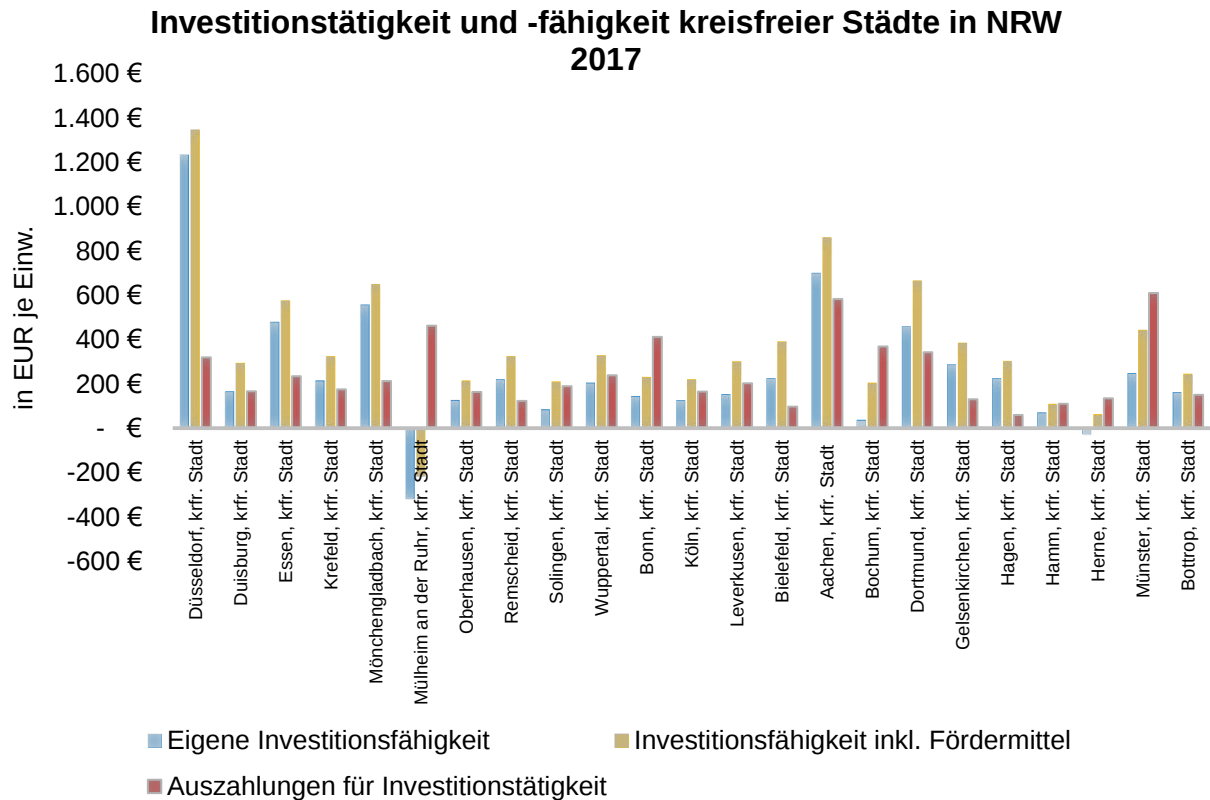


Abbildung 14: Investitionstätigkeit und -fähigkeit der kreisfreien Städte in Nordrhein-Westfalen 2017⁴⁵

Das hier entstehende Bild ist von deutlich größeren Unterschieden geprägt als in den Städten und Gemeinden im Freistaat Sachsen und zeigt die große Heterogenität der Kommunalfinanzen in Nordrhein-Westfalen. Mülheim an der Ruhr und Herne weisen für 2017 eine negative eigene Investitionsfähigkeit auf, was jeweils an einem negativen Zahlungsmittelsaldo aus laufender Verwaltungstätigkeit liegt. Hier genügen bereits die Einzahlungen aus laufender Verwaltungstätigkeit nicht, um die Auszahlungen zu decken. In einigen Städten wie beispielsweise Aachen, Remscheid, Hagen, Dortmund oder Bielefeld ist die eigene Investitionsfähigkeit größer als die Auszahlungen für Investitionstätigkeit. Der extrem hohe Wert in Düsseldorf kann mit einer hohen Einzahlung aus Investitionstätigkeit durch die Veräußerung von Grundstücken erklärt werden. In allen Städten außer Bonn, Bochum und Münster ist die Investitionsfähigkeit inkl. Fördermittel größer als die Auszahlungen für Investitionstätigkeit. Diese Städte benötigen daher keine zusätzliche Liquidität aus dem Bestand. Neben Bonn, Bochum und Münster müssen auch die Städte mit der negativen eigenen Investitionsfähigkeit, Mülheim an der Ruhr und Herne, auf bestehende Liquidität und ggfs. Kredite für die Finanzierung der Investitionstätigkeit zurückgreifen.

⁴⁵ Eigene Erstellung auf der Basis der Daten des Statistischen Landesamtes Nordrhein-Westfalen (2020): Einzahlungen nach Einzahlungskonten - Land, Gemeinden, Gemeindeverbände – Jahr, Auszahlungen nach Auszahlungskonten – Land, Gemeinden, Gemeindeverbände und Bevölkerungsstand nach Geschlecht - kreisfreie Städte und Kreise - Monat (ab 1975).

Aus einem anderen Blickwinkel spiegelt Abbildung 15 die Heterogenität der Finanzsituation in Nordrhein-Westfalen wider.

	Deckung der Auszahlungen für Investitionstätigkeit durch eigene Investitionsfähigkeit
Düsseldorf, krfr. Stadt	386%
Hagen, krfr. Stadt	374%
Mönchengladbach, krfr. Stadt	262%
Bielefeld, krfr. Stadt	231%
Gelsenkirchen, krfr. Stadt	221%
Essen, krfr. Stadt	204%
Remscheid, krfr. Stadt	179%
Dortmund, krfr. Stadt	134%
Krefeld, krfr. Stadt	123%
Aachen, krfr. Stadt	120%
Bottrop, krfr. Stadt	108%
Duisburg, krfr. Stadt	100%
Wuppertal, krfr. Stadt	86%
Oberhausen, krfr. Stadt	78%
Köln, krfr. Stadt	77%
Leverkusen, krfr. Stadt	76%
Hamm, krfr. Stadt	65%
Solingen, krfr. Stadt	45%
Münster, krfr. Stadt	41%
Bonn, krfr. Stadt	35%
Bochum, krfr. Stadt	10%
Herne, krfr. Stadt	-20%
Mülheim an der Ruhr, krfr. Stadt	-69%

Abbildung 15: Deckung der Auszahlungen für Investitionstätigkeit durch die eigene Investitionsfähigkeit je Einwohner in Nordrhein-Westfalen für 2017⁴⁶

In Sachsen liegen hier die anteiligen Werte zwischen 34 % und 92 %, wohingegen die Streuung in Nordrhein-Westfalen von -69 % bis +386 % Anteil der eigenen Investitionsfähigkeit an den Auszahlungen für Investitionsfähigkeit geht. Hier unterscheiden sich sowohl die kommunal- als auch die landespolitischen Anforderungen an eine kontinuierliche Investitionstätigkeit.

Es wird an dieser Stelle allerdings darauf hingewiesen, dass es sich bei der vorliegenden Analyse um eine Stichtagsbetrachtung zum 31.12.2017 handelt. Für eine weitergehende Betrachtung müssten daher relevante Informationen aus den Jahresabschlüssen einbezogen werden, was aufgrund der Datenmengen für diese Untersuchung im vierten Kapitel exemplarisch für ausgewählte deutsche Städte gemacht wird.

⁴⁶ Eigene Erstellung auf der Basis der Daten des Statistischen Landesamtes Nordrhein-Westfalen (2020): Einzahlungen nach Einzahlungskonten - Land, Gemeinden, Gemeindeverbände – Jahr, Auszahlungen nach Auszahlungskonten – Land, Gemeinden, Gemeindeverbände und Bevölkerungsstand nach Geschlecht - kreisfreie Städte und Kreise - Monat (ab 1975).

8.3 Schlussfolgerungen hinsichtlich der Investitionsfähigkeit und -tätigkeit

Die Instrumente des Neuen Kommunalen Haushalts- und Rechnungswesens liefern die notwendigen Informationen, um zukünftig die finanzielle Investitionstätigkeit in Kommunen differenzierter analysieren zu können. Das Instrument der Finanzrechnung teilt dabei in die drei Zahlungsmittelsalden aus laufender Verwaltungstätigkeit, Investitionstätigkeit und Finanzierungstätigkeit. Betrachtet man die Investitionsfähigkeit der Kommunen, zieht man den Zahlungsmittelsaldo aus laufender Verwaltungstätigkeit als Parameter für die erwirtschafteten Überschüsse heran. Für die Investitionsfähigkeit müssen zusätzlich die Einzahlungen aus Investitionstätigkeit berücksichtigt werden. Hierbei kann noch unterschieden werden in fördermittelfinanzierte Investitionsfähigkeit sowie eigenfinanzierte Investitionsfähigkeit, d.h. ohne die Einzahlungen aus Investitionszuwendungen. Aus den Salden lässt sich ermitteln, inwieweit die Auszahlungen aus Investitionstätigkeit durch die Investitionsfähigkeit gedeckt sind und ggfs. Liquiditätsüberschüsse oder -bedarfe, die wiederum die Kreditfinanzierung betreffen, entstehen. Aufgrund der derzeitigen unterschiedlichen gesetzlichen Regelungen in den einzelnen Bundesländern ist diese Untersuchung nur für den Kernhaushalt möglich, da nicht flächendeckend ein kommunaler Gesamtabschluss als verpflichtend eingeführt wird.

Die vorliegende Analyse bildet eine Zeitpunktbetrachtung zum 31.12.2017, d.h. es wird die Investitionstätigkeit und -fähigkeit zu diesem Abschlussstichtag untersucht. Die Ein- und Auszahlungen im Jahresabschluss fassen allerdings die Stromgrößen, die sich während des gesamten Haushaltsjahres hinsichtlich der Investitionstätigkeit sowie -fähigkeit tatsächlich ergeben haben, zusammen. Die Daten aus der Haushaltsplanung werden an dieser Stelle nicht berücksichtigt. Für Sachsen wird eine flächendeckende Erhebung hinsichtlich der Investitionsfähigkeit und -tätigkeit durchgeführt. Für Nordrhein-Westfalen bieten sich aufgrund der Gemeindestruktur zunächst die 23 kreisfreien Städte als Untersuchungsgegenstand an.

Für das Jahr 2017 wird für die Städte und Gemeinden im Freistaat Sachsen deutlich, dass die Investitionstätigkeit aus der laufenden jährlichen Investitionsfähigkeit gedeckt werden kann. Es werden keine liquiden Mittel aus den Vorjahren oder neue Kredite benötigt, im Gegenteil, für 2016 und 2017 wird Liquidität aufgebaut.

In den untersuchten kreisfreien Städten in Nordrhein-Westfalen sind in den Jahren 2016 und 2017 die Auszahlungen für Investitionstätigkeit durch die Investitionsfähigkeit knapp gedeckt bzw. nicht gedeckt. Hier wird vorhandene Liquidität oder eine Kreditaufnahme für die Finanzierung benötigt. Für die Jahre 2017 und 2018 allerdings ändert sich die Situation und die Überdeckung aus der fördermittelfinanzierten Investitionsfähigkeit übersteigt deutlich das

Niveau der Auszahlungen aus Investitionstätigkeit (vgl. Abbildung 5). Auch hier wird zusätzliche Liquidität aufgebaut bzw. für die Finanzierung von Kreditverbindlichkeiten frei.

Die Deckung der Investitionstätigkeit durch Überschüsse aus der laufenden Verwaltungstätigkeit zuzüglich Einzahlungen aus Investitionstätigkeit (ohne Fördermittel!) divergiert allerdings im Jahr 2017 in den Städten der beiden betrachteten Bundesländer unterschiedlich stark. Im Freistaat Sachsen liegt der Deckungsgrad der Auszahlungen für Investitionstätigkeit durch die eigene Investitionsfähigkeit für die drei kreisfreien Städte sowie für den Mittelwert der kreisangehörigen Städte und Gemeinden nach der Zugehörigkeit zum jeweiligen Landkreis jeweils unter 100 %. Es werden im Durchschnitt also zusätzliche Fördermittel oder Kredite benötigt.

Bei den betrachteten kreisfreien Städten in Nordrhein-Westfalen zeichnet sich hier ein anderes Bild. Hier kann etwa die Hälfte der Städte die Investitionen aus eigener Leistungsfähigkeit bezahlen und die andere Hälfte hat einen Deckungsgrad kleiner als 100 %. Zwei der betrachteten Städte haben sogar einen negativen Zahlungsmittelsaldo und damit bereits eine Unterdeckung aus laufender Verwaltungstätigkeit. Die Städte mit einem Deckungsgrad kleiner 100 % benötigen zusätzlich Fördermittel oder Kredite für die Finanzierung ihrer jährlichen Investitionstätigkeit.

Offen bleibt bei dieser rein zahlungsseitigen Betrachtung, inwieweit die Abschreibungen als Maß für die notwendige Reinvestition gedeckt werden können. In der amtlichen Statistik werden die Daten der kommunalen Ergebnisrechnungen nicht erfasst. Damit bleiben die flächendeckenden Analysen hinsichtlich der kommunalen Investitionen, auch durch die fehlenden Gesamtabschlüsse, zunächst unvollständig.

9 Haushaltsplanungen und Jahresabschlüsse

Im öffentlichen Finanzwesen basieren wesentliche Entscheidungen auf den Daten aus der Haushaltsplanung. Durch die Umstellung auf das doppische Haushalts- und Rechnungswesen muss zukünftig ein Umdenken stattfinden. Die vollständige Abbildung des Ressourcenverbrauchs verändert die Bedeutung der Jahresabschlüsse im zukünftigen Entscheidungsprozess über die Mittelverwendung im öffentlichen Bereich. Für die vorliegende Untersuchung werden exemplarisch Haushaltspläne und Jahresabschlüsse gegenübergestellt. Im derzeitigen öffentlichen Haushaltswesen werden vor allem die Plandaten herangezogen. Durch die Umstellung auf die kommunale Doppik ergibt sich der große Vorteil, dass nun die Daten aus den Jahresabschlüssen⁴⁷ die tatsächlichen Gegebenheiten anzeigen. Gerade bezogen auf die Investitionsfähigkeit ist das die entscheidende Größe.

Ausgewählt wurden für die Analyse vier Bundesländer⁴⁸, die im kommunalen Bereich die Doppik eingeführt haben. Innerhalb der vier Bundesländer wurden wiederum jeweils fünf Städte für die vergleichende Betrachtung herangezogen. Die Auswahl musste hier anhand der Datenverfügbarkeit der Jahresabschlüsse erfolgen.⁴⁹ Für alle vier Bundesländer wurde die jeweilige Landeshauptstadt einbezogen.

Für das Land Baden-Württemberg werden neben Stuttgart noch Auswertungen für die Städte Pforzheim, Rottweil, Albstadt sowie Freiburg für die Jahre 2015 bis 2017 gezeigt. Für Pforzheim und Stuttgart stehen darüber hinaus die Daten auch für 2018 zur Verfügung, für Freiburg konnte für das Jahr 2017 zum Zeitpunkt der Untersuchung noch kein Jahresabschluss gefunden werden.

Für Hessen werden die Städte Wiesbaden, Marburg und Kassel für die Jahre 2015 bis 2017 sowie die Jahre 2015 bis 2018 für Darmstadt und Fulda dargestellt.

Als Städte für die vergleichende Betrachtung werden für Nordrhein-Westfalen Düsseldorf, Wuppertal, Münster, Oberhausen und Hamm herangezogen. Hier liegen für alle Städte die Jahresabschlüsse von 2015 bis 2018 vor.

In Sachsen können die Daten für Dresden, Leipzig, Chemnitz, Pirna und Gröditz verwendet werden. Für Chemnitz existieren bereits Jahresabschlüsse der Jahre 2015 bis 2018, für Dresden, Gröditz und Pirna liegen die Jahresabschlüsse von 2015 bis 2017 vor. Für Leipzig können die Jahresabschlüsse nur für 2015 und 2016 herangezogen werden.

⁴⁷ Die Jahresabschlüsse in der kommunalen Doppik haben einen deutlich größeren Informationswert als die Rechnungsabschlüsse in der Kameralistik. Sie dienen beispielsweise der Analyse von Kennzahlen oder als Grundlage für die Kosten-Leistungsrechnung.

⁴⁸ Baden-Württemberg, Hessen, Nordrhein-Westfalen und Sachsen.

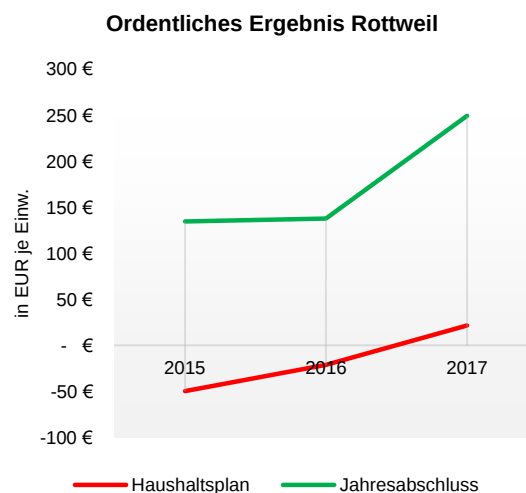
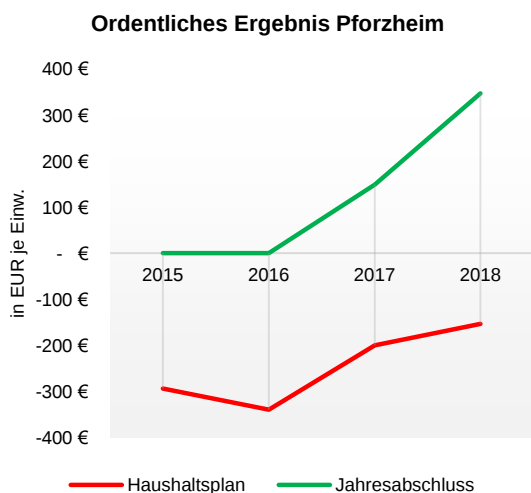
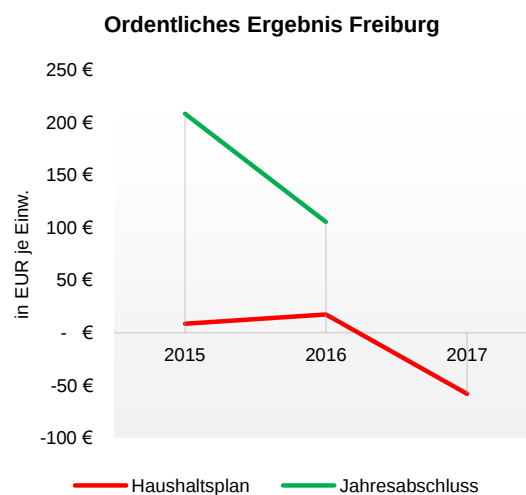
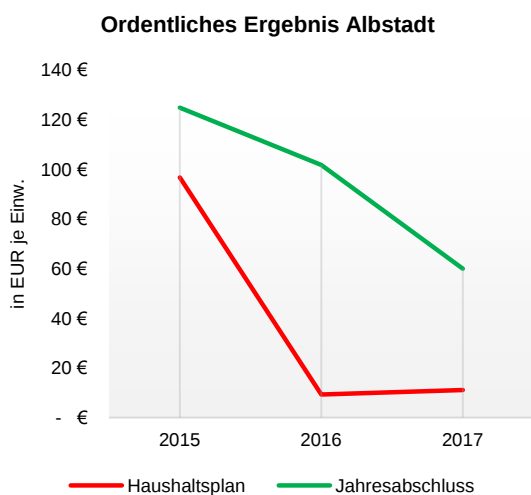
⁴⁹ Die Haushaltsplan- sowie die Jahresabschlussdaten sind den jeweiligen Internetseiten der Städte zu entnehmen.

Sowohl die ordentlichen Ergebnisse als auch die Liquiditätsüberschüsse bzw. -bedarfe in den betrachteten Städten weichen in ihrer Höhe deutlich voneinander ab. Um diese Abweichungen zu verdeutlichen, wird auf eine einheitliche Skalierung in der Darstellung verzichtet. Die Ergebnisse werden über den Bezug der jeweiligen Größen auf die Einwohnerzahl angeglichen. Beim ordentlichen Ergebnis findet sich darüber hinaus am Ende der Beschreibung des jeweiligen Bundeslandes eine Berechnung der Abweichung der Soll-Ist-Größen bezogen auf das gesamte Haushaltsvolumen, um eine größere Vergleichbarkeit zwischen den Städten herzustellen.

9.1 Ordentliches Ergebnis in ausgewählten Städten

9.1.1 Baden-Württemberg

Für die ausgewählten Städte in Baden-Württemberg werden die Abweichungen zwischen Haushaltsplan und Jahresabschluss in der Abbildung 16 sichtbar:



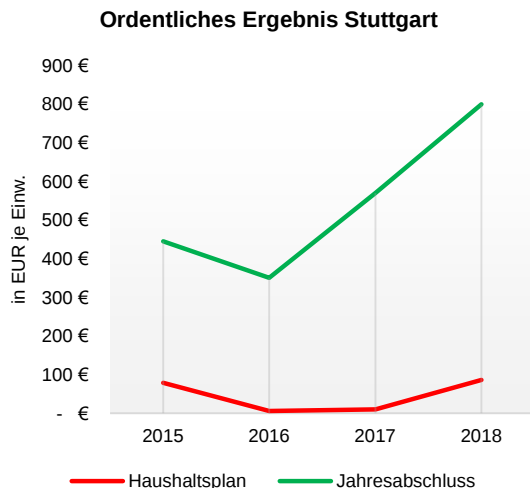


Abbildung 16: Ordentliches Ergebnis ausgewählter Städte in Baden-Württemberg

In allen Städten verlaufen die tatsächlichen ordentlichen Ergebnisse über den geplanten. Ebenso sind die Trendverläufe des ordentlichen Ergebnisses sowohl in der Planung als auch in den Jahresabschlüssen ähnlich. In Stuttgart, Pforzheim sowie Rottweil steigt jeweils das ordentliche Ergebnis im Zeitverlauf, in Albstadt und Freiburg nimmt es dagegen jeweils ab.

Die Abweichungen zwischen Planung und Jahresabschlüssen treten in Pforzheim und Rottweil durch tatsächlich höhere ordentliche Erträge sowie konstante bzw. geringere Aufwendungen als in der Planung ein. In Freiburg, Albstadt und Stuttgart steigen sowohl die ordentlichen Erträge als auch die ordentlichen Aufwendungen in Relation zur Planung. Da die tatsächlichen ordentlichen Ergebnisse hier jeweils über den Planergebnissen liegen, erfolgt der Anstieg der ordentlichen Erträge überproportional stark.

Neben den Verläufen müssen noch die unterschiedlich hohen Ergebnisse je Einwohner beachtet werden, z.B. beträgt das tatsächliche ordentliche Ergebnis in Stuttgart von ca. 400 EUR (2016) bis ca. 800 EUR (2018) wohingegen es in Albstadt nur zwischen ca. 60 EUR (2015) und ca. 130 EUR (2016) liegt. Bezogen auf das jeweilige Haushaltsvolumen, gemessen in ordentlichen Aufwendungen, ergibt sich für die Abweichung zwischen tatsächlichen und Plandaten folgendes Bild (Abbildung 17).

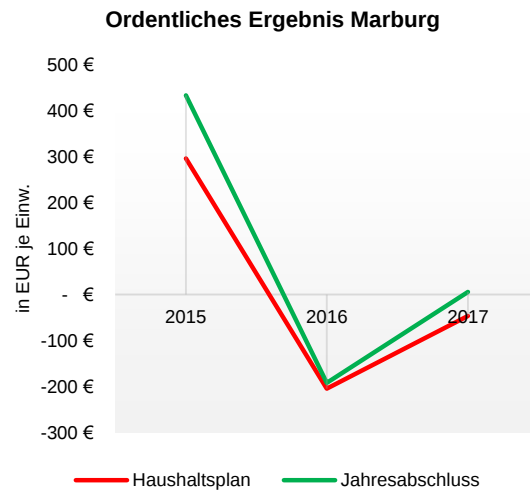
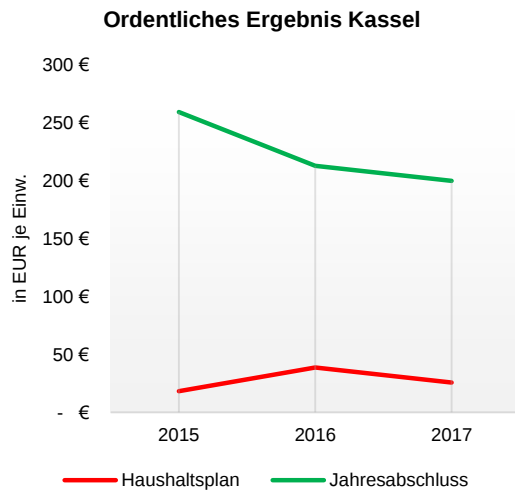
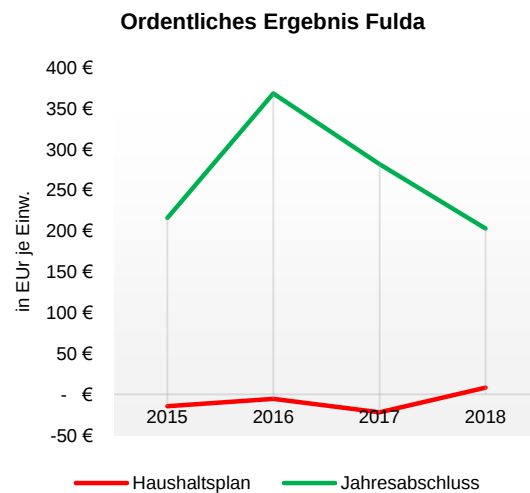
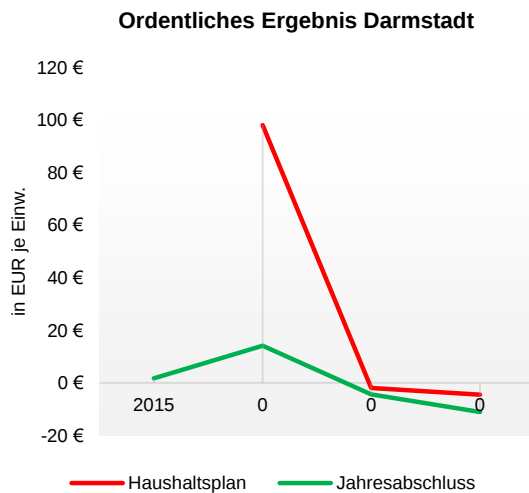
Baden-Württemberg	2015	2016	2017	2018
Stuttgart	8	7	10	7
Pforzheim	7	8	8	11
Rottweil	8	6	5	Keine Daten
Albstadt	1	4	2	Keine Daten
Freiburg	6	2	Keine Daten	Keine Daten

Abbildung 17: Baden-Württemberg: Abweichung des ordentlichen Ergebnisses in Prozent der ordentlichen Aufwendungen

In Baden-Württemberg plant Albstadt am nächsten an den tatsächlichen Werten. Stuttgart und Pforzheim weisen dagegen relativ hohe Abweichungen der tatsächlichen von den Planzahlen im Zeitverlauf auf.

9.1.2 Hessen

Die Abweichungen der Plandaten von den tatsächlichen Zahlen sind für die ausgewählten Städte in Hessen Abbildung 18 zu entnehmen.



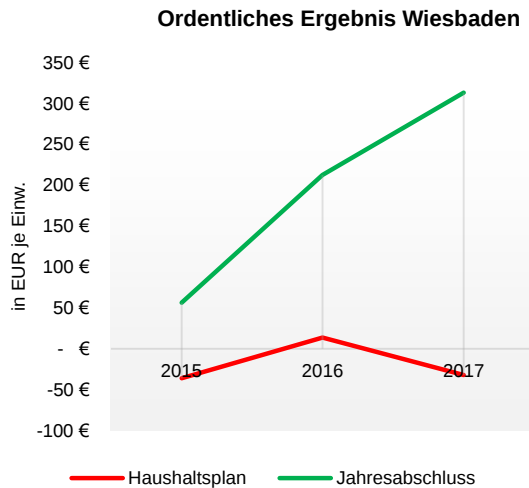


Abbildung 18: Ordentliches Ergebnis ausgewählter Städte in Hessen

Bis auf Darmstadt lässt sich erkennen, dass die tatsächlichen ordentlichen Ergebnisse je Einwohner aus den Jahresabschlüssen für alle Jahre höher sind als geplant. Nur in Darmstadt verläuft die Haushaltsplanung⁵⁰ oberhalb, das tatsächliche Ergebnis liegt hier im gesamten Zeitraum nahe 0 EUR. Es wird hier zum Teil mit höheren ordentlichen Erträgen geplant als sich tatsächlich erwirtschaften lassen, wobei die größte Abweichung in den ordentlichen Erträgen für das Jahr 2016 geplant wird. Für die Jahre 2017 und 2018 nähern sich die Plan- und realistischen Werte an, jedoch ist die Planung immer etwas optimistischer. In Marburg entsprechen die geplanten Werte ziemlich genau den tatsächlichen Werten, die Abweichungen sind marginal. Interessant ist dabei, dass beide Werte für das Jahr 2016 in den negativen Bereich sinken und dann für 2017 wieder ansteigen, um sich bei etwa 0 EUR Überschuss einzupegeln. In Kassel, Fulda und Wiesbaden dagegen werden die Ergebnisse immer leicht über bzw. unter 0 EUR geplant und die tatsächlichen ordentlichen Ergebnisse liegen deutlich darüber. Es zeigt sich auch, dass in allen drei Städten der Trend des ordentlichen Ergebnisses bei Planung und Jahresabschluss nicht immer in die gleiche Richtung geht. Die Abweichungen in Fulda ergeben sich daraus, dass sowohl die ordentlichen Erträge in allen Jahren höher als auch die ordentlichen Aufwendungen geringer sind als geplant. Der extreme Anstieg 2016 entsteht durch den Anstieg der Steuererträge ohne dass die Aufwendungen erhöht wurden. Auch in Kassel entsteht der Unterschied zwischen geplantem und tatsächlichem Ergebnis sowohl durch höhere Erträge als auch geringere Aufwendungen. In Wiesbaden steigen im tatsächlichen ordentlichen Ergebnis die Erträge stärker als die Aufwendungen, weshalb hier ein größeres positives Ergebnis entsteht als geplant.

In Hessen tritt die größte Differenz im tatsächlichen ordentlichen Ergebnis in Marburg auf. Hier liegt das ordentliche Ergebnis zwischen –192 EUR (2016) und +433 EUR (2015) je

⁵⁰ Für Darmstadt ist aktuell der Haushaltsplan 2015 nicht mehr veröffentlicht.

Einwohner. Die Abweichung vom geplanten Ergebnis ist dagegen in Marburg relativ gering, wie Abbildung 19 zeigt.

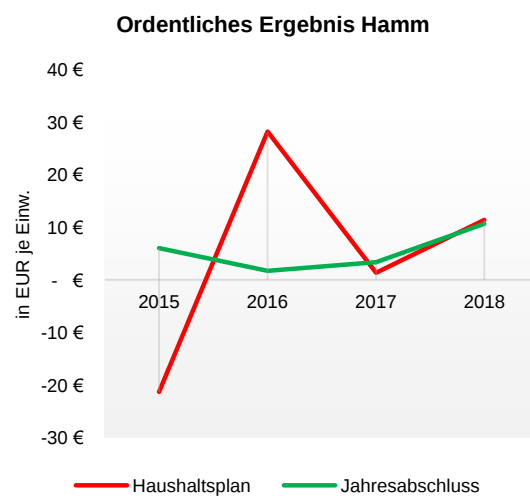
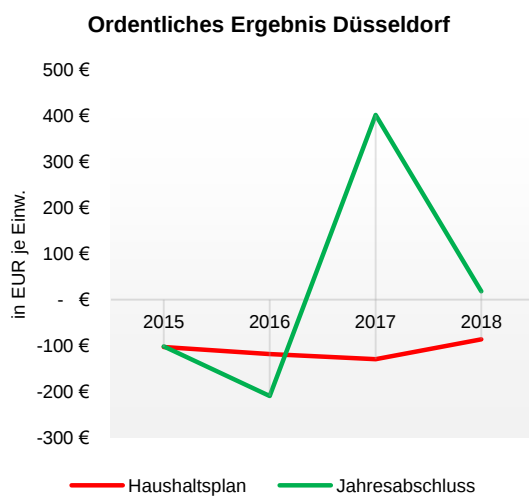
Hessen	2015	2016	2017	2018
Wiesbaden	2	5	8	<i>Keine Daten</i>
Fulda	9	15	12	7
Marburg	4	0	2	<i>Keine Daten</i>
Kassel	7	4	4	<i>Keine Daten</i>
Darmstadt	<i>Keine Daten</i>	-2	0	0

Abbildung 19: Hessen: Abweichung des ordentlichen Ergebnisses in Prozent der ordentlichen Aufwendungen

In Hessen entsteht die größte Abweichung zwischen geplantem und tatsächlichem Ergebnis in der Stadt Fulda.

9.1.3 Nordrhein-Westfalen

Abbildung 20 zeigt die Abweichungen von Haushaltsplan- und Jahresabschlussdaten für die ausgewählten Städte in Nordrhein-Westfalen.



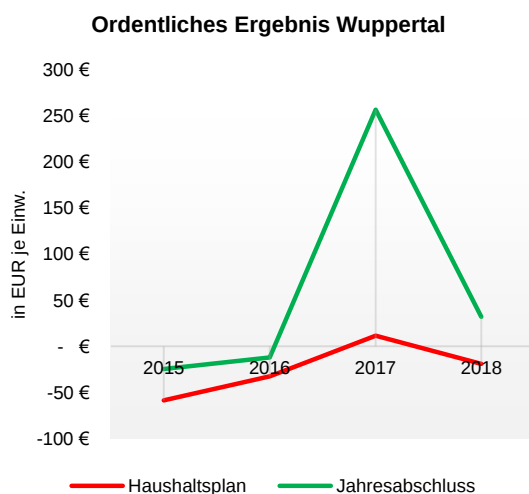
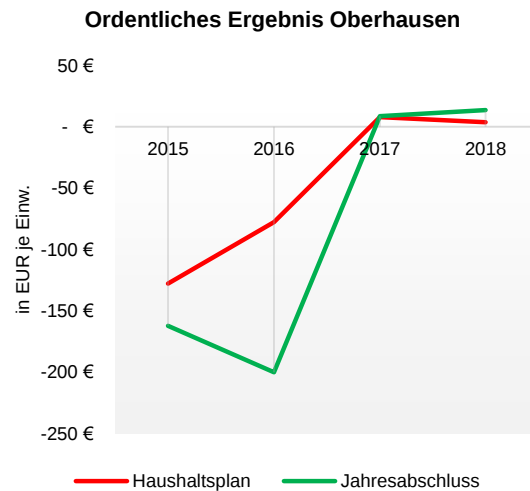
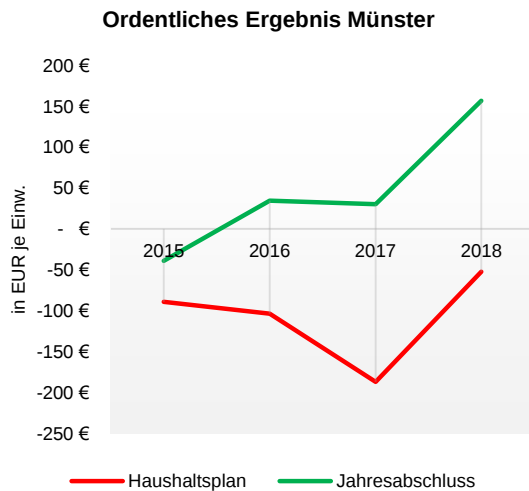


Abbildung 20: Ordentliches Ergebnis ausgewählter Städte in Nordrhein-Westfalen

In Münster und Wuppertal sind die tatsächlichen ordentlichen Ergebnisse im gesamten Zeitverlauf besser als die geplanten. In Oberhausen verläuft das geplante Ergebnis von 2015 bis 2017 über dem tatsächlichen Ergebnis und für 2017 und 2018 entsprechen sich beide Werte nahezu. In Düsseldorf gleichen sich Plan- und tatsächlicher Wert im Jahr 2015 fast, in 2016 ist das tatsächliche Ergebnis schlechter als die Planung und für die Jahre 2017 und 2018 wird das wieder umgedreht und die tatsächlichen ordentlichen liegen über den geplanten Ergebnissen. In Hamm gibt es für 2015 und 2016 jeweils eine größere Abweichung, ab 2017 entsprechen sich die Plan- und tatsächlichen Daten nahezu.

In Wuppertal, Münster, Oberhausen und Hamm liegen für den gesamten Zeitraum die tatsächlichen ordentlichen Erträge sowie Aufwendungen über den jeweils geplanten Werten, allerdings mit unterschiedlich hohen Abweichungen zwischen Plan- und Ist-Größen. In Wuppertal und Münster beträgt die Steigerung der ordentlichen Erträge einen höheren Wert als die Steigerung der ordentlichen Aufwendungen, was zu einem durchgängig höheren tatsächlichen Ergebnis führt. In Oberhausen dagegen steigen die tatsächlichen ordentlichen

Aufwendungen im Verhältnis zu den ordentlichen Erträgen stärker bis hin zu einer Angleichung der Steigerungswerte in den Jahren 2017 und 2018. In Hamm treten beide Effekte bis hin zur Angleichung der Werte in den Jahren 2017 und 2018 auf. Düsseldorf hat in 2016 sowohl tatsächlich geringere Erträge als auch Aufwendungen und in 2018 nochmal geringere Aufwendungen im Verhältnis zu den Planzahlen. In allen anderen Jahren liegen die tatsächlichen Erträge und Aufwendungen über den Planzahlen.

Auch in Nordrhein-Westfalen finden sich das kleinste und das größte tatsächliche ordentliche Ergebnis in derselben Stadt, in Düsseldorf, mit -210 EUR (2016) bis +401 EUR (2017) je Einwohner.

In Abbildung 21 wird die Abweichung aus Haushaltsplanung und Jahresabschlüssen gegenübergestellt.

Nordrhein-Westfalen	2015	2016	2017	2018
Düsseldorf	0	-2	11	2
Münster	1	4	6	5
Oberhausen	-1	-3	0	0
Wuppertal	1	1	6	1
Hamm	1	-1	0	0

Abbildung 21: Nordrhein-Westfalen: Abweichung des ordentlichen Ergebnisses in Prozent der ordentlichen Aufwendungen

Auch bei der Differenz aus Haushaltsplanung und Jahresabschlüssen weist Düsseldorf mit die größten Abweichungen auf. Die anderen vier Städte planen dagegen treffgenauer als ein Großteil der betrachteten Städte in den anderen Bundesländern.

9.1.4 Sachsen

Auch in Sachsen unterscheiden sich die tatsächlichen Daten aus den Jahresabschlüssen von Haushaltsplänen. Die Abbildung 22 zeigt dies exemplarisch für fünf Städte.

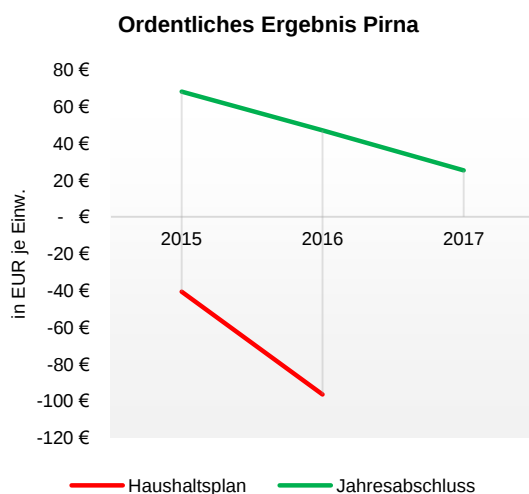
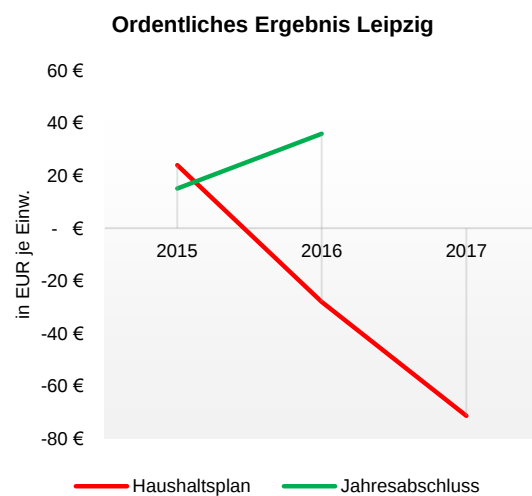
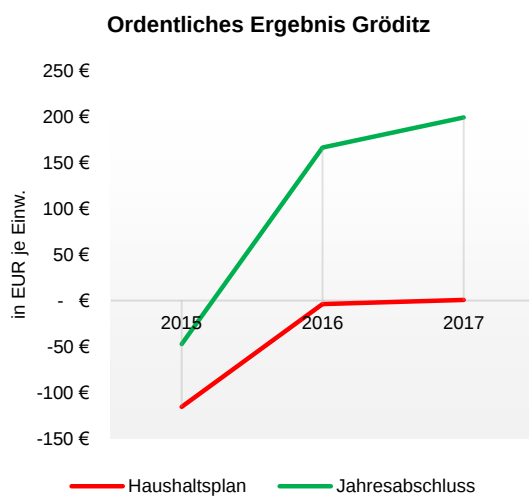
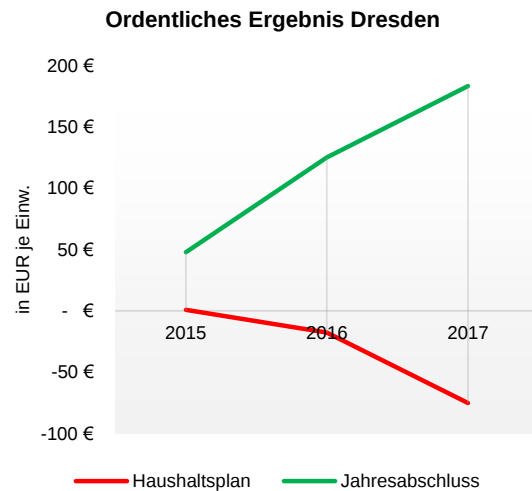
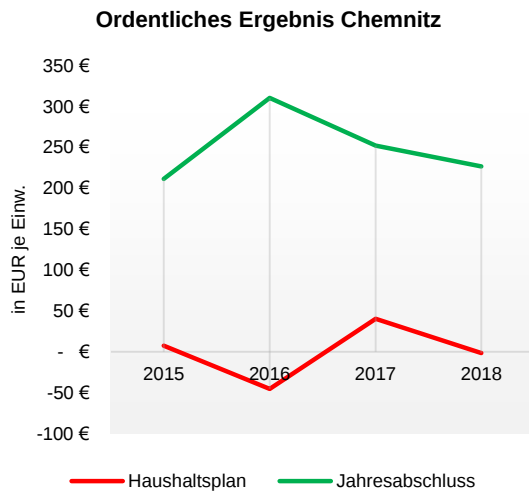


Abbildung 22: Ordentliches Ergebnis ausgewählter Städte in Sachsen

In allen betrachteten sächsischen Städten, bis auf Leipzig, ist das im Jahresabschluss ausgewiesene ordentliche Ergebnis pro Einwohner höher als das geplante ordentliche Ergebnis.

In Pirna und Gröditz verlaufen die Plan- und tatsächlichen Größen in die gleiche Richtung, allerdings nimmt das ordentliche Ergebnis im Zeitablauf in Gröditz zu und in Pirna ab. In Gröditz weichen die tatsächlichen Zahlen im Jahresabschluss 2015 nach unten ab, d.h. sowohl die ordentlichen Erträge als auch Aufwendungen sind kleiner als geplant. In den Folgejahren steigen die tatsächlichen über die geplanten Erträge hinaus und die tatsächlichen ordentlichen Aufwendungen sind geringer als veranschlagt. Für Pirna gilt für beide Jahre der gleiche Zusammenhang, die tatsächlichen Erträge sind größer und die tatsächlichen Aufwendungen kleiner als in der Haushaltsplanung.

In Dresden und Leipzig dagegen hat das tatsächliche ordentliche Ergebnis einen steigenden und das geplante ordentliche Ergebnis einen fallenden Verlauf. Die Differenz zwischen tatsächlichem und geplantem ordentlichem Ergebnis nimmt hier also pro Jahr zu. In Dresden sind die tatsächlichen ordentlichen Erträge höher als geplant und die Aufwendungen weichen nur in geringem Maß nach unten von der Planung ab. In Leipzig dagegen sind die tatsächlichen ordentlichen Erträge in den Jahresabschlüssen größer aber auch die tatsächlichen ordentlichen Aufwendungen übertreffen die Zahlen aus der Haushaltsplanung. In Chemnitz verläuft das tatsächliche Ergebnis im Zeitablauf schwankend, jedoch jeweils entgegengesetzt zur Haushaltsplanung. Die Differenz zwischen tatsächlichem Ergebnis und Plandaten entsteht im gesamten Zeitablauf durch höhere tatsächliche ordentliche Erträge und geringere ordentliche Aufwendungen als veranschlagt. Die Schwankungen resultieren dabei aus den unterschiedlichen Zuwächsen.

In Sachsen stellen sich im betrachteten Zeitraum unterschiedlich hohe ordentliche Ergebnisse je Einwohner ein, von -47 EUR (2015) je Einwohner in Gröditz bis 310 EUR (2016) in Chemnitz.

Die Abweichung zwischen Soll- und Ist-Daten bezogen auf das Haushaltsvolumen der ordentlichen Aufwendungen der sächsischen Städte wird in Abbildung 23 deutlich.

Sachsen	2015	2016	2017	2018
Dresden	2	5	9	<i>Keine Daten</i>
Leipzig	0	2	<i>Keine Daten</i>	<i>Keine Daten</i>
Chemnitz	8	13	7	8
Pirna	<i>Keine Daten</i>	5	7	<i>Keine Daten</i>
Gröditz	5	12	13	<i>Keine Daten</i>

Abbildung 23: Sachsen: Abweichung des ordentlichen Ergebnisses in Prozent der ordentlichen Aufwendungen

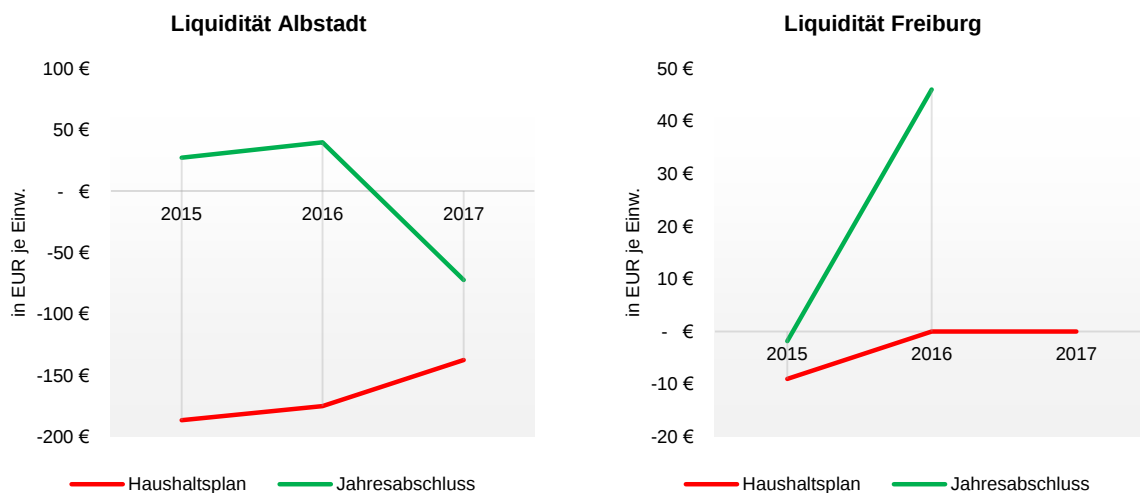
Gröditz weist hier die höchsten Abweichungen im Zeitablauf aus, allerdings muss hier beachtet werden, dass das Niveau der Abweichungen in Sachsen im Vergleich zu den untersuchten Städten der anderen Bundesländer insgesamt relativ hoch ist.

9.2 Liquiditätsüberschuss/-bedarf in ausgewählten Städten

Liquidität, die für Investitionen genutzt werden kann, wird in der Finanzrechnung in den drei Zahlungsmittelsalden aus laufender Verwaltungstätigkeit, aus Investitionstätigkeit sowie Finanzierungstätigkeit ermittelt. Insgesamt entsteht ein Überschuss nur dann, wenn die Summe aus diesen drei Salden positiv ist. Der Zahlungsmittelsaldo aus laufender Verwaltungstätigkeit ergibt sich aus der Verrechnung des ordentlichen Ergebnisses mit zahlungs- und nicht-zahlungswirksamen Größen, so dass es einen Zusammenhang aus ordentlichem Ergebnis und Liquidität gibt. Im kommunalen Bereich nimmt die Investitionstätigkeit in den Städten und Gemeinden eine bedeutende Rolle ein, was auch in der Liquiditätsentwicklung zu erkennen ist. Nicht zu vergessen das Thema der Kredittilgung, das vor allem in Städten und Gemeinden mit hohen Verbindlichkeiten die jährliche Liquidität stark beeinflusst.

9.2.1 Baden-Württemberg

Die unterschiedliche Entwicklung der jährlichen Liquidität in den ausgewählten Städten Baden-Württembergs zeigt Abbildung 24.



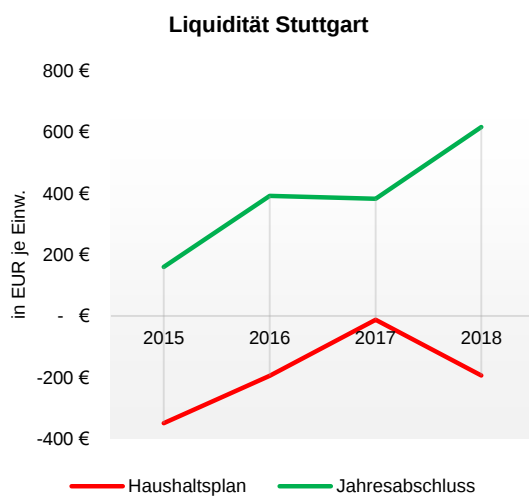
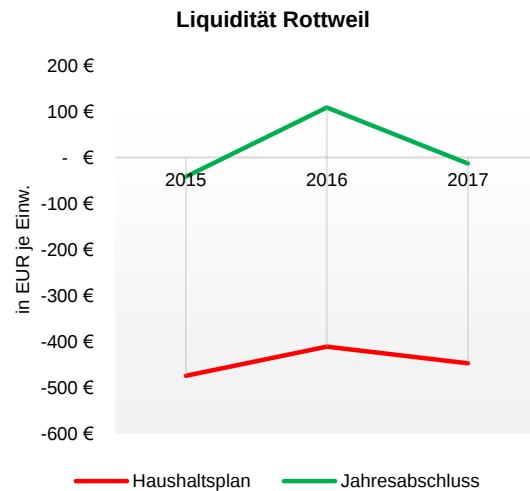
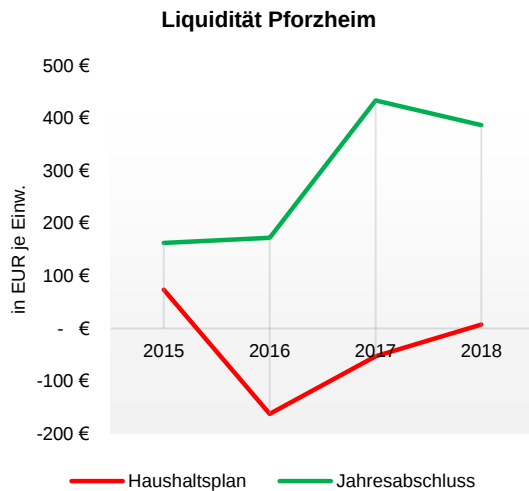


Abbildung 24: Liquiditätsüberschüsse/-fehlbeträge ausgewählter Städte in Baden-Württemberg

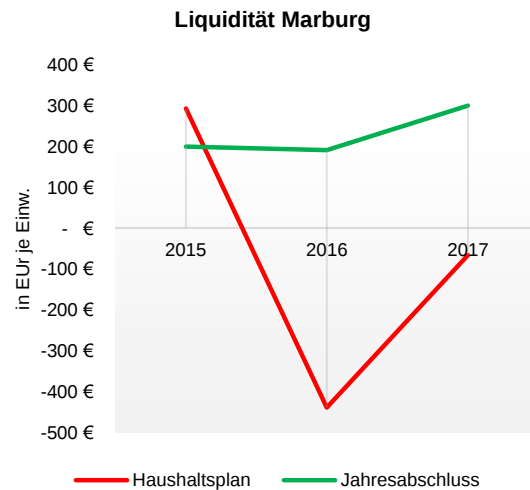
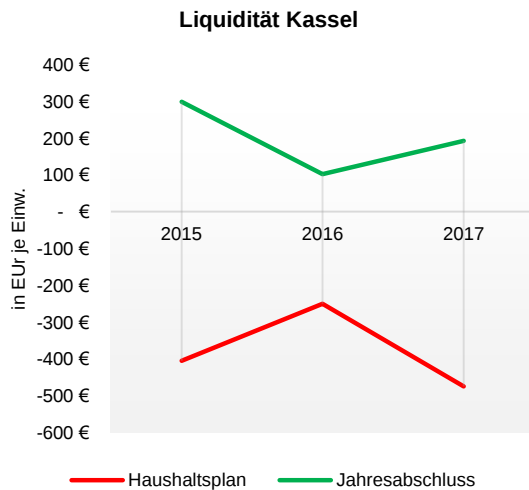
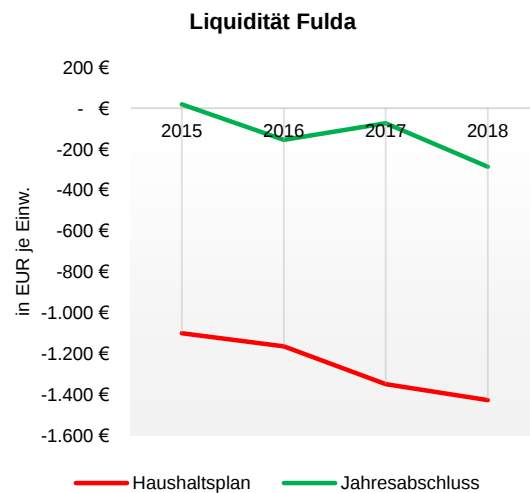
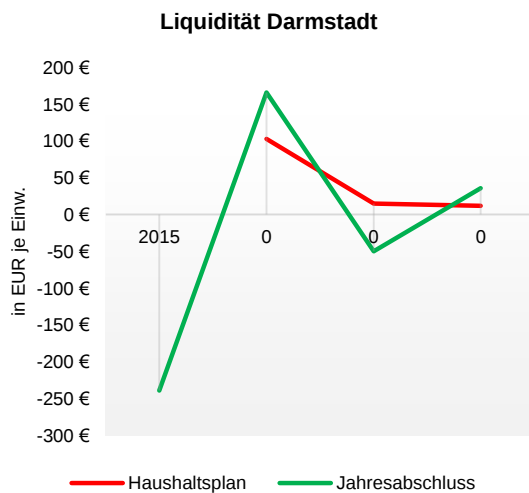
In Stuttgart, Rottweil und Freiburg entsteht im gesamten betrachteten Zeitraum im Jahresabschluss ein Liquiditätsüberschuss, wohingegen in der Planung sowohl negative als auch positive Liquidität ausgewiesen wurde. In Rottweil und Albstadt geht die Planung jeweils von einem Liquiditätsbedarf aus und die Jahresabschlüsse zeigen sowohl positive als auch negative tatsächliche Werte. In Albstadt führt die Entwicklung zu einem Liquiditätsbedarf von 72 EUR je Einwohner und in Rottweil von 14 EUR je Einwohner.

Die tatsächlich höhere Liquidität in Stuttgart, Albstadt, Rottweil und Pforzheim kommt dadurch zustande, dass sowohl der Zahlungsmittelsaldo aus laufender Verwaltungstätigkeit höhere Überschüsse als auch die Investitionstätigkeit nicht so hohe Bedarfe mit sich bringen. Die Kreditaufnahme ist in Pforzheim in den Jahren 2015 bis 2017, in Stuttgart 2015 und 2016 und in Albstadt 2015 größer als die Tilgung. In den anderen Jahren werden hier jeweils mehr Kredite getilgt als aufgenommen. In Freiburg werden 2015 und 2016 mehr Kredite aufgenommen als getilgt, was auch der Planung entspricht, allerdings werden im Jahresabschluss tatsächlich geringere Summen realisiert. Freiburg deckt durch diese

Kreditaufnahmen den Liquiditätsbedarf aus der Investitionstätigkeit in beiden Jahren. Rottweil weist für alle Jahre sowohl einen geplanten als auch einen tatsächlichen Zahlungsmittelsaldo aus Finanzierungstätigkeit von 0 EUR aus.

9.2.2 Hessen

Für die ausgewählten Städte in Hessen werden die Unterschiede der jährlichen Liquidität in den Plan- und Jahresabschlussdaten in Abbildung 25 verdeutlicht.



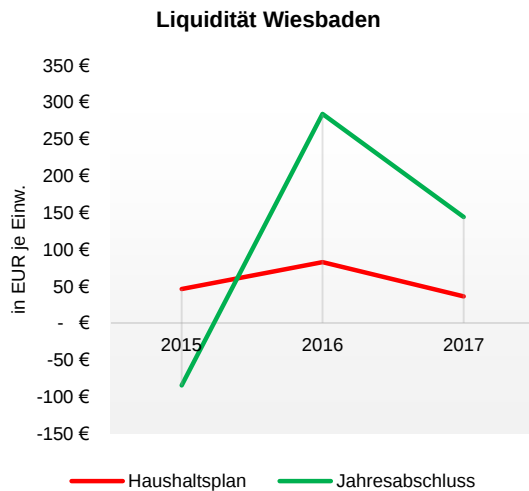


Abbildung 25: Liquiditätsüberschüsse/-fehlbeträge ausgewählter Städte in Hessen

Das bessere Ergebnis 2016 und 2017 bezogen auf die Liquidität in Wiesbaden ergibt sich aus einem höheren Zahlungsmittelsaldo aus laufender Verwaltungstätigkeit, obwohl sowohl der Investitionsbedarf größer war als geplant und auch mehr Kredite getilgt als aufgenommen wurden. Auch in Marburg ist das tatsächliche Ergebnis besser als das geplante. Hier resultiert die Verbesserung aber nur zum Teil aus einem höheren Zahlungsmittelsaldo aus laufender Verwaltungstätigkeit (im Jahr 2017 war dieser negativ). Im Wesentlichen wurden in Marburg sowohl die Investitionstätigkeit reduziert als auch mehr Kredite aufgenommen als getilgt. Fulda weist ebenso eine bessere tatsächliche Liquidität aus als geplant. Hier war der Zahlungsmittelsaldo tatsächlich höher und der Investitionsbedarf niedriger als geplant. Zusätzlich wurden mehr Kredite zurückgezahlt als aufgenommen. In Kassel ist im Zeitablauf die geplante Liquidität zum größeren Teil besser als der im Jahresabschluss ausgewiesene Liquiditätsüberschuss, was vor allem 2016 und 2017 aus einer höheren Kredittilgung resultiert, da sowohl der Zahlungsmittelsaldo aus laufender Verwaltungstätigkeit höher als auch der Investitionsbedarf niedriger als veranschlagt war. Auch in Darmstadt folgt die überwiegend positive tatsächliche Liquidität aus einer höheren Kreditaufnahme als Tilgung in den Jahren 2016 bis 2018. Der Zahlungsmittelsaldo aus laufender Verwaltungstätigkeit war hier 2016 und 2017 schlechter als geplant und der Investitionsbedarf wurde reduziert.

9.2.3 Nordrhein-Westfalen

In den betrachteten Städten Nordrhein-Westfalens weichen die Plandaten zum Teil deutlich von den tatsächlichen Ergebnissen aus den Jahresabschlüssen ab. Die Unterschiede werden in Abbildung 26 gezeigt.

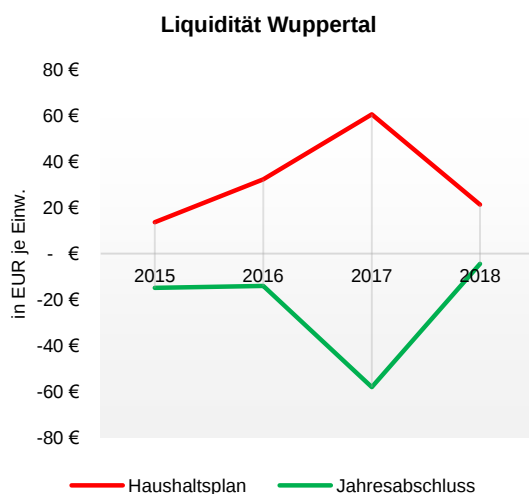
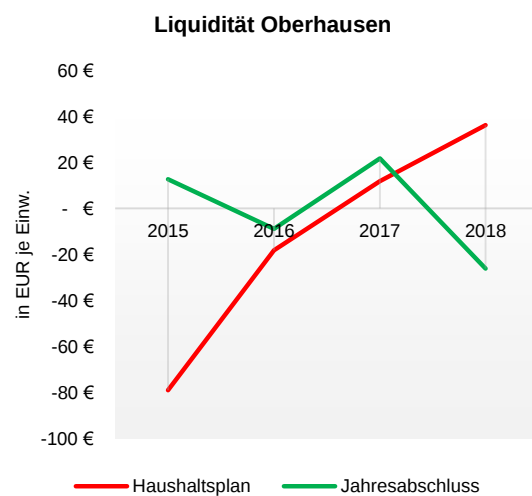
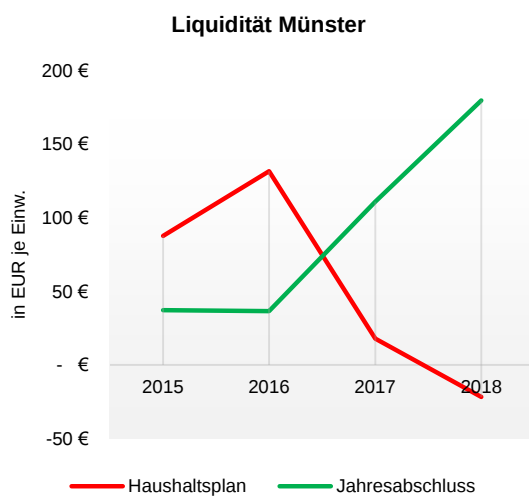
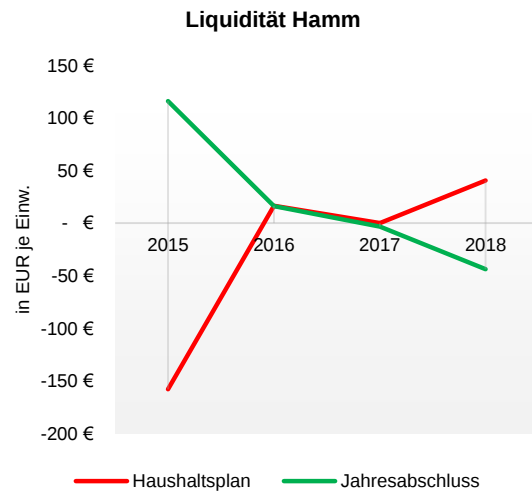
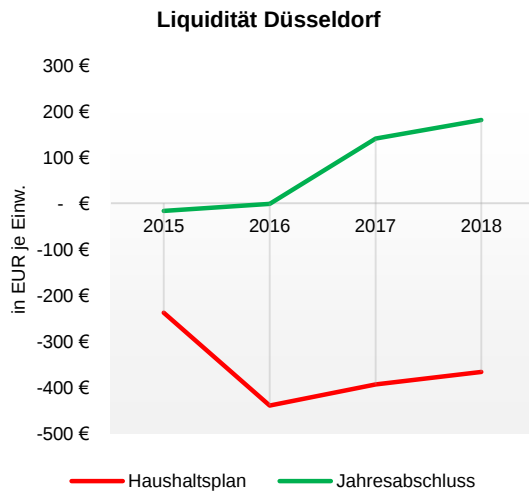


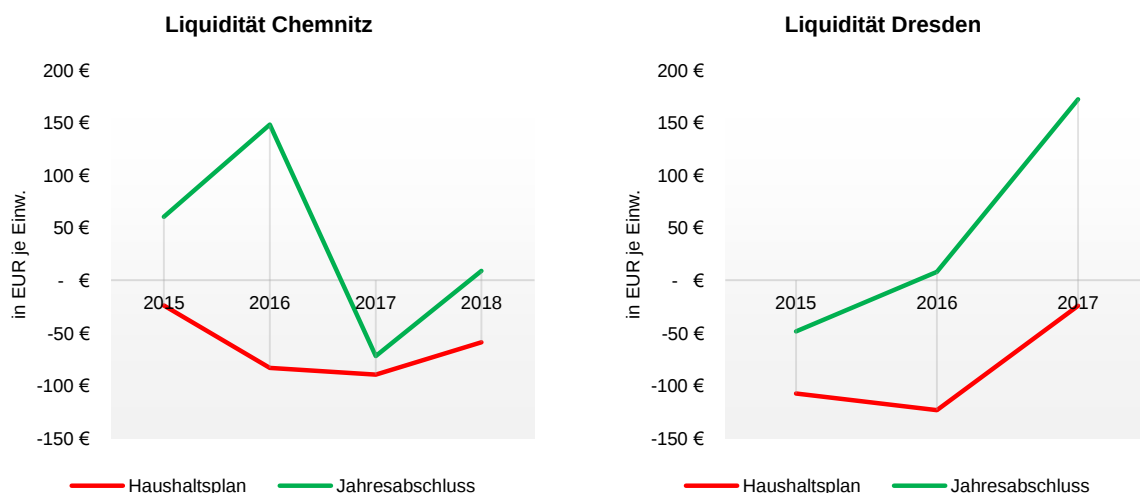
Abbildung 26: Liquiditätsüberschüsse/-fehlbeträge ausgewählter Städte in Nordrhein-Westfalen

Die tatsächlich positive Liquidität in Düsseldorf ergibt sich durch deutlich höhere Zahlungsmittelsalden aus laufender Verwaltungstätigkeit in den Jahren 2015 sowie 2017 und 2018 und geringere Investitionsbedarfe im gesamten Zeitraum. In den Jahren 2015 und 2016 erfolgte zusätzlich eine höhere Kreditaufnahme als Tilgung, was in den Jahren 2017 und

2018 umgedreht wurde. In Wuppertal ist die tatsächliche Liquidität im gesamten Betrachtungszeitraum schlechter als geplant und auch im negativen Bereich, d.h. hier wird Liquidität aus den Vorjahren benötigt, da die Kreditfinanzierung in die Liquiditätsberechnung mit einfließt. Der Zahlungsmittelsaldo aus laufender Verwaltungstätigkeit war in den Jahren 2015 und 2017 höher sowie 2016 und 2018 niedriger als geplant. Hier wurde der Investitionsbedarf angepasst, 2015 und 2017 war dieser tatsächlich höher als veranschlagt und 2016 und 2018 geringer. Zusätzlich tilgte Wuppertal von 2015 bis 2017 mehr Kredite als es Kredite aufnahm und 2018 war die Kreditaufnahme wiederum größer als die Tilgung. In Oberhausen ergab sich in den Jahren 2015 sowie 2017 und 2018 ein höherer Zahlungsmittelsaldo aus laufender Verwaltungstätigkeit als geplant. In den Jahren 2016 bis 2018 war zusätzlich der Investitionsbedarf geringer als geplant und in 2017 und 2018 wurden mehr Kredite getilgt als aufgenommen. Für Münster lässt sich zeigen, dass im gesamten Zeitraum der tatsächliche Zahlungsmittelsaldo aus laufender Verwaltungstätigkeit höher war als der geplante und zusätzlich der Investitionsbedarf geringer war als veranschlagt. Die Unterschiede in der Grafik lassen sich hier durch die Finanzierungstätigkeit erklären: 2015 wurden mehr Kredite getilgt als aufgenommen und in den Jahren 2016 bis 2018 ist die Kreditaufnahme größer als die Kredittilgung. Der Verlauf der jährlichen Liquidität für Hamm lässt sich vor allem durch den Zahlungsmittelsaldo aus laufender Verwaltungstätigkeit erklären. Dieser war in den Jahren 2015 und 2016 besser und in 2017 und 2018 schlechter als geplant. Der Investitionsbedarf war zusätzlich in 2015 sowie 2017 und 2018 geringer als veranschlagt. Die Kreditaufnahme war in den Jahren 2015 bis 2017 größer als die Tilgung und im Jahr 2018 drehte sich dieses Verhältnis um.

9.2.4 Sachsen

Die Entwicklung der jährlichen Liquidität in den ausgewählten Städten des Freistaates Sachsen ist Abbildung 27 zu entnehmen.



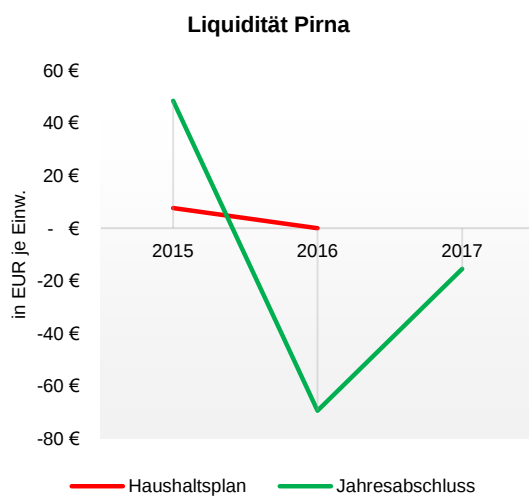
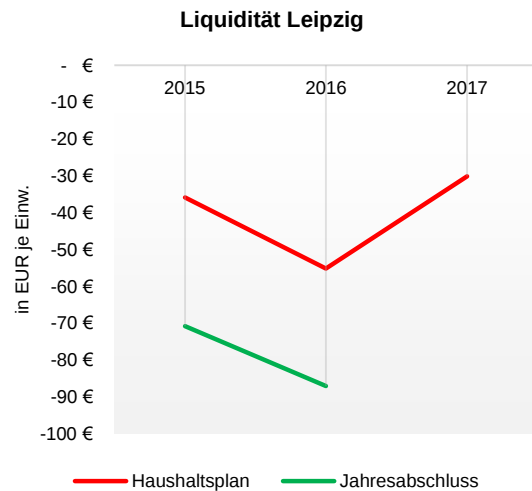
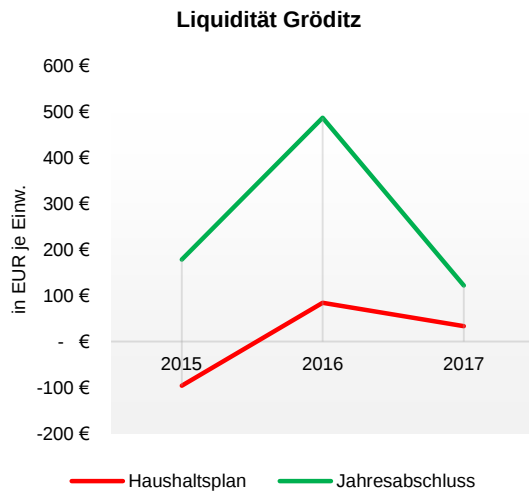


Abbildung 27: Liquiditätsüberschüsse/-fehlbeträge ausgewählter Städte in Sachsen

In Dresden ergab sich im gesamten Betrachtungszeitraum ein deutlich höherer Zahlungsmittelsaldo aus laufender Verwaltungstätigkeit als geplant. Zusätzlich war der Investitionsbedarf in den Jahren 2015 und 2016 geringer als veranschlagt. Die Kredittilgung dagegen war im gesamten Zeitraum größer als die Kreditaufnahme. Für Leipzig waren in den Jahren 2015 und 2016 die Zahlungsmittelsalden aus laufender Verwaltungstätigkeit aber auch die Investitionsbedarfe tatsächlich höher als geplant. 2015 wurden mehr Kredite aufgenommen als getilgt und 2016 drehte sich der Zahlungsmittelsaldo aus Finanzierungstätigkeit ins Negative, d.h. es wurden mehr Kredite getilgt als aufgenommen. Die tatsächliche Liquiditätsentwicklung in Chemnitz schwankt sehr stark, was vor allem an der Investitions- und Finanzierungstätigkeit liegt. Der Zahlungsmittelsaldo aus laufender Verwaltungstätigkeit war im gesamten Betrachtungszeitraum höher als veranschlagt. Der Investitionsbedarf war in den Jahren 2015 und 2016 größer und 2017 und 2018 geringer als geplant. Die tatsächliche Kredittilgung war in den Jahren 2015 sowie 2017 und 2018 größer als die Kreditaufnahme. Für Pirna gilt, dass sich 2016 und 2017 ein höherer Zahlungsmittelsaldo aus laufender Verwaltungstätigkeit einstellte als geplant und 2016 gab

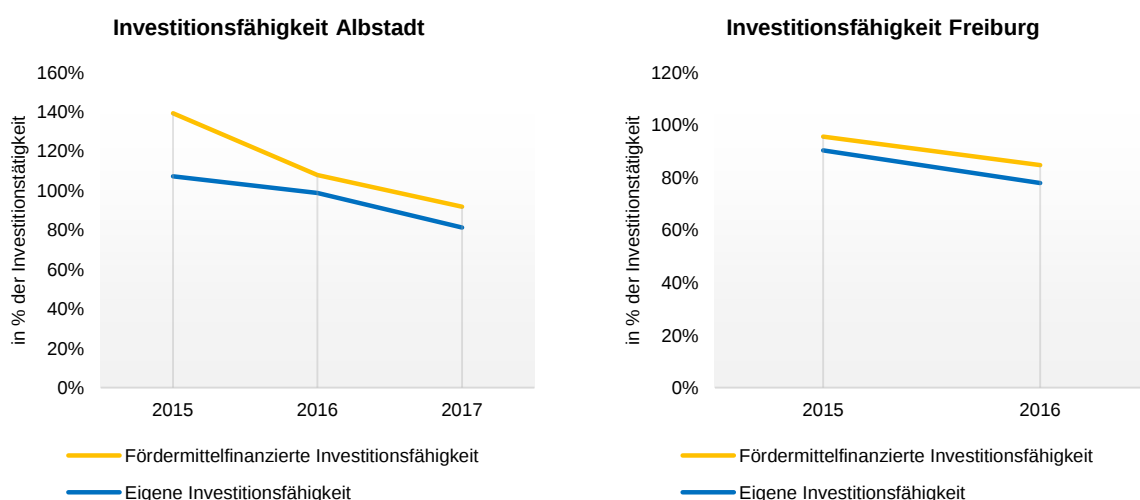
es tatsächlich einen größeren Investitionsbedarf als veranschlagt. In den Jahren 2015 bis 2017 war die Summe der getilgten Kredite größer als die Summe der neu aufgenommenen Kredite. Die Liquiditätsplanung in Gröditz entspricht in der Tendenz dem tatsächlichen Verlauf. Das kann mit einem höheren tatsächlichen Zahlungsmittelsaldo aus laufender Verwaltungstätigkeit in den Jahren 2016 und 2017 sowie geringeren Investitionsbedarfen in 2015 bis 2017 erklärt werden (2016 entstand hier sogar ein Überschuss). 2016 und 2017 war die Kreditaufnahme darüber hinaus größer als die Kredittilgung.

9.3 Investitionsfähigkeit in ausgewählten Städte

Die oben erklärte Investitionsfähigkeit wird im folgenden Abschnitt für die ausgewählten Städte untersucht. Allerdings wird die Investitionsfähigkeit hier unterschieden in eine fördermittelfinanzierte und eine eigene Investitionsfähigkeit bezogen auf die Auszahlungen für Investitionstätigkeit als Quotient ermittelt. In Abgrenzung dazu werden bei der Erfassung der eigenen Investitionsfähigkeit aus den Einzahlungen aus Investitionstätigkeit die Einzahlungen aus Zuwendungen (d.h. die Fördermittel) abgezogen und in Relation zu den Auszahlungen aus Investitionstätigkeit gesetzt. Der Richtwert liegt bei 100 %, d.h. einer Voldeckung der Auszahlungen aus Investitionstätigkeit durch die eigene wirtschaftliche Leistungsfähigkeit bzw. durch die fördermittelunterstützte Leistungsfähigkeit. Im Extremfall ist die gesamte Investitionsfähigkeit genauso hoch wie die Summe an Fördermitteln und die eigene Investitionsfähigkeit gleich Null. Um die tatsächliche Investitionsfähigkeit zu ermitteln, werden jeweils die Daten aus den Jahresabschlüssen verwendet.

9.3.1 Baden-Württemberg

Die Entwicklung der Investitionsfähigkeit für die ausgewählten Städte in Baden-Württemberg verdeutlicht Abbildung 28.



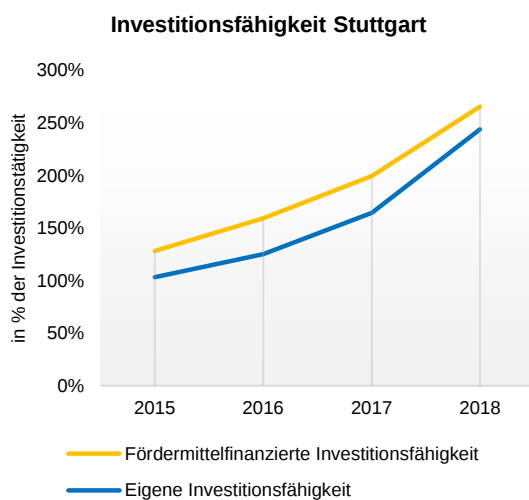
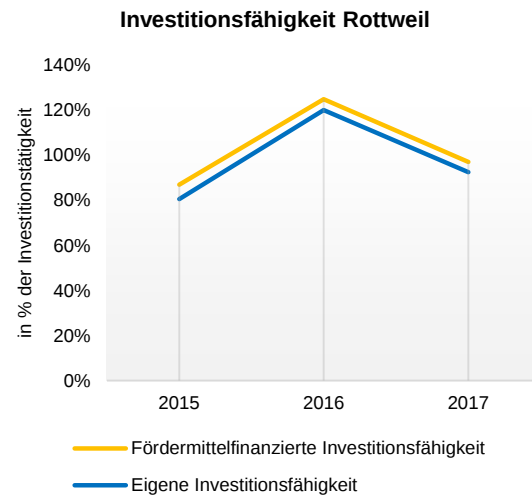
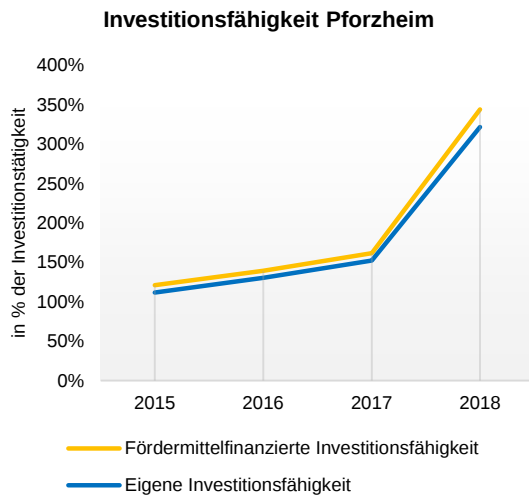


Abbildung 28: Investitionsfähigkeit ausgewählter Städte in Baden-Württemberg

Für alle betrachteten baden-württembergischen Städten gilt, dass die Differenz aus fördermittelfinanzierter und eigener Investitionsfähigkeit relativ gering ist.

In Stuttgart und Pforzheim liegen sowohl die eigene als auch die fördermittelfinanzierte Investitionsfähigkeit über 100 % und die Werte sind ansteigend im Zeitverlauf von 2015 bis 2017. In Rottweil steigen beide Quoten von zunächst unter 100 % in 2015 auf über 100 % in 2016 an, um dann für 2017 wieder unter 100 % zu sinken. In Albstadt sinken beide Werte für die Investitionsfähigkeit von 2015 bis 2017, anfangs sind die Werte noch größer 100 %, in 2017 werden aber für sowohl für die eigene als auch für die fördermittelfinanzierte Investitionsfähigkeit Werte kleiner 100 % erreicht. Für Freiburg liegen nur die Werte für 2015 und 2016 vor. Hier sind alle Werte kleiner 100 %. Damit müssen Albstadt, Rottweil und Freiburg zumindest für 2017 auf vorhandene Liquidität aus den Vorjahren zurückgreifen, um ihre Investitionen zu finanzieren.

9.3.2 Hessen

Wie Abbildung 29 zeigt sind auch in den ausgewählten hessischen Städten die Unterschiede zwischen fördermittelfinanzierter und eigener Investitionsfähigkeit relativ gering.

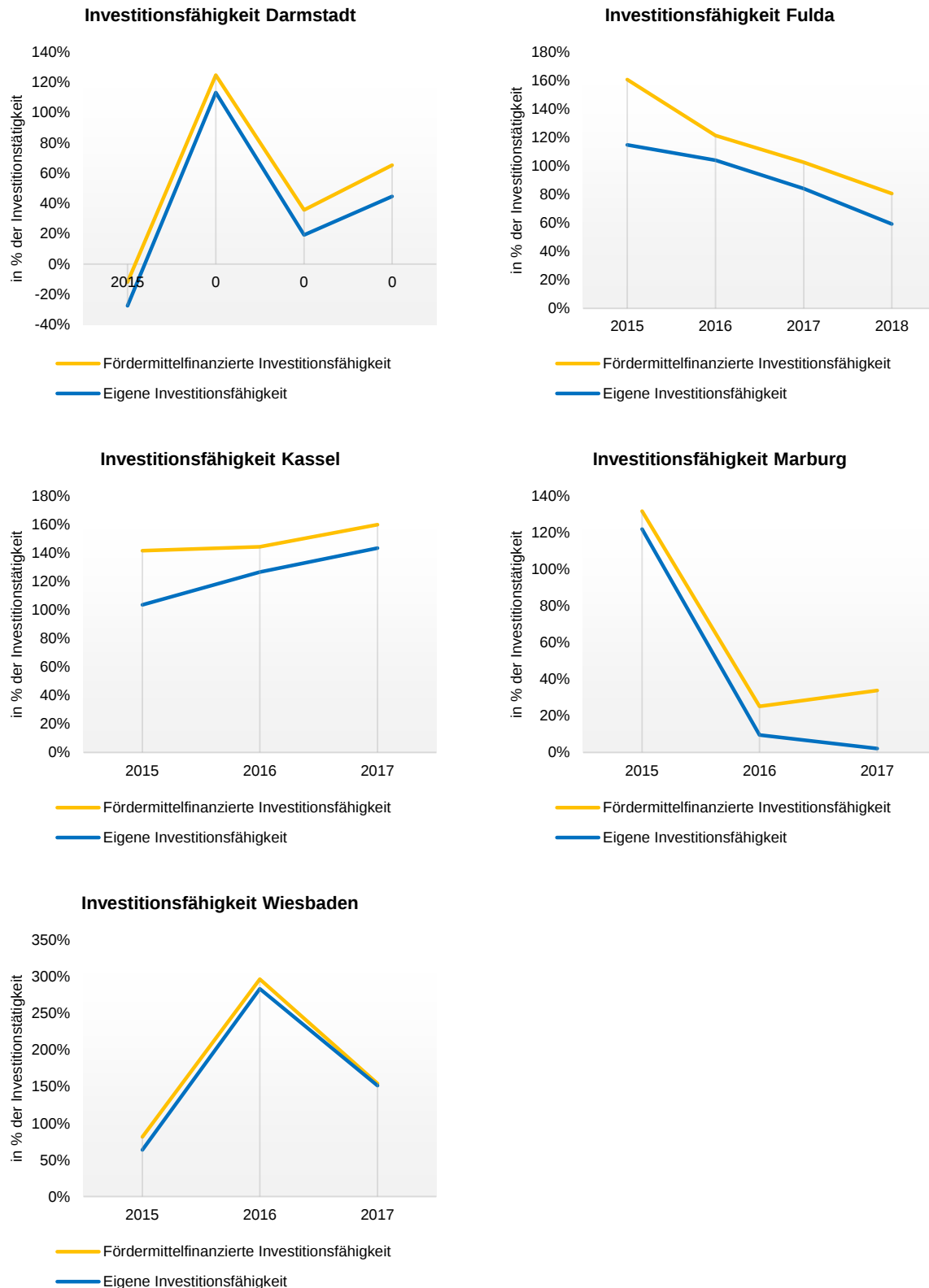
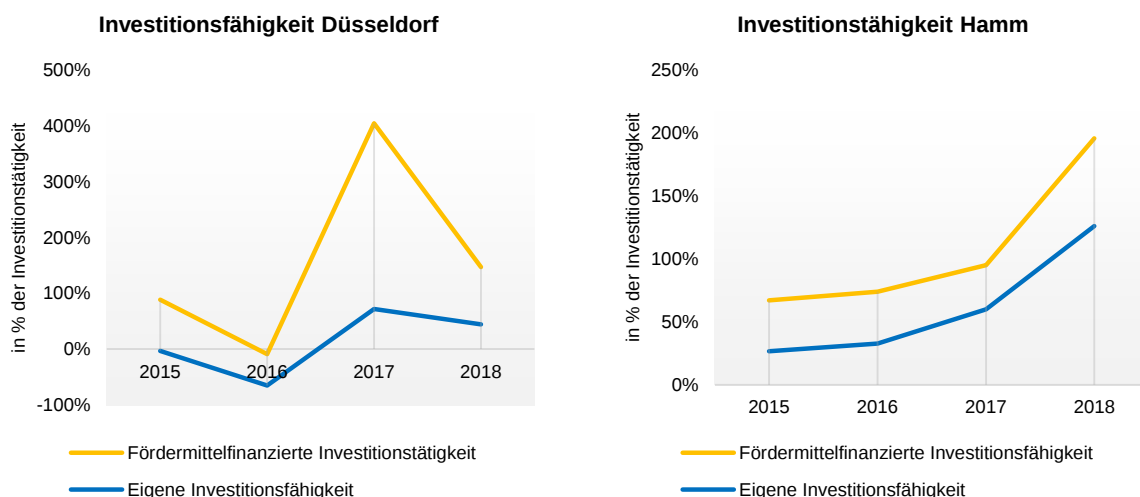


Abbildung 29: Investitionsfähigkeit ausgewählter Städte in Hessen

Beide Werte der Investitionsfähigkeit steigen in Wiesbaden zunächst von unter 100 % im Jahr 2015 auf fast 300 % in 2016, um dann 2017 wieder auf knapp 150 % zurückzugehen. In 2017 ähnelt sich die Höhe der beiden Quoten für die Investitionsfähigkeit sehr, d.h. die Fördermittelunterstützung fällt hier eher gering aus. In Marburg hat die Investitionsfähigkeit einen sehr drastischen Verlauf, 2015 sind die Werte noch größer 100 %, fällt dann 2016 sehr stark und 2017 resultiert die eigene Investitionsfähigkeit noch bei 2 % und die fördermittelfinanzierte Investitionsfähigkeit bei 34 %. Hier müssen die Auszahlungen für Investitionstätigkeit nahezu vollständig durch vorhandene Liquidität finanziert werden. Die geringe eigene Investitionsfähigkeit basiert auf dem negativen Zahlungsmittelsaldo aus laufender Verwaltungstätigkeit. In Fulda entwickelt sich die Investitionsfähigkeit in beiden Fällen fallend, zunächst noch von über 100 % in 2015 bis hin zu Werten unter 100 % in 2018. Die Stadt Kassel weist dagegen im gesamten Zeitablauf von 2015 bis 2017 steigende Werte von jeweils über 100 % aus. In Darmstadt verläuft die Investitionsfähigkeit anfangs steigend, dann fallend und wieder steigend. Aufgrund des negativen Zahlungsmittelsaldos aus laufender Verwaltungstätigkeit beginnt der Verlauf in 2015 sogar mit negativen Werten. 2016 steigen dann beide Werte auf knapp über 100 %. 2017 gehen beide Werte wieder deutlich unter 100 %, wo sie auch, auf höherem Niveau, 2018 bleiben. Auch hier wird für die Finanzierung der Investitionstätigkeit vorhandene Liquidität aus den Vorjahren benötigt.

9.3.3 Nordrhein-Westfalen

In Nordrhein-Westfalen zeigen sich für die ausgewählten Städte deutlichere Unterschiede in der Investitionsfähigkeit, die in Abbildung 30 sichtbar werden.



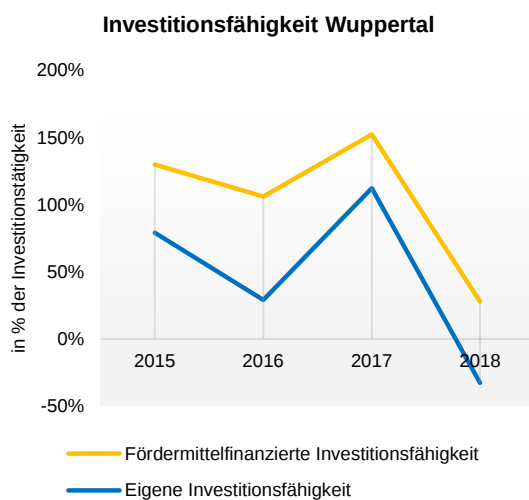
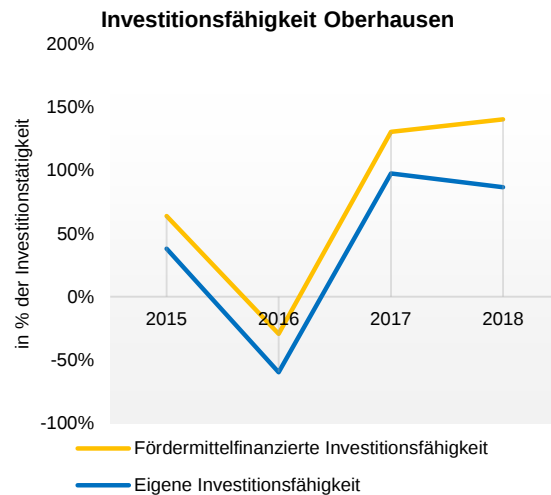
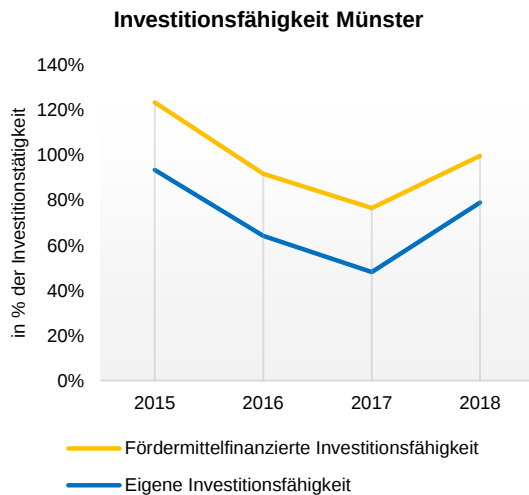


Abbildung 30: Investitionsfähigkeit ausgewählter Städte in Nordrhein-Westfalen

In Düsseldorf oszilliert die eigene Investitionsfähigkeit im gesamten Betrachtungszeitraum um die Nulllinie. Die negativen Werte in 2015 und 2016 resultieren aus dem jeweils negativen Zahlungsmittelsaldo aus laufender Verwaltungstätigkeit. Die fördermittelfinanzierte Investitionstätigkeit weist einen Ausreißer im Jahr 2017 durch erhebliche investive Zuwendungen auf. Auch in den anderen Jahren ist die fördermittelfinanzierte Investitionsfähigkeit in Düsseldorf deutlich größer als die eigene, z.B. im Jahr 2015 mit 88 % oder 2018 mit 147 %. In Münster verläuft die eigene Investitionsfähigkeit im gesamten Betrachtungszeitraum von 2015 bis 2018 unter 100 %, die fördermittelfinanzierte Investitionsfähigkeit liegt in den Jahren 2015 und 2018 jeweils über 100 %. Die Werte für beide fallen von 2015 bis 2017 und steigen dann wieder an. Die Investitionsfähigkeit in der Stadt Hamm zeigt für den gesamten Betrachtungszeitraum einen steigenden Verlauf, allerdings bleibt auch hier die eigene Investitionsfähigkeit bis 2017 unter 100 %. Die fördermittelfinanzierte Investitionsfähigkeit erreicht in Hamm im Jahr 2018 196 % und die eigene Investitionsfähigkeit kommt mit 126 % auch über 100 %. In Oberhausen verbleibt die eigene Investitionsfähigkeit im gesamten Betrachtungszeitraum unter 100 % und wird

aufgrund des negativen Zahlungsmittelsaldos aus laufender Verwaltungstätigkeit im Jahr 2016 darüber hinaus noch negativ. Insgesamt schwankt die Investitionsfähigkeit in Oberhausen in erheblichem Maß. Die fördermittelfinanzierte Investitionsfähigkeit wird von unter 100 % in 2015 im Jahr 2016 ebenfalls negativ und steigt ab 2017 über 100 % an. Die Finanzierung der Investitionstätigkeit ist damit für die Jahre 2017 und 2018 gesichert. In Wuppertal bleibt die eigene Investitionsfähigkeit im gesamten Zeitraum von 2015 bis 2018 unter 100 % und wird im Jahr 2018 sogar noch negativ. Die fördermittelfinanzierte Investitionsfähigkeit liegt dagegen bis 2017 über 100 %, womit die Investitionstätigkeit finanziert wird. Der deutlich geringere Wert für 2018 liegt am negativen Zahlungsmittelsaldo aus laufender Verwaltungstätigkeit.

9.3.4 Sachsen

Für die ausgewählten Städte in Sachsen zeigt Abbildung 31 die Investitionstätigkeit im Zeitverlauf.



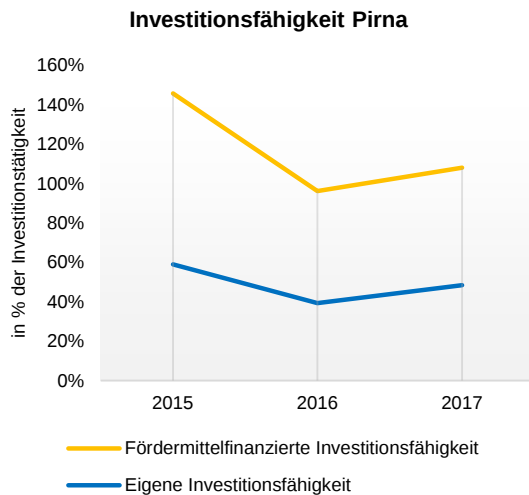


Abbildung 31: Investitionsfähigkeit ausgewählter Städte in Sachsen

In Sachsen weist Chemnitz die solideste Investitionsfähigkeit bezogen auf die drei kreisfreien Städte auf. Die fördermittelfinanzierte Investitionsfähigkeit ist hier in allen Jahren größer als 100 %, allerdings ist hier der Verlauf, auch für die eigene Investitionsfähigkeit, leicht fallend. In Dresden steigt die Investitionsfähigkeit dagegen von 2015 bis 2017 an und ab 2016 erreicht auch hier die fördermittelfinanzierte Investitionsfähigkeit Werte über 100 %. In Leipzig steigt die fördermittelfinanzierte Investitionsfähigkeit von 2015 nach 2016 auf einen Wert über 100 % an, wohingegen die eigene Investitionsfähigkeit konstant bei ca. 40 % verharret. In Pirna liegt der Wert der fördermittelfinanzierten Investitionsfähigkeit im gesamten Betrachtungszeitraum von 2015 bis 2017 über 100 %, die eigene Investitionsfähigkeit verläuft jedoch deutlich darunter. Die Investitionsfähigkeit in Gröditz steigt von 2015 nach 2016 an und sinkt für 2017 wieder. Hier ist dann die eigene Investitionsfähigkeit kleiner als 100 %.

In Sachsen wird deutlich, dass die Differenz aus fördermittelfinanzierter und eigener Investitionsfähigkeit größer ist als in den drei anderen Ländern. Die Fördermittelabhängigkeit der sächsischen Städte und Gemeinden wird damit sichtbar.

9.4 Anteilige Reinvestitionstätigkeit

Neben der Fähigkeit, Investitionen aus der eigenen Leistungsfähigkeit zu finanzieren, interessiert beim kommunalen Investitionsverhalten, inwieweit das Vermögen erhalten bleibt, d.h. ob in Höhe des abbeschriebenen Vermögens vollständig reinvestiert wird. Dazu wird für die ausgewählten Städte der vier Bundesländer ein Quotient aus den Auszahlungen für Investitionstätigkeit und den Abschreibungen gebildet. Die Zahlen werden den Jahresabschlüssen der Jahre 2015 bis 2017 entnommen und zeigen damit die tatsächliche anteilige Reinvestition der betrachteten Städte. Als Richtwert gelten hier 100 %, d.h. bei diesem Wert wird die für die Erhaltung des Kapitalstocks notwendige Investition erreicht bzw.

die Abschreibungen vollständig durch die Investitionstätigkeit gedeckt. Dieser Wert wird von fast allen betrachteten Städten im Zeitraum von 2015 bis 2017 erreicht. Aus diesem Zusammenhang kann allerdings nicht abgelesen werden, wie die Finanzierung dieser Investitionen erfolgt.

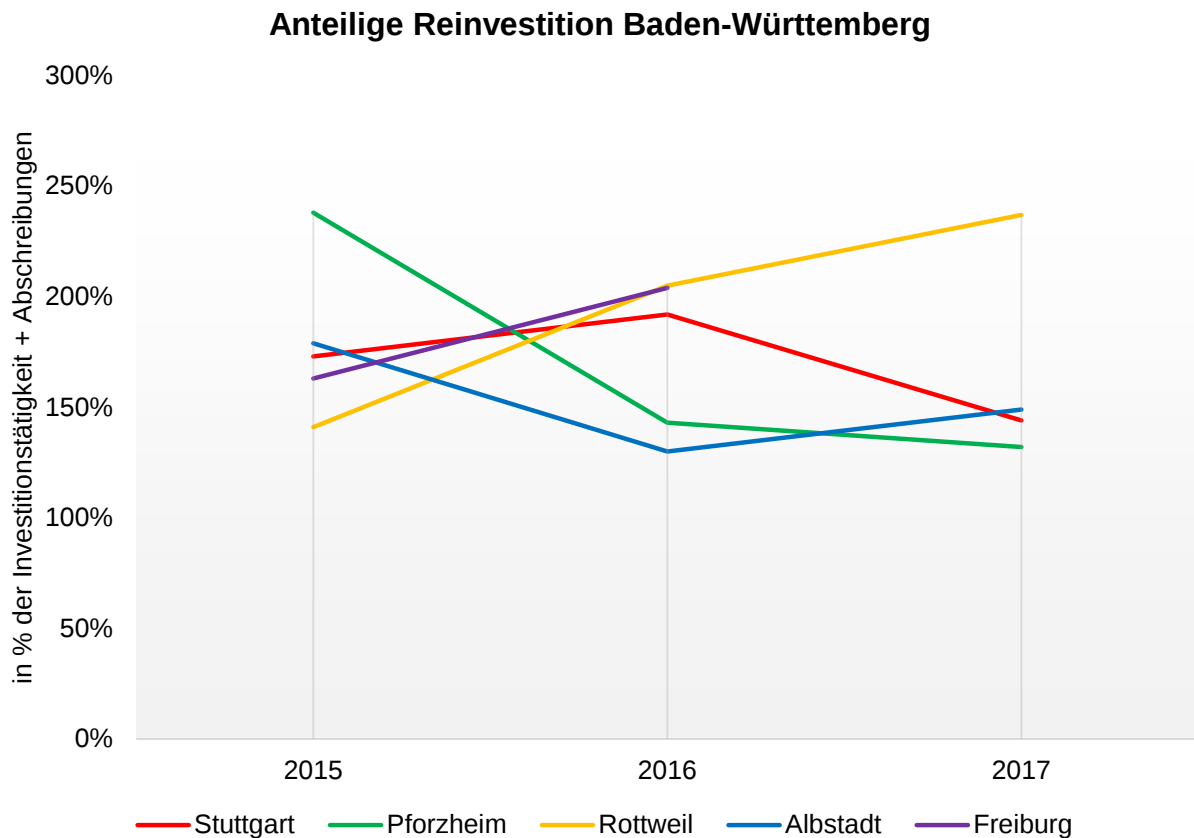


Abbildung 32: Anteilige Reinvestitionstätigkeit ausgewählter Städte in Baden-Württemberg

In Baden-Württemberg (Abbildung 32) reinvestieren alle fünf Städte im notwendigen Maß (über 100 %), d.h. die Erhaltung des Kapitalstocks ist gesichert. Darüber hinaus wird in allen Städten zusätzliches Vermögen geschaffen, teilweise in sehr hohem Umfang. Die Entwicklung ist allerdings nicht einheitlich, so steigt die Reinvestitionstätigkeit in Rottweil, Freiburg und Stuttgart im betrachteten Zeitraum anfangs an, in Pforzheim und Albstadt dagegen geht die Tätigkeit zurück. In Albstadt steigt sie ab 2016 wieder leicht und in Stuttgart geht sie dagegen zurück. Für Freiburg liegen nur die Jahresabschlüsse bis 2016 vor. 2017 liegt die anteilige Reinvestitionstätigkeit der Städte Stuttgart bei 144 %, Pforzheim bei 132 % und Albstadt bei 149 %, wohingegen Rottweil mit einem Wert von 237 % noch deutlicher Vermögen aufbaut.

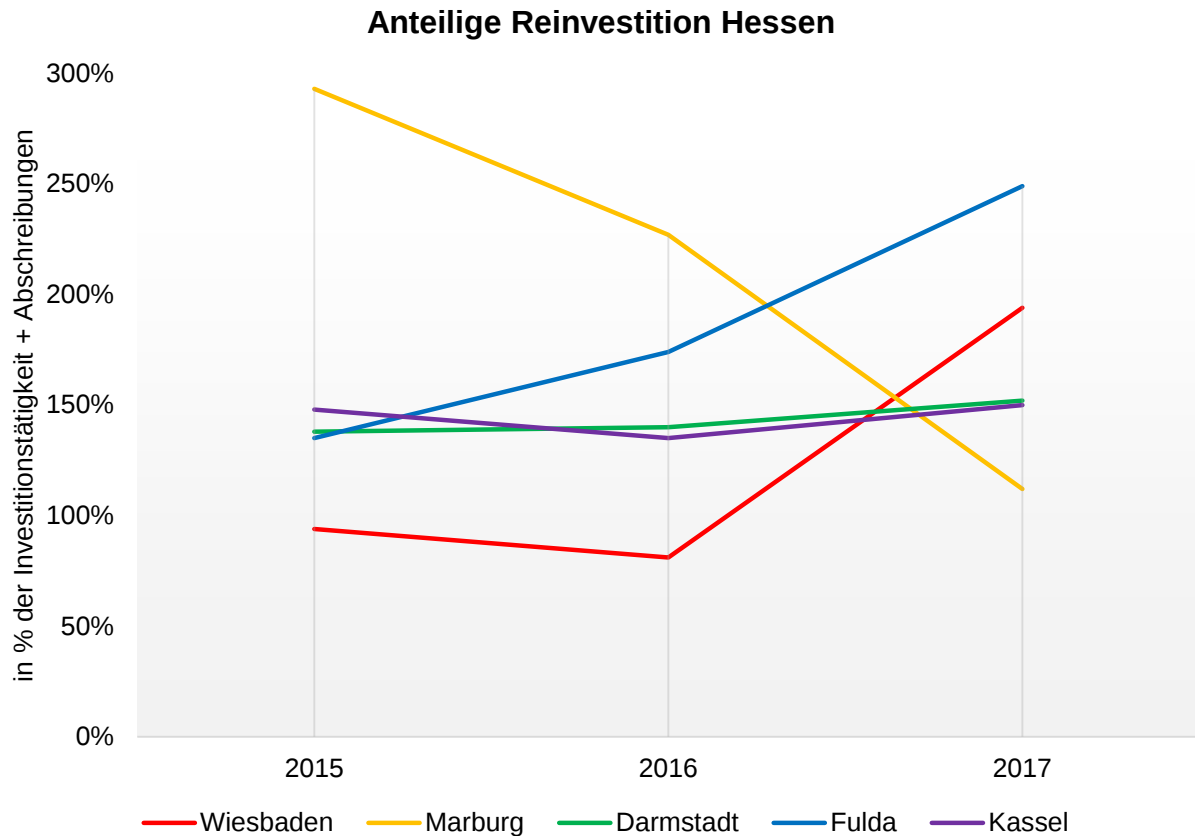


Abbildung 33: Anteilige Reinvestitionstätigkeit ausgewählter Städte in Hessen

Bei den betrachteten Städten in Hessen (Abbildung 33) ist die Entwicklung uneinheitlicher als in Baden-Württemberg. Die Stadt Wiesbaden startet 2015 mit 81 % unter 100 % und in 2017 beträgt die anteilige Reinvestitionstätigkeit 194 %, also mehr als das Doppelte. In Marburg ist die Entwicklung gegenläufig, von 293 % in 2015 auf 112 % in 2017, hier wird die Investitionstätigkeit deutlich verringert, hält sich aber immer noch über dem aus der Abschreibung folgenden Referenzwert. Fulda, Darmstadt und Kassel haben in 2015 ähnlich hohe Werte um 150 %. Fulda erhöht darauf basierend die Reinvestitionstätigkeit bis auf 249 % in 2017, wohingegen die Werte für Darmstadt und Kassel im gesamten Zeitraum relativ konstant bei nahe 150 % verbleiben.

Anteilige Reinvestition Nordrhein-Westfalen

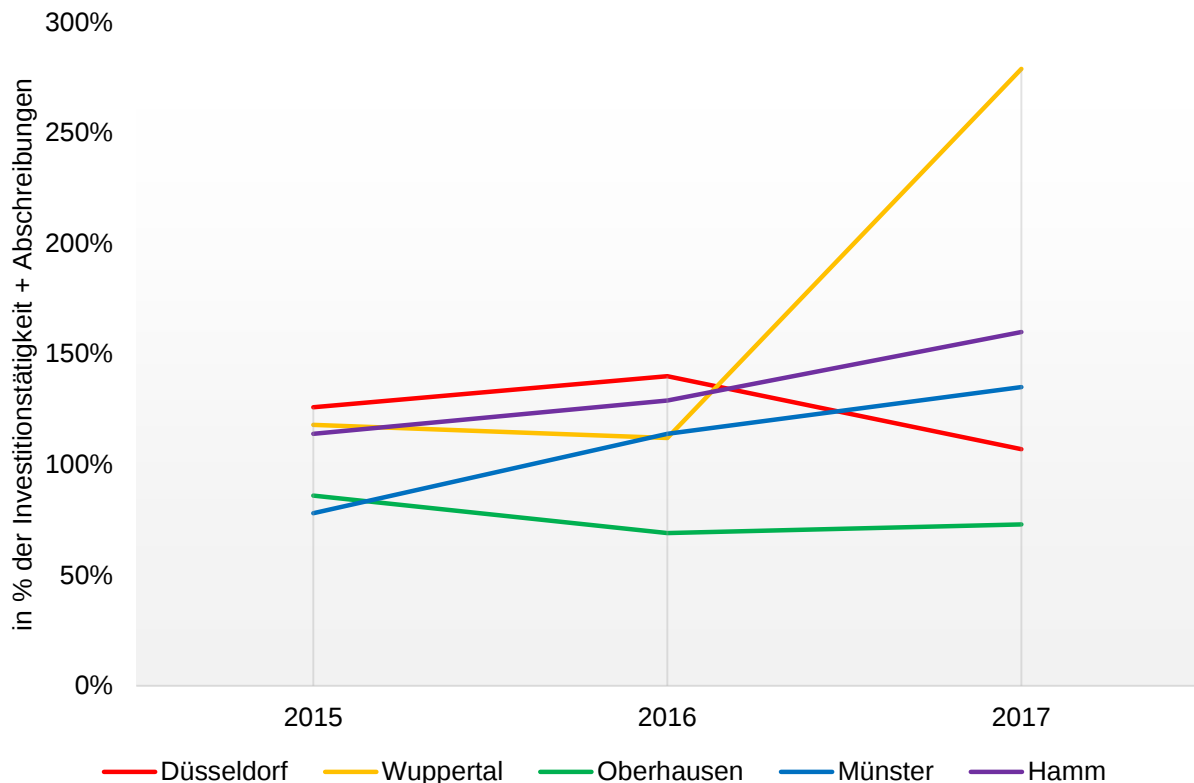


Abbildung 34: Anteilige Reinvestitionstätigkeit ausgewählter Städte in Nordrhein-Westfalen

Die anteilige Reinvestitionstätigkeit in den betrachteten Städten in Nordrhein-Westfalen (Abbildung 34) ist in den Jahren bis auf Wuppertal wiederum relativ einheitlich. Oberhausen erreicht im gesamten Zeitraum von 86 % in 2015 auf 79 % in 2017 die notwendige Reinvestition von 100 % nicht, womit der Kapitalstock insgesamt reduziert wird. Auch Münster weist in 2015 mit 78 % einen Wert geringer als 100 % aus, erhöht aber im Verlauf die Auszahlungen für Investitionstätigkeit überproportional zu den Abschreibungen, was 2017 zu einer Erhöhung des Kapitalstocks bei einem Wert von 135 % führt. In Düsseldorf steigt die anteilige Reinvestitionstätigkeit von 126 % in 2015 zunächst leicht an und 2017 geht der Wert auf 107 % zurück. Hamm startet 2015 bei einem ähnlich hohen Wert wie Düsseldorf, 114 %, und steigert die anteilige Reinvestitionstätigkeit im Verlauf auf 160 % in 2017. In Wuppertal geht die anteilige Reinvestitionstätigkeit zunächst von 118 % in 2015 auf 112 % in 2016 zurück und erhöht sich bis 2017 auf 279 %. Der steigende Trend ist mit Pforzheim (BW) und Fulda (HE) zu vergleichen.

Anteilige Reinvestition Sachsen

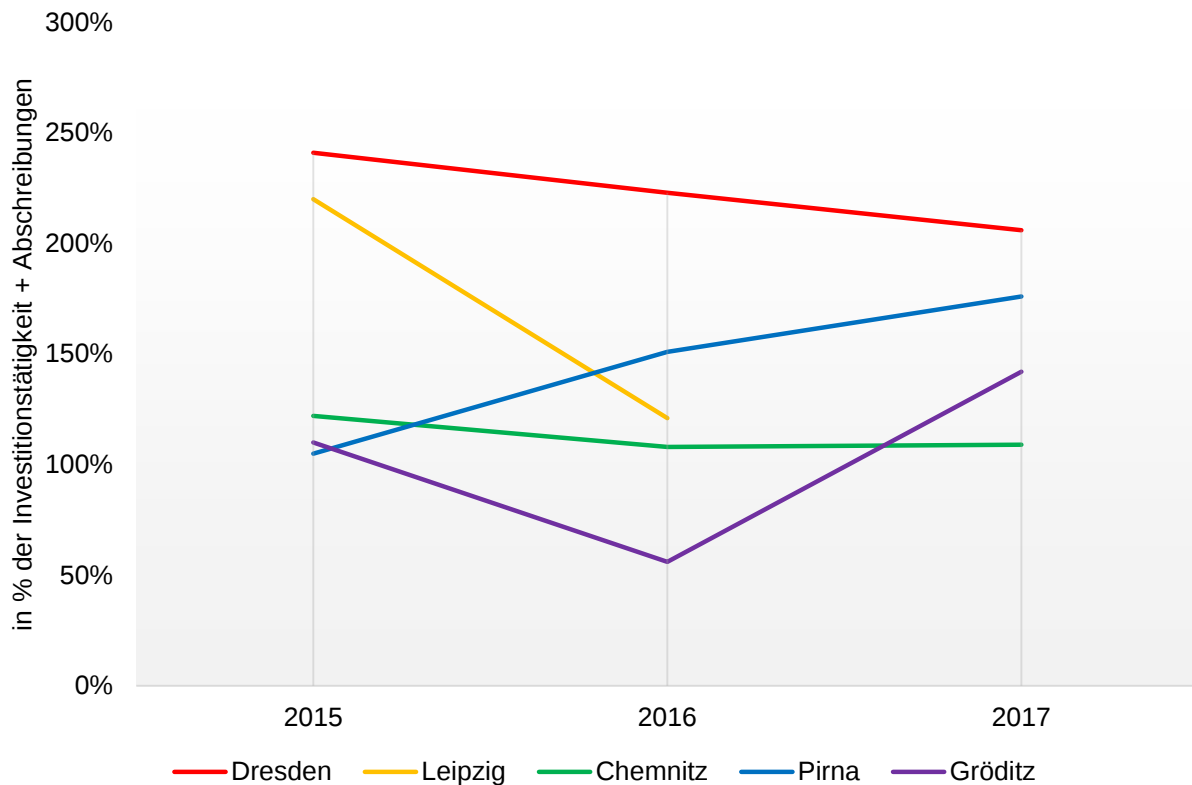


Abbildung 35: Anteilige Reinvestitionstätigkeit ausgewählter Städte in Sachsen

Auch in den betrachteten Städten im Freistaat Sachsen (Abbildung 35) ist die anteilige Reinvestition überwiegend größer als der Referenzwert von 100 %. Die Stadt Gröditz hat hier mit 56 % im Jahr 2016 einen Ausreißer, ansonsten liegen die Werte immer über 100 % und erreichen hier in 2017 142 %. In Chemnitz sind die Werte relativ konstant, von 108 % in 2015 bis 138 % in 2017. Pirna erhöht die anteilige Reinvestition im Zeitablauf stetig, hier liegt der Wert in 2015 bei 105 % und erreicht in 2017 176 %. Die Stadt Dresden weist eine rückläufige Tendenz im Zeitablauf aus, allerdings mit 241 % in 2015 auf 206 % in 2017 auf einem sehr hohen Niveau. Dieses Niveau über drei Jahre wird von keiner anderen der betrachteten Städte in Deutschland erreicht. Für Leipzig liegen die Jahresabschlüsse für 2015 und 2016 vor und weisen hier einen deutlichen Rückgang in der anteiligen Reinvestitionstätigkeit von 226 % auf 121 % aus.

9.5 Schlussfolgerungen aus dem Abgleich von Haushaltsplänen und Jahresabschlüssen

Die vorliegende exemplarische Auswertung der Städte zeigt bereits in einer geringen Stichprobe die große Heterogenität der Kommunalfinanzen bezogen auf die untersuchten Parameter ordentliches Ergebnis, Liquiditätsüberschuss bzw. -bedarf, Investitionsfähigkeit und anteilige Reinvestitionstätigkeit. In Abbildung 36 werden die unterschiedlichen Ergebnisse der untersuchten Städte hinsichtlich des ordentlichen Ergebnisses sowie des

Liquiditätsüberschusses/- bedarfs für das Jahr 2017 noch einmal zusammengefasst. Dafür werden die Daten aus den Jahresabschlüssen verwendet.

	Ordentliches Ergebnis in EUR je Einwohner	Liquiditätsüberschuss/- bedarf in EUR je Einwohner
Baden- Württemberg		
Stuttgart	570	381
Pforzheim	149	433
Rottweil	249	14
Albstadt	60	-72
Freiburg	<i>Kein Jahresabschluss</i>	<i>Kein Jahresabschluss</i>
Hessen		
Wiesbaden	313	144
Fulda	203	-286
Marburg	5	299
Kassel	200	193
Darmstadt	-4	-50
Nordrhein-Westfalen		
Düsseldorf	401	141
Oberhausen	9	22
Wuppertal	257	-58
Münster	30	111
Hamm	3	-3
Sachsen		
Dresden	183	172
Leipzig	<i>Kein Jahresabschluss</i>	<i>Kein Jahresabschluss</i>
Chemnitz	252	-72
Pirna	25	-15
Gröditz	199	122

Abbildung 36: Ordentliches Ergebnis und Liquiditätsüberschuss je Einwohner 2017

Die Werte reichen von einem ordentlichen Ergebnis in Darmstadt von -4 EUR bis +570 EUR in Stuttgart und von einem Liquiditätsbedarf von -286 EUR in Fulda bis zu einem Liquiditätsüberschuss von +433 EUR in Pforzheim. Die Tabelle führt aber noch zu einer weiteren wichtigen Erkenntnis: es lässt sich eine Tendenz dahingehend ableiten, dass aus einem geringeren ordentlichen Ergebnis auch ein geringerer Liquiditätsüberschuss folgt.

Aus dem Zusammenhang von ordentlichem Ergebnis und dem Zahlungsmittelsaldo aus laufender Verwaltungstätigkeit müsste eigentlich folgen, dass aus einem hohen positiven

ordentlichen Ergebnis auch ein hoher Liquiditätsüberschuss abgeleitet werden kann. Die oben stehende Tabelle zeigt aber den Widerspruch in einzelnen Fällen der Realität z.B. in Chemnitz oder Wuppertal. Diese Abweichungen treten entweder durch eine hohe Investitionstätigkeit oder Kredittilgungen auf.

Für den überwiegenden Teil der betrachteten Städte ist das tatsächliche ordentliche Ergebnis höher als aus den Haushaltsplandaten ersichtlich. Gerade beim ordentlichen Ergebnis wird in der Regel um den für den Haushaltsausgleich gesetzlich notwendigen Nullwert geplant, was in den seltensten Fällen aber der Realität entspricht. Interessanterweise zeigen bereits die jeweils fünf exemplarisch ausgewählten Städte Trends für das zugehörige Bundesland auf. In Sachsen beispielsweise ist der Abstand aus tatsächlichen Daten deutlich größer und positiver als in Nordrhein-Westfalen. In Baden-Württemberg dagegen entspricht die Entwicklung des tatsächlichen ordentlichen Ergebnisses am ehesten dem Trend der Plandaten, wenn auch auf höherem Niveau. Die ausgewählten hessischen Städte weisen in Marburg sowohl eine sehr genaue Planung mit leicht besseren tatsächlichen ordentlichen Ergebnissen als auch im anderen Extrem in Wiesbaden stark abweichende tatsächliche ordentliche Ergebnisse über die Jahre auf.

Die jährlichen Liquiditätsüberschüsse bzw. -bedarfe unterscheiden sich für alle betrachteten Städte und Gemeinden zwischen den Jahresabschluss- und Plandaten erheblich. In Baden-Württemberg und Hessen bestehen hier in den tatsächlichen Ergebnissen eher Überschüsse, die in der Planung so nicht erwartet wurden. Unter den nordrhein-westfälischen und auch den sächsischen Städten gibt es Fälle mit tatsächlichen Liquiditätsbedarfen, die so in der Haushaltsplanung nicht veranschlagt wurden. Auch sind in diesen beiden Bundesländern die Trends in der Entwicklung der Liquidität in der Haushaltsplanung und den Jahresabschlüssen nicht immer gleichgerichtet.

Für die Analyse der Investitionsfähigkeit werden nur die Daten aus den Jahresabschlüssen herangezogen und dabei unterschieden in eigene und fördermittelfinanzierte Investitionsfähigkeit. Es wird deutlich, dass für alle ausgewählten Städte die fördermittelfinanzierte Investitionsfähigkeit über der eigenen liegt. Allerdings unterscheiden sich die Abstände nach Bundesländern. In Baden-Württemberg und Hessen sind die Unterschiede zwischen beiden Werten deutlich geringer als in Nordrhein-Westfalen und Sachsen. Hier ist damit auch die Fördermittelabhängigkeit für die Investitionsfinanzierung deutlich größer.

Auch bei der anteiligen Reinvestition, d.h. dem Deckungsgrad der Abschreibungen durch die Auszahlungen aus Investitionstätigkeit, unterscheiden sich die ausgewählten Städte nach den Bundesländern. In Baden-Württemberg reinvestieren alle betrachteten Städte im

Betrachtungszeitraum anteilig über 100 % und sichern damit die Erhaltung des Kapitalstocks. In den Städten der anderen Bundesländer kann dies nicht für die gesamte Gruppe im gesamten Zeitraum beobachtet werden.

10 Fazit

Derzeitig kann noch keine flächendeckende Analyse der doppelischen Daten für alle deutschen Städte und Gemeinden vorgenommen werden. Das liegt sowohl daran, dass drei Bundesländer⁵¹ bisher nicht vollständig auf die kommunale Doppik umgestellt haben, als auch, dass die jeweiligen Landesregelungen unterschiedliche Umstellungstermine ermöglicht haben und sich damit die Verfügbarkeit von doppelischen Daten nach Bundesländern stark unterscheidet. Vor diesem Hintergrund teilt sich die vorliegende Untersuchung in die Analyse vorhandener Daten aus der amtlichen Statistik und die deskriptive Darstellung exemplarisch ausgewählter Haushaltsplan- und Jahresabschlussdaten.

Für den Vergleich der kommunalen Investitionsfähigkeit und -tätigkeit können die Daten aus der amtlichen Statistik herangezogen werden. Dazu müssen die jeweiligen Statistischen Landesämter die Daten der Finanzrechnung in der doppelischen Gliederung zur Verfügung stellen, was nicht in jedem der doppelisch buchenden Bundesländern gemacht wird. Darüber hinaus kann keine Aussage über die notwendige Reinvestition getroffen werden, solange in der amtlichen Statistik der tatsächliche Ressourcenverbrauch aus der Ergebnisrechnung nicht erfasst wird. Für die flächendeckende Einführung der kommunalen Doppik ist hier die amtliche Statistik anzupassen.

Die vorliegende Untersuchung zeigt die Bedeutung der Jahresabschlüsse für ein transparentes kommunales Haushalts- und Rechnungswesen. Sowohl die zukünftige Haushaltsplanung als auch die Haushaltssteuerung muss die tatsächlichen doppelischen Daten stärker berücksichtigen. Auch machen die Abweichungen deutlich, dass ohne einen zeitnahen Jahresabschluss eine realistische Planung für die Folgejahre und damit eine gesetzmäßige Mittelfristige Finanzplanung nicht möglich ist. Bislang ist anhand der vorliegenden Daten nicht erkennbar, dass die tatsächlichen Jahresergebnisse sich in den Haushaltsplanungen der Folgejahre widerspiegeln.

Es wird darüber hinaus ersichtlich, dass das kommunale Steuerungsinstrument des Finanzhaushaltes/der Finanzrechnung deutlich mehr Aufmerksamkeit bekommen muss. Der Zusammenhang, dass aus dem ordentlichen Ergebnis die für die Investitionen zu verwendende Liquidität entsteht, ist scheinbar noch nicht bei allen Finanzverantwortlichen angekommen, wie allein die Fallbeispiele aus den 20 ausgewählten Städten zeigen.

Bezogen auf die Investitionstätigkeit konnte gezeigt werden, dass der überwiegende Teil der ausgewählten Städte die Abschreibungen in vollem Maß reinvestiert, d.h. dass tatsächlich der Kapitalstock erhalten bleibt. Darüber hinaus wurde deutlich, dass sich sowohl die ordentlichen Ergebnisse als auch die Liquidität bei einem großen Teil der Städte und

⁵¹ Bayern, Thüringen und Schleswig-Holstein lassen ein Wahlrecht zwischen kommunaler Doppik und Kameralistik zu.

Gemeinden im Zeitraum zwischen 2015 und 2017/2018 positiv entwickelte. Die Städte und Gemeinden mit strukturellen Problemen konnten ebenfalls ausgemacht werden. Die Herangehensweise über die exemplarische Auswahl zeigt damit die deutliche Verbesserung der Aussagen hinsichtlich der ordentlichen Ergebnisse, der Liquidität sowie der Investitionstätigkeit und verdeutlicht die Notwendigkeit einer flächendeckenden Erfassung für alle deutschen Städte und Gemeinden.

Die vorliegende Untersuchung schließt allerdings nur die Daten aus den Kernhaushalten ein. Der gesamte Bereich der ausgelagerten Tätigkeiten und die daraus entstehenden Risiken durch Verschuldung, aber auch Potentiale durch ordentliche Erträge kann nach derzeitigem Umstellungsstand in den Bundesländern nicht berücksichtigt werden. Solange die Gesamtabschlüsse für die Städte und Gemeinden aber nicht vorliegen, bleibt die tatsächliche Umstellung hinter den Ansprüchen der angestrebten Transparenz über den gesamten Ressourcenverbrauch in den deutschen Städten und Gemeinden zurück.

11 Handlungsempfehlungen für das KfW-Kommunalpanel

11.1 Investitionsfähigkeit und Investitionstätigkeit

Die Befragung im Kommunalpanel sollte auch weiterhin durch Daten aus der amtlichen Statistik ergänzt werden. Die ausgewählten Beispiele für Sachsen und Nordrhein-Westfalen zeigen, dass die flächendeckende Erfassung der Daten aus den Finanzrechnungen Auskünfte über die tatsächliche Investitionsfähigkeit und Investitionstätigkeit der Städte und Gemeinden in dem jeweiligen Bundesland geben könnten. Es besteht allerdings das Problem, dass die Erfassung der doppelten Finanzrechnungsdaten nicht in jedem Bundesland vorgenommen wird.

Die Auswertungen sowohl in Sachsen als auch in Nordrhein-Westfalen verdeutlichen, dass in den letzten Jahren bei den Städten und Gemeinden Liquidität geschaffen wurde, die für die Investitionstätigkeit genutzt werden kann. Es sollten daher bei der Befragung im Kommunalpanel die tatsächliche Investitionsfähigkeit sowie -tätigkeit, d.h. die Daten aus den jeweils aktuellsten Jahresabschlüssen, bei den Kämmereien abgefragt werden. Da die Jahresabschlüsse bundesweit unterschiedlich aktuell sind, lassen sich dadurch insofern wenigstens Vergleiche abschätzen, als noch keine flächendeckenden validen Aussagen möglich sind. Damit wäre durch das Kommunalpanel ein erster Schritt auf dem Weg zu einer Messung der kommunalen Investitionsfähigkeit und -tätigkeit gemacht.

Die Art der Finanzierungsmöglichkeit der Investitionen muss auch weiterhin abgefragt werden, da die vorhandene Liquidität aufgrund der Datenlage nicht weiter untersetzt werden kann. Auch hier ließen sich zukünftig durchaus Informationen aus den Jahresabschlüssen verwenden, z.B. kann die Höhe der verfügbaren liquiden Mittel oder die Höhe des Finanzanlagevermögens aus den Vermögensrechnungen/ Bilanzen ermittelt werden.

11.2 Haushaltsdaten und Jahresabschlüsse

Das eigentliche Ziel dieser Untersuchung bestand darin, die Unterschiede aus der Haushaltsplanung und den tatsächlichen Daten aus den Jahresabschlüssen transparent zu machen. Hier wurden erhebliche Abweichungen bei allen vier untersuchten Parametern sichtbar. Die Empfehlung, neben den Haushaltsplandaten auch die Jahresabschlusssdaten im Kommunalpanel zu erfassen, wird dadurch noch einmal unterstützt. Es wird deutlich, dass vor allem das ordentliche Ergebnis rund um den für den gesetzlich notwendigen Haushaltsausgleich notwendigen Nullwert geplant wird, was in den seltensten Fällen auch der Realität entspricht.

Der Vergleich der anteiligen Reinvestition zeigt, dass bezogen auf das Jahr 2017 im überwiegenden Anteil der untersuchten Städte der Wert größer als 100 % ist, d.h. es wird in

Höhe der Abschreibungen und darüber reinvestiert. Es sollte daher im Kommunalpanel untersucht werden, inwieweit die Höhe der Abschreibungen für die Befragten eine Referenzgröße bildet, bzw. welche Parameter bei der Entscheidung über die Höhe der Investitionen eine Rolle spielen.

Sowohl die statistische Auswertung der Städte und Gemeinden in Sachsen und Nordrhein-Westfalen als auch die exemplarische Betrachtung ausgewählter Städte zeigen die Notwendigkeit der Verwendung von Jahresabschlussdaten als vergangenheitsbezogene Betrachtung sowie der Haushaltsplandaten, um den Blick in die Zukunft zu richten. Für die Befragung im Kommunalpanel wird daher empfohlen jeweils nach beiden Werten zu fragen.

Die Betrachtung hat auch gezeigt, dass es zukünftig wichtiger wird, die Plandaten besser auf die Jahresabschlussdaten abzustimmen. Die gewünschte Aussage über die zukünftige Investitionsfähigkeit und – tätigkeit kann nur über die Daten aus dem Haushaltsplan erlangt werden und muss dabei auch zu den jeweiligen Gegebenheiten aus den Jahresabschlüssen passen. Es sollte daher auch beim Kommunalpanel nach dem tatsächlichen ordentlichen Ergebnis sowie den drei Zahlungsmittelsalden aus der Finanzrechnung gefragt werden. Es wird an dieser Stelle allerdings darauf hingewiesen, dass es sich hier um eine Stichtagsbetrachtung zum 31.12. des jeweiligen Jahres handelt. Um fundierte Aussagen treffen zu können, müssten die Daten mehrerer Jahre miteinander verglichen werden. Das Kommunalpanel 2021 könnte hier den Anfang machen.

Bezogen auf das Kommunalpanel 2019 können auch mit Hilfe der doppelischen Fragestellungen keine Daten über die Investitionsrückstände in den Auslagerungen gewonnen werden, solange keine Gesamtabschlüsse vorliegen.

Auch ist, ohne weitere Untergliederung der Fragen, keine Aussage über die Zusammensetzung der Finanzierung der Investitionen außer über Fördermittel möglich. Die Bedeutung der Fördermittel für die Finanzierung der Investitionen wurde in der vorliegenden Untersuchung dagegen nachgewiesen und kann auf das Kommunalpanel übertragen werden.

Darüber hinaus kann durch die doppelische Rechnungslegung die mangelnde Instandhaltung als Treiber der Infrastrukturinvestitionen im Wert ermittelt werden.

11.3 Ausblick

Die Auswertungen machen deutlich, dass zukünftig ein stärkerer Abgleich zwischen den Haushaltsplandaten und den Jahresabschlussdaten stattfinden muss. Genau hier besteht die Herausforderung für die Gestaltung des Kommunalpanels. Als Instrument für das in die Zukunft gerichtete Investitionsverhalten muss zunächst die Ausgangssituation bestimmt

werden. Als Empfehlung gilt hier, weitere Forschung in der Ursachenanalyse der Abweichungen der tatsächlichen Ergebnisse von den Plandaten zu betreiben.

Weitere Forschung wird darüber hinaus in dem Bereich der nachhaltigen Tragfähigkeit von Kommunalfinzen benötigt. Derzeit werden Investitionsbedarfe überwiegend auf der Basis der Mittelfristigen Finanzplanung fortgeschrieben, obwohl die Lebensdauern der Vermögensgegenstände deutlich länger sind. Für eine dauerhaft sinnvolle Investitionsplanung ist daher notwendig, neben der Abschreibung und anderen Folgekosten auch zukünftige Veränderungen, z.B. demografische Entwicklung oder Digitalisierung, in eine längerfristige Planung zu integrieren.

12 Literaturverzeichnis

Binus, Karl-Heinz (2005): Überörtliche Kommunalprüfung. Wiesbaden: Deutscher Universitäts-Verlag.

Christofzik, Désirée; **Dorn**, Florian; **Gäbler**, Stefanie; **Raffer**, Christian; **Rösel**, Felix (2020): Bremst die Doppik öffentliche Investitionen? Ergebnisse aus drei aktuellen Evaluationsstudien; Wirtschaftsdienst 9/2020, S. 707ff.

Der Präsident des Hessischen Rechnungshofs -Überörtliche Prüfung kommunaler Körperschaften- (2019): Kommunalbericht 2019. Darmstadt. [Online verfügbar](#).

Die Präsidentin des Nds. Landesrechnungshofs (2019): Kommunalbericht der Präsidentin des Niedersächsischen Landesrechnungshofs. - Überörtliche Kommunalprüfung -. Hildesheim. [Online verfügbar](#).

Fudalla, Mark; **Tölle**, Manfred; **Wöste**, Christian; **Zur Mühlen**, Manfred (2017): Bilanzierung und Jahresabschluss in der Kommunalverwaltung. 4. Auflage. Berlin: Erich Schmidt.

Geißler, Rene; **Jänchen**, Isabelle; **Lubk**, Claudia (2020): Die Umsetzung der Doppik in den Gemeinden des Freistaates Sachsen; LebensWerte Kommune Ausg. 3/2020, Hrsg. Bertelsmann Stiftung, Gütersloh.

Gemeindeprüfungsanstalt Baden-Württemberg (2019): Geschäfts- und Kommunalfinanzbericht 2019 - Kommunale Doppik. Karlsruhe. [Online verfügbar](#).

Hessisches Ministerium der Finanzen (2016): Studie zur Umstellung eines doppischen Rechnungswesens auf einheitliche europäische Rechnungslegungsstandards am Beispiel des Bundeslandes Hessen. Wiesbaden.

IDW Institut der Wirtschaftsprüfer (2019): Rechnungslegung der öffentlichen Hand. IDW Positionspapier zur Doppik in Deutschland und zur Harmonisierung durch EPSAS in Europa (Stand: 25.03.2019). Düsseldorf.

Jänchen, Isabelle (2012): Das Sächsische Kommunale Kennzahlensystem. Eine Empfehlung für die sächsischen Städte, Gemeinden und Landkreise. 04/2012. Dresden (Sachsenlandkurier).

Jänchen, Isabelle (2020): §§72-94. In: Karl H. Binus, Wolf U. Sponer und Sebo Koolman: Sächsische Gemeindeordnung. Kommentar. 3. Auflage, revidierte Ausgabe. Wiesbaden: Kommunal- und Schul-Verlag Wiesbaden.

Kuban, Monika (2015): Doppik als Basis der strategischen Verwaltungssteuerung. Hg. v. www.wegweiser-kommune.de.

Landesrechnungshof Mecklenburg-Vorpommern (2019): Jahresbericht 2019. Teil 2 - Kommunalfinanzbericht 2019. Schwerin. [Online verfügbar](#).

Landesrechnungshof Sachsen-Anhalt (2014): Hinweise und Empfehlungen zur Umstellung des kommunalen Haushalts- und Rechnungswesens auf die Doppik. Dessau-Roßlau. [Online verfügbar](#).

Meszaritis, Veronika; **Schatz**, Bernhard (2019): Doppisches Rechnungswesen und Budgetdisziplin - Informationsgewinn und Komplexität - ist eine Kombination mit einem crash based budget möglich und sinnvoll oder ist eine Umstellung auch des Haushaltssystems auf accrual budgets geboten - ein Blick ins Ausland und was macht fiskalpolitisch Sinn? In: Tillmann Schweisfurth, Walter Wallmann und Tillmann Schweisfurth (Hg.): Haushalts- und Finanzwirtschaft der Kommunen in der Bundesrepublik Deutschland. Berlin: Berliner Wissenschafts-Verlag (Schriften zur öffentlichen Verwaltung und öffentlichen Wirtschaft, 242), S. 593–609.

Ministerium des Innern des Landes NRW (2008): Kommunales Haushaltsrecht NKF - Kennzahlenset Nordrhein-Westfalen. Rd.Erl. d. Innenministeriums v. 1.10.2008 34-48.04.05/01 -2323/08. Düsseldorf.

Mühlenkamp, Holger; **Sossong**, Peter (2019): Heterogener Rechtsrahmen und Regelungslücken - Ressourcenverbrauch oder Finanzsicht - muss insbesondere neben dem Ergebnishaushalt auch der Finanzhaushalt ausgeglichen sein, um Budgetdisziplin zu fördern? In: Tillmann Schweisfurth, Walter Wallmann und Tillmann Schweisfurth (Hg.): Haushalts- und Finanzwirtschaft der Kommunen in der Bundesrepublik Deutschland. Berlin: Berliner Wissenschafts-Verlag (Schriften zur öffentlichen Verwaltung und öffentlichen Wirtschaft, 242), S. 575–592.

Niebur, Oliver (2019): Vergleichbarkeit und Durchsichtigkeit der öffentlichen Haushalte in gesamtstaatlicher Sicht - kann die Finanzstatistik trotz Diversität des öffentlichen Haushalts- und Rechnungswesens die Klammer der öffentlichen Finanzen in Deutschland zusammenhalten? In: Tillmann Schweisfurth, Walter Wallmann und Tillmann Schweisfurth (Hg.): Haushalts- und Finanzwirtschaft der Kommunen in der Bundesrepublik Deutschland. Berlin: Berliner Wissenschafts-Verlag (Schriften zur öffentlichen Verwaltung und öffentlichen Wirtschaft, 242), S. 611–632.

OECD/IFAC (2017): Accrual Practices and Reform Experiences in OECD Countries. OECD Publishing. Paris.

Rechnungshof Rheinland-Pfalz (2019): Kommunalbericht 2019. Speyer. [Online verfügbar](#).

Richter, Martin (2015): Steuerung mit Doppik. der gemeindehaushalt. Stuttgart (06/2015). [Online verfügbar](#).

Sächsischer Rechnungshof (2019): Jahresbericht 2019. Leipzig. [Online verfügbar](#).

Schellenberg, André; **Glöckner**, Andreas (2019): Das neue doppische Haushalts- und Rechnungslegungssystem - Was ändert sich durch die Anwendung des Ressourcenverbrauchskonzepts im Hinblick auf die kommunalen Dispositionsmöglichkeiten, die Veranschlagung von Investitionen sowie den Haushaltsausgleich? In: Tillmann Schweisfurth, Walter Wallmann und Tilmann Schweisfurth (Hg.): Haushalts- und Finanzwirtschaft der Kommunen in der Bundesrepublik Deutschland. Berlin: Berliner Wissenschafts-Verlag (Schriften zur öffentlichen Verwaltung und öffentlichen Wirtschaft, 242), S. 537–573.

Schuster, Falko (2007): Doppelte Buchführung für Städte, Kreise und Gemeinden. 2. Auflage. München: Oldenbourg Verlag.

Schwarting, Gunnar (2019): Der kommunale Haushalt. 5. Auflage. Berlin: Erich Schmidt.

Truckenbrodt, Holger; **Zähle**, Kerstin (2018): Der kommunale Haushalt in Aufstellung, Ausführung und Abschluss. 5. Auflage. Hamburg: Maximilian Verlag.

Anhang 1: Vergleich der Länderregelungen in dem Ergebnishaushalt/der Ergebnisrechnung

Ergebnishaushalt/-rechnung	BB	BW	BY	HE	MV	NI	NW	RP	SH	SL	SN	ST	TH
Steuern und ähnliche Abgaben													
Zuweisungen, Zuwendungen und allg. Umlagen													
Sonstige Transfererträge													
Erträge der sozialen Sicherung													
Öffentlich-rechtliche Leistungsentgelte													
Privatrechtliche Leistungsentgelte													
Kostenerstattungen und -umlagen													
Zinsen und ähnliche Erträge													
Sonstige (ordentl.) Erträge													
Aktivierte Eigenleistungen													
Bestandsveränderungen													
Aktivierte Eigenleistungen und Bestandsveränderungen													
Summe der ordentl. Erträge/Summe der Erträge aus lfd. Verwaltungstätigkeit													
Personalaufwendungen													
Versorgungsaufwendungen													
Aufwendungen für Sach- und Dienstleistungen													
Personal- und Versorgungsaufwendungen													
Planmäßige Abschreibungen													
Zinsen und ähnliche Aufwendungen													
Aufwendungen für Zuweisungen und Zuschüsse sowie besondere Finanzaufwendungen													
Steueraufwendungen einschl. Aufwendungen aus gesetzl. Umlageverpfl.													
Zuwendungen, Umlagen, sonstige Transferaufwendungen													
Transferaufwendungen													
Soziale Sicherung													
Sonstige (ordentl.) Aufwendungen													
Summe der ordentl. Aufwendungen/Summe der Aufwendungen aus lfd. Verwaltungstätigkeit													
(Ordentl.) Ergebnis/Ergebnis der lfd. Verwaltungstätigkeit													
Zinsen und sonstige Finanzerträge													
Zinsen und sonstige Finanzaufwendungen													
Finanzergebnis													
(Ordentl.) Jahresergebnis/Ergebnis der lfd. Verwaltungstätigkeit													
Außerordentliche Erträge													
Außerordentliche Aufwendungen													
Außerordentliches Ergebnis/Sonderergebnis													
Saldo aus internen Leistungsbeziehungen													
Jahres-/Gesamtergebnis als ordentl. Ergebnis + Sonderergebnis													
Jahresergebnis als Summe aus Jahresergebnis, außerordentl. Ergebnis sowie Saldo aus internen Leistungsbeziehungen													

Anhang 2: Vergleich der Länderregelungen in dem Finanzhaushalt/der Finanzrechnung

Finanzhaushalt/-rechnung	BB	BW	BY	HE	MV	NI	NW	RP	SH	SL	SN	ST	TH
Steuern und ähnliche Abgaben													
Zuweisungen, Zuwendungen und allg. Umlagen													
Sonstige Transfereinzahlungen													
Einzahlungen der sozialen Sicherung													
Öffentlich-rechtliche Leistungsentgelte													
Privatrechtliche Leistungsentgelte													
Kostenerstattungen und -umlagen													
Zinsen und ähnliche Einzahlungen													
Einzahlungen aus der Veräußerung geringwertiger Vermögensgegenstände													
Sonstige haushaltswirksame Einzahlungen													
Aktiviert Eigenleistungen													
Bestandsveränderungen													
Summe der Einzahlungen aus lfd. Verwaltungstätigkeit													
Personalauszahlungen													
Versorgungsauszahlungen													
Auszahlungen für Sach- und Dienstleistungen													
Personal- und Versorgungsauszahlungen													
Zinsen und ähnliche Auszahlungen													
Auszahlungen für Zuweisungen und Zuschüsse sowie bes. Finanzauszahlungen													
Steuerauszahlungen einschl. Auszahlungen aus gesetzl. Umlageverpfl.													
Zuwendungen, Umlagen, sonstige Transferauszahlungen													
Transferauszahlungen													
Auszahlungen der Sozialen Sicherung													
Sonstige haushaltswirksame Auszahlungen													
Summe der Auszahlungen aus lfd. Verwaltungstätigkeit													
Zahlungsmittelsaldo aus lfd. Verwaltungstätigkeit													
Zinsen und sonstige Finanzeinzahlungen													
Zinsen und sonstige Finanzauszahlungen													
Finanzergebnis													
Saldo der ordentlichen Ein- und Auszahlungen													
Außerordentliche Einzahlungen													
Außerordentliche Auszahlungen													
Saldo der außerordentlichen Ein- und Auszahlungen													
Saldo der Ein- und Auszahlungen aus internen Leistungsbeziehungen													
Saldo der ordentlichen und außerordentlichen Ein- und Auszahlungen													
Einzahlungen aus Investitionszuwendungen													
Einzahlungen aus Investitionsbeiträgen und ähnlichen Entgelten für Investitionstätigkeit													
Einzahlungen aus Zuwendungen für Investitionen und für zu bilanzierende Investitionsfördermaßnahmen und aus Investitionsbeiträgen													
Einzahlungen aus der Veräußerung von imm. Vermögensgegenständen													
Einzahlungen aus der Veräußerung von Grundstücken und Gebäuden													
Einzahlungen aus der Veräußerung von Grundstücken, grundstücksgleichen Rechten und Gebäuden													
Einzahlungen aus der Veräußerung von Grundstücken, Gebäuden und sonstigen unbeweglichen Vermögensgegenständen													
Einzahlungen aus Abgängen von Vermögensgegenständen des Sachanlagevermögens und immateriellen Anlagevermögens													
Einzahlungen aus der Veräußerung von beweglichem Anlagevermögen													
Einzahlungen aus der Veräußerung von übrigem Sachanlagevermögen													
Einzahlungen aus der Veräußerung von Sach(anlage)vermögen													
Einzahlungen aus der Veräußerung von Finanz(anlage)vermögen													
Einzahlungen aus Anlagevermögen													
Einzahlungen aus sonstigen Ausleihungen und Kreditgewährungen													
Einzahlungen aus der Abwicklung von Baumaßnahmen													
Einzahlungen aus Rückflüssen von Ausleihungen für Investitionen und Investitionsfördermaßnahmen Dritter													
Einzahlungen aus der Veräußerung von Vorräten													
Einzahlungen für sonstige Investitionstätigkeit													
Summe der Einzahlungen aus Investitionstätigkeit													

Finanzhaushalt/-rechnung	BB	BW	BY	HE	MV	NI	NW	RP	SH	SL	SN	ST	TH
Auszahlungen für den Erwerb von Grundstücken, grundstücksgleichen Rechten und Gebäuden													
Auszahlungen für den Erwerb von Grundstücken und Gebäuden													
Auszahlungen für den Erwerb von Grundstücken, Gebäuden und sonstigen unbeweglichen Vermögensgegenständen													
Auszahlungen für Baumaßnahmen													
Auszahlungen von aktivierbaren Zuwendungen													
Auszahlungen für den Erwerb von beweglichem/übrigem Sach(anlage)vermögen													
Auszahlungen für den Erwerb von beweglichem und immateriellem Sach(anlage)vermögen													
Auszahlungen für den Erwerb von immateriellen Vermögensgegenständen													
Auszahlungen für Investitionsförderungsmaßnahmen													
Auszahlungen für die Gewährung von Ausleihungen von Investitionen und Investitionsförderungsmaßnahmen Dritter													
Auszahlungen für den Erwerb von Sach(anlage)vermögen													
Auszahlungen für den Erwerb von Finanz(anlage)vermögen													
Auszahlungen für Anlagevermögen													
Auszahlungen für eigene Investitionen													
Auszahlungen für Zuwendungen für zu bilanzierende Investitionsfördermaßnahmen													
Auszahlungen für sonstige Ausleihungen und Kreditgewährungen													
Auszahlungen für den Erwerb von Vorräten													
Auszahlungen für sonstige Investitionstätigkeit													
<i>Summe der Auszahlungen aus Investitionstätigkeit</i>													
Zahlungsmittelsaldo aus Investitionstätigkeit													
Finanzierungsmittelüberschuss oder Finanzierungsmittelbedarf													
Einzahlungen aus der Aufnahme von Krediten und wirtschaftlich vergleichbaren Vorgängen für Investitionen													
Einzahlungen aus der Aufnahme von Krediten für energetische Sanierungs- und Unterhaltungsmaßnahmen, die keine Investitionen und Investitionsförderungsmaßnahmen sind.													
Einzahlungen aus der Aufnahme von Krediten zur Liquiditätssicherung													
Einzahlungen aus der Aufnahme innerer Darlehen													
Rückflüsse von Darlehen aus der Anlage liquider Mittel													
Sonstige Einzahlungen aus der Finanzierungstätigkeit													
Einzahlungen für sonstige Wertpapierverschuldung													
<i>Summe der Einzahlungen aus Finanzierungstätigkeit</i>													
Auszahlungen für die Tilgung von Krediten und wirtschaftlich vergleichbaren Vorgängen für Investitionen													
Auszahlungen zur Tilgung von Krediten für energetische Sanierungs- und Unterhaltungsmaßnahmen, die keine Investitionen und Investitionsförderungsmaßnahmen sind.													
Veränderung der Investitionskredite													
Auszahlungen für die Tilgung von Krediten zur Liquiditätssicherung													
Auszahlungen für die Rückzahlung innerer Darlehen													
Veränderung der Liquiditätskredite													
Gewährung von Darlehen zur Anlage liquider Mittel													
Sonstige Auszahlungen aus der Finanzierungstätigkeit													
Sonstige Auszahlungen für die planmäßige Tilgung von Krediten für Investitionen und Investitionsförderungsmaßnahmen													
Auszahlungen für die Tilgung sonstiger Wertpapierverschuldung													
<i>Summe der Auszahlungen aus der Finanzierungstätigkeit</i>													
Saldo der durchlaufenden Gelder und ungeklärten Zahlungsvorgänge													
Zunahme der liquiden Mittel													
Abnahme der liquiden Mittel													
Veränderung der liquiden Mittel													
Veränderung der liquiden Mittel und der Kassenkredite													
Zahlungsmittelsaldo aus Finanzierungstätigkeit													
Änderung des Finanzmittelbedarfs zum Ende des Haushaltsjahres													
Verrechnung des Saldos mit dem Bestand an Finanzmitteln am Anfang des HH-jahres													

Anhang 3: Vergleich der Länderregelungen in der Bilanz/Vermögensrechnung

Bilanz/Vermögensrechnung	BB	BW	BY	HE	MV	NI	NW	RP	SH	SL	SN	ST	TH
Aktiva													
Anlagevermögen													
Vermögen													
Immaterielle Vermögensgegenstände													
Konzessionen													
Lizenzen													
Ähnliche Rechte													
Geleistete Investitionszuweisungen und -zuschüsse													
Aktivierter Umstellungsaufwand													
Sonstiges immaterielles Vermögen													
Sonderposten für geleistete Investitionszuwendungen													
Sachanlagen													
Unbebaute Grundstücke und grundstücksgleiche Rechte													
Bebaute Grundstücke und grundstücksgleiche Rechte													
Infrastrukturvermögen													
Bauten auf fremden Grund und Boden													
Kunstgegenstände und Denkmäler													
Maschinen, technische Anlagen, Fahrzeuge													
Betriebsvorrichtungen, Betriebs- und Geschäftsausstattung, Nutzpflanzen und Nutztiere													
Vorräte													
Geleistete Anzahlungen auf Sachanlagen, Anlagen im Bau													
Finanzanlagen													
Anteile an verbundenen Unternehmen													
Beteiligungen													
Sondervermögen													
Ausleihungen													
Wertpapiere													
Öffentlich-rechtliche Forderungen													
Forderungen aus Transferleistungen													
Privatrechtliche Forderungen													
Durchlaufende Posten und sonstige Vermögensgegenstände													
Sparkassenrechtliche Sonderbeziehungen													
Umlaufvermögen													
Vorräte													
Roh- Hilfs- und Betriebsstoffe													
Unfertige Erzeugnisse, unfertige Leistungen													
Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände													
Öffentlich-rechtliche Forderungen													
Privatrechtliche Forderungen, sonstige Vermögensgegenstände													
Privatrechtliche Forderungen, Wertpapiere des Umlaufvermögens													
Wertpapiere des Umlaufvermögens													
Sonstige Vermögensgegenstände													
Kassenbestand, Bundesbankguthaben, Guthaben bei der Europäischen Zentralbank, Guthaben bei Kreditinstituten und Schecks													
Liquide Mittel													
Aktive Rechnungsabgrenzungsposten													
Disagio													
Sonderposten für geleistete Investitionszuschüsse													
Sonstige Rechnungsabgrenzungsposten													
Aktive latente Steuern													
Nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag/Nettoposition													
Passiva													
<u>Eigenkapital/Kapitalposition/Nettoposition</u>													
Basiskapital/Basisreinvermögen/Netto-Position													
Rücklagen													
Rücklagen, Sonderrücklagen, Stiftungskapital													
Allgemeine Rücklage													
Kapitalrücklage													
Sonderrücklage													
Ausgleichsrücklage													
Rücklagen aus nicht ertragswirksam aufzulösenden Zuwendungen													
Sonstige Rücklagen													
Ergebnisverwendung													
Ergebnisrücklage													
Ergebnisvortrag													
Fehlbetragsvortrag													
Fehlbeträge													
Fehlbeträge des ordentlichen Ergebnisses													
Jahresüberschuss, Jahresfehlbetrag, Jahresergebnis													
Nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag													

Bilanz/Vermögensrechnung	BB	BW	BY	HE	MV	NI	NW	RP	SH	SL	SN	ST	TH
<i>Sonderposten</i>													
Sonderposten für empfangene Investitionszuwendungen													
Sonderposten für Belastungen aus dem kommunalen Finanzausgleich													
Sonderposten zum Anlagevermögen													
Sonderposten aus Zuwendungen													
Sonderposten für aufzulösende Zuschüsse													
Sonderposten für aufzulösende Zuweisungen													
Sonderposten aus Beiträgen und ähnlichen Entgelten													
Sonderposten aus Anzahlungen													
Sonderposten für den Gebührenausschlag													
Sonderposten für Treuhandvermögen													
Sonderposten mit Rücklageanteil													
Sonderposten aus Grabnutzungsentgelten													
Sonderposten aus Anzahlungen für Grabnutzungsentgelte													
Sonstige Sonderposten													
<i>Rückstellungen</i>													
Rückstellungen für Pensionen und ähnliche Verpflichtungen													
Beihilferückstellungen													
Lohn- und Gehaltsrückstellungen													
Unterhaltsvorschussrückstellungen													
Gebührenüberschussrückstellungen													
Rückstellungen für Entgeltzahlungen für Zeiten der Freistellung von der Arbeit im Rahmen der Altersteilzeit													
Rückstellungen für später entstehende Kosten													
Rückstellungen für die Rekultivierung und Nachsorge von Abfalldeponien													
Rückstellungen für die Sanierung von Altlasten und sonstige Umweltschutzmaßnahmen													
Rückstellungen für unterlassene Instandhaltungen													
Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten aus dem kommunalen Finanzausgleich													
Steuerrückstellungen													
Rückstellungen für latente Steuern													
Rückstellungen für drohende Verbindlichkeiten aus anhängigen Gerichts- und Verwaltungsverfahren sowie aus Bürgschaften, Gewährverträgen und wirtschaftlich gleichkommenden Rechtsgeschäften													
Rückstellungen für sonstige vertragliche oder gesetzliche Verpflichtungen zur Gegenleistung gegenüber Dritten, die im laufenden Haushaltsjahr wirtschaftlich begründet wurden und die der Höhe nach noch nicht genau bekannt sind, sofern sie erheblich sind													
Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften und aus laufenden Verfahren													
Sonstige Rückstellungen													
<i>Verbindlichkeiten/Schulden</i>													
Geldschulden													
Anleihen													
Verbindlichkeiten aus Investitionskrediten													
Verbindlichkeiten aus Krediten für Investitionen und Investitionsförderungsmaßnahmen													
Verbindlichkeiten aus Krediten für energetische Sanierungs- und Unterhaltungsmaßnahmen													
Verbindlichkeiten aus Kreditaufnahmen zur Liquiditätssicherung													
Verbindlichkeiten aus Vorgängen, die Kreditaufnahmen wirtschaftlich gleichkommen													
Verbindlichkeiten aus Zuweisungen und Zuschüssen, Transferleistungen, Investitionszuweisungen und -zuschüssen, Investitionsbeiträgen													
Erhaltene Anzahlungen auf Bestellungen													
Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen													
Verbindlichkeiten aus Transferleistungen													
Verbindlichkeiten aus Steuern und steuerähnlichen Abgaben													
Verbindlichkeiten gegenüber verbundenen Unternehmen													
Verbindlichkeiten gegenüber Unternehmen, mit denen ein Beteiligungsverhältnis besteht													
Verbindlichkeiten gegenüber Sondervermögen, Zweckverbänden, rechtsfähigen kommunalen Stiftungen													
Verbindlichkeiten gegenüber dem sonstigen öffentlichen Bereich													
Verbindlichkeiten aus dem gemeinsamen Zahlungsmittelbestand													
Sonstige Verbindlichkeiten gegenüber dem sonstigen öffentlichen Bereich													
Erhaltene Anzahlungen													
Sonstige Verbindlichkeiten													
<i>Passive Rechnungsabgrenzungsposten</i>													
Grabnutzungsentgelte													
Anzahlungen auf Grabnutzungsentgelte													
Sonstige Rechnungsabgrenzungsposten													
<i>Passive latente Steuern</i>													