UNIVERSITÄT
LEIPZIG

Die Umsetzung der Doppik in Sachsen

Schwere Geburt

Christoph Diesener, M.A.,
und Mario Hesse, Dipl.-Vw./Dipl.-Kfm.

KOMKIS Report Nr. 4

KOMKIS
REPORT

Kompetenzzentrum für kommunale Infrastruktur Sachsen
am Institut für öffentliche Finanzen und Public Management

Diesener, Christoph, M. A., wissenschaftlicher Mitarbeiter am Kompetenzzentrum für kommunale Infrastruktur Sachsen.

Hesse, Mario, Dipl.-Vw./Dipl.-Kfm., stellv. Geschäftsführer am Kompetenzzentrum für kommunale Infrastruktur Sachsen und Mitarbeiter am Lehrstuhl für Öffentliche Finanzen und Public Management der Universität Leipzig.

Zitierempfehlung:

Diesener, Christoph/Hesse, Mario (2017): Die Umsetzung der Doppik in Sachsen - Schwere Geburt, KOMKIS Report, Nr. 4, Leipzig.

Wenn Sie auf diese KOMKIS-Publikation direkt über einen Digital Object Identifier (DOI) verweisen wollen, nutzen Sie bitte folgenden Link:

<https://doi.org/10.36730/2020.5.komkisir.4>

Bibliographische Information der Deutschen Nationalbibliothek: Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in der Deutschen Nationalbibliographie; detaillierte bibliographische Daten sind im Internet über <http://dnb.d-nb.de> abrufbar.

ISSN 2702-041X
Erscheinungsjahr 2017

Ansprechperson: Christoph Diesener, M. A., wissenschaftlicher Mitarbeiter
T +49 341 9733-625 | F + 49 341 9733-589 | diesener@wifa.uni-leipzig.de

Diese Publikation wird mitfinanziert durch Steuermittel auf der Grundlage des von den Abgeordneten des Sächsischen Landtags beschlossenen Haushalts.

Inhalt

1	Einführung der Doppik in Sachsen	3
1.1	Historischer Rückblick	3
1.2	Konzeptioneller Hintergrund	4
1.2.1	Informationsfunktion	4
1.2.2	Schutzfunktion	5
2	Stand der Umsetzung	6
3	Prozess- und Konzeptkritik.....	7
3.1	Prozesskritik.....	7
3.2	Konzeptkritik.....	8
4	Weiterführende Überlegungen.....	10

1 Einführung der Doppik in Sachsen

1.1 Historischer Rückblick

Die Grundlage für die Entwicklung der doppelischen Regelungen für den Freistaat Sachsen bildete der Beschluss der Innenministerkonferenz (IMK) vom 21. November 2003: In ihm wurden maßgebliche Vorgaben für das doppelische Rechnungswesen, Beispieltex te für einzuführende gesetzliche Bestimmungen sowie Empfehlungen für Produk trahmen und Konten formuliert. Die für Sachsen geltenden Regelungen wurden in den Jahren 2005 – 2007 unter Federführung des Sächsischen Staatsministeriums des Innern in der „Lenkungsgruppe Doppik“ entwickelt.¹ Der Entwurf des „Gesetzes über das Neue Kommunale Haushalts- und Rechnungswesen im Freistaat Sachsen“ wurde dann im April 2007 in den Sächsischen Landtag eingebracht; das Gesetz wurde am 07.11.2007 beschlossen und trat am 25.11. desselben Jahres in Kraft. Da Sachsen im Ländervergleich relativ spät mit der Entwicklung von der Rechtsgrundlagen begann², wurden zwar keine umfassenden Modell- oder Pilotprojekte geschaffen, es konnten aber dafür Regelungen und Entwürfe anderer Bundesländer (Baden-Württemberg, Hessen, Rheinland-Pfalz u.a.) nach dem Best-Practice-Prinzip verwendet werden. Bis zum 1. Januar 2013 waren alle sächsischen Gemeinden, Städte und Landkreise verpflichtet, ihr Haushalts- und Rechnungswesen auf die Doppik umzustellen.³

Mit der Einführung dieser neuen Systematik auf Basis der doppelten Buchführung in Konten (Doppik) im Haushalts- und Rechnungswesen sächsischer Kommunen sollte von der zahlungsorientierten Betrachtungsweise auf eine ressourcenorientierte Darstellung übergegangen werden. Dahinter stand die Auffassung, dass die herkömmliche kameralistische Betrachtungsweise nur unzureichend geeignet gewesen sei, den zukünftigen Herausforderungen der Kommunen, insbesondere dem demographischen Wandel und der steten Knappheit der Finanzmittel besser Herr zu werden. Das Referenzmodell zu diesem neuen Haushalts- und Rechnungswesen bilden die handelsrechtlichen Regelungen des Dritten Buches des Handelsgesetzbuches (HGB), wobei den unterschiedlichen Zielsetzungen von privatem und öffentlichem Finanzwesen durch entsprechende Anpassung einzelner Regelungen Rechnung getragen wurde. Dies ist erforderlich, da das Ziel öffentlicher Finanzwirtschaft nicht Gewinnerzielung, sondern die effiziente Erfüllung von öffentlichen Aufgaben ist.⁴ Die auf zukünftig zu bilanzierende Vermögenswerte abstellende Betrachtungsweise sollte dafür sorgen, dass zum einen die vorhandenen Mittel effektiv eingesetzt und die finanziellen Langzeitwirkungen jeder Ausgabeentscheidung bereits im Sinne der Generationengerechtigkeit mitbedacht würden.⁵ So sollte den Kommunen ein Instrument der „optimalen Steue-

¹ Siehe Hoffmann/Jänchen/Wirth (2009), S. 17 f.

² Ebd.

³ 26 kreisangehörige Gemeinden (sog. „Spätstarter“) stellten erst 2014 bzw. 2015 um. Siehe: Sächsischer Landtag, Drucksache 6/6016, S. 5.

⁴ Hoffmann/Jänchen/Wirth (2009), S. 19.

⁵ Siehe z.B. „Doppik für Mandatsträger - Doppelte Buchführung in den sächsischen Kommunen“ SMI 2010 – Einleitendes Grußwort des Staatsministers des Innern, Markus Ulbig. Interessanterweise wurde tatsächlich

rung“ (ebd.) an die Hand geben: Hier kommt die Überlegung zum Tragen, die umfassendere Abbildung der kommunalen Vermögenswerte und Schulden sowie des gesamten Werteverzehrs biete die Grundlage für eine bessere Steuerung kommunaler Belange als die bisher an zahlungsorientierten Größen (Einnahmen, Ausgaben, Schulden) orientierte Haushaltspolitik. Ziel der Reform war also zum einen die Fortsetzung der lückenlosen Erfassung der Zahlungsströme und zum anderen die Erhöhung der Transparenz der nichtzahlungswirksamen Vorgänge durch eine vollständige periodengerechte Abbildung der Ertrags-, Finanz- und Vermögenslage.

1.2 Konzeptioneller Hintergrund

Grundlage für das Neue Kommunale Haushalts- und Rechnungswesen ist das von LÜDER entwickelte Drei-Komponenten-Modell.⁶ Die Ergebnis- und Vermögensrechnung entsprechen der handelsrechtlichen Gewinn- und Verlustrechnung (GUV). Hinzu tritt als dritte Komponente die Finanzrechnung. Durch permanente Darstellung von Ein- und Auszahlungen auf den Konten der Finanzrechnung können Veränderungen des Zahlungsmittelbestandes verfolgt werden.

Abbildung 1: Systematik der Doppik in Sachsen: Drei-Komponenten-Modell (LÜDER); vereinfachte Darstellung nach JÄNCHEN (2009).

Die in Abb. 1 dargestellte Systematik folgt der Konzeption nach LÜDER und kann demnach der „Schule des wissenschaftlichen Arbeitskreises IVR“⁷ zugerechnet werden. Diese folgt der Auffassung, dass die öffentliche Rechnungslegung primär eine *Informations-* bzw. eine *Schutzfunktion* habe.

1.2.1 Informationsfunktion

Sinn und Zweck eines jeglichen Rechnungslegungssystems ist es, Informationen zu ermitteln und bereitzustellen. Die Informationsfunktion liegt den sekundären (Management-)

der Terminus „effektiv“ verwendet, obwohl wahrscheinlich „effizient“ gemeint war (eine Kerze mittels eines Eimer Wassers zu löschen ist effektiv - sie auszublasen, wäre effizient).

⁶ Siehe dazu Lüder (1999).

⁷ Glöckner (2014), S. 463.

Funktionen, (nämlich Planung, Steuerung und Kontrolle) zugrunde.⁸ Auch wenn es immer eine Informationsasymmetrie zwischen Rechnungslegenden und Informationsempfängern geben muss, kann die verpflichtende Beachtung von Normen in diesem Bereich gewährleisten, dass Informationen nicht manipuliert werden. Informationen, welche die Zukunft betreffen, sind in diesem Kontext für die Bürger interessanter, als jene, die die Vergangenheit betreffen. Im Gegensatz zum Marktgeschehen gibt es im öffentlichen Sektor zwischen Gebietskörperschaften keinen existenzbedrohenden Wettbewerb, weswegen sich kaum plausible Gründe für eingeschränkte Transparenz oder unterschiedliche Standards finden lassen dürften.⁹ Einschränkend muss aber darauf hingewiesen werden, dass es im Rahmen der Informationsbereitstellung verschiedene Grundausrichtungen gibt (*vorsichtige Bemessung* im Gegensatz zu *chancenorientierter Bemessung*), die, je nach Grad der Anwendung, beträchtliche Auswirkungen auf die Ergebnisse der Rechnungslegung haben können.¹⁰ Insofern wird tatsächlich immer nur ein bestimmtes „Abbild der realökonomischen Gegebenheiten“¹¹ geschaffen.

1.2.2 Schutzfunktion

Während die handelsrechtliche Rechnungslegung nach HGB einen multiplen Schutzzweck verfolgt (vor allem Gläubigerinteressen, aber auch Eigentümerinteressen, Interesse der Öffentlichkeit und des Staates)¹², muss im öffentlichen Rechnungswesen eine Priorisierung des Schutzzweckes zugunsten der Bürger erfolgen. Dies ergibt sich aus der Funktion der Bürger als Wähler (Geber von Entscheidungsmacht) und als Steuerzahler (Geber von finanziellen Mitteln).¹³ Geschützt werden sollen zum einen die gegenwärtige Generation von Bürgern (vor ungerechter Umverteilung durch den Staat) sowie zum anderen zukünftige Generationen (vor „Ausbeutung“ durch die gegenwärtigen Generationen).¹⁴ Aufgrund der Unmöglichkeit, bestehende und zukünftige Generationen sauber voneinander abzugrenzen, muss die intergenerative Gerechtigkeit dabei durch den Ausgleich der Rechnungen im Haushaltsjahr hergestellt werden.¹⁵ „Generationengerechtigkeit“ in beide Richtungen (Vergangenheit und Zukunft) bedeutet somit, dass die anzuwendenden Regeln bei der Rechnungslegung so zu gestalten sind, „dass für eine Rechnungslegungsperiode genau dann ein ausgeglichenes Jahresergebnis zu zeigen ist, wenn mit den Handlungen der Periode weder eine wirtschaftliche Be- noch Entlastung einer vorangehenden oder einer nachfolgenden Periode verbunden ist.“¹⁶

⁸ Glöckner (2014), S. 330.

⁹ Ebd., S. 336.

¹⁰ Vgl. hierzu Glöckner (2014), S. 344-348.

¹¹ Sossong (2014), S. 29.

¹² Glöckner (2014), S. 470.

¹³ Ebd. S. 472.

¹⁴ Glöckner (2014), S. 464.

¹⁵ Ebd. S. 466. Vgl. dazu auch Lüder (1999), S. 7.

¹⁶ Sossong (2014), S. 176.

2 Stand der Umsetzung

Die Umsetzung war für viele sächsische Gemeinden ein finanzieller und personeller Kraftakt. Auch wenn die rein technische Umstellung (softwarebezogen) vielleicht weniger problematisch war, ist offensichtlich die Erstellung der Eröffnungsbilanz immer noch eine viel größere Herausforderung als ursprünglich angenommen. Der zeitliche, personelle und finanzielle Aufwand für den umfangreichen Prozess der Erfassung sämtlicher Vermögensgegenstände (Infrastruktur, Liegenschaften, Rechte usw.) wurde offensichtlich massiv unterschätzt. „Insbesondere der Aufwand für die Inventur und die Bewertung für das Infrastrukturvermögen und für Vermögensgegenstände, die schon vor 1990 im Bestand der Kommunen waren, wurden verkannt.“¹⁷ So fehlt vielen Kommunen immer noch diese Grundlage.

Abbildung 2: Ursprünglich geplante Erstellung der Eröffnungsbilanzen 2013. Quelle: SRH Jahresbericht 2013, Band II: Kommunalbericht, S. 79

Die in Abbildung 2 zu sehenden Planzahlen für die Erstellung der Eröffnungsbilanz mussten jedes Jahr aufs Neue korrigiert werden. Laut Umfrage des SMI in 2014 sollte die Eröffnungsbilanz bei rd. 25 % der Kommunen (Landkreise, Städte und Gemeinden) im Jahr 2014, rd. 70 % im Jahr 2015, rd. 3 % im Jahr 2016 und rd. 1% im Jahr 2017 voraussichtlich festgestellt werden.¹⁸ Nur bei rd. 20 % der doppisch buchenden Körperschaften (Kommunen + Zweckverbände) lag 2014 tatsächlich eine festgestellte Eröffnungsbilanz vor.¹⁹ Diese Zahl erhöhte sich in 2015 auf rd. 37%²⁰ und im September 2016 auf rd. 49%.²¹ Über die Hälfte der doppisch buchenden Körperschaften in Sachsen hatte also,

¹⁷ So bereits zu lesen im SRH Jahresbericht 2013, S. 79, S. 83.

¹⁸ SRH Jahresbericht 2014, Band II: Kommunalbericht, S. 90.

¹⁹ Ebd. S. 89.

²⁰ SRH Jahresbericht 2015, Band II: Kommunalbericht, S. 81.

²¹ SRH Jahresbericht 2016, Band II: Kommunalbericht, S. 81.

fast 4 Jahre nach Einführung der Doppik immer noch keine Eröffnungsbilanz liefern können.

Ohne eine Eröffnungsbilanz können jedoch auch darauf aufbauende Jahresabschlüsse nicht geliefert werden, da insbesondere die nicht zahlungswirksamen, aber auf den Wertansätzen der Aktiva beruhenden Abschreibungen nicht dargestellt werden können. Eine nähere Betrachtung durch den SRH ergab, „dass die Kommunen lediglich rd. 18 % der Jahresabschlüsse 2007 bis 2014 festgestellt haben.“²² Die doppisch buchenden Zweckverbände Sachsens kamen im gleichen Zeitraum immerhin auf einen Wert von 54%, mit einem erheblichen Rückstand in den Jahren 2013/2014.

3 Prozess- und Konzeptkritik

3.1 Prozesskritik

Neben der Aneignung des neuen Fachwissens in den Bereichen Finanzwesen und örtliche Rechnungsprüfung musste auch in den anderen kommunalen Fachbereichen die doppische Denkweise vermittelt und beachtet werden. „Mangelnde Dokumentation und interne Kontrollsysteme bei der Aufstellung der Eröffnungsbilanzen führten insbesondere in der Frühphase nach der Umstellung auf die Doppik zur Überschreitung der gesetzlich vorgeschriebenen Frist.“²³ Ferner wirkte sich die große „Zeitspanne zwischen Doppikeinführung und Feststellung der Eröffnungsbilanz nachteilig auf die Akzeptanz und die Zielerreichung der Doppik aus.“²⁴ Es kann vermutet werden, dass dieser lange Zeitraum möglicherweise vereinzelt Hoffnungen weckte auf eine mögliche Einstellung oder gar „Rückabwicklung“ des Projektes bei ausreichend hohen Widerständen – obwohl von vornherein immer klar gestellt worden war, dass die Einführung der neuen Rechnungslegung in den sächsischen Kommunen ein nicht umkehrbarer Prozess sein würde. Eine realitätsnahe Abbildung der Ertrags-, Vermögens- und Finanzlage als Datengrundlage politischer Steuerung ist mit den fehlenden Eröffnungsbilanzen aber bei der Mehrheit sächsischer Kommunen weiterhin nicht gegeben. Außerdem sorgt der schleppende Prozess der Anpassung untergesetzlicher Regelungen (insbesondere der SächsKomHVO Doppik und der VwV KomHWi-Doppik) für Unmut bei Kommunalvertretern.²⁵

²² Ebd. S. 83.

²³ SRH Jahresbericht 2013, Band II: Kommunalbericht, S. 83-84

²⁴ SRH Jahresbericht 2016, Band II: Kommunalbericht, S. 82.

²⁵ Siehe z.B. Stellungnahme des Sächsischen Städte- und Gemeindetags zum Bericht des SMI an den Sächsischen Landtag über die Evaluierung der Regelungen zur Erforderlichkeit eines Haushaltsstrukturkonzeptes und zum Haushaltsausgleich im Neuen Kommunalen Haushalts- und Rechnungswesen (Kommunale Doppik) sowie Referentenentwurf des Zweiten Gesetzes zur Änderung der Sächsischen Gemeindeordnung vom 02.06.2016 in: Sächsischer Landtag, Drucksache 6/6016.

3.2 Konzeptkritik

Zusätzlich offenbart sich in den kommunalen Haushalten ein von Kritikern bereits im Vorfeld der Einführung thematisiertes Problem: Als Abschreibung wird der Werteverzehr eines Wirtschaftsgutes (durch Verschleiß, Verbrauch, Veralterung u.a.) innerhalb einer Periode bezeichnet. Nach § 44 Abs. 1 SächsKomHVO-Doppik sind Abschreibungen bei Vermögensgegenständen des kommunalen Anlagevermögens, deren Nutzung zeitlich begrenzt ist, vorzunehmen (z.B. bei bebauten Grundstücken, Infrastrukturvermögen Maschinen usw.).²⁶ Diese Abschreibungen unterfallen im doppischen Rechnungssystem dem Aufwand in der Ergebnisrechnung. Im Gegensatz zum Haushaltsausgleich im kameralen System²⁷ ist ein ausgeglichener Haushalt nach neuer Gesetzeslage²⁸ erreicht, wenn ein Ausgleich laufender Erträge und Aufwendungen in der Ergebnisrechnung konstatiert werden kann. Mit dem neu eingeführten Stufensystem zum Haushaltsausgleich sollte von vornherein der Umstand berücksichtigt werden, dass der Haushaltsausgleich künftig möglicherweise schwerer zu bewerkstelligen sein würde und es wurden Regelungen getroffen, wie mit einem nicht ausgeglichenen Ergebnishaushalt trotzdem ein gesetzmäßiger Haushalt (ohne die Erforderlichkeit eines Haushaltsstrukturkonzepts) erreicht werden kann.²⁹ In diesem Stufensystem ist (§ 24 Abs. 5 SächsKomHVO-Doppik) auch geregelt, dass Haushaltssatzung und Haushaltsplan trotz Fehlbetrag auch dann gesetzmäßig sein können, „wenn der Zahlungsmittelsaldo aus laufender Verwaltungstätigkeit des Finanzhaushaltes (...) mindestens den Auszahlungen für die ordentliche Tilgung, (...), entspricht.“³⁰ Die Sicherstellung der Zahlungsfähigkeit der Kommunen wird damit, wie im alten kameralen System, wieder zum Kriterium für den Haushaltsausgleich.

Da die doppische Betrachtungsweise also neben den zu bildenden Rückstellungen (für ungewisse Verbindlichkeiten bzw. unbestimmte Aufwendungen) im Besonderen die zu erwirtschaftenden Abschreibungen für die Abnutzung verschleißbarer Vermögenswerte sichtbar macht, kündigt sich ergebnisseitig eine enorme Belastung an, welche es vielen sächsischen Kommunen bedeutend erschwert, einen ausgeglichenen Haushalt vorzulegen. „In der Doppik tritt (...) in der Darstellung eine nicht zahlungswirksame Komponente hinzu. Da hiervon aber auch Investitionen betroffen sind, die zu kameralen Zeiten bereits „ausfinanziert“ waren, kann es übergangsweise zu nicht zahlungswirksamem Aufwand kommen, der den Ausgleich des Ergebnishaushaltes erschwert. Der überwiegende Teil der sächsischen Kommunen wäre jedenfalls nicht in der Lage, diese Belastungen aus eigener Kraft zur Deckung zu bringen. Aus diesen Gründen erscheint es erforderlich, die umstellungsbedingten Lasten aus der Investitionstätigkeit so zu neutralisieren, dass den Kommu-

²⁶ Vgl. Hoffmann/Jänchen/Wirth (2009), S. 38 f.

²⁷ Laufende Einnahmen des Verwaltungshaushalts mussten laufende Ausgaben decken sowie eine Pflichtzuführung an den Vermögenshaushalt erbringen, welcher der ordentlichen Tilgung und den Kreditbeschaffungskosten entspricht. (Abschreibungen und Rückstellungen waren *nicht* Gegenstand des Haushaltsausgleichs.)

²⁸ Siehe § 72 Abs. 3 SächsGemO.

²⁹ Siehe dazu: Hoffmann/Jänchen/Wirth (2009), S. 67-74.

³⁰ Ebd. S. 71.

nen aus den Transformationsprozessen keine systembedingten finanziellen Nachteile erwachsen.“³¹ Hintergrund dieser Problematik ist, dass die sächsischen Kommunen insgesamt sehr niedrig verschuldet sind und damit die ordentliche Tilgung regelmäßig deutlich niedriger liegen sollte als die Abschreibungen.³² Nur bei einem hohen Schuldenstand in Verbindung mit abgeschriebenen Vermögenswerten kann der doppische Ergebnisausgleich leichter fallen als die bisherige kamerale Regelung.

Um diesem Umstand zu begegnen, war zunächst eine Lösung gefunden worden, welche politisch wie auch wissenschaftlich umstritten ist: § 131 VI Satz 5 SächsGemO (in der Fassung vom 03. März 2014) besagte: „Bis zum Ablauf des Haushaltsjahres 2016 als Saldo aus den nicht zahlungswirksamen Erträgen und Aufwendungen entstandene Fehlbeträge dürfen im Jahr der Entstehung mit dem Basiskapital verrechnet werden, ohne dass die Gemeinde zur Aufstellung eines Haushaltsstrukturkonzeptes verpflichtet ist.“ Mit dem Dritten Gesetz zur Änderung der Sächsischen Gemeindeordnung vom 13. Dezember 2016 ist diese Frist nun bis zum Ablauf des Haushaltsjahres 2017 verlängert worden.

Diese Regelung erleichtert zwar den rechtlichen Haushaltsausgleich um die eigentlich vorgeschriebenen Erwirtschaftung der Abschreibungen von „Altinvestitionen“ (aktiviertes Sachanlagevermögen), führt aber ein wesentliches Argument für die Einführung der doppischen Haushaltsweise (Erhalt des kommunalen Vermögens im Sinne der Generationengerechtigkeit, Transparenz über zukünftig anfallende Aufwendungen) ad absurdum. Die wesentlichen Rechnungslegungszwecke (Informationszweck und Schutzzweck, s.o.) werden damit nur eingeschränkt erfüllt. Die Abschreibungsverluste können mit dem Eigenkapital verrechnet werden und vermindern damit rechnerisch die zukünftigen Ausgleichsmöglichkeiten der Kommune. Physisch bleibt der Investitionsbedarf jedoch erhalten und ist auch weiterhin, wenn auch aufwändiger, dokumentiert. Durch die notwendige Trennung in Alt- und Neuabschreibungen, welche zudem in die bestehenden IT-Systeme übertragen werden muss, verliert die laufende Rechnungslegung jedoch an Transparenz. Auch das Ressourcenverbrauchskonzept kommt in diesen Fällen mithin nicht mehr voll zum Tragen. Der Sächsische Landkreistag kritisierte auf pointierte Art: „Es fehlt nach wie vor die systemimmanente Auseinandersetzung mit der zentralen Fragestellung, wie der Abschreibungsbedarf für die Investitionen der vergangenen 25 Jahre zu erwirtschaften ist.“³³

Ferner führe das nach § 72 Abs. 4 SächsGemO neu für einen gesetzmäßigen Haushaltes kumulativ zu erfüllende Kriterium, im Finanzhaushalt ein Zahlungsmittelsaldo aus laufender Verwaltungstätigkeit erwirtschaften zu müssen zu einigen Problemen bei den Landkreisen, „da bereits derzeit die erforderlichen Mittel zur Kredittilgung nicht aus der laufenden Ver-

³¹ SMI (2016) Evaluierungsbericht Kommunale Doppik, S. 13.

³² Im Jahr 2015 belief sich die Verschuldung der kommunalen Kernhaushalte in Sachsen auf 713 Euro/Einw., gegenüber einem Bundesdurchschnitt von 1.686 Euro/Einw.

³³ Stellungnahme des Sächsischen Landkreistages zum Bericht des SMI an den Sächsischen Landtag über die Evaluierung der Regelungen zur Erforderlichkeit eines Haushaltsstrukturkonzeptes und zum Haushaltsausgleich im Neuen Kommunalen Haushalts- und Rechnungswesen (Kommunale Doppik) sowie Referentenentwurf des Zweiten Gesetzes zur Änderung der Sächsischen Gemeindeordnung vom 26.05.2016 in: Sächsischer Landtag, Drucksache 6/6016.

waltungstätigkeit erwirtschaftet werden können und freie liquide Mittel kaum noch vorhanden sind. Es ist somit mit einer Vielzahl von Haushaltsstrukturkonzepten zu rechnen, deren Werthaltigkeit angesichts der bereits zu kameralen Zeiten weitgehend ausgeschöpften Konsolidierungspotenziale zumindest fraglich sein könnte.“³⁴

4 Weiterführende Überlegungen

Die Annahme, die umfassendere Abbildung der kommunalen Vermögenswerte und Schulden sowie des gesamten Werteverzehrs biete für sich genommen bereits die Grundlage für eine bessere Steuerung, greift zu kurz. Dies ist nicht der Fall, da die doppelte Buchführung in Konten und die aus dem Handelsrecht übernommenen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (GoB) zunächst lediglich ein *externes Messinstrument* sind, jedoch kein *internes Steuerungsinstrument*. Die GoB des Handelsrechts sind auf Gläubigerschutz und einheitliche Grundlagen zur Ermittlung des Gewinns (u.a. zur weiteren Verwendung durch die Finanzbehörden) ausgerichtet. Gesteuert wird aber nach wie vor mittels politischer Entscheidungen.³⁵ Die bisherige inputorientierte Verwaltungssteuerung (wobei mit Zuweisungen von finanziellen Ressourcen und mit Einzeleingriffen gesteuert wurde) soll, so die Idealvorstellung, zukünftig von der Outputsteuerung (durch Vorgabe von Zielen) abgelöst werden. Bei der *Zielvereinbarung* handelt es sich also um das eigentliche Steuerungsinstrument zwischen den Verwaltungsorganen und der operativen Ebene. Die Vereinbarungen erstrecken sich auf die zu erbringenden Leistungen/Produkte (Leistungsziele) und die dafür zur Verfügung gestellten Ressourcen (Finanzziele). Dafür sind Instrumente der internen Kosten- und Leistungsrechnung sowie der Budgetierung erforderlich. Es gibt hingegen keinen direkten Zusammenhang zwischen mehr *externer* Transparenz und besseren *internen* Steuerungsentscheidungen.³⁶

Lediglich die Folgen der getroffenen Verwaltungsentscheidungen werden langfristig im Gegensatz zur früheren (kameralistischen) Steuerung besser kalkulierbar, bezogen auf den aktuellen sowie zukünftigen Vermögensbestand der jeweiligen Gebietskörperschaft. Um die gesetzten Ziele zu erreichen, muss den kommunalen Gebietskörperschaften jedoch auch eine angemessene Finanzausstattung zur Verfügung gestellt werden. Im Moment ist dies für den Bereich der operativen Aufgabenerfüllung überwiegend, für den Bereich Erhaltung der Vermögenssubstanz jedoch offenbar nur eingeschränkt der Fall. Dabei muss jedoch ergänzend hinzugefügt werden, dass die beschriebene Problematik der Belastungen aus Abschreibungen auf Altinvestitionen auch in anderen Bundesländern, deren Kommunen das neue Haushalts- und Rechnungswesen eingeführt haben bekannt ist. Es wurden

³⁴ Stellungnahme der Landesdirektion Sachsen zum Bericht des SMI an den Sächsischen Landtag über die Evaluierung der Regelungen zur Erforderlichkeit eines Haushaltsstrukturkonzeptes und zum Haushaltsausgleich im Neuen Kommunalen Haushalts- und Rechnungswesen (Kommunale Doppik) sowie Referentenentwurf des Zweiten Gesetzes zur Änderung der Sächsischen Gemeindeordnung vom 26.05.2016 in: Sächsischer Landtag, Drucksache 6/6016.

³⁵ Im Unternehmenssektor wird analog anhand unternehmenspolitischer und aus dem betriebswirtschaftlichen internen Rechnungswesen/Controlling abgeleiteter Ziele und Instrumente gesteuert.

³⁶ Siehe dazu: Häfner; Wissing; Quast (2014), S.14.

auch dort keine befriedigenden Lösungen gefunden die als „Good-practice-Beispiele“ erhalten könnten.³⁷ Ferner wird allein die geschaffene Transparenz wirkungslos bleiben, „sofern die Akteure keinen Anreiz für die Verbesserung der Steuerung bzw. kein rationales Interesse daran haben.“³⁸ Diese Anreize zu setzen, wird in den kommenden Jahren eine beträchtliche Herausforderung für die erfolgreiche Weiterentwicklung des Neuen Haushalts- und Rechnungswesens in den sächsischen Gebietskörperschaften sein.

Das öffentliche Rechnungswesen dient der Erfüllung öffentlicher Aufgaben, indem es Informationen zur Vermittlung eines den tatsächlichen Gegebenheiten entsprechenden Bildes der Vermögens- und Finanzlage liefert. An diesem Punkt wird häufig von intergenerativer Gerechtigkeit oder Generationengerechtigkeit gesprochen, welches das übergeordnete Ziel der Steuerung über Detailzielvereinbarungen sein soll. „Zentrales Element und zugleich finanzwirtschaftlich gravierende Konsequenz des Ressourcenverbrauchskonzeptes ist der Deckungsgrundsatz, wonach in jedem Rechnungsjahr der Ressourcenverbrauch (Aufwand) durch das Ressourcenaufkommen (Ertrag) zu decken ist. Dies ist Ausdruck des Prinzips der intergenerativen Gerechtigkeit: Jede Generation soll für die von ihr verbrauchten Ressourcen aufkommen.“³⁹ Diesem Prinzip wird in der SächsGemO § 72 Abs. 3 durch die Anordnung des Ausgleichs des Ergebnishaushaltes Rechnung getragen. Es stellt sich jedoch die entscheidende Frage, ob die bloße Erhaltung eines bilanziell erfassten kommunalen Vermögensbestandes bereits „generationengerecht“ ist. Der § 89 SächsGemO besagt: „Das Vermögen der Gemeinde soll unter Berücksichtigung seiner Bedeutung für das Wohl der Allgemeinheit ungeschmälert erhalten bleiben.“ Nun ließe sich streng argumentieren, dass daraus die Erhaltung des Gemeindevermögens prioritär abzuleiten sei. Es handelt sich bei der Formulierung „Wohl der Allgemeinheit“ (=Allgemeinwohl) jedoch um einen sog. *unbestimmten Rechtsbegriff*, welcher zu seiner Anwendung der Auslegung bedarf. Was genau ist die Bedeutung des Gemeindevermögens für das Allgemeinwohl? Eine Erhaltung bestehender Infrastrukturen vor dem Hintergrund demographischer Veränderungen ist ein komplexes und in jedem Einzelfall zu diskutierendes Feld. Wenn z.B. zukünftig weniger Einwohner für eine gleichbleibende Erhaltung kommunaler Vermögensbestände, welche u.U. gar nicht benötigt werden herangezogen werden, ist das aus wirtschaftlicher Sicht ineffizient (Remanenzkostenproblematik). Gleichzeitig soll den folgenden Generationen kein „Schuldenberg“ hinterlassen werden, was mit Blick auf die momentane Verschuldungssituation sächsischer Kommunen, die im bundesweiten Vergleich außerordentlich niedrig ist, auch nicht zu befürchten ist. Jedoch ist die Frage nach dem zwingenden Erhalt des Vermögens vor dem Hintergrund der demographischen Entwicklung⁴⁰, insbesondere in den ländlichen Räumen Sachsens, dringend zu diskutieren.

³⁷ SMI (2016) Evaluierungsbericht Kommunale Doppik, S. 16.

³⁸ Ebd.

³⁹ Siehe IMK-Beschluss (2003), Anlage 2, S.17.

⁴⁰ Vgl. z.B.: Schwarting, Gunnar: Der kommunale Haushalt, Berlin 2010, S. 80.

Literaturverzeichnis

Häfner; Wissing; Quast (2014): Standards staatlicher Doppik. Umsetzung der neuen Regelungen für die Praxis, Freiburg.

Hoffmann, Katrin / Jänchen, Isabelle / Wirth, Katharina (2009): Neues Kommunales Haushalts- und Rechnungswesen im Freistaat Sachsen, 1. Auflage, Stuttgart.

Glöckner, Andreas (2014): Neue Öffentliche Rechnungslegung, Konzeptionelle Fundamente und Spezifika eines Normensystems für Gebietskörperschaften, Diss., Univ. Speyer.

Lüder, Klaus (1999): Konzeptionelle Grundlagen des neuen kommunalen Rechnungswesens : (Speyerer Verfahren), 2. Auflage, Stuttgart.

Sächsischer Landtag, Drucksache 6/6016.

Sächsischer Rechnungshof (2013): Jahresbericht, Band II: Kommunalbericht.

Sächsischer Rechnungshof (2014): Jahresbericht, Band II: Kommunalbericht.

Sächsischer Rechnungshof (2015): Jahresbericht, Band II: Kommunalbericht.

Sächsischer Rechnungshof (2016): Jahresbericht, Band II: Kommunalbericht.

Sächsisches Staatsministerium des Innern (2010): „Doppik für Mandatsträger - Doppelte Buchführung in den sächsischen Kommunen“.

Sächsisches Staatsministerium des Innern (2016): Bericht des Sächsischen Staatsministeriums des Innern über die Evaluierung der Regelungen zur Erforderlichkeit eines Haushaltsstrukturkonzeptes sowie zum Haushaltsausgleich im Neuen Kommunalen Haushalts- und Rechnungswesen (Kommunale Doppik).

Schwarting, Gunnar (2010): Der kommunale Haushalt, 4. Auflage, Berlin.

Sossong, Peter (2014): Zweckadäquanz der GoB für die staatliche Doppik, 1. Auflage, Berlin.

Das **Kompetenzzentrum für kommunale Infrastruktur Sachsen (KOMKIS)** stellt eine kostenfreie Informations- und Beratungsplattform für die kommunale Ebene in Sachsen dar. Im Schnittstellenbereich zwischen Verwaltung, Wissenschaft und Politik agiert das KOMKIS als kompetenter Informationsgeber, neutralen Vermittler und inhaltlicher Ansprechpartner zu Themen der kommunalen Infrastrukturbeschaffung, -erhaltung und -bewirtschaftung.

Weitere Veröffentlichungsformate abrufbar unter www.uni-leipzig.de/komkis:

KOMKIS Analyse

KOMKIS Dialog

KOMKIS Position

KOMKIS Praxis

UNIVERSITÄT
LEIPZIG

Kompetenzzentrum für kommunale Infrastruktur Sachsen
am Institut für Öffentliche Finanzen und Public Management