KOMMUNALE SCHRIFTEN

DOPPISCHE HAUSHALTSFÜHRUNG AN SÄCHSISCHEN KOMMUNEN

MAXIMILIAN HEMPEL

KOMMUNALE SCHRIFTEN

DOPPISCHE HAUSHALTSFÜHRUNG AN SÄCHSISCHEN KOMMUNEN

MAXIMILIAN HEMPEL

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

Herausgeber: Vereinigung Liberaler Kommunalpolitiker Sachsen e. V.,
Radeberger Str. 51, 01099 Dresden
Autor: Maximilian Hempel
Bildnachweise: Titelfoto: Karsten Prauße, Autorenfoto: FOTO Moch, Grafiken: stock.adobe.com/Trueffelpix

INHALTSVERZEICHNIS

05 EINLEITUNG

07 VON DER KAMERALISTIK ZUR DOPPIK

09 DIE DOPPIK UND IHRE BESTANDTEILE

09 Die doppelte Buchführung

11 Exkurs: Rückstellungen

12 Die Drei-Komponenten-Rechnung

14 Die Output-Steuerung und die Produkte

14 Der Haushaltsplan in der Doppik

15 Exkurs: Der kommunale Konzern

15 Der Haushaltsausgleich

16 Exkurs: „Bilanzpolitische" Gestaltungsspielräume

17 BESONDERE GESCHÄFTSVORFÄLLE BEI KOMMUNEN

17 Steuern

17 Gebühren und Beiträge

18 Zuwendungen, Zuweisungen und Zuschüsse

18 Transferleistungen

19 LITERATURVERZEICHNIS

20 INFORMATIONEN ZUM AUTOR

EINLEITUNG

Effektives Handeln im wirtschaftlichen Leben ist nur auf Grundlage verlässlicher Informationen möglich. Einen Teil dieser Informationen liefert das Rechnungswesen, welches sämtliche relevanten Vorgänge und Tatbestände mengen- und wertmäßig erfasst. Einerseits dient diese Vorgehensweise Betriebsinhabern als Informations- und Entscheidungsgrundlage. Andererseits werden so Gläubiger geschützt indem ihnen objektiver Einblick in die Situation des Unternehmens gewährt wird. Die kaufmännische Buchhaltung unterliegt zwingend den sogenannten Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchhaltung. Diese Regeln das Buchhaltungssystem und schaffen somit die objektive Vergleichbarkeit zwischen verschiedenen Unternehmen. Damit wird es auch betriebsfremden Personen ermöglicht, innerhalb kurzer Zeit betriebliche Vorgänge transparent nachzuvollziehen.

Im öffentlichen Sektor ist eine verlässliche Informationsgrundlage von hoher Bedeutung. Dies zeigten nicht zuletzt die Schuldenkrisen, die verheerende Mängel bei der Leistungsfähigkeit und dem Informationsgehalt der öffentlichen Rechnungslegung offenbart haben. Doch nicht nur auf nationaler Ebene ist belastbare und aussagekräftige Buchhaltung von hoher Bedeutung. Auf Ebene der Kommunen erfüllt sie ebenso wichtige Aufgaben:

1. Das Rechnungswesen einer Kommune dient der Dokumentation aller Zahlungsvorgänge und Geschäftsvorfälle. Die Dokumentation kann als Beweismittel zur Durchsetzung oder Abwehr von Ansprüchen in gerichtlichen Verfahren dienen.

2. Die Buchhaltung bildet die Informationsgrundlage für das Verwaltungshandeln und auch für Entscheidungen politischer Organe.

3. Schließlich sind die Verwaltung und der Bürgermeister gegenüber dem Gemeinderat, den Aufsichtsbehörden sowie den Bürgerinnen und Bürgern zur Rechenschaft verpflichtet. Anhand des Rechnungswesens kann transparent nachgewiesen werden, ob beispielsweise der Haushaltsplan eingehalten wird, wofür Mittel aufgewendet werden und woher diese Mittel stammen.

Im Gebiet der heutigen Bundesrepublik Deutschland fand die Buchhaltung der öffentlichen Hand historisch nach dem System der sogenannten Kameralistik statt. Dieses System erfasste im Wesentlichen den Geldfluss und bot deutlich weniger Informationen als die übliche kaufmännische Buchführung (die sogenannte **doppelte Buchführung oder „Doppik"**). Um die Nachteile der Kameralistik auszuräumen, entschied sich die Innenministerkonferenz 1999 für ein Reformverfahren und ersetzte die Kameralistik durch ein neues System, welches sich stärker an der Buchführung privatwirtschaftlicher Unternehmen orientiert - die sogenannte Doppik. Genau wie zu Zeiten der Kameralistik sind auch bei Anwendung der Doppik Sparsamkeit und Nachhaltigkeit fundamentale Leitprinzipien der kommunalen Haushaltswirtschaft.

Ziel des kommunalen Haushaltes ist es, die dauerhafte Leistungsfähigkeit der Gemeinde sicherzustellen. Die Leistungsfähigkeit bleibt dadurch erhalten, dass nicht dauerhaft mehr Mittel aufgewandt werden als zur Verfügung stehen bzw. erwirtschaftet werden. Damit ein Haushalt von der Aufsichtsbehörde genehmigt werden kann, muss er ausgeglichen sein. Im kameralistischen System war dieses Kriterium dann erfüllt, wenn die laufenden Einnahmen die laufenden Ausgaben sowie die Zins- und Tilgungsverpflichtungen deckten, also dann, wenn das Ergebnis des Verwaltungshaushaltes mindestens so hoch war wie die zu erwartenden Tilgungsleistungen.

Diese Broschüre gewährt einen umfassenden Einblick in die Funktionsweise des neuen Haushaltssystems, das bis heute in Teilen der Verwaltung und bei politischen Entscheidungsträgern mit Skepsis betrachtet wird. Dazu wird zuerst die doppelte Buchhaltung vorgestellt. Anschließend werden die Besonderheiten der Verwaltung und die Bedeutung für das Haushaltsrecht betrachtet werden. Im letzten Teil werden einige Geschäftsvorfälle gewürdigt, die sich nur im Bereich der öffentlichen Verwaltung finden.

VON DER KAMERALISTIK ZUR DOPPIK

Das grundsätzliche Bedürfnis, über die wirtschaftliche Situation und Leistungsfähigkeit der öffentlichen Hand und einzelner Gebietskörperschaften informiert zu sein, ist wahrscheinlich so alt wie die öffentliche Verwaltung selbst. Die Grundlagen der kameralistischen Buchhaltung gehen in deutschen Landen mindestens bis in das 18. Jahrhundert zurück. Der Grundgedanke dieses Systems, der noch bis vor einigen Jahren beibehalten wurde, lautet, dass alle Zu- und Abgänge von Geld erfasst werden. Man spricht daher von einer zahlungsorientierten Darstellungsform. Die Zusammenschau aller Geldflüsse verschaffen Einblick in die Liquiditätsentwicklung. Die politische Steuerung auf Grundlage dieses Systems beschäftigt sich vor allem damit, wie viel Geld für welche Zwecke ausgegeben werden darf. Man spricht von Input-Steuerung. Grundsätzlich funktioniert dieses einfache System, es hat jedoch einige schwerwiegende Schwächen.

Die auffälligste davon betrifft die Frage nach der Periodengerechtigkeit. Der Begriff Periodengerechtigkeit bildet ab, dass die Buchhaltung bestenfalls Vorgänge in den Zeiträumen darstellen soll, in denen sie tatsächlich stattfinden. Errichtet eine Gemeinde zum Beispiel ein neues Gebäude, so findet im Jahr des Baus der Geldabfluss statt; das Gebäude wird jedoch über mehrere Jahrzehnte genutzt. Die Kameralistik erfasst diesen Vorgang lediglich im Jahr des Baus als Geldabfluss – in den Folgejahren wird der Bau jedoch nicht mehr berücksichtigt. Ein anderes Beispiel sind Pensionsansprüche kommunaler Beamter: Für die Kameralistik ist einzig die Auszahlung der Pension relevant. In den Dienstjahren, in denen die Pensionsansprüche erworben worden sind, ergeben sich in der Kameralistik keine Buchungen. Dieses Auseinanderfallen von Zahlung und wirtschaftlicher Verursachung führt zum einen dazu, dass die Buchhaltung nicht die tatsächlichen wirtschaftlichen Verhältnisse wiedergibt, weil Vermögenswerte und Ressourcen einerseits und Schulden andererseits nicht dargestellt werden. Zum anderen kann dies dazu führen, dass spätere Gemeinderäte, Mittel für Verbindlichkeiten bereitstellen müssen, die in früheren Legislaturperioden (oder Generationen) begründet worden sind.

Ein weiterer Nachteil ist der geringe Informationsgehalt. Die Kameralistik informiert kommunale Entscheidungsträger zwar darüber, wofür Geld ausgegeben worden ist, jedoch nicht darüber, welche konkreten Ergebnisse und Leistungen mit diesen Zahlungen im Zusammenhang stehen. Insofern ist die Darstellung im kameralistischen System unterkomplex und nicht geeignet, die Vielschichtigkeit tatsächlicher wirtschaftlicher Vorgänge adäquat darzustellen. Dies betrifft nicht nur die Dokumentation, sondern schlägt auf den Bereich der politischen Steuerung durch, die ebenfalls nur begrenzt auf die Teildimension des Ressourceninputs handeln kann.

Auch die Entwicklungen hin zu Kommunen als sogenannte „öffentliche Konzerne“ stellt die Kameralistik vor Herausforderungen. Viele, insbesondere größere Kommunen erfüllen öffentliche Aufgaben heute nicht mehr im Bereich der Kernverwaltung, sondern haben diese Aufgaben an Eigenbetriebe, Gesellschaften und Stiftungen ausgelagert. Innenumsätze mit diesen Gliederungen führen bei kameralistischer Buchhaltung in manchen Fällen zu Geldflüssen, die unzutreffenderweise den Eindruck erwecken,

es seien Gewinne erzielt worden, die in Wirklichkeit nur auf dem Papier bestehen.

Um diese und weitere Probleme abzustellen, war es geboten, ein neues Buchhaltungssystem einzuführen. Der Prozess zur Erarbeitung und Einführung eines solchen Systems wurde 1999 von der Innenministerkonferenz gestartet. Bereits 2003 fasste die IMK einen Beschluss mit dem Titel „Reform des Gemeindehaushaltsrechts: Von einem zahlungsorientierten zu einem ressourcenorientierten Haushalts- und Rechnungswesen". Dieser Beschluss stellte einen Leitrahmen dar; die weitere Ausgestaltung oblag den einzelnen Bundesländern. In Sachsen erfolgte diese Umsetzung, als der Sächsische Landtag am 7. November 2007 das Gesetz über das neue kommunale Haushalts- und Rechnungswesen beschloss. Dieses besagte, dass die öffentliche Buchhaltung bis zum 1. Januar 2013 auf das doppische System umgestellt werden musste.

Davon betroffen sind alle sächsischen Gemeinden, Städte und Landkreise sowie alle Zweckverbände, die ihre Wirtschaftsführung am kommunalen Haushalt ausrichten. Der Freistaat Sachsen selbst ist nicht auf die Doppik umgestiegen, sondern geht nach und nach zu einem eigenen System über, dass gelegentlich erweiterte Kameralistik genannt wird.

Auch Jahre nach der Reform, stellte der Landesrechnungshof 2018 noch bei vielen Gemeinden erhebliche Probleme bei der Anwendung der Doppik fest. Insbesondere wurde bemängelt, dass bei mehr als einem Fünftel der doppisch buchenden Körperschaften am 1. Januar 2018 – fünf Jahre nach Einführung des Verfahrens – noch keine Eröffnungsbilanz erstellt wurden. Jahresabschlüsse für das Jahr 2013 konnten zu diesem Zeitpunkt nur bei ungefähr 35% der Gemeinden festgestellt werden, in den darauffolgenden Jahren nahm diese Zahl sogar noch weiter ab.

Auch auf europäischer Ebene wurde die Bedeutung einheitlicher und transparenter Buchhaltung im öffentlichen Sektor erkannt. Sowohl in den Standards der Buchhaltung der Europäischen Union selbst als auch in den Anforderungen an die Haushaltsberichte der Mitgliedsstaaten wird die periodisierte Darstellung der Ergebnisse gefordert. Die konkrete Ausgestaltung unterscheidet sich jedoch innerhalb der Mitgliedsstaaten. Die Europäische Kommission spricht sich für die Einführung eines einheitlichen europäischen Standards (EPSAS - European Public Sector Accounting Standards) aus, der auf den internationalen Standard (IPSAS – International Public Sector Accounting Standard) aufbauen soll. Das Projekt befindet sich zurzeit noch in der Konsultationsphase. Über einen verpflichtenden Termin für Einführung und die Bedeutung für Kommunen in der Bundesrepublik Deutschland kann im Moment nur spekuliert werden.

RECHTSGRUNDLAGEN

Die Rechtsgrundlagen für die Anwendung der Doppik in Sachsen finden sich im vierten Teil der Sächsischen Gemeindeordnung (SächsGemO) ab § 72 , soweit sie Gemeinden betrifft. Auf Landkreise werden diese Regelungen gemäß §§ 61 ff. der Sächsischen Landkreisordnung (SächsLKrO) ebenfalls angewandt.
Konkrete Anwendungsfragen zur Doppik sind geregelt in der Sächsischen Kommunalhaushaltsverordnung (SächsKomHVO) sowie durch die Verwaltungsvorschrift Kommunale Haushaltssystematik (VwV KomHSys) und die Verwaltungsvorschrift Kommunale Haushaltswirtschaft-Doppik (VwV KomHWi-Doppik).

3. DIE DOPPIK UND IHRE BESTANDTEILE

Wie also sieht dieses neue Buchhaltungssystem aus? Das Kunstwort Doppik setzt sich zusammen aus „Doppelte Buchführung in Konten". Der Begriff stammt aus der Verwaltung und wird ansonsten in der Betriebswirtschaftslehre nicht verwendet. Er ist auch nicht sehr präzise, da sich die kaufmännische Buchhaltung ebenso gut mit dieser Bezeichnung beschreiben ließe. Er gibt aber gerade dadurch Auskunft über das Selbstverständnis der Doppik, die sich an kaufmännischer Buchhaltung orientieren soll. Dabei ist zu beachten, dass aufgrund der verschiedenen Zielstellungen und Funktionen die im Handelsgesetzbuch vorgesehenen Grundsätze nicht eins zu eins in den Bereich der öffentlichen Verwaltung übertragen werden konnten. So finden sich neben kaufmännischen Elementen auch Spezifika, die nur für die öffentliche Verwaltung von Bedeutung sind. Im Folgenden werden zunächst die Grundlagen der doppelten Buchführung sowie die Besonderheiten und Bestandteile der Doppik vorgestellt.

3.1 DIE DOPPELTE BUCHFÜHRUNG

Das kaufmännische Rechnungswesen mit dem System der sogenannten doppelten Buchführung dient als Referenzmodell für die Doppik. Dies kann insofern fälschlich so verstanden werden, dass sich die Anforderungen des kaufmännischen und des öffentlichen Bereiches an ein Rechnungslegungssystem grundlegend unterscheiden müssen: Mittelpunkt der kaufmännischen Buchführung ist der Jahresabschluss, der Auskunft über das erzielten Ergebnis gibt. Im öffentlichen Bereich bildet der Haushaltsplan das Zentrum, welcher vor Beginn des betreffenden Zeitraums beschlossen wird und somit sämtliches Handeln der Verwaltung legitimiert. Obwohl ein solcher Zweck im kaufmännischen Bereich nicht vorgesehen ist, bietet dessen Rechnungslegung jedoch eine gute Grundlage. Die doppelte Buchführung wurde im kaufmännischen Bereich bereits im Mittelalter in Italien entwickelt und hat sich seitdem im Wesentlichen kaum verändert. Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung sind in Deutschland im dritten Buch des Handelsgesetzbuches gesetzlich normiert. Im Folgenden wird das System der doppelten Buchhaltung kurz vorgestellt.

Am Anfang der Buchführung steht die Bestandsaufnahme. Durch die sogenannte Inventur werden alle Vermögensgegenstände und Schulden des Unternehmens erfasst. Physische Vermögensgegenstände werden durch körperliche Inventur erfasst. Dies erfolgt in der Regel durch einfaches Zählen, Messen oder Wiegen, bei manchen Wirtschaftsgütern (z.B. Rohstoffen) kann auch ein Schätzungsverfahren in Betracht kommen. Alle übrigen Vermögensgegenstände und Schulden erfasst man durch buchmäßige Inventur anhand von Unterlagen. Die vollständige Auflistung wird Inventar genannt. Das Inventar enthält die Differenz aus Schulden und Vermögen, das sogenannte Eigenkapital.

Das Vermögen unterscheidet man in Anlagevermögen und Umlaufvermögen. Anlagevermögen ist solches, das dem Betrieb (hier: der Gemeinde) über eine gewisse Dauer dienen soll. Dazu zählen zum Beispiel Grundstücke, der Fuhrpark oder auch Beteiligungen. Umlaufvermögen hingegen ist dazu bestimmt, nur kurzfristig im Besitz der Verwaltung zu verbleiben. Hierzu gehören beispielsweise Verbrauchsgüter wie Streusalz, Kassenbestände oder offene Steuerforderungen.

Auf Grundlage des Inventars wird die Bilanz erstellt. In dieser werden die Posten des Inventars nach ihrer Art zusammengefasst und einander gestellt. Das Vermögen steht dabei auf der linken Seite (der Aktivseite), die Schulden und das Eigenkapital auf der rechten Seite (Passivseite). Die beiden Seiten der **Bilanz** weisen jederzeit die gleiche Höhe aus.

Jeder Geschäftsvorfall wirkt sich auf mindestens zwei Posten in der Bilanz aus. Dabei sind vier grundsätzliche Arten von Bilanzveränderungen zu unterscheiden:

- Beim **Aktivtausch** mindert sich eine Position auf der Aktivseite, während eine andere in gleicher Höhe wächst. Dies ist zum Beispiel dann der Fall, wenn Bargeld auf ein Bankkonto eingezahlt wird. Der Kassenbestand mindert sich, während das Bankguthaben entsprechend ansteigt.
- Umgekehrt findet beim **Passivtausch** eine Verschiebung innerhalb der Passivseite statt. Ein solches Tausch ergibt sich beispielsweise, wenn ein langfristiges Darlehen fällig und so zu einer offenen Verbindlichkeit wird.
- Bei einer **Aktiv-Passiv-Minderung** verringern sich Posten auf beiden Seiten der Bilanz. Wird eine offene Rechnung bezahlt, so mindert sich der Aktivposten Bankguthaben genauso wie der Passivposten Verbindlichkeiten.
- Die **Aktiv-Passiv-Mehrung** schließlich bedeutet eine Erhöhung auf beiden Bilanzseiten. Die Aufnahme eines Kredits erhöht zum Beispiel das Bankguthaben, aber auch die Darlehensschulden.

Grundsätzlich wäre es möglich, alle Geschäftsvorfälle unmittelbar in der Bilanz zu verbuchen. Das wäre jedoch bei der hohen Anzahl an Geschäftsvorfällen, die sich im Laufe eines Jahres ergeben, äußert unübersichtlich. Die einzelnen Bilanzposten werden daher in einzelne sogenannte Konten (genauer: Bestandskonten) aufgelöst. Diese Konten kann man sich als „Mini-Bilanzen" vorstellen, die sich nur mit einem bestimmten Thema beschäftigen. Die Konten haben traditionell die Form des Buchstabens T, weswegen von T-Konten gesprochen wird. Die Aktivseite solcher Konten wird als „Soll" bezeichnet, die Passivseite als „Haben". In der modernen EDV-gestützten Buchhaltung ist die T-Form nicht mehr unbedingt erkennbar.

Zu Beginn eines jeden Zeitraums steht in jeden dieser Bestandskonten der Anfangsbestand des jeweiligen Postens, der aus der Eröffnungsbilanz übernommen wird. Bei Aktivposten steht der Anfangsbestand im Soll, bei Passivposten im Haben. Erhöht sich ein Posten im Laufe des Zeitraums, so wird dies auf der Seite vermerkt, auf dem auch der Anfangsbestand steht, eine Minderung hingegen auf der jeweils anderen Seite. Saldiert man den Anfangsbestand und die Mehrungen auf der einen Seite mit den Minderungen auf der anderen, so erhält man den Schlussbestand. Die Schlussbestände werden am Ende eines Wirtschaftszeitraums in die Schlussbilanz übernommen. Die geänderten Werte von Vermögen und Schulden ergeben sich in der Schlussbilanz als neuer Wert des Eigenkapitals. Der direkte Vergleich des Eigenkapitals der Schlussbilanz mit dem der Eröffnungsbilanz verrät die Entwicklung des Betriebsvermögens und Gewinne und Verluste im jeweiligen Zeitraum.
Die oben beschriebenen vier Arten von Bilanzveränderungen sind allesamt erfolgsneutral, das heißt, das Eigenkapital verändert sich durch diese Vorgänge nicht. Im wirtschaftlichen Leben gibt es aber natürlich nicht nur solche Vorfälle. Um erfolgswirksame Vorgänge zu erfassen, wird die Bilanz durch die sogenannte **Gewinn- und Verlustrechnung** (GuV) ergänzt. Da sich alle erfolgswirksamen Buchungen auf das Kapital auswirken, entspricht das Ergebnis der Gewinn- und Verlustrechnung in einem bestimmten Zeitraum der Entwicklung des Kapitals im selben Zeitraum. Ähnlich der Bilanz wird die Gewinn- und Verlustrechnung in Unterkonten aufgelöst, die sogenannten Erfolgskonten (im Gegensatz zu den Bestandskonten). Genaugenommen sind diese Konten die Unterkonten des Eigenkapitalkontos in der Bilanz.

Man unterscheidet in Ertragskonten, die Vorgänge darstellen, welche das Kapital erhöhen (beispielsweise Zinserträge oder Verkaufserlöse) und Aufwandskonten für Kapitalminderungen (etwa Lohnzahlungen oder Abschreibungen). Geschäftsvorfälle wirken sich in Erfolgskonten für gewöhnlich nur auf einer Sei-

te des Kontos aus: bei Ertragskonten im Haben, bei Aufwandskonten im Soll. In Erfolgskonten wird kein Anfangs- oder Schlussbestand ausgewiesen.

Wie oben erwähnt berührt jeder Geschäftsvorfall mindestens zwei Konten. Daraus ergibt sich auch die Bezeichnung „doppelte Buchführung". Wird beispielsweise ein Fahrzeug per Barzahlung angeschafft, so erhöht sich das Konto Fuhrpark, gleichzeitig vermindert sich das Konto Kasse um denselben Wert. Werden Löhne ausgezahlt, so wird dies in dem Aufwandskonto Lohnaufwand erfasst und gleichzeitig das Bestandskonto Bank belastet. Ein einzelner Geschäftsvorfall kann als sogenannter **Buchungssatz** dargestellt werden. Buchungssätze sind stets nach dem Schema Soll an Haben aufgebaut. Es wird also zunächst das Konto genannt, bei dem die Verbuchung im Soll erfolgt und dann das Konto mit der Haben-Verbuchung. Der Buchungssatz für die Anschaffung eines Pkw würden demnach wie folgt lauten:

Fuhrpark an Kasse

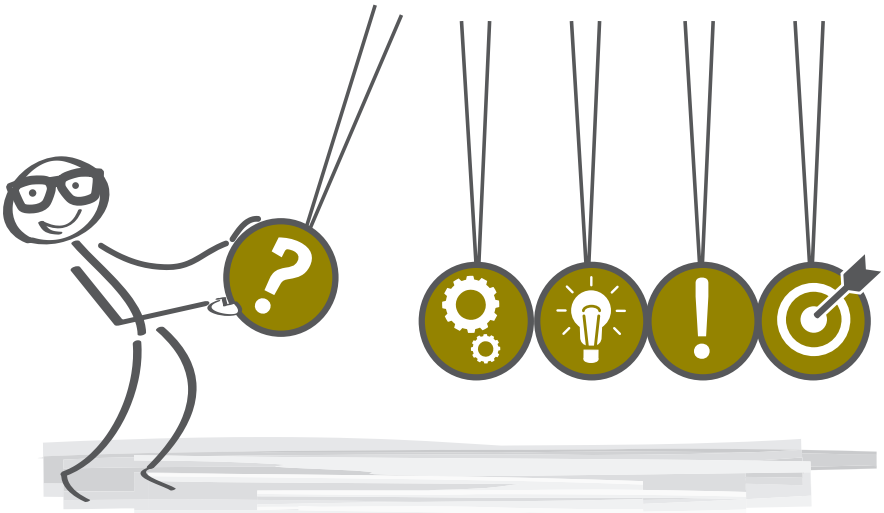
Bei komplexeren Geschäftsvorfällen können auf einer oder beiden Seiten mehrere Konten berührt sein. Jedoch müssen allen Soll-Buchungen entsprechende Buchungen auf der Haben-Buchungen in gleicher Höhe gegenüberstehen. Es gilt der Merksatz:

Keine Buchung ohne Gegenbuchung.

Im Bereich der kommunalen Verwaltung gibt es einige Geschäftsvorfälle, die in der Privatwirtschaft nicht vorkommen. Wie diese Vorfälle buchungstechnisch zu behandeln sind, wird im letzten Teil dieser Broschüre besprochen werden.

EXKURS: RÜCKSTELLUNGEN

Zu den Passivposten zählen auch die Rückstellungen. Dabei handelt es sich um Verpflichtungen, die dem Grunde oder der Höhe nach noch nicht gewiss sind. Die zugehörigen Zahlungen werden erst in einem späteren Abrechnungszeitraum erwartet, der Sachgrund für die Zahlung ist jedoch schon im laufenden oder einem früheren Zeitraum entstanden. Privatwirtschaftliche Unternehmen bilden Rückstellungen unter anderem für zu erwartende Garantiefälle beim Verkauf der entsprechenden Produkte oder für die ökologische Rekultivierung von Flächen bei deren Inanspruchnahme.



Im Zusammenhang mit der öffentlichen Verwaltung sind Rückstellungen für Pensionsverpflichtungen zu nennen. Die Rückstellung werden für Beamte während ihrer Dienstzeit gebildet. Die zugehörigen Zahlungen werden erst bei Eintritt in den Ruhestand erwartet. Da diese Rückstellungen bei einer großen Zahl an zu erwartenden Versorgungsempfängern schnell eine beachtliche Höhe erreichen, hat die erstmalige Erfassung in der doppischen Eröffnungsbilanz für einige Gebietskörperschaften hohe

wirtschaftliche Bedeutung. Da die kommunalen Verwaltungen der neuen Bundesländer, verglichen mit Gebieten im Westen Deutschlands nur eine verhältnismäßig kleine Anzahl von Bediensteten im Beamtenstatus haben, wurden sächsische Kommunen durch die Passivierung dieser Rückstellungen weniger stark belastet.

In der Buchführung wird die Einbuchung der Rückstellung im Zeitraum der Begründung (also zum Beispiel dem Jahr, in dem Versorgungsansprüche erarbeitet werden) erfolgswirksam als Aufwand erfasst und ein entsprechender Passivposten gebildet. Bei Auszahlung wird die Rückstellung aufgelöst und das Kontobankguthaben entsprechend belastet. Eine Auswirkung in der Erfolgsrechnung ergibt sich bei Auszahlung nicht.

Entfällt der Grund für die Rückstellung (zum Beispiel, weil der Versorgungsempfänger verstirbt), so wird die Rückstellung ausgebucht. Es entsteht ein Ertrag in Höhe der Rückstellung.

3.2 DIE DREI-KOMPONENTEN-RECHNUNG

Kernstück der Doppik ist das sogenannte Drei-Komponenten-System. In diesem werden Geldflüsse, Aufwendungen und Erträge sowie Bestandsgrößen erfasst. Die drei Komponenten sind die **Vermögensrechnung**, die **Finanzrechnung** und die **Erfolgsrechnung**.

Die **Vermögensrechnung** entspricht dem, was in der kaufmännischen Buchhaltung Bilanz genannt wird. Ausgangspunkt für alle folgenden Bilanzen ist die **Eröffnungsbilanz**. In ihr sind alle Vermögenswerte im Zeitpunkt des Beginns der Buchführung festzuhalten. Die vorhandenen Güter werden im Zuge der Inventur nach Art, Menge und Wert im Inventar erfasst.

Die **Finanzrechnung** erfasst alle zahlungswirksamen Vorgänge, also Einzahlungen und Auszahlungen. Sie entspricht dahingehend der Kameralistik, die ebenfalls nur solche Ereignisse erfasst. Ob die Zahlungen dem laufenden Geschäft zuzuordnen sind oder der Anschaffung von Anlagevermögen oder aus Zinserträgen macht vorerst keinen Unterschied. Sie entspricht dem, was im kaufmännischen Leben die Geldflussrechnung genannt wird.

Beispiel 1: Die Gemeinde A schafft im Januar des Jahre 01 einen Pkw für 30.000 EUR an. Ende des Jahres 05 wird der Wagen für 11.000 EUR veräußert. Die Finanzrechnung erfasst folgende Vorgänge:

Jahr 01	- 30.000 EUR	Anschaffung
Jahr 02 – Jahr 04	+/- 0 EUR	
Jahr 05	+ 11.000 EUR	Veräußerung

Der Finanzrechnung steht auf politischer Seite der Finanzplan gegenüber, in dem die Zahlungen des kommenden Haushaltsjahres genehmigt werden. Der Finanzmittelbestand am Ende des Jahres findet sich in der Bilanz als liquide Mittel wieder.

Das neue Haushaltswesen ergänzt die Finanzrechnung durch das neue Element der **Erfolgsrechnung**. Sie bildet das Gegenstück zur Gewinn- und Verlustrechnung der Kaufleute. In ihr werden Erträge und Aufwendungen (im Gegensatz zu Einnahmen und Ausgaben) erfasst. Erträge und Aufwendungen sind „periodisierte Einnahmen und Ausgaben". Es wird also die tatsächliche wirtschaftliche Begründung von Vorgängen periodengerecht betrachtet. Dieser Zeitpunkt kann vom Zeitpunkt des tatsächlichen Geldflusses abweichen. Wird beispielsweise Lohn von Verwaltungsangestellten für den Dezember eines Jahres erst im Januar des nächsten Jahres ausgezahlt, so fällt die Ausgabe in das neue Jahr, die Aufwendung jedoch in das alte, da die Verbindlichkeit hier wirtschaftlich entstanden ist. Umgekehrt kann beispielsweise eine Pachtzahlung für mehrere Jahre im Voraus vereinnahmt werden. Die Einnahme fällt dann ins Jahr der Zahlung, der Ertrag hingegen verteilt sich über den gesamten Pachtzeitraum.

Im Zusammenhang mit der Periodengerechtigkeit muss auch über **Abschreibung** gesprochen werden. Abschreibung bezeichnet den allmählichen Aufwand für die Abnutzung von Wirtschaftsgütern, die über den gesamten Zeitraum der Nutzung stattfindet. Für Wirtschaftsgüter die unterjährig in das Vermögen eingehen oder es verlassen, wird die Abschreibung nur zeitanteilig berücksichtigt.

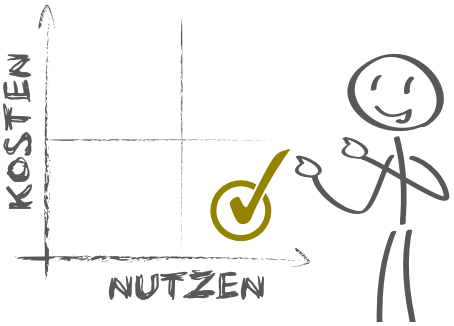
Beispiel 2: Wie im Beispiel 1 soll ein Pkw im Jahre 01 angeschafft und in 05 veräußert werden. In der Erfolgsrechnung wird dieser Vorgang wie folgt dargestellt:

Jahr 01	- 5.000 EUR	Abschreibung
Jahr 02	- 5.000 EUR	Abschreibung
Jahr 03	- 5.000 EUR	Abschreibung
Jahr 04	- 5.000 EUR	Abschreibung
Jahr 05	- 5.000 EUR + 6.000 EUR	Abschreibung Ertrag aus Veräußerung

Die Anschaffung des Pkw stellt keinen erfolgswirksamen Vorgang dar, der in der Erfolgsrechnung erfasst werden müsste, da lediglich ein Aktivposten (Bankguthaben) gegen einen anderen (Fuhrpark) in gleicher Höhe getauscht wird. Es handelt sich um einen Aktivtausch.

Erfolgswirksam ist im Jahr 01 lediglich die Abschreibung für Abnutzung des Fahrzeuges. Dabei sind die Anschaffungskosten auf die übliche Nutzungsdauer eines solchen Wirtschaftsgutes zu verteilen (bei Pkw sechs Jahre). In Höhe dieses Bruchteils mindert sich jedes Jahr der sogenannte Buchwert des Fahrzeuges. Diese Abschreibung stellt in den Jahren 01 bis 04 und in 05 bis zur Veräußerung Aufwand dar.

Ende des Jahres 05 hat der Wagen noch einen Restbuchwert von 5.000 EUR. Bei der Veräußerung wird nunmehr der Verkaufspreis mit dem verbliebenen Buchwert im Zeitpunkt der Veräußerung verglichen. Ist der Verkaufspreis größer als der Restbuchwert, ist ein Veräußerungsgewinn erzielt worden. Dieser ist als Ertrag zu verbuchen (hier: 6.000 EUR).



Wäre das Fahrzeug hingegen unter dem Restbuchwert veräußert worden, so wäre in Höhe der Differenz ein Aufwand zur erfassen.

Ähnlich dem Finanzplan ist für die Erfolgsrechnung ein Erfolgsplan zu erstellen. Mit diesem steuert beispielsweise der Gemeinderat die zu erwartenden Aufwendungen und Erträge steuert. Den Saldo aller Aufwendungen und Erträge eines Zeitraumes in der Erfolgsrechnung nennt man Jahresüberschuss, bzw. Jahresfehlbetrag. Dieser entspricht der Veränderung des Eigenkapitals in der Bilanz im selben Zeitraum.

Die drei Komponenten finden sich im Jahresabschluss wieder. Darin wird über die wirtschaftlichen Entwicklungen und Ergebnisse des vergangenen Jahres Bericht erstattet. Der Jahresabschluss dient der Rechtfertigung des Handelns der Verwaltung gegenüber dem Gemeinderat. Anhand des Jahresabschlusses kann geprüft werden, ob der Haushaltsplan eingehalten worden ist und inwieweit die festgelegten Ziele erfüllt worden sind. Neben der Erfolgs- und Finanzrechnung und der Bilanz müssen im Anhang zum Jahresabschluss weitere Informationen zu dessen Erstellung zur Verfügung gestellt werden. Der Umfang dieser zusätzlichen Angaben unterscheidet sich stark zwischen den deutschen Bundesländern. In Sachsen sind Aussagen zu den angewandten Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden sowie Abweichungen von den allgemeinen Methoden, ausgeübten Wahlrechten bei der Bewertung, der Ermittlung von Herstellungskosten, Beteiligungen der Gemeinde, Vorbelastungen künftiger Haushalte, übertragene Haushaltsermächtigungen und eventuelle Sachverhalte, die künftig zu finanziellen Verpflichtungen führen werden, zu tätigen. Außerdem wird dem Jahres-

abschluss ein Rechenschaftsbericht beigefügt, der im Wesentlichen die gleiche Funktion erfüllt wie schon im kameralistischen System. Das Rechnungsprüfungsamt ist zuständig für die inhaltliche(?), formale und sachliche Prüfung des Jahresabschlusses.

3.3 DIE OUTPUT-STEUERUNG UND DIE PRODUKTE

Eines der Anliegen der Doppik ist es, die Steuerung des Verwaltungshandelns auf den Output auszurichten. Das heißt, die Steuerung erfolgt nicht mehr allein durch den Einsatz von Geldmitteln an festgelegten Stellen, sondern richtet sich auf das Erreichen bestimmter, sogenannter Produkte. Produkte in diesem Sinne sind sämtliche Leistungen der Verwaltung, egal ob sie für die Verwaltung oder für externe Stellen erbracht werden. Solche Leistungen sind zum Beispiel der Betrieb einer Schule, die Straßenbeleuchtung, das Bearbeiten von Anträgen oder auch der Eheschließungen.

Im Kommunalen Produktplan für den Freistaat Sachsen hat der Freistaat die Produktgruppen verbindlich festgelegt. Wie genau die Produkte definiert werden und wie kleinteilig Produktgruppen aufgeschlüsselt werden, obliegt jedoch den einzelnen Gemeinden. Es kann je nach Größe der Kommune und den Bedingungen vor Ort sinnvoll sein, dass sich die Produkte zwischen Kommunen deutlich unterscheiden. Die Produktgruppen und Produkte sowie ihre Definitionen werden im kommunalen Produktrahmen festgehalten. Außerdem werden für jedes Produkt Leistungsziele sowie Qualitäts- und Wirtschaftlichkeitskennzahlen festgelegt, anhand derer die Zielerfüllung überprüft werden kann.

In diesem Zusammenhang muss auch ein Instrument genannt werden, das der Betriebswirtschaftslehre seit langem bekannt ist und nunmehr auch die doppische Haushaltsplanung unterstützen kann: die Kosten- und Leistungsrechnung (KLR). In der KLR werden für einzelnen Kostenstellen und Kostenträgern (also Produkte) die jeweils anfallenden Kosten und Erlöse ermittelt und zugeordnet. Man erlangt so vertiefte Informationen über die Wirtschaftlichkeit und Leistungsfähigkeit der Stellen und Produkte. Die KLR kann so zu einem Werkzeug bei der Gebührenkalkulation und für politische Entscheidungen werden. Entscheidungsträgern stehen mit ihr detaillierte Informationen zur Verfügung, die sich nicht allein aus dem Haushaltsplan ergeben. Insofern stellt die KLR eine Nebenrechnung zum Haushalt dar.

3.4 DER HAUSHALTSPLAN IN DER DOPPIK

Der Haushalt ist auch im neuen Haushaltsrecht das wichtigste Planungsinstrument der Kommune. Er dient außerdem der Kontrolle der Verwaltung. Da die Doppik jedoch nicht nur den Ressourceneinsatz, sondern auch die Ergebnisse betrachtet, umfasst auch der doppische Haushaltsplan Elemente, die die Kameralistik nicht dargestellt hat. Der Haushaltsplan, der vom Gemeinderat beschlossen wird, setzt sich im Wesentlichen aus dem Finanzhaushalt und dem Ergebnishaushalt zusammen:

- Der **Finanzhaushalt** enthält die geplanten Ein- und Auszahlungen. Diese Zahlungen werden in folgende Bereiche aufgeschlüsselt:
  Laufende Verwaltungstätigkeit,
  Laufende Investitionstätigkeit und
  Laufende Finanzierungstätigkeit.

Das Saldo, das ebenfalls in diese drei Bereiche geteilt ist, weist die geplante Veränderung des Finanzmittelbestandes aus.

- Im **Ergebnishaushalt** werden die zu erwartenden ergebniswirksamen Vorgänge (also Aufwendungen und Erträge) angegeben. Der Ergebnishaushalt wird dabei folgendermaßen gegliedert:
  Ergebnisse aus laufender
  Verwaltungstätigkeit,
  Finanzergebnis und
  außerordentliches Ergebnis.

Grundsätzlich sollten die geplanten Aufwendungen die geplanten Erträge nicht übersteigen.

Die beiden Haushaltspläne werden ergänzt durch Teilhaushalte, die sich auf einzelne Produktgruppen beziehen. Für die einzelnen Teil-

haushalte wird jeweils ein eigenes Budget eingeplant, welches für die Erreichung der Ziele dieser Produktgruppe zu verwenden ist. Auch die geplante Investitionstätigkeit ist den jeweiligen Teilhaushalten zuzuordnen. Grundsätzlich ist es auch zulässig, Budgets festzulegen, die sich auf mehr als einen Teilhaushalt erstrecken. Herausgehoben sind hierbei sogenannte Schlüsselprodukte, die in der jeweiligen Gemeinde von besonderer Bedeutung sind. Für diese Produkte werden zusätzlich die Zielwerte und

Leistungskennzahlen festgelegt. Anhand dieser kann die Erreichung der in Haushalt festgelegten Ziele überprüft werden.

Neben den einzelnen Haushalten enthält der Haushaltsplan noch weitere wichtige Informationen. Hierzu gehört der Vorbericht, der Stellenplan sowie Übersichten zu den voraussichtlichen Verbindlichkeiten, Rückstellungen und Rücklagen, über geplante, große Erhaltungsaufwendungen sowie Jahresabschlüsse und Wirtschaftspläne von etwaigen Unternehmen, an denen die Kommune in relevantem Umfang beteiligt ist.

EXKURS: DER KOMMUNALE KONZERN

In der Privatwirtschaft wird von einem Konzern gesprochen, wenn zwei oder mehr Unternehmen, zwischen denen ein Abhängigkeitsverhältnis besteht, zusammengeschlossen sind. Unternehmen eines solchen Zusammenschlusses erstellen jeweils eigene Jahresabschlüsse. Zusätzlich wird ein konsolidierter Konzernabschluss erstellt, der alle verbundenen Unternehmen erfasst.

Auch im Bereich der kommunalen Verwaltung kommt es vor, dass neben der Kernverwaltung kommunale Aufgaben von Eigenbetrieben und Beteiligungsgesellschaften im Besitz der Kommune erbracht werden. Diese Betriebe waren als Unternehmen im Sinne des Handelsrechts schon vor Einführung der Doppik zur Buchführung verpflichtet. Bei kameralistisch buchenden Kommunen konnte es wegen dem Bruch der Rechnungslegungssysteme dazu kommen, dass derselbe Geschäftsverfall zwischen der Gemeinde und einem ihrer Betriebe nicht spiegelbildlich verbucht wurde, was zu einer wesentlichen Verschlechterung der Transparenz führen konnte.

Da die doppische Buchhaltung im Wesentlichen der kaufmännischen entspricht, besteht dieses Problem nicht mehr. Die Regelungen des konsolidierten kommunalen Abschlusseses lehnen sich eng an die Regeln des Konzernabschlusses im Handelsrecht an.

3.5 DER HAUSHALTSAUSGLEICH

Da die Doppik neben den Zahlungen (Einnahmen und Ausgaben) auch den Ressourcenverbrauch betrachtet, der nicht zahlungswirksam ist (zum Beispiel Zuführungen zu Rückstellungen und Abschreibungsbeträge), fließen auch diese Bereiche in den doppischen Haushaltsausgleich ein. Konsequenterweise wird der Haushaltsausgleich nunmehr am Ausgleich der laufenden Erträge und Aufwendungen (also den Beträgen der Ergebnisrechnung) festgemacht. Ein Überschuss der Erträge über die Aufwendung ist zunächst zum Ausgleich eventueller Fehlbeträge aus den Vorjahren zu verwenden. Darüber hinaus gehende Überschüsse können in eine Ergebnisrücklage überführt werden. Übersteigen jedoch die Aufwendungen die Erträge, so wird dieser Fehlbetrag (gegebenenfalls nach Verrechnung mit bestehenden Rücklagen oder außerordentlichen Erträgen) vorgetragen. Kann der Fehlbetrag in den folgenden drei Jahren nicht durch Überschüsse ausgeglichen werden, so muss das Basiskapital gemindert werden.

Dazu wird unter Aufsicht der Rechtsaufsichtsbehörde ein Haushaltsstrukturkonzept erstellt. Ist kein Basiskapital in ausreichender Höhe vorhanden, muss auf der Aktivseite der Bilanz ein Posten „Nicht durch Kapitalposition gedeckter Fehlbetrag" ausgewiesen werden.

Neben dem Ausgleich des Ergebnishaushalts ist der des Finanzhaushaltes auch weiterhin von hoher Bedeutung. Genügt der Finanzmittelsaldo nicht, um die Tilgungsverpflichtungen zu erfüllen, muss die Kommune ebenfalls einen Haushaltsstrukturkonzept erstellen, um sicherzustellen, dass Liquidität und Zahlungsfähigkeit mittelfristig wiedergegeben sind. Das Konsolidierungsverfahren in diesem Fall entspricht der Aufstellung des Haushaltssicherungsplans in der Kameralistik.

EXKURS: „BILANZPOLITISCHE" GESTALTUNGSSPIELRÄUME

Das Ergebnis wirtschaftlichen Handelns hat im Bereich der öffentlichen Verwaltung nicht informativen Charakter, sondern auch eine politische Dimension. Sowohl die Verwaltung als auch gewählte Entscheidungsträger sind den Bürgerinnen und Bürgern Rechenschaft über die Mittelverwendung und die wirtschaftliche Situation der Körperschaft schuldig. Daraus kann sich das Bedürfnis ergeben, die tatsächlichen Verhältnisse in der Rechnungslegung zu „beschönigen". Im kameralistischen System war es möglich, das Ergebnis in wirtschaftlich schweren Jahren dadurch zu „retten", dass vorhanden Vermögenswerte veräußert wurden. Beispielsweise durch die Veräußerung von Grundstücken, die sich bereits seit Jahrzehnten oder Jahrhunderten im Besitz der Gemeinde befanden, konnte kurzfristig ein Geldzufluss generiert werden, der negative Ergebnisse aus anderen wirtschaftlichen Bereichen ausglich. Die Doppik entfernt die Anreize eines solchen Vorgehens, da der Abgang des Grundstückes ebenfalls erfasst wird und dem Veräußerungserlös gegenübersteht.

Dennoch stellt sich die Frage, ob sich aus dem doppischen System selbst Möglichkeiten ergeben, Ergebnisse zu erzeugen, die unter Umständen politisch gewünscht sind, aber nicht der Realität entsprechen. Dieses Problem läuft vor allem auf den Bereich der Bewertung von Vermögensgegenständen hinaus.
Das Handelsrecht lässt Kaufleuten an verschiedenen Stellen Wahlrechte und Spielräume hinsichtlich der Bewertung von Wirtschaftsgütern. In der Doppik sind die Bewertungsgrundsätze größtenteils eindeutig festgelegt. Bewertungsspielräume in der laufenden Bilanzierung bestehen kaum. Die tatsächliche Einhaltung dieser Bewertungsgrundsätze ist im Rahmen der Finanzkontrolle des Landes zu überprüfen.

Hinsichtlich der Erstellung der Eröffnungsbilanz bestehen gewisse Spielräume, bei denen jedoch die Folgewirkung in der laufenden Buchhaltung der Folgejahre zu beachten ist.
Wird abnutzbares Vermögen in der Eröffnungsbilanz bewusst niedrig bewertet, so mindert dies einerseits das Eigenkapital in der Eröffnungsbilanz, was zunächst unvorteilhaft aussieht. Andererseits würden sich dadurch in den Folgejahren niedrigere Abschreibungsbeträge ergeben, was sich wiederum positiv auf den Erfolgshaushalt auswirkt. Diese „Strategie" wirkt allerdings nur kurzfristig, da Ersatzinvestitionen in der laufenden Bilanzierung zwingend mit den Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten zu bewerten sind. Die Abschreibungsbeträge würden demnach wieder entsprechend ansteigen.

Was nicht abnutzbares Vermögen (wie Grundstücke und Beteiligungen) angeht, kann dieses in der Eröffnungsbilanz über Gebühr hoch bewertet werden. Dadurch erhöht sich das Eigenkapital, ohne dass sich in den Folgejahre Nachteile für die Erfolgsrechnung ergeben würden, da keine Abschreibungsbeträge anfallen. Werden Wirtschaftsgüter, die mit einem zu hohen Wert zu Buche stehen, jedoch veräußert, so entstehen in Höhe der bisher verborgenen „stillen Lasten" Verluste, die das Erfolgsergebnis mindern.

Die beschriebenen Methoden sind mithin nicht geeignet, mittelfristig ein unrealistisch positives Ergebnis auszuweisen.

4. BESONDERE GESCHÄFTSVORFÄLLE BEI KOMMUNEN

Aufgrund der besonderen Bedingungen im Bereich der kommunalen Verwaltung finden mitunter Geschäftsvorfälle statt, die der Privatwirtschaft fremd sind. Die korrekte Verbuchung einiger solcher Vorgänge soll hier besprochen werden. Die zu verwendenden Konten und ihre Bezeichnungen sind für sächsische Kommunen durch den Kommunalen Kontenrahmen der Verwaltungsvorschrift Kommunale Haushaltssystematik vorgegeben. Zur besseren Verständlichkeit werden abweichend davon in den kommenden Beispielen kurze und verständliche Kontenbezeichnungen verwendet werden.

4.1 STEUERN

Anders als privatwirtschaftliche Unternehmen dürfen Kommunen Steuern erheben, wie zum Beispiel die Hundesteuer, die Zweitwohnungssteuer und die Realsteuern (Grundsteuer und Gewerbesteuer). Außerdem erhalten sie Anteile aus den Gemeinschaftssteuern (Umsatz- und Einkommensteuer). Unabhängig von der Art der Steuer und dem Steuerschuldner stellen sie Erträge zugunsten der Kommune dar.

Beispiel 3: Es wird Gewerbesteuer seitens der Kommune in Höhe von 5.500 EUR festgesetzt. Es entsteht ein Ertrag in dieser Höhe. Der zugehörige Buchungssatz lautet:

Steuerforderungen	5.500 EUR
an Gewerbesteuer	5.500 EUR

Bei Begleichung der Steuerschuld wird die Forderung ausgebucht:

Bank	5.500 EUR
an Steuerforderung	5.500 EUR

4.2 GEBÜHREN UND BEITRÄGE

Weitere Einnahmen können sich für Kommunen aus öffentlich-rechtlichen Leistungsentgelten (Gebühren und Beiträgen) ergeben. Anders als bei Steuern stehen diesen Geldleistungen konkrete Gegenleistungen gegenüber.

Verwaltungsgebühren im Zusammenhang mit Amtshandlungen oder Nutzungsgebühren für die Inanspruchnahme öffentlicher Einrichtungen stellen sofort erfolgswirksame Erträge dar.
Beispiel 4: Der Bürgerin X wird antragsgemäß eine Bescheinigung erteilt. Sie zahlt die Verwaltungsgebühr in Höhe von 16 EUR in bar. Gebucht wird:

Kasse	16 EUR
an Verwaltungsgebühren	16 EUR

Beiträge können erhoben werden, um die Kosten für die Anschaffung oder Herstellung öffentlicher Anlagen wie Straßen und Plätze auf die Nutzer dieser Anlagen umzulegen. Für die Beiträge wird ein passivischer Sonderposten gebildet, der über die Nutzungsdauer der beitragsfinanzierten Anlage aufgelöst wird. Die Auflösung stellt in den jeweiligen Jahren einen Ertrag dar.

Beispiel 5: Die Stadt B legt Kanalanschlüsse in einem neu erschlossenen Wohngebiet. Die Anschlüsse werden 50 Jahre genutzt. Die Beitragsbescheide an die Anlieger belaufen sich auf insgesamt 400.000 EUR. Bei Bezahlung bucht die Gemeinde:

Bank	400.000 EUR
an Sonderposten Kanalanschluss	400.000 EUR

In den kommenden 50 Jahren wird der Sonderposten jährlich in Höhe von 8.000 EUR (also einem Fünfzigstel) aufgelöst. Der Buchungssatz lautet in diesen Jahren jeweils:

Sonderposten Kanalanschluss	8.000 EUR
an Erträge aus Beiträgen	8.000 EUR

4.3 ZUWENDUNGEN, ZUWEISUNGEN UND ZUSCHÜSSE

Kommunen können zudem Zuwendungen, Zuschüsse und Zuweisungen von anderen Körperschaften erhalten. Sind diese nicht zweckgebunden, so werden sofort als Ertrag erfasst. Sind die Zuwendungen teilweise für ein späteres Haushaltsjahr bestimmt, so ist in dieser Höhe ein Rechnungsabgrenzungsposten zu bilden. Dieser Posten wird in dem späteren Jahr aufgelöst, wodurch der Ertrag in dem späteren Jahr entsteht.

Beispiel 6: Die Gemeinde A erhält vom Freistaat Sachsen Zuweisungen für laufende Zwecke in den Jahren 01 und 02 in Höhe von 400.000 EUR. Bei Zufluss in 01 wird gebucht:

Bank	400.000 EUR
an Zuweisungen vom Land	200.000 EUR
an Rechnungs-abgrenzungsposten	200.000 EUR

Im Jahr 02 wird der Rechnungsabgrenzungsposten aufgelöst, es entsteht ein Ertrag in Höhe von weiteren 200.000 EUR:

Rechnungs-abgrenzungsposten	200.000 EUR
an Zuweisungen vom Land	200.000 EUR

Wird eine Zuweisung vom Land zur Förderung der Investition in ein bestimmtes Wirtschaftsgut geleistet, so ist bei Eingang der Zahlung zunächst ein Sonderposten zu bilden. Nach der Anschaffung des Wirtschaftsgutes ist der Sonderposten über die Nutzungsdauer des Wirtschaftsgutes aufzulösen. Der Ertrag aus der Zuwendung entsteht also verteilt über den Zeitraum der Nutzung des geförderten Wirtschaftsgutes.

4.4 TRANSFERLEISTUNGEN

In der Privatwirtschaft ist es nicht üblich, dass ein Unternehmer Aufwendungen leistet, ohne hierfür eine Gegenleistung zu erhalten (ausgenommen von diesem Grundsatz sind, Steuerzahlungen). Im öffentlichen Bereich hingegen ist eine Vielzahl solcher Vorgänge bekannt. Beispiele sind Zuschüsse und Zuweisungen, Sozialhilfeleistungen und Umlagen. Sofern diese Leistungen tatsächlich von der Kommune getragen werden (und nicht etwa nur für Sozialhilfeträger verauslagt werden) stellen sie Aufwand im Zeitpunkt der Bewilligung dar.

Beispiel 7: Die Gemeinde A möchte den örtlichen Kleintierzüchterverein bei der Renovierung des Vereinshauses unterstützen. Dazu wird im Jahr 01 ein Zuschuss in Höhe von 1.500 EUR bewilligt. Die Auszahlung des Betrages erfolgt erst nach Abschluss der Baumaßnahmen im Jahr 02. Der Aufwand entsteht bereits im Jahr 01. In diesem Jahr wird gebucht:

Zuschüsse	1.500 EUR
an Verbindlichkeiten aus Transferleistungen	1.500 EUR

Die Auszahlung im Jahr 02 wird wie folgt erfasst:

Verbindlichkeiten aus Transferleistungen	1.500 EUR
an Bank	1.500 EUR

LITERATURVERZEICHNIS

Adam, Berit; Müller, Stefan; Schaefer, Christina: Einführung in IPSAS: Grundlagen und Fallstudie, Schmidt, Berlin, 2013

Beier, Dieter: Die kommunale Doppik in Sachsen, in: Statistisches Landesamt des Freistaats Sachsen: Statistik in Sachsen, 18. Jahrgang (2012), Heft 4

Findeisen, Jens; Trommer, Friederike: Kommunale Finanzwirtschaft: Doppik, Saxonia, Dresden, 2013

Fudalla, Mark; zur Mühlen, Manfred; Wöste, Christian: Doppelte Buchführung in der Kommunalverwaltung, Erich Schmidt Verlag, Berlin, 2011

Häfner, Philipp; Wissing, Rolf; Quast, Eike: Standards staatlicher Doppik – Umsetzung der neuen Regelungen für die Praxis, Haife, Freiburg u. München 2014

Harnisch, Claudia [Herausgeberin]: Kommunale Doppik Sachsen: Textsammlung zum neuen kommunalen Haushalts- und Rechnungswesen des Freistaates Sachsen, Saxonia, Dresden, 2009

Kußmaul, Heinz; Henkes, Jörg: Kommunale Doppik: Einführung in das Dreikomponentensystem, Erich Schmidt Verlag, Berlin, 2010

Känel, Siegfried von: Doppik für Kommunen: Buchführung im Drei-Komponenten-System, Saxonia, Dresden, 2011

Leibinger, Bodo; Müller, Reinhard: Öffentliche Finanzwirtschaft: ein Grundriss für die öffentliche Verwaltung in Bund und Ländern, v. Decker, Heidelberg, 2014

Marettek, Christian; Hellenbrand, Andreas; Detemple, Peter: Doppische Kommunalhaushalte richtig gestalten, Haufe, Freiburg u.a., 2009

Raupach, Björn; Stangenberg, Katrin: Doppik in der öffentlichen Verwaltung: Grundlagen, Verfahrensweisen, Einsatzgebiete, Gabler, Wiesbaden, 2006

Sächsischer Rechnungshof: Jahresbericht des Sächsischen Rechnungshofs 2018, Band 2: Kommunalfinanzen, Ergebnisse der überörtlichen Kommunalprüfung, Sächsischer Rechnungshof, Leipzig, 2018

Schwarting, Gunnar: Der kommunale Haushalt: Haushaltssteuerung – Doppik – Finanzpolitik, Erich Schmidt Verlag, Berlin, 2010.

Thomas, Alexander: Kommunales Haushaltsrecht, von der Kameralistik zur Doppik: ein Leitfaden, Kommunalpolitisches Forum Sachsen e.V., 2011

INFORMATIONEN ZUM AUTOR

Maximilian Hempel, Jahrgang 1994, stammt aus Cunewalde in der Oberlausitz. Nach seinem Studium der Steuer- und Staatsfinanzverwaltung an der Fachhochschule der Sächsischen Verwaltung in Meißen arbeitete er fünf Jahre in der Finanzverwaltung des Freistaates Sachsen. Seit 2020 ist er als Fraktionsreferent für den Stadtrat der Landeshauptstadt Dresden tätig.

Maximilian Hempel ist seit 2016 Mitglied der Freien Demokratischen Partei und hat zahlreiche Vorstandsämter bei verschiedenen politischen Vorfeldorganisationen inne. In seiner Freizeit widmet er sich seinem Theologiestudium.

www.vlk-sachsen.de