

Kommunale Doppik

Nach wie vor sind die gesetzlichen Fristen zur Aufstellung der Eröffnungsbilanzen und Jahresabschlüsse deutlich überschritten. Rund 36 % der doppisch buchenden Körperschaften haben keine festgestellte Eröffnungsbilanz. Für die Jahre 2007 bis 2015 liegen lediglich rd. 28 % der festzustellenden Jahresabschlüsse vor.

Wesentliche Elemente der kommunalen Doppik verlieren an Wirkung. Steuerungsmöglichkeiten und eine sachgerechte Erstellung der Haushaltspläne sind beeinträchtigt.

1 Vorbemerkungen

- 1 Die kommunale Doppik war zum 01.01.2013 grundsätzlich von allen sächsischen Kommunen sowie den sonstigen zur Anwendung des neuen kommunalen Haushaltsrechts nach der SächsGemO Verpflichteten anzuwenden. Übergangsvorschriften ermöglichten eine frühere bzw. hinausgeschobene Einführung. Spätestens seit dem 01.01.2015 ist das kommunale Haushalts- und Rechnungswesen ausnahmslos unter doppischen Gesichtspunkten zu führen.
- 2 Mit einer gesetzlichen Änderung im Jahr 2015 wurde die Verpflichtung zur Aufstellung eines Gesamtabschlusses um 5 Jahre verschoben und gilt nunmehr spätestens ab 2021. Eine weitere maßgebliche Änderung betrifft die Neuregelung des Haushaltsausgleiches sowie die Erforderlichkeit eines Haushaltsstrukturkonzeptes. Diese tritt zum 01.01.2018 in Kraft.
- 3 Ziele der Doppikeinführung waren eine verbesserte Steuerung der Verwaltung, die Gewährleistung der Generationengerechtigkeit, eine vollständige Abbildung der Ertrags-, Vermögens- und Finanzlage sowie der kommunale Gesamtabschluss. Mehr Transparenz, Effizienz und Wirtschaftlichkeit sollten geschaffen werden.

Seit 2015 ausnahmslos kommunale Doppik, Neuregelung zum 01.01.2018, Gesamtabschluss spätestens ab 2021

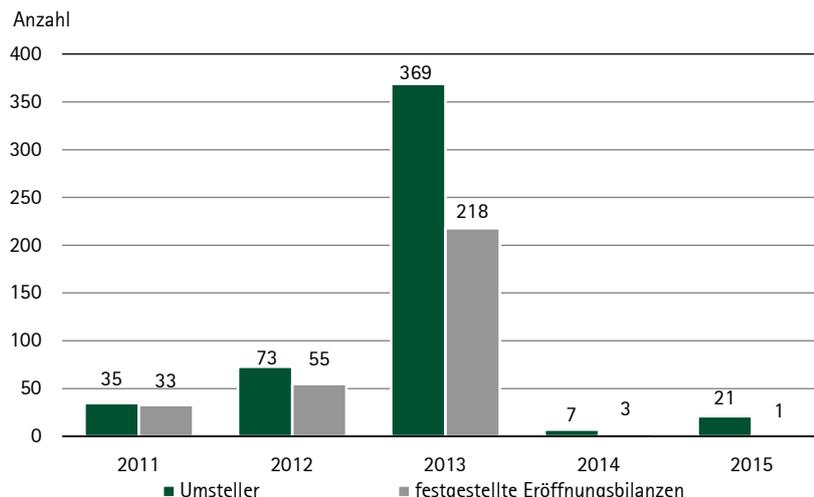
2 Sachstand und Handlungsempfehlungen

2.1 Eröffnungsbilanzen

- 4 Zum 01.08.2017 hatten rd. 36 % der doppisch buchenden Körperschaften, d. h. 195 von 539, keine festgestellte Eröffnungsbilanz. Der Bearbeitungsstand der Eröffnungsbilanzen ist zwar gegenüber dem Vorjahr (51 %) gestiegen, dennoch prägen Fristüberschreitungen von zwischenzeitlich mehreren Jahren das derzeitige Bild. Dieser Zustand ist aus Sicht des SRH inakzeptabel.
- 5 Der Vollzugsprozess der Doppikumstellung stellt sich bezogen auf das jeweilige Umstellungsjahr wie folgt dar:

Nach wie vor noch nicht oder verspätet festgestellte Eröffnungsbilanzen

Übersicht 1: Anzahl der Umsteller und deren festgestellte Eröffnungsbilanz (Stand: 01.08.2017)



Hinweis: Alle Eröffnungsbilanzen 2007 bis 2010 (insgesamt 34) sind festgestellt, daher nicht im Diagramm enthalten.

Große zeitliche Verzögerungen bei Eröffnungsbilanzen und Jahresabschlüssen

6 Alle Landkreise, Kreisfreien Städte, Sonderkörperschaften (Kommunaler Versorgungsverband Sachsen, KSV, SAKD), Verkehrszweckverbände, Regionale Planungsverbände, Kulturraumzweckverbände hatten eine Eröffnungsbilanz. Insbesondere bei kreisangehörigen Gemeinden fehlen noch 42 % der Eröffnungsbilanzen.

7 Der SRH hat in seinen vergangenen Jahresberichten wiederholt auf die negativen Auswirkungen der großen Zeitspanne zwischen Doppikeinführung und Feststellung der Eröffnungsbilanz hingewiesen. Die mit der Doppikeinführung verbundenen Ziele werden durch diesen Zeitverzug konterkariert. Eine vollständige Abbildung der Ertrags-, Vermögens- und Finanzlage als Basis für eine optimale Steuerung nach doppischen Gesichtspunkten ist nicht vollumfänglich gegeben. Fehlende festgestellte Eröffnungsbilanzen führen zwangsläufig zu zeitlichen Verzögerungen bei den Jahresabschlüssen.

8 Die Aufstellung und Feststellung von Eröffnungsbilanzen muss endlich prioritär erfolgen.

9 Nach der halbjährlichen Abfrage des SMI zum 01.07.2017 zu den geplanten Feststellungsterminen der Eröffnungsbilanzen haben dies bei rd. 66 % der betreffenden Körperschaften noch im Jahr 2017 vorgesehen. Die Umsetzung bleibt abzuwarten.

Nach wie vor begrenzte rechtsaufsichtliche Maßnahmen

10 Die rechtsaufsichtlichen Maßnahmen, eine zeitnahe Aufstellung der noch ausstehenden Eröffnungsbilanzen zu erwirken, werden nach wie vor nur begrenzt genutzt. Laut Angaben des SMI zum 01.07.2017 wurde von der Anordnung eines Termins (14 Kommunen) sowie einer ruhendgestellten Haushaltsprüfung (1 Kommune) verhältnismäßig wenig Gebrauch gemacht. Am häufigsten wurden das Erlassen von Nebenbestimmungen (38 Kommunen) sowie sonstiges rechtsaufsichtliches Tätigwerden (31 Kommunen) genutzt.

11 Das SMI mahnt regelmäßig die Einhaltung der gesetzlichen Fristen an. Wie bisher wurden auch in den Orientierungsdaten für die mittelfristige Finanzplanung der Jahre 2017 bis 2020 die RAB gebeten, durch geeignete rechtsaufsichtliche Maßnahmen sicherzustellen, dass die Kommunen mit Vorlage der Haushaltssatzung für das Hj. 2017 eine aufgestellte Eröffnungsbilanz vorweisen können. Soweit eine verspätete Aufstellung

überwiegend in der Verantwortungssphäre der Kommune liegt, soll die Prüfung der Gesetzmäßigkeit oder der Genehmigungsfähigkeit der Haushaltssatzung für das Jahr 2017 im Regelfall so lange ausgesetzt werden, bis eine Eröffnungsbilanz und damit vollständige Unterlagen vorgelegt worden sind. Soweit andere, von der Kommune nicht zu beeinflussende Gründe ursächlich sind, hat die RAB die Umsetzung des von der Kommune vorgelegten oder noch vorzulegenden Maßnahmeplans, der den weiteren Verfahrensgang bis zur Aufstellung der Eröffnungsbilanz beschreibt, sicherzustellen.

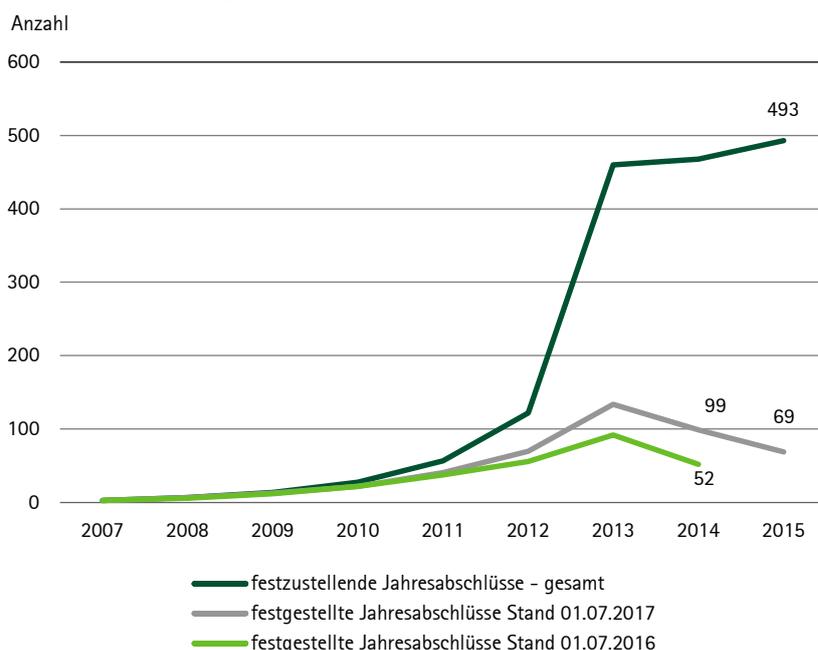
- 12 **Nach wie vor ist das Hinwirken auf die Einhaltung der Plantermine der Feststellung der Eröffnungsbilanzen ggf. mit rechtsaufsichtlichen Maßnahmen nötig.**
- 13 Die Anzahl der durch die SAKD geprüften und zugelassenen HKR-Programme hat sich auf 7 erhöht (Stand: Juni 2017). Im laufenden Prüfverfahren befinden sich 4 HKR-Programme, deren Einsätze damit geduldet sind. Bei 6 HKR-Programmen wurde der Prüfantrag zurückgezogen.
- 14 Laut Aussage des SMI soll Ende 2018 die Erstprüfung der doppelten HKR-Programme abgearbeitet sein.

2.2 Jahresabschlüsse

- 15 Nach SächsGemO ist ein Jahresabschluss innerhalb von 6 Monaten nach Ende des Haushaltsjahres aufzustellen. Daran anschließend ist der Jahresabschluss örtlich zu prüfen und spätestens bis zum 31.12. des dem Haushaltsjahr folgenden Jahres durch den Gemeinderat festzustellen. Das heißt, für den Jahresabschluss 2013 war der Feststellungstermin spätestens der 31.12.2014.
- 16 Laut einer Abfrage des SMI bei den RAB zu den vorgelegten Jahresabschlüssen der Kommunen und Zweckverbände (Stand: 01.07.2017 zum Gebietsstand 01.01.2017) wird deutlich, dass nach wie vor ein erheblicher Zeitverzug bei der Auf- und Feststellung der Jahresabschlüsse besteht. Im Vergleich zum Vorjahr sind keine signifikanten Fortschritte erkennbar. Nur in wenigen Fällen hat sich die Aktualität vorliegender Jahresabschlüsse verbessert.

Weiterhin erheblicher Zeitverzug bei den Jahresabschlüssen

Übersicht 2: Festgestellte Jahresabschlüsse zum 01.07.2017 im Vergleich zum 01.07.2016



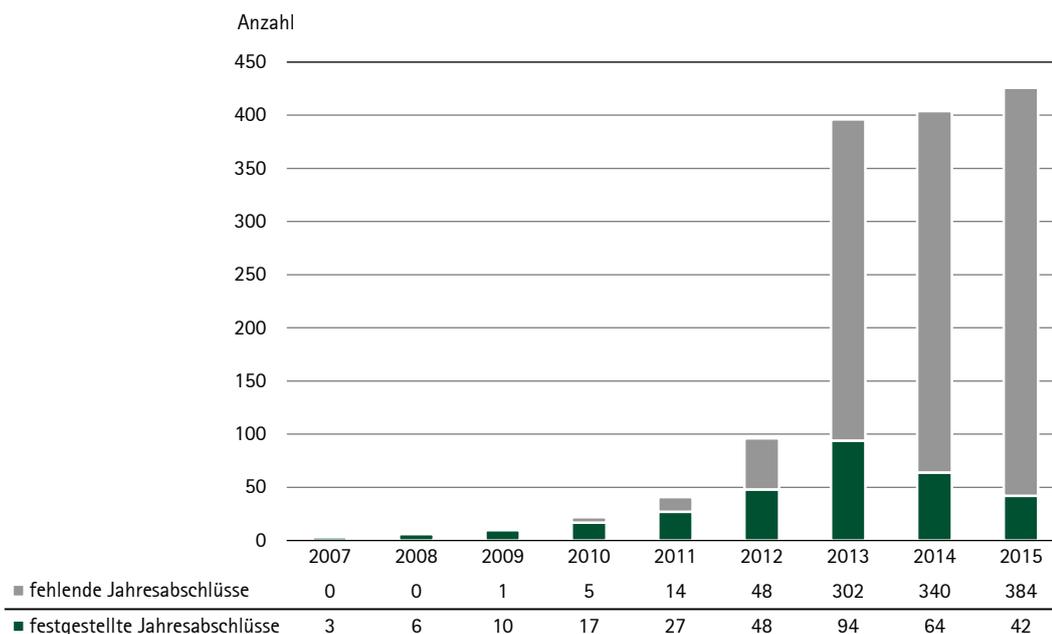
Lediglich 69 Jahresabschlüsse (rd. 14 %) für 2015 festgestellt

17 Insbesondere für die Jahresabschlüsse ab 2012 (Stand 01.07.2017) ergibt sich ein sehr hoher Rückstand. Für das Hj. 2015 sind lediglich 69 Jahresabschlüsse (rd. 14 %) festgestellt. Von den insgesamt 1.652 festzustellenden Jahresabschlüssen der Hj. 2007 bis 2015 lagen lediglich 458 Jahresabschlüsse (rd. 28 %) vor. Überwiegend erfolgt die Haushaltsführung über mehr als 4 Jahre ohne Abschluss der vergangenen doppelhaushaltlichen Haushalte.

Differenzierte Betrachtung der Jahresabschlüsse der Kommunen und der Zweckverbände

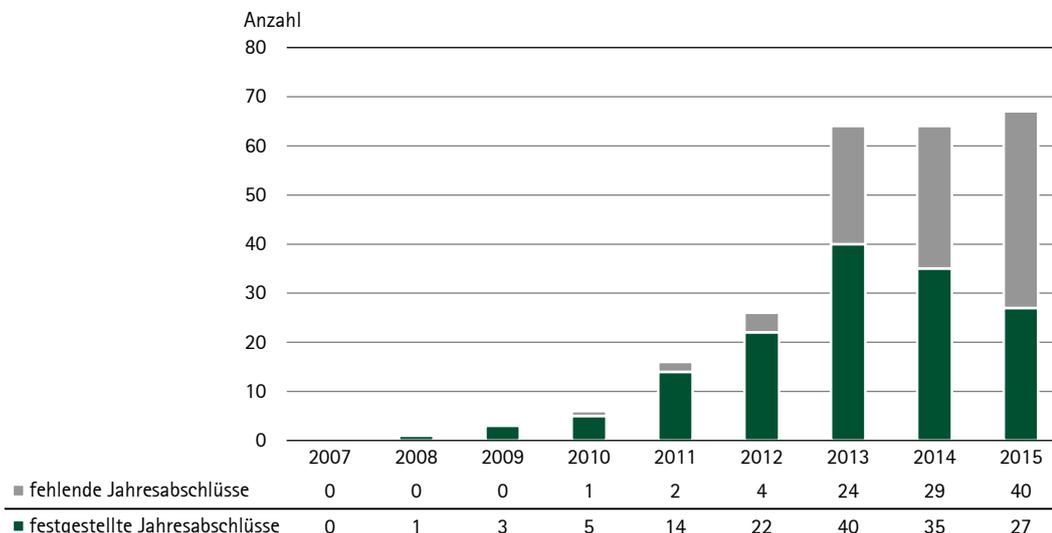
18 Bei einer differenzierten Betrachtung der Jahresabschlüsse der Kommunen und der Zweckverbände zeigt sich, dass die Kommunen lediglich rd. 22 % der Jahresabschlüsse 2007 bis 2015 festgestellt haben, während es bei den Zweckverbänden rd. 60 % sind. Nur 42 Kommunen von insgesamt 426 hatten einen festgestellten Jahresabschluss 2015.

Übersicht 3: Jahresabschlüsse der Kommunen (Stand: 01.07.2017)



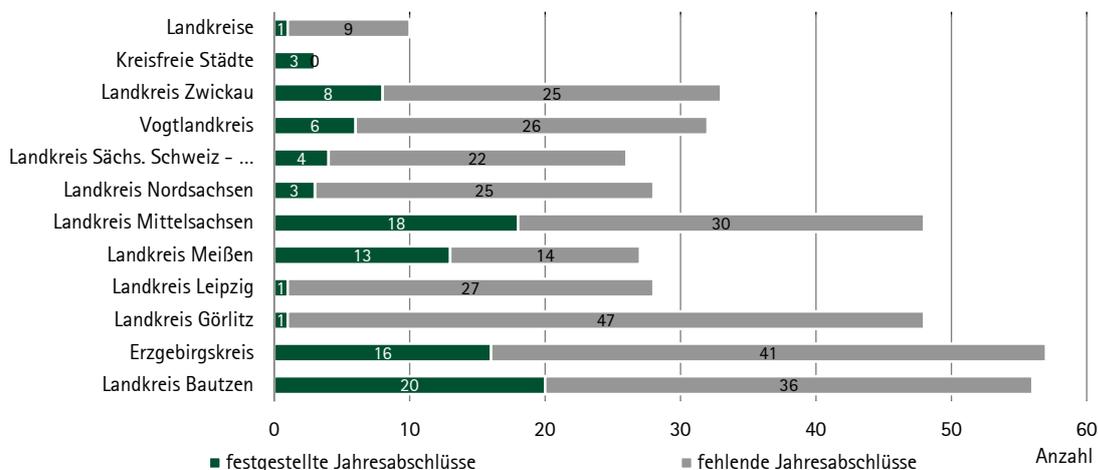
19 Nur ein Landkreis hatte die Jahresabschlüsse 2013 bis 2015 festgestellt. Bei allen übrigen Landkreisen war zum Stand 01.07.2017 nur bei einem Landkreis ein Jahresabschluss (2011) festgestellt. Bei den Kreisfreien Städten lagen bis auf 3 Jahresabschlüsse alle festzustellenden Jahresabschlüsse vor.

Übersicht 4: Jahresabschlüsse der Zweckverbände (Stand: 01.07.2017)

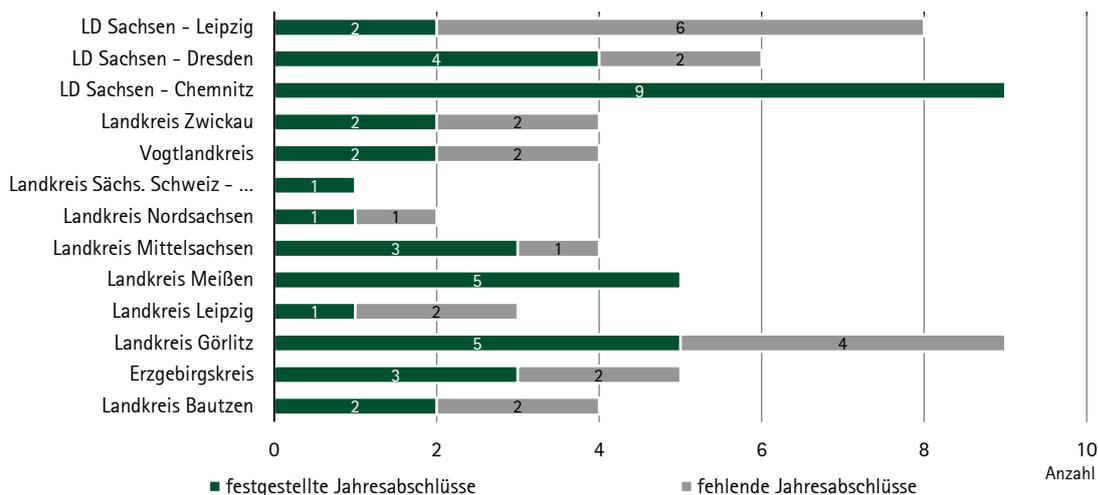


20 Die kreisspezifische Betrachtung der Jahresabschlüsse 2013, dem Jahr der Umstellung auf die Doppik, zeigt aufgrund der verspätet festgestellten Eröffnungsbilanzen insbesondere für die Kommunen der Landkreise Nordsachsen, Leipzig und Görlitz erhebliche Defizite.

Übersicht 5: Jahresabschlüsse 2013 der Kommunen – im Detail (Stand: 01.07.2017)



Übersicht 6: Jahresabschlüsse 2013 der Zweckverbände – im Detail (Stand: 01.07.2017)



21 Die zeitliche Entwicklung der Feststellung von Eröffnungsbilanzen und Jahresabschlüssen bei Betrachtung über mehrere Jahre (vgl. vorangegangene Jahresberichte des SRH) zeigt zudem einen weiteren Effekt: Nicht alle Kommunen, die mit einer festgestellten Eröffnungsbilanz über die buchungstechnischen Voraussetzungen für den doppischen Jahresabschluss verfügten, hatten ein Jahr später den ersten Jahresabschluss festgestellt. Dies bedeutet, dass neben dem bereits eingetretenen Zeitverzug bei der Erstellung der Eröffnungsbilanz häufig ein weiterer Verzug bei der Erstellung des ersten Jahresabschlusses hinzukommt. Das (Wieder-)Erreichen der Einhaltung gesetzlich vorgegebener Fristen erfordert erhöhte Anstrengungen der betroffenen Kommunen und konsequente Überwachung durch die Rechtsaufsicht.

22 Der SRH betrachtet die Entwicklung in Bezug auf die nicht fristgerecht festgestellten Jahresabschlüsse mit Sorge. Verlässliche Aussagen zur Haushalts- und Finanzlage in den jeweiligen Kommunen sind kaum möglich. Gleiches trifft auf eine nachhaltige Steuerung der Hauswirtschaft zu, deren Qualität mit der Einführung der Doppik verbessert werden sollte. Die angestrebte erhöhte Transparenz und qualifizierte

Angestrebte erhöhte Transparenz und qualifizierte Informationsbereitstellung werden nicht erreicht

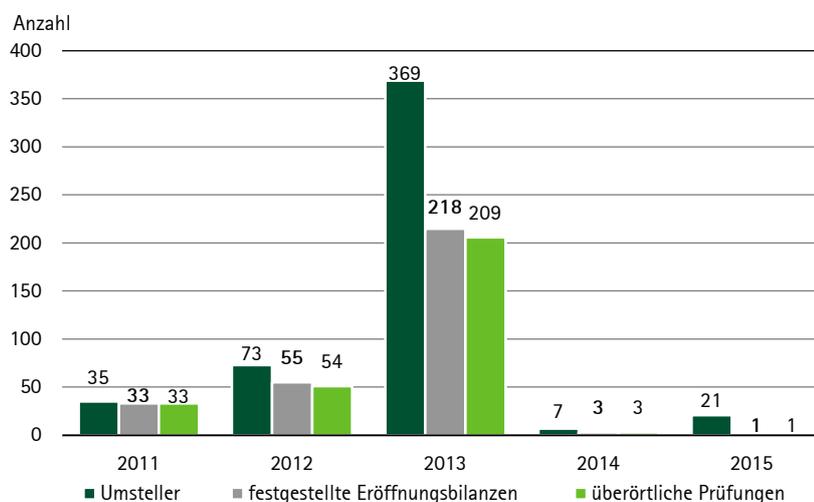
Informationsbereitstellung kommen nicht im gewünschten Maße zum Tragen. Wesentliche Elemente der kommunalen Doppik verlieren an Wirkung.

- 23 Der nach wie vor große Zeitverzug bei der Aufstellung und Feststellung der Jahresabschlüsse ist inakzeptabel und zwingend abzubauen. Die gesetzlich vorgegebenen Fristen zur Feststellung der Jahresabschlüsse sind einzuhalten.

3 Prüfung der Eröffnungsbilanzen

- 24 Dem SRH liegen 344 festgestellte Eröffnungsbilanzen vor. Wie bisher werden die vorgelegten Eröffnungsbilanzen zeitnah überörtlich geprüft. Zum 01.08.2017 waren 334 Eröffnungsbilanzen bereits geprüft bzw. noch in der Prüfung. Alle 34 Eröffnungsbilanzen aus den Jahren 2007 bis 2010 sind überörtlich geprüft.

Übersicht 7: Überörtliche Prüfung der Eröffnungsbilanzen ab 2011



- 25 Die örtliche Rechnungsprüfung hat bei der Prüfung der Eröffnungsbilanzen bisher 7 eingeschränkte Prüfungsvermerke erteilt. Bei 18 uneingeschränkten Prüfungsvermerken durch die örtliche Rechnungsprüfung vertrat der SRH bei seiner überörtlichen Prüfung eine gegenteilige Auffassung. Uneingeschränkt darf der Prüfungsvermerk insbesondere dann nicht erteilt werden, wenn in der Eröffnungsbilanz einzelne Abweichungen von mehr als 0,7 % der Bilanzsumme oder wesentliche Verstöße gegen gesetzliche Bestimmungen festgestellt wurden. Die Feststellungen bezogen sich überwiegend auf Ersatzbewertungen und betrafen im Einzelnen nicht erkannte mangelhafte Bewertungen des Infrastrukturvermögens, z. B. durch fehlende Rückindizierung der ermittelten Ersatzwerte auf das Anschaffungs- oder Herstellungsjahr, durch Ersatzbewertung, obwohl Anschaffungs- und Herstellungskosten vorhanden waren, durch pauschale Wertminderungen bzw. durch mangelhafte oder fehlende Bewertung von Grund und Boden. Bei der Ersatzbewertung der Gebäude wurden bspw. keine Wertminderungen bei Gemeinbedarfsflächen vorgenommen, nachträgliche Herstellungskosten blieben unberücksichtigt (auch bei den zugehörigen Sonderposten) oder es wurde nur die Grundfläche aber keine weiteren Geschosse in die Bruttogrundflächenermittlung einbezogen. Des Weiteren waren die fehlerhafte bzw. unterlassene Bildung von Sammelsonderposten für empfangene investive Schlüsselzuweisungen Anlass für die Feststellung des SRH, den uneingeschränkten Prüfungsvermerk zu kritisieren. Im Übrigen hat der SRH mangelhafte, nicht prüffähige Dokumentationen und unvollständige Inventuren beanstandet.

4 Aktuelle Entwicklungen

- 26 Mit der Novellierung der doppelischen Regelungen zum Haushaltsausgleich und zur Haushaltskonsolidierung zum 01.01.2018 besteht die Möglichkeit, Fehlbeträge aus Abschreibungen auf sog. Altinvestitionen mit dem Basiskapital zu verrechnen, ohne dass dadurch die Pflicht zur Aufstellung eines Haushaltsstrukturkonzeptes besteht. Eine Erwirtschaftung dieser Fehlbeträge entfällt somit. Der Grundsatz, dass der Ergebnishaushalt in jedem Jahr auszugleichen ist, bleibt unverändert gültig.
- 27 Die Regelung zur begrenzten Verrechenbarkeit mit dem zum 31.12.2017 festgestellten Basiskapital wird begrüßt. Die tatsächliche Inanspruchnahme und welcher Vermögensverzehr dabei sichtbar wird, bleibt abzuwarten. Begrenzte Verrechnung mit dem Basiskapital und Vermögensverzehr
- 28 Mit der Novellierung der Regelungen zum Haushaltsausgleich und zur Haushaltskonsolidierung geht aus Sicht des SRH eine Abwertung des Stellenwertes der Eröffnungsbilanz und des zur Vermögensersterbewertung geleisteten Verwaltungsaufwandes einher. Gleichzeitig wird auch ein zeitlicher und finanzieller Verwaltungsmehraufwand inkl. nötiger Veränderungen der HKR-Software unvermeidbar sein. Die nicht in Anspruch zu nehmenden Ressourcen infolge der Verschiebung des Gesamtabschlusses sind zu nutzen.
- 29 Darüber hinaus wird der Finanzhaushalt zusätzlich zur Beurteilung der Gesetzmäßigkeit des Haushaltes herangezogen. Damit wird die derzeit bestehende gesetzliche Lücke zur Liquiditätsbetrachtung des Haushaltes geschlossen. Künftig werden der Ergebnis- und der Finanzhaushalt kumulativ Basis der Beurteilung der Gesetzmäßigkeit des Haushaltes sein. Vorgaben zur Angemessenheit der Liquidität stehen noch aus. Künftig Ergebnis- und der Finanzhaushalt kumulativ Basis der Haushaltsbeurteilung
- 30 Die Einführung von einheitlichen und verbindlichen europäischen Rechnungslegungsstandards für den öffentlichen Sektor (EPSAS) und die Auswirkungen auf die kommunale Doppik bleiben nach wie vor abzuwarten. Die Europäische Kommission sieht die Anwendung der EPSAS auf der Basis einer doppelischen Rechnungslegung auf allen Ebenen der Mitgliedstaaten der EU bis zum Ende 2025 vor.
- #### 5 Stellungnahmen
- 31 Das SMI erhielt Gelegenheit zur Stellungnahme. Den kommunalen Spitzenverbänden und der SAKD wurde der Bericht zur Kenntnis gegeben.
- 32 Nach den Äußerungen des SMI sei es unbestritten, dass die festgestellten Eröffnungsbilanzen unabdingbare Voraussetzung für eine Steuerung der Haushaltswirtschaft sind. Die RAB würden weiterhin mit dem gebotenen Nachdruck auf die Einhaltung der Fristen und den Abbau noch bestehenden Bearbeitungsstaus hinwirken. Das SMI würde sich regelmäßig über die ergriffenen rechtsaufsichtlichen Maßnahmen berichten lassen.
- 33 Die verspätet aufgestellten Eröffnungsbilanzen seien als maßgebliche Ursache für die Fristüberschreitungen im Bereich der Jahresabschlüsse anzusehen. Auch hier würden die RAB entsprechend tätig werden. Um die Relevanz aktueller Jahresabschlussdaten bei der Haushaltsplanaufstellung zu unterstreichen, soll bei der Novellierung der SächsKomHVO-Doppik eine Regelung aufgenommen werden, die den örtlich geprüften Jahresabschluss des Vorjahres als dem Haushaltsplan beizufügende Anlage bestimmt.¹ Ferner sei beabsichtigt, in der VwV Kommunale Haushaltswirtschaft einen konkreten Zeitplan vorzugeben, in dem noch bestehende Bearbeitungsrückstände bei der Aufstellung der Jahresabschlüsse abzubauen sind.

¹ Verkündet am 29.09.2017.

- 34 Das SMI verweist bei der Bewertung des Vermögens auf weitreichende Beurteilungsspielräume. Eine Korrektur der Ansätze sei nur dann rechtsaufsichtlich zu fordern, wenn die Kommunen den ihr zustehenden Entscheidungsspielraum in unvertretbarer Weise überschritten hätten.
- 35 Mit den Neuregelungen der SächsGemO zum 01.01.2018 sei dem in der Praxis erforderlich gewordenen Anpassungsbedarf Rechnung getragen worden. Dies beziehe sich insbesondere auf die Vorschriften zum Haushaltsausgleich und die Erforderlichkeit des Haushaltsstrukturkonzeptes. Aus Sicht des SMI sei damit nicht eine Abwertung des Stellenwertes der Eröffnungsbilanz sowie des mit der Vermögensbewertung verbundenen Verwaltungsaufwandes verbunden.
- 36 Auch der SSG verfolge den großen Rückstand bei der Erstellung der Eröffnungsbilanzen und den sich darauf aufbauenden Rückstand bei der Aufstellung der Jahresabschlüsse mit Sorge. Die Städte und Gemeinden seien mit großem Engagement damit befasst, die Erfassung und Bewertung der Vermögensgegenstände voranzutreiben. Der stetige Personalabbau der vergangenen Jahre und die Notwendigkeit, auf aktuelle Themen und Probleme zu reagieren, ließ jedoch bei vielen nicht die notwendige Fokussierung auf die Aufgabe zu. In vielen Gemeinden sei insbesondere die Erfassung und Bewertung des Infrastrukturvermögens mit Problemen behaftet, wofür häufig Fremddienstleister gebunden wurden. Zudem stelle sich die korrekte Zuordnung von investiven Zuweisungen und die damit verbundene Passivierung von Sonderposten als teilweise nicht lösbares Problem dar, was aus Sicht des SSG verständlich sei.
- 37 Der SSG gehe davon aus, dass der dauerhafte Mehraufwand durch die Einführung der Doppik je nach Größengruppe seiner Mitglieder sehr unterschiedlich ausfällt. In der Einführungsphase sei bzw. war der Personalmehrbedarf deutlich höher. Nicht in allen Kommunen habe sich der erforderliche Personalmehrbedarf auch in einem dauerhaften Stellenzuwachs niedergeschlagen. Der Zeitaufwand hätte sich dort insbesondere in den Kämmereien in den vergangenen Jahren extrem verdichtet. Krankheits- und stressbedingte Ausfälle häuften sich.
- 38 Voraussichtlich würden die sächsischen Kommunen erst Anfang der 2020er Jahre flächendeckend in der Lage sein, den regelmäßig noch vorhandenen Rückstand bei der Eröffnungsbilanz und den aufzustellenden Jahresabschlüssen aufzuholen. Ein großer Teil der Kommunen würde eine geprüfte Eröffnungsbilanz wohl erst im Laufe des Jahres 2018 haben. Die Kämmereien seien durch die Einführung der Doppik seit Jahren personell überfordert. Wenn eine geprüfte Eröffnungsbilanz vorliegt, sei es nicht realistisch, dass eine Kommune jedes Jahr 2 bis 3 Jahresabschlüsse nachholt.
- 39 Der SLKT teilt weitgehend die Ausführungen im vorliegenden Beitrag. Jedoch würde die vorgesehene begrenzte Verrechnung der Abschreibungen für Altinvestitionen mit dem Basiskapital das Kernelement der Doppik (Generationengerechtigkeit) für die Vergangenheit vollständig außer Kraft setzen und die von den Kommunen geleistete Mammutaufgabe hinsichtlich der Bewertung des Altanlagevermögens infrage stellen.
- 40 Aus Sicht des SLKT könne die in den kommenden Jahren bei knapper werdenden Ressourcen und zunehmendem Aufgabenportfolio notwendige Haushaltsdisziplin nur dann erreicht werden, wenn sich jede Kommune selbst die Frage stellt, was die Aufgaben der Daseinsvorsorge von morgen sind und welche Mittel sie braucht, um diese zu finanzieren. Statt der mit dem Gesetzentwurf erreichten Erhöhung des Ausgabenniveaus in der Gegenwart, solle vielmehr Vorsorgebildung bzw. Konsolidierung im Mittelpunkt stehen.

6 Schlussbemerkung

41 Der SRH bekräftigt ausdrücklich die mit der Einführung der kommunalen Doppik in allen sächsischen Kommunen verfolgten Zielstellungen, die Transparenz durch vollständige Abbildung der Ertrags-, Vermögens- und Finanzlage zu erhöhen und die intergenerative Gerechtigkeit hinsichtlich des Ressourcenaufkommens und -verbrauchs langfristig und nachhaltig zu gewährleisten. Dieser Prozess ist noch nicht abgeschlossen und erfordert, der Aufstellung und Feststellung der Eröffnungsbilanzen und Jahresabschlüsse bei zahlreichen Kommunen mehr Priorität einzuräumen.