

Kennzahlengestützte Finanzanalyse

Trotz steigender Investitionszuwendungen und steigender Investitionsauszahlungen gelingt es nur weniger als der Hälfte der ausgewerteten Kommunen, das Sachanlagevermögen ungeschmälert zu erhalten.

Das kommunale Vermögen ist zurzeit rechnerisch nicht übermäßig verschlissen. Der festgestellte negative Trend des Anlagenabnutzungsgrads sollte jedoch sorgfältig beobachtet werden.

Tendenziell verringern sich die Anforderungen zur Erwirtschaftung von Eigenmitteln. Das führt zu einer immer stärkeren künftigen Fördermittelabhängigkeit, wenn Investitionen nicht über Kredite finanziert werden.

Der Gesetzgeber sollte ein Maß zur Quantifizierung der kommunalen Investitionserfordernisse definieren. Die Konkretisierung des Begriffs „angemessene Nettoinvestitionsmittel“ bleibt geboten.

Es sollte geprüft werden, investive Förderungen in ausgewählten Bereichen als Kapitalzuschüsse auszureichen.

1 Vorbemerkungen

- 1 Der SRH führt seit dem Jahr 2017 im Rahmen der turnusmäßigen überörtlichen Kommunalprüfung jeweils kennzahlengestützte Finanzanalysen durch. Dieser Beitrag setzt auf den Erkenntnissen der Vorjahre auf und wertet Daten auf- bzw. festgestellter Jahresabschlüsse von Städten und Gemeinden aus. Als wesentliches Hemmnis für die Aussagekraft der Finanzanalysen ist nach wie vor die hohe Anzahl der rückständigen Jahresabschlüsse zu benennen¹. Das führt zu einer teils geringen Anzahl der auswertbaren Jahresabschlüsse. Beispielsweise konnten lediglich 91 kommunale Jahresabschlüsse für das Hj. 2014 in die Auswertungen im Zuge der Turnusprüfungen einfließen. Für das Jahr 2018 lagen sogar nur 6 Jahresabschlüsse vor. Ob die durch den Gesetzgeber eingeräumten Erleichterungen zur Beschleunigung des Auf- und Feststellungsprozesses bei den rückständigen Jahresabschlüssen beitragen, bleibt abzuwarten. Es ist jedoch davon auszugehen, dass sich die mit der Corona-Pandemie begründete Verschiebung der kommunalen Aufgabenschwerpunkte negativ auf den Auf- und Feststellungsprozesses auswirken wird.

Rückständige Jahresabschlüsse Hemmnis für kennzahlengestützte Finanzanalyse

2 Kennzahlengestützte Finanzanalyse

- 2 Im vorliegenden Beitrag werden die Zuweisungen und Zuschüsse für Investitionen in das kommunale Sachanlagevermögen ausgewertet. Diese sind auf der Passivseite der Vermögensrechnung (Bilanz) als Sonderposten auszuweisen. Als Besonderheit besitzen passive Sonderposten sowohl „Eigen-“ als auch „Fremdkapitalcharakter“. Bilanziell erfolgt daher der Ausweis zwischen der (Eigen-)Kapitalposition und den Schulden. Einerseits gehen investive Zuschüsse und Zuwendungen in das Eigentum der Kommune über. Andererseits stehen sie jedoch aufgrund ihrer Zweckbindung nicht zur freien Verfügung. Bezogen auf den Bilanzstichtag zeigen sie den Anteil am kommunalen Aktivvermögen, der durch Mittel Dritter finanziert wurde.

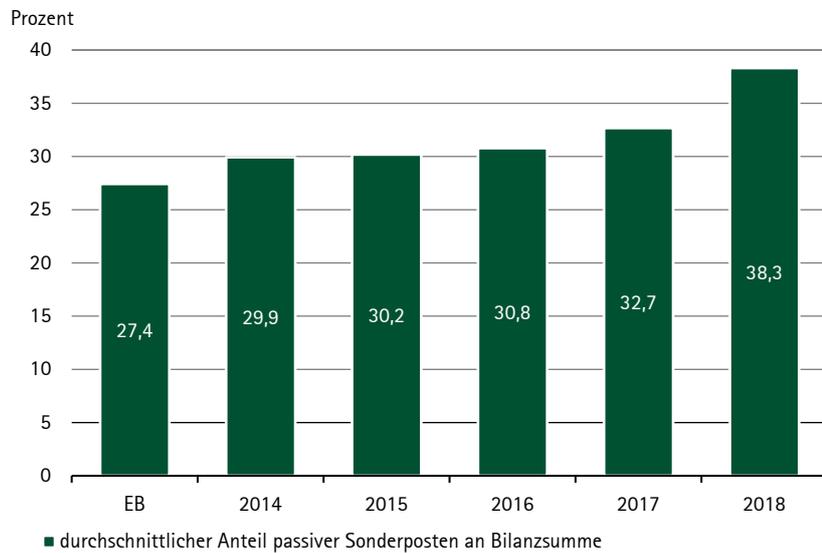
Schwerpunkt Zuweisungen und Zuschüsse für Investitionen

¹ Vgl. Beitrag Nr. 23 Entwicklung und besondere Ergebnisse der überörtlichen Kommunalprüfung, Tz. 8 ff.

2.1 Entwicklung der passiven Sonderposten

- 3 In einem ersten Analyseschritt wurde die Entwicklung des Anteils der passiven Sonderposten an den Bilanzsummen aller geprüften Kommunen ausgewertet.

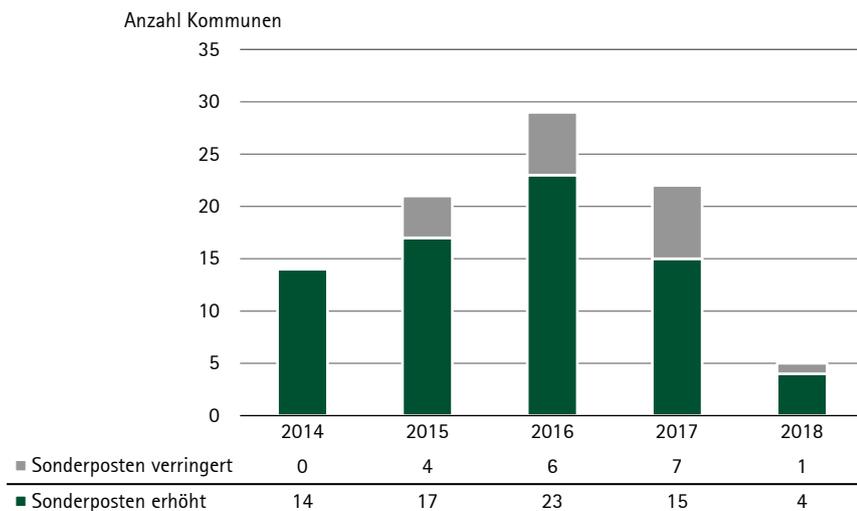
Abbildung 1: Anteil passiver Sonderposten an Bilanzsumme



Durchschnittlicher prozentualer Anteil der passiven Sonderposten an Bilanzsumme steigt

- 4 Es wird deutlich, dass der durchschnittliche prozentuale Anteil der passiven Sonderposten an der Bilanzsumme tendenziell ansteigt. Die nähere Analyse der Daten zeigt, dass dieser Anteil für die ausgewerteten Kommunen sehr heterogen ausfällt. So weisen im Betrachtungszeitraum 12 Kommunen einen durchschnittlichen Anteil von unter 20 % und 16 Kommunen von über 40 % auf.
- 5 Für einen Großteil der Kommunen ist ausgehend von den Werten der Eröffnungsbilanz auch im bislang letzten festgestellten Jahresabschluss ein absoluter Anstieg der Bilanzwerte des passiven Sonderpostens festzustellen.

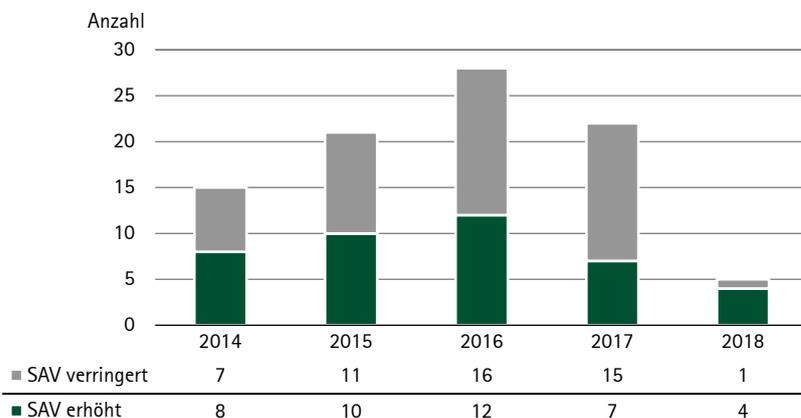
Abbildung 2: Entwicklung passiver Sonderposten (letzter vorliegender JA im Vergleich zur EB)



- 6 Für 73 der 91 Kommunen (80 %) ist ein Zuwachs, für lediglich 18 Kommunen (20 %) eine Verringerung der Restbuchwerte passiver Sonderposten zu beobachten.

- 7 Die im Betrachtungszeitraum tendenziell gestiegenen Investitionszuweisungen spiegeln sich damit in den kommunalen Bilanzen wieder².
- 8 Die Entwicklung des Sachanlagevermögens (SAV) zeigt im Unterschied dazu einen gegenläufigen Trend. So ist bei einer Vielzahl der Kommunen ein Werteverzehr des Sachanlagevermögens festzustellen, der auf nicht angemessene (Re-)Investitionen schließen lässt.

Abbildung 3: Entwicklung des SAV (letzter vorliegender JA im Vergleich zur EB) ³



- 9 Lediglich 41 von 91 Kommunen gelingt es, den bilanziellen Wert des kommunalen Sachanlagevermögens ungeschmälert zu erhalten bzw. zu vergrößern. Dieser Wert hat sich damit im Vergleich zum Vorjahr von 50 % auf 45 % verringert. Das ist insoweit beachtlich, da im Betrachtungszeitraum die Investitionsauszahlungen, mit Ausnahme des Jahres 2015, tendenziell anstiegen⁴.
- 10 Das Investitionsniveau reicht in zahlreichen Kommunen trotz steigender Investitionsauszahlung nicht aus, um den Werteverzehr des Sachanlagevermögens zu kompensieren.

Lediglich 41 von 91 Kommunen gelingt ungeschmälert Erhalt des Sachanlagevermögens

2.2 Entwicklung des Anlagenabnutzungsgrads

- 11 Der Anlagenabnutzungsgrad gibt das Verhältnis der kumulierten Abschreibungen zu den historischen Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten an. Er steht somit für den Anteil der ursprünglichen Investitionen, der bereits durch abschreibungsbedingten Werteverzehr als verbraucht gilt. Ein hoher Anlagenabnutzungsgrad weist darauf hin, dass Vermögensgegenstände in ihrer Nutzungsdauer bereits deutlich fortgeschritten sind und entsprechende (Re-)Investitionerfordernisse bestehen.
- 12 Für die in die Auswertung einbezogenen Kommunen wurde im jeweils letzten Jahresabschluss ein durchschnittlicher Anlagenabnutzungsgrad von 42 % ermittelt. Dieser Wert ist als grundsätzlich positiv zu beurteilen, insbesondere da bezogen auf die jeweiligen Bilanzstichtage für rd. 81 % der Kommunen Anlagenabnutzungsgrade von weniger als 50 % festgestellt werden konnten.

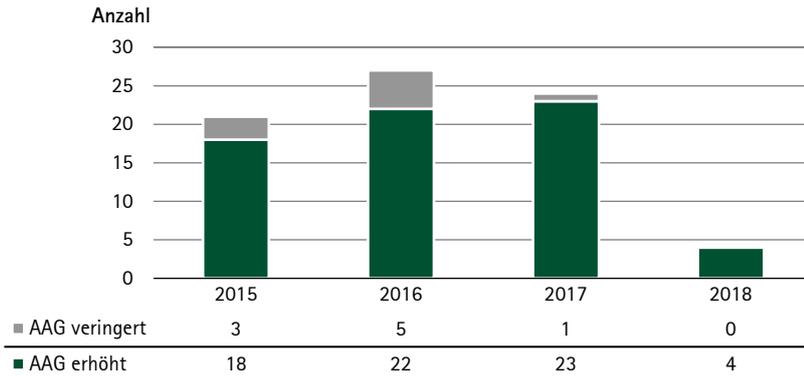
Durchschnittlicher Anlagenabnutzungsgrad beträgt nur 42 %

² Vgl. Beitrag Nr. 20 Haushaltssituation der Kommunen, Abbildung 9.

³ Für eine Kommune musste trotz Vorliegen der Jahresabschlüsse 2015 und 2016 für die Berechnung auf das Jahr 2014 zurückgegriffen werden.

⁴ Vgl. Beitrag Nr. 20 Haushaltssituation der Kommunen, Abbildung 9.

Abbildung 4: Entwicklung des Anlagenabnutzungsgrads (AAG)⁵



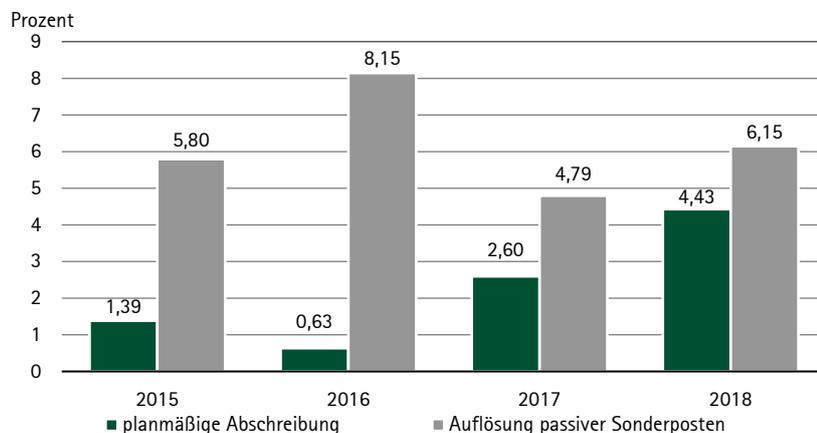
Für 88 % der Kommunen ist Erhöhung des Anlagenabnutzungsgrads festzustellen

- 13 Bei Betrachtung im Zeitverlauf ist jedoch für 88 % der Kommunen eine Erhöhung des Anlagenabnutzungsgrads festzustellen. Der bereits eingetretene Vermögensverzehr des Sachanlagevermögens schlägt sich in der Entwicklung des Anlagenabnutzungsgrades nieder. Diese Entwicklung gilt es aufmerksam zu beobachten, insbesondere für Kommunen, die einen Anlagenabnutzungsgrad von mehr als 50 % (12 der 91 Kommunen) aufweisen, da bei diesen für das Anlagevermögen mittelfristig mit erhöhtem Finanzierungsbedarf für Ersatzinvestitionen zu rechnen ist.
- 14 Das kommunale Vermögen ist zurzeit rechnerisch nicht übermäßig verschlissen. Der festgestellte negative Trend des Anlagenabnutzungsgrades sollte sorgfältig beobachtet werden.

2.3 Entwicklung in der Ergebnisrechnung

- 15 Der durch die jährliche Auflösung des passiven Sonderpostens entstehende Ertrag (teil-)kompensiert den jährlichen Abschreibungsaufwand des bezuschussten Vermögensgegenstandes in der kommunalen Ergebnisrechnung. Die sich daraus ergebene „Deckungslücke“ ist durch die Kommunen zu schließen, um eine ausgeglichene Gesamtergebnisrechnung sicherzustellen.
- 16 Eine Gegenüberstellung beider Größen zeigt, dass sowohl die Auflösungserträge der passiven Sonderposten als auch die planmäßigen Abschreibungsaufwendungen jährlich und teils deutlich ansteigen.

Abbildung 5: Jährlicher Zuwachs der planmäßigen Abschreibung und der Auflösung passiver Sonderposten (jeweils bezogen auf das Vorjahr)



⁵ Insgesamt 76 Kommunen konnten einbezogen werden, da bei diesen Jahresabschlüsse bis mindestens 2015 vorlagen.

- 17 Damit spiegeln sich sowohl der Anstieg der Zuweisungen für Investitionen vom Land als auch die erhöhten Investitionsauszahlungen indirekt in der Ergebnisrechnung wieder. Die jährlichen Steigerungsraten der Auflösungserträge der passiven Sonderposten liegen jedoch deutlich über denen der planmäßigen Abschreibungen. Insbesondere in den Jahren 2015 und 2016 ist eine überproportionale Entwicklung der Auflösungserträge festzustellen.
- Jährliche Steigerungsraten der Auflösungserträge der passiven Sonderposten steigen überdurchschnittlich
- 18 Das hat zur Folge, dass die Erträge aus der Auflösung der Sonderposten einen immer höheren Anteil der Aufwendungen aus den planmäßigen Abschreibungen decken. So beträgt der Deckungsanteil im Jahr 2014 noch 43 % und steigt bis zum Jahr 2017 sukzessiv auf 49 %, für das Jahr 2018 war sogar ein Anstieg auf 53 % zu verzeichnen. Die o. g. „Deckungslücke“ wird damit tendenziell geringer, was gleichzeitig zu rechnerisch geringeren Anforderungen zur Erwirtschaftung von Eigenmitteln für künftige (Re-)Investitionsvorhaben führt. Dieser Effekt wird durch die sächsische Haushaltsausgleichssystematik - Verrechnungsmöglichkeiten für Fehlbeträge aus Abschreibungen auf das Altvermögen - zusätzlich verstärkt. Für das sog. Altvermögen müssen keine Mittel für (Re-)Investitionen erwirtschaftet werden.
- 19 **Damit besteht die Gefahr, dass in den kommunalen Haushalten künftig in immer geringerem Umfang Eigenmittel für kommunale Neu- und (Re-)Investitionsvorhaben eingeplant bzw. zur Verfügung gestellt werden. Das führt zu einer immer stärkeren künftigen Fördermittelabhängigkeit, wenn Investitionen nicht über Kredite finanziert werden.**
- Stärkere künftige Fördermittelabhängigkeit
- 3 Fazit und Empfehlungen**
- 20 Der Zustand des Vermögens der betrachteten Kommunen ist mit einem durchschnittlichen Anlagenabnutzungsgrad von 42 % grundsätzlich positiv zu beurteilen. Dass es trotz des stetigen Anstiegs der Investitionsauszahlungen mehr als der Hälfte der Kommunen nicht gelingt, das Sachanlagevermögen ungeschmälert zu erhalten, sollte als Warnsignal gewertet werden.
- Gute Ausgangsposition - Vermögensverzehr jedoch Warnsignal
- 21 Die Auswertungen zeigen zudem, dass sich der zuwendungsfinanzierte Anteil der Investitionen gleichzeitig überproportional erhöht hat. Infolge dessen verringert sich tendenziell das Erfordernis, Eigenmittel für künftige (Re-)Investitionsvorhaben zu erwirtschaften.
- Hohe Zuwendungen verringern Erfordernis der Erwirtschaftung von Eigenmitteln
- 22 Der Systematik des passiven Sonderpostens liegt die Erwartung zu Grunde, dass künftige (Re-)Investitionsmaßnahmen in gleicher Höhe bezuschusst werden. Reduzieren sich bspw. die Förderquoten für (Re-)Investitionen, wären über die Nutzungsdauer des Vermögensgegenstandes keine angemessen hohen Eigenmittel angespart worden. Die notwendige Maßnahme müsste unterbleiben oder über Kreditaufnahmen finanziert werden.
- 23 Der Gesetzgeber sollte, wie durch den SRH vorgeschlagen⁶, ein Maß zur Quantifizierung der kommunalen Investitionserfordernisse definieren. Es ist geboten, die „Angemessenheit der Nettoinvestitionsmittel“ zu konkretisieren. Zwar gelingt es rd. 81 % der Kommunen jährlich positive Nettoinvestitionsmittel zu erwirtschaften. Diese reichen jedoch nicht aus, um dem sukzessiven Werteverzehr des Sachanlagevermögens angemessen entgegenzuwirken.
- Maß zur Quantifizierung der kommunalen Investitionserfordernisse definieren

⁶ Vgl. Jahresbericht des SRH 2019, Beitrag Nr. 31, S. 271, Tz. 27.

- Förderungen in ausgewählten Bereichen als Kapitalzuschüsse deklarieren
- 24 Es sollte geprüft werden, investive Förderungen in ausgewählten Bereichen als Kapitalzuschüsse. Für diese wären die Passivierung von Sonderposten und damit deren ertragswirksame Auflösung ausgeschlossen. Damit würden die Kommunen zwar bei ausgewählten Erst- bzw. (Re-)Investitionsmaßnahmen im Sinne einer Anschubfinanzierung unterstützt, gleichzeitig jedoch zur vollständigen Erwirtschaftung des abschreibungsbedingten Werteverzehrs des geförderten Vermögensgegenstands verpflichtet.
- Eigenverantwortliches Investitionsverhalten der Kommunen befördern
- 25 Auf diese Weise könnte das eigenverantwortliche Investitionsverhalten der Kommunen durch den Gesetzgeber befördert werden.
- 4 Stellungnahmen**
- 26 Das SMI und das SMF erhielten Gelegenheit zur Stellungnahme. Den kommunalen Spitzenverbänden wurde der Beitrag zur Kenntnis gegeben.
- 27 Das SMI äußerte in seiner Stellungnahme erneut, dass derzeit kein Erfordernis, die Angemessenheit des Betrages an Nettoinvestitionsmitteln zu konkretisieren, gegeben sei. Auch sei es zum jetzigen Zeitpunkt nicht opportun, die Ertragswirksamkeit investiver Zuwendungen und Zuweisungen auszuschließen, indem diese als Kapitalzuschüsse deklariert würden. Dies würde den Haushaltsausgleichsdruck auf die Kommunen unangemessen erhöhen und die im Konsens mit den Kommunalen Landesverbänden und dem SMF durch Art. 3 des Dritten Gesetzes zur Änderung der Sächsischen Gemeindeordnung vom 13.12.2016 (SächsGVBl. S. 652) eingeräumten Erleichterungen beim Ausgleich des Ergebnishaushaltes konterkarieren.
- 28 Nach Auffassung des SMF könne die kennzahlenunterstützte Finanzanalyse den Kommunen wichtige Erkenntnisse zur Vermögens-, Ertrags- und Finanzlage liefern. Die Aussagekraft der Auswertung sei jedoch äußerst begrenzt, da dieser nur eine sehr geringe Anzahl auswertbarer Jahresabschlüsse zu Grunde lag. Für die untersuchten Kommunen spiegle sich jedoch die grundsätzlich positive Entwicklung der Investitionstätigkeit in den letzten Jahren auch in den Jahresabschlüssen wieder. Um die Aussagekraft der kennzahlengestützten Finanzanalyse zu erhöhen und die Wirksamkeit der doppischen Steuerungsinstrumente zu verbessern, sei jedoch ein weiterer Abbau der Bearbeitungsrückstände bei den Jahresabschlüssen erforderlich. Das SMF setze sich daher bei zahlreichen Gelegenheiten für eine forcierte Abarbeitung des Nachholbedarfes bei ausstehenden Jahresabschlüssen ein.
- 29 Der SSG teilt die Einschätzung, dass rückständige Jahresabschlüsse ein Hemmnis bei der Finanzanalyse darstellen, jedoch zeige der vorliegende Beitrag, dass trotzdem Erkenntnisse zu aktuellen Entwicklungen und Wirkungen zu gewinnen sind. Die Entwicklung der Sonderposten sei plausibel, da im Betrachtungszeitraum Fördermittel für die Bewältigung der Hochwasserkatastrophen und anderer Schadenereignisse ausgereicht wurden. Zudem zeige sich damit, dass viele geförderte investive Maßnahmen der letzten Jahre abgeschlossen werden konnten. Der SSG stellt zudem heraus, dass der nachweisliche Investitionsstau (vgl. z. B. KfW-Kommunalpanel) durch die Kommunen nicht allein aus Eigenmitteln abzubauen sei. Hier bedürfe es weiterer Unterstützung von Bund und Land.
- 30 Der SSG setze sich auch weiterhin dafür ein, dass kommunale Haushalte nicht nur rein buchhalterisch sondern auch strukturell ausgeglichen sind. Notwendige Bedingung hierfür sei eine auskömmliche Finanzausstattung durch den Freistaat.

31 Fördermittel als Kapitalzuschüsse zu deklarieren, sieht der SSG jedoch kritisch, da dies ein Systembruch in der kommunalen Doppik sei. Es stünde zu befürchten, dass die Schere zwischen finanzstarken und finanzschwachen Kommunen weiter wächst. Ein fördernder Impuls für das Investitionsverhalten könne daraus ebenso wenig abgeleitet werden.

5 Schlussbemerkungen

32 Die Auswertung zeigt, dass mit der kennzahlengestützten Finanzanalyse Erkenntnisse gewonnen werden, die allein aus den Zahlungsströmen der Finanzrechnung nicht ableitbar sind. Beispielhaft sei das Ergebnis genannt, dass die tendenziell steigenden Investitionsauszahlungen nicht per se zum vollständigen Erhalt des kommunalen Vermögens führen. Deshalb ist es notwendig, neben der Finanzrechnung auch die Daten der Vermögens- und Ergebnisrechnung in die Analyse einzubeziehen.

33 Die doppelischen Daten sollten daher sowohl auf der Landes- als auch der Kommunalebene stärker als Grundlage für Steuerungsentscheidungen genutzt werden. Das setzt jedoch zwingend voraus, zuallererst den enormen Bearbeitungsrückstand bei den kommunalen Jahresabschlüssen abzubauen und darüber hinaus die maßgeblichen Daten zentral zu erfassen.