

1. Haushaltsplan als zentrale Grundlage der Haushaltswirtschaft

Auch in der Doppik ist der Haushaltsplan die zentrale Grundlage der Haushaltswirtschaft der Gemeinden und Gemeindeverbände. Er steht im Mittelpunkt der kommunalen Planungen, bestimmt die laufende Buchhaltung und ist Grundlage für die Rechenschaftslegung. Diese zentrale Bedeutung wird dem Haushaltsplan durch die jeweiligen Gemeindeordnungen der Länder verliehen.

2. Ressourcenverbrauchskonzept

Das neue (doppische) Haushaltsrecht stellt das Ressourcenverbrauchskonzept in den Mittelpunkt der Planung und der Bewirtschaftung. Die Darstellung des vollständigen Ressourcenaufkommens und des Ressourcenverbrauchs erfolgt im Ergebnishaushalt (Ergebnisplan). Deshalb steht der Ergebnishaushalt (Ergebnisplan) im Zentrum der kommunalen Haushaltswirtschaft. Der Ergebnishaushalt hat die Funktion, über die Art, die Höhe und die Quellen der Ergebniskomponenten Erträge und Aufwendungen vollständig zu informieren, d.h. das neue (doppische) Haushaltsrecht arbeitet mit den betriebswirtschaftlichen Rechengrößen „Ertrag“ für das bewertete Ressourcenaufkommen und „Aufwand“ für den bewerteten Ressourcenverbrauch. Der Saldo dieser Größen in einem Jahr ergibt das Jahresergebnis, das in der Logik der kaufmännischen Buchführung die Änderung des Eigenkapitals zum Bilanzstichtag abbildet. An der Entwicklung des Eigenkapitals lässt sich feststellen, ob die kommunale Gebietskörperschaft nachhaltig wirtschaftet oder ob sie von der Substanz lebt. Sobald sich das Eigenkapital reduziert, verzehrt sie Vermögen, das in vorigen Jahren erwirtschaftet wurde oder sie schiebt Lasten in die Zukunft.

3. Ergebnishaushalt (Ergebnisplan) als Planungsinstrument – Ergebnisrechnung als Jahresabschlussinstrument

Der vor Beginn des Haushaltsjahres als Teil der Haushaltssatzung erlassene Ergebnishaushalt (Ergebnisplan) stellt nach § 2 der Gemeindehaushaltsverordnungen der Länder eine Planung von Aufwands- und Ertragsgrößen dar. Durch Verabschiedung des Ergebnishaushalts (Ergebnisplans) als Teil der Haushaltssatzung entscheidet der Rat über den Einsatz und die Verwendung der Ressourcen. Die Ergebnisrechnung bildet das Ressourcenaufkommen und den Ressourcenverbrauch eines Haushaltsjahres in Form der tatsächlich angefallenen Erträge und Aufwendungen ab; sie ist als Teil des Jahresabschlusses damit nichts anderes als die kaufmännische Gewinn- und Verlustrechnung (GuV). Die Begriffe „Gewinn“ und „Verlust“ wurden deshalb vermieden, weil diese Bezeichnungen den Zielsetzungen der kommunalen Haushaltswirtschaft insgesamt nicht gerecht werden: Wirtschaftliche Unternehmen streben als Primärziel die Gewinnmaximierung an – für die Haushaltswirtschaft der kommunalen Gebietskörperschaften gilt das Gemeinwohlprinzip. Das heißt: Die Aufgabenerfüllung steht im Vordergrund der Haushaltswirtschaft. Für den Kaufmann geht es um den Mehrwert – den Gemeinden und Gemeindeverbänden geht's es um den Substanzerhalt. Das heißt: Niemand kann auf Dauer über seine Verhältnisse zu Lasten der nachfolgenden Generationen leben (Prinzip der Generationengerechtigkeit).

4. Inhalt des Ergebnishaushalts (Ergebnisplan)

Der Ergebnishaushalt enthält nach § 2 der Gemeindehaushaltsverordnungen alle für das Haushaltsjahr geplanten Erträge und Aufwendungen (vgl. 6.). Er saldiert sämtliche voraussichtlichen Erträge und Aufwendungen eines Haushaltsjahres. Im Gegensatz zur stichtagsbezogenen Bilanz bildet er nicht nur das saldierte Ergebnis eines Haushaltsjahres ab, sondern zeigt in einer zeitraumbezogenen Darstellung auch die Art, Höhe und Quellen des Ergebnisses auf:

- Die ordentlichen Erträge (Steuern und ähnliche Abgaben, Zuwendungen und allgemeine Umlagen, sonstige Transfererträge, öffentlich-rechtliche Leistungsentgelte, privatrechtliche Leistungsentgelte, Kostenerstattungen und Kostenumlagen, sonstige ordentliche Erträge, aktivierte Eigenleistungen, Bestandsveränderungen) und die ordentlichen Aufwendungen (Personalaufwendungen, Versorgungsaufwendungen, Aufwendungen für Sach- und Dienstleistungen, bilanzielle Abschreibungen, Transferaufwendungen und sonstige ordentliche Aufwendungen) bilden das Ergebnis aus laufender Verwaltungstätigkeit. Der Saldo aus dem Ergebnis der laufenden Verwaltungstätigkeit und dem Finanzergebnis (Finanzerträge abzüglich Zinsen und sonstige Finanzaufwendungen) stellt das ordentliche Ergebnis dar.
- Die außerordentlichen Erträge und Aufwendungen bilden das außerordentliche Ergebnis. Die Abgrenzungen zwischen dem ordentlichen Ergebnis und dem außerordentlichen Ergebnis wird in den einzelnen Ländern (leider) unterschiedlich vorgenommen:
- Nordrhein-Westfalen und Rheinland-Pfalz zum Beispiel greifen insoweit auf die Vorschriften des HGB zurück. § 277 Abs. 4 Satz 1 HGB definiert außerordentliche Erträge und außerordentliche Aufwendungen als Erträge und Aufwendungen, die außerhalb der gewöhnlichen Geschäftstätigkeiten der Kapitalgesellschaft anfallen. Im kommunalen Haushaltsrecht von Nordrhein-Westfalen, Rheinland-Pfalz und einiger anderer Länder zählen daher zum außerordentlichen Ergebnis alle Vorfälle, die
 - in einem hohen Maße ungewöhnlich sind,
 - selten bzw. unregelmäßig vorkommen und
 - von wesentlicher finanzieller Bedeutung sind.

Diese Voraussetzungen müssen kumulativ erfüllt sein. Maßgebend sind die individuellen Verhältnisse der jeweiligen Gemeinde. Insbesondere die finanzielle Bedeutung eines Geschäftsvorfalles muss in Relation zum Gesamtvolumen des Ergebnishaushalts (Ergebnisplans) bzw. der Ergebnisrechnung der Gemeinden betrachtet werden.

- In Baden-Württemberg und Hessen zum Beispiel können außerordentliche Erträge und Aufwendungen durch verwaltungsbetriebsfremde, periodenfremde und außergewöhnliche Geschäftsvorfälle hervorgerufen werden.

Die zwischen den Ländern abweichenden Abgrenzungen zwischen dem ordentlichen Ergebnis und dem außerordentlichem Ergebnis sollen an einem Beispiel deutlich gemacht werden:

Die Erträge aus der Veräußerung von Bau- und Gewerbegrundstücken über Buchwert gehören in Nordrhein-Westfalen und Rheinland-Pfalz nicht zu den außerordentlichen Erträgen, weil hier die Merkmale „selten“ und „außergewöhnlich“ nicht erfüllt sind; die Veräußerung von Bau- und Gewerbegrundstücken gehört zum „Alltagsgeschäft“ einer Gemeinde.

In Baden-Württemberg und Hessen dagegen müssen solche Erträge als außerordentliche Erträge ausgewiesen werden.

5. Periodengerechte Zuordnung der Erträge und Aufwendungen

Für die Veranschlagung der Einnahmen und Ausgaben gilt im kameralistischen Haushaltsrecht das Kassenwirksamkeitsprinzip (vgl. **Wegbeschreibung Fi 11** Nr. 3.3). Das Kassenwirksamkeitsprinzip findet im neuen (doppischen) Haushaltsrecht bei der Veranschlagung der Einzahlungen und Auszahlungen im Finanzhaushalt (Finanzplan) Anwendung (vgl. **Wegbeschreibung F 38**). Es gilt systembedingt nicht für den Ergebnishaushalt (Ergebnisplan). Die Erträge und Aufwendungen werden in der Periode gebucht (veranschlagt), in der sie verursacht sind. Dadurch wird die Ermittlung des Ergebnisses wirtschaftlich dem Haushaltsjahr zugeordnet, in welchem sie verursacht werden (Prinzip der wirtschaftlichen und verursachungsgerechten Zuordnung).

6. Muster Ergebnishaushalt / Ergebnisplan

Ertrags- und Aufwandsarten		Ergebnis des Vorjahres	Ansatz des Vorjahres	Ansatz des Haushaltsjahres	Planung Haushaltsjahr + 1	Planung Haushaltsjahr +2	Planung Haushaltsjahr +3
		EUR	EUR	EUR	EUR	EUR	EUR
		1	2	3	4	5	6
1	Steuern und ähnliche Abgaben						
2	+ Zuwendungen und allgemeine Umlagen						
3	+ Sonstige Transfererträge						
4	+ Öffentlich-rechtliche Leistungsentgelte						
5	+ Privatrechtliche Leistungsentgelte						
6	+ Kostenerstattungen, Kostenumlagen						
7	+ Sonstige ordentliche Erträge						
8	+ Aktivierte Eigenleistungen						
9	+/- Bestandveränderungen						
10	= Ordentliche Erträge						
11	- Personalaufwendungen						
12	- Versorgungsaufwendungen						
13	- Aufwendungen für Sach- und Dienstleistungen						
14	- Bilanzielle Abschreibungen						
15	- Transferaufwendungen						
16	- Sonstige ordentliche Aufwendungen						
17	= Ordentliche Aufwendungen						
18	= Ergebnis der laufenden Verwaltungstätigkeit (= Zeilen 10 und 17)						
19	+ Finanzerträge						
20	- Zinsen und sonstige Finanzaufwendungen						
21	= Finanzergebnis (= Zeilen 19 und 20)						
22	= Ordentliches Ergebnis (Zeilen 18 und 21)						
23	+ Außerordentliche Erträge						
24	- Außerordentliche Aufwendungen						
25	= Außerordentliches Ergebnis (= Zeilen 23 und 24)						
26	= Jahresergebnis (= Zeilen 22 und 25)						

Quelle: RdErl. des Innenministeriums NRW vom 24.02.2005 – 34 – 48.01.32.03 – 1259/05 –