

Schwerpunktthema

Der kommunale Gesamtabchluss

Der kommunale Gesamtabchluss gehört zu den zentralen Reformelementen des öffentlichen Haushalts- und Rechnungswesens in Deutschland. Durch Betrachtung der Gemeinde und ihrer Beteiligungen als einheitliche Organisation (vergleichbar mit einem Konzern) soll eine Gesamtübersicht über die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage der Kommune erreicht werden. Aktuell ist bereits erkennbar, dass die Konsolidierung der Abschlüsse der Kernverwaltung sowie der kommunalen Unternehmen das Verhältnis der Kommune zu ihren ausgelagerten Einheiten verändern wird. Im Folgenden sollen daher die Bedeutung des kommunalen Gesamtabchlusses im Rahmen der Reform des Haushalts- und Rechnungswesens dargestellt sowie dessen Bedeutung für die Beteiligungssteuerung analysiert werden. Im Anschluss werden erste Ergebnisse einer empirischen Studie des Instituts für den öffentlichen Sektor zum Umsetzungsstand des kommunalen Gesamtabchlusses präsentiert.

Umstellung auf Doppik

Bestandteil der Reform des Haushalts- und Rechnungswesens

Die Rechnungslegung der lokalen Gebietskörperschaften und der kommunalen Unternehmen unterliegt seit einigen Jahren einer verstärkten Reformbewegung. Im Zentrum steht dabei die Umstellung von der Kameralistik auf ein dem Privatsektor entlehntes doppeltes Haushalts- und Rechnungswesen (Doppik). Zwar haben einige Länder (Bayern, Hessen, Schleswig-Holstein und Thüringen) ihren Kommunen auch die Möglichkeit eröffnet, weiterhin die kameralistische Verwaltungsbuchführung anzuwenden, de facto wird jedoch ab Mitte des kommenden Jahrzehnts auf kommunaler Ebene ein der kaufmännischen Buchführung sehr ähnliches – allerdings nicht gleiches – Rechnungswesen der Standard sein. Im Falle der Umsetzung wird darüber hinaus ein „Gesamtabschluss“, d.h. die Konsolidierung des kommunalen Kernhaushalts mit den Abschlüssen der Beteiligungsunternehmen der Kommune gefordert.

Konzernabschluss in der Privatwirtschaft

Der kommunale Gesamtabchluss ist das funktionale Äquivalent zum Konzernabschluss in der Privatwirtschaft. Hier werden alle rechtlich selbstständigen Unternehmen unter der Leitung einer Muttergesellschaft subsumiert. Der Konzernabschluss wird nach der „Einheitstheorie“ aufgestellt, d.h. alle Töchter werden zusammen mit dem Mutterunternehmen wie ein einziges Unternehmen behandelt, sodass ein tatsächliches Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Konzerns gewährleistet ist. Der Konzernabschluss kann in erster Linie als zusätzliches Informationsinstrument für verschiedene Adressaten begriffen werden.¹ Die Aufgaben des Konzernabschlusses sind in Abbildung 1 dargestellt.

¹ Srocke, I. (2007): Ausgewählte Fragestellungen der öffentlichen Konzernrechnungslegung unter Berücksichtigung internationaler Rechnungslegungsstandards. In: Bolsenkötter, H. (Hrsg.): Die Zukunft des Öffentlichen Rechnungswesens – Reformtendenzen und internationale Entwicklung. Schriftenreihe der Gesellschaft für Öffentliche Wirtschaft, Bd. 55, S. 249–277. Baden-Baden: Gesellschaft für Öffentliche Wirtschaft.

Abb. 1: (Informations-)Funktionen des Konzernabschlusses in der Privatwirtschaft

Selbstinformation für die Konzernführung	<ul style="list-style-type: none"> • Geschäftsentwicklung des Konzerns (Steuerungsgrundlage) • Deckung der Konzernschulden durch das Konzernvermögen
Information gegenwärtiger und potenzieller Investoren	<ul style="list-style-type: none"> • Anlageentscheidungen für Aktionäre der Muttergesellschaft • Möglichkeit zur Beurteilung der Abhängigkeit der Gesellschaft im Unternehmensverbund
Grundlage für Kreditwürdigkeitsprüfungen	<ul style="list-style-type: none"> • Beurteilung der Bonität des Schuldners • Entscheidungsrelevante Informationen für Rating-Agenturen
Rechenschaft gegenüber der Öffentlichkeit	<ul style="list-style-type: none"> • Befriedigung der Informationsbedürfnisse der Stakeholder

Quelle: nach Horst Gräfer, Guido A. Scheld (2007): Grundzüge der Konzernrechnungslegung, Berlin.

Der kommunale Gesamtabchluss besteht aus der Gesamtergebnisrechnung, der Gesamtbilanz, dem Gesamtanhang sowie dem Gesamtlagebericht. Die Erstellung des Gesamtabchlusses ist weit mehr als die bloße Addition der Einzelabschlüsse. Ziel ist es, die Gemeinde und die verselbstständigten Aufgabenbereiche so darzustellen, als ob es sich um eine wirtschaftliche Einheit handeln würde (Einheitstheorie). Dazu sind alle Binnenbeziehungen zwischen den konsolidierungspflichtigen Unternehmen sowie zwischen diesen und der Kernverwaltung zu eliminieren. In einem ersten Schritt ist dazu der Konsolidierungskreis, d.h. die in den Gesamtabchluss einzubeziehenden Unternehmen, zu bestimmen. Dies sind grundsätzlich alle verselbstständigten Aufgabenbereiche in öffentlich-rechtlicher oder privatrechtlicher Form.² Im Anschluss ist die anzuwendende Konsolidierungsmethode zu ermitteln, die sich grundsätzlich nach dem Anteil³ der Gemeinde am verselbstständigten Aufgabenbereich ergibt. Beträgt der Anteil über 50 Prozent (unter beherrschendem Einfluss), so ist die Vollkonsolidierung, bei einem Anteil zwischen 20 und 50 Prozent (unter maßgeblichem Einfluss) die Eigenkapitalmethode zu verwenden. Bei einem Anteil bis 20 Prozent erfolgt keine Konsolidierung. Während bei der Vollkonsolidierung die Vermögens- und Schuldposten sowie die Aufwendungen und Erträge in den Gesamtabchluss übernommen werden, erfolgt bei der Eigenkapitalmethode eine besondere Bewertung der Beteiligungen.

Durch die Ausgliederung von Verwaltungsaufgaben aus der Kernverwaltung haben öffentliche Beteiligungen zunehmend an Bedeutung gewonnen. Mittlerweile hat die Ausgliederung kommunaler Aufgabenbereiche zu einer annähernd gleichgewichtigen Aufgliederung der Stadtverwaltung in eine „Kernverwaltung“ und einen Block verselbstständigter, formal und teilweise materiell privatisierter Beteiligungen geführt. So waren im Jahre 2001 über 45 Prozent der kommunalen Bediensteten in den Beteiligungen beschäftigt.⁴ Eine jüngst durchgeführte Studie unter Berücksichtigung aller kreisfreien Städte hat darüber hinaus ergeben, dass sich unter Einbeziehung der kommunalen Nebenhaushalte in Gestalt der kommunalen Eigenbetriebe, GmbH etc. die Pro-Kopf-Einnahmen, -Investitionen und -Schulden im gesamtdeutschen Durchschnitt um ein Drittel bis 50 Prozent erhöhen.⁵

Gesamtabschluss der Kommune

Beteiligungen haben großes Gewicht

² Auf einen Einbezug in den Konsolidierungskreis kann verzichtet werden, wenn der Aufgabenbereich für die Vermittlung eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde von untergeordneter Bedeutung ist. Die Sparkassen sind nicht in den Konsolidierungskreis einzubeziehen.

³ Unmittelbare und mittelbare Stimmrechte.

⁴ Richter, P./Edeling, T./Reichard, C. (2006): Kommunale Betriebe in größeren Städten. In: Killian, W./Richter, P./Trapp, J.H. (Hrsg.): Ausgliederung und Privatisierung in Kommunen, Berlin, S. 55–84.

⁵ Haug, P. (2009): Kommunale Unternehmen als Schattenhaushalte – Wie sieht die tatsächliche Haushaltssituation der deutschen Kommunen aus? In: Wirtschaft im Wandel 5/2009, S. 220–228.

Steuerungsprobleme

Der Gewinn an größerer wirtschaftlicher Autonomie und Flexibilität durch Ausgliederung stellt für die Kommunen zugleich ein Steuerungsproblem dar. Der „öffentliche Zweck“ der unternehmerischen Betätigung der Gemeinden kann nur dann gewährleistet werden, wenn die Aufgabenträger von den Gliederungen der Kernverwaltung über die Eigenbetriebe bis zu den privatrechtlich organisierten kommunalen Unternehmen in eine kommunale Strategie eingebunden sind.

Einzelabschluss hat Informationsdefizite

Die Vielzahl der kommunalen Aktivitäten, die in unterschiedlichen Rechtsformen und Gestaltungen abgewickelt werden, führt weiterhin zur Intransparenz hinsichtlich der finanziellen Gesamtsituation der Kommune sowie der finanziellen Verflechtungen und Abhängigkeiten der Gesellschaften. Viele kommunale Kernhaushalte sind dadurch so weit verringert worden, dass der Einzelabschluss ein tatsächliches Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage der Kommune nicht mehr gewährleisten kann. Dieses offensichtliche Informationsdefizit soll der Gesamtabchluss beheben und dazu führen, ein umfassendes Bild der Lage der Kommune zu vermitteln und damit auch Steuerungsrelevanz zu entfalten. Die Beteiligungspolitik der Kommune, die sich bisher auf die Wirtschaftspläne und Einzelabschlüsse der Beteiligungen sowie den Beteiligungsbericht stützen konnte, erhält mit dem Gesamtabchluss einen wesentlich anderen Einblick in die wirtschaftlichen Zusammenhänge zwischen Kernhaushalt und Beteiligungen.

Erster Gesamtabchluss

In Nordrhein-Westfalen ist der Gesamtabchluss bereits für das Jahr 2010 vorzulegen. Die Fristen für den ersten Gesamtabchluss im Ländervergleich sind in der folgenden Tabelle zusammengefasst.

Abb. 2: Fristen für den ersten Gesamtabchluss im Ländervergleich (ohne Stadtstaaten)

Land*	Jahr des ersten Gesamtabchlusses**	Verbleibende Zeit in Monaten***	Frist zur Erstellung des Gesamtabchlusses in Monaten nach Ablauf des Haushaltsjahrs
Nordrhein-Westfalen	2010	27	9
Niedersachsen	2012	48	6
Rheinland-Pfalz	2013	62	11
Brandenburg	2013	63	12
Saarland	2014	75	9
Mecklenburg-Vorpommern	2015	87	9
Sachsen	2016	96	6
Sachsen-Anhalt	2016	108	18
Baden-Württemberg	2018	120	6

* in der Zeitfolge der Umsetzung; für Bayern, Thüringen, Schleswig-Holstein, Hessen keine definitiven Termine

** bei spätestmöglicher Umstellung

*** berechnet vom 1. Juli 2009 an; eigene Darstellung

Quelle: Deutscher Städtetag, Umdr. G 2541 vom 6. April 2009/eigene Zusammenstellung

Der kommunale Gesamtabchluss – Ergebnisse einer empirischen Studie

Das Institut für den öffentlichen Sektor hat sich im Rahmen einer Untersuchung mit dem Titel „Der kommunale Gesamtabchluss – die Gestaltung des ‚Konzerns Kommune‘“ unter den nach Einwohnerzahlen 200⁶ größten Städten und Kreisen Deutsch-

⁶ Rücklaufquote: 23,5 Prozent

lands zum Ziel gesetzt, zu ermitteln, wie die Herangehensweise an das Projekt „Gesamtabschluss“ erfolgt und welche Wirkungen erwartet werden. Dabei wollten sich die Initiatoren der Studie nicht allein auf das kommunale Rechnungswesen beschränken, sondern gleichzeitig ein Bild von der derzeitigen Struktur sowie den Steuerungs- und Kontrollmechanismen des „Konzerns Kommune“ erhalten.

Die vorliegenden Studienergebnisse basieren auf einer schriftlichen Befragung mittels standardisiertem Fragebogen. Untersuchungsleitend waren folgende Fragestellungen:

- Wie ist der Stand der Vorbereitungen?
- Wer ist verantwortlich für die Vorbereitungen, welche Bereiche sind einbezogen?
- Wie soll der Gesamtabchluss organisatorisch auf Dauer verankert werden?
- Wie verhalten sich Kosten und Nutzen des Gesamtabchlusses zueinander?
- Wie sieht die heutige Steuerungsrealität aus?
- Welche Erwartungen werden an den Gesamtabchluss hinsichtlich der Steuerung des „Konzerns Kommune“ gerichtet?

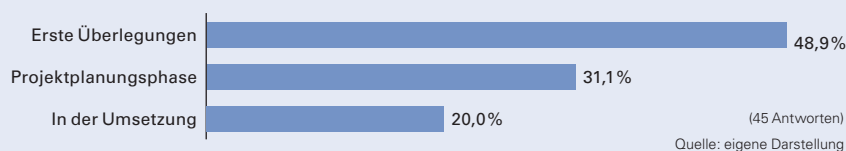
Forschungsfragen

Ausgewählte Studienergebnisse

Die Vorbereitungen zum Gesamtabchluss stehen in den meisten der befragten Kommunen noch am Anfang. So haben rund 49 Prozent der antwortenden Kommunen bislang nur erste Überlegungen zur Aufstellung des Gesamtabchlusses angestellt. In der konkreten Umsetzung befinden sich hingegen nur 20 Prozent, wobei in Nordrhein-Westfalen die Umsetzung am weitesten fortgeschritten ist.⁷

Vorbereitungsstand

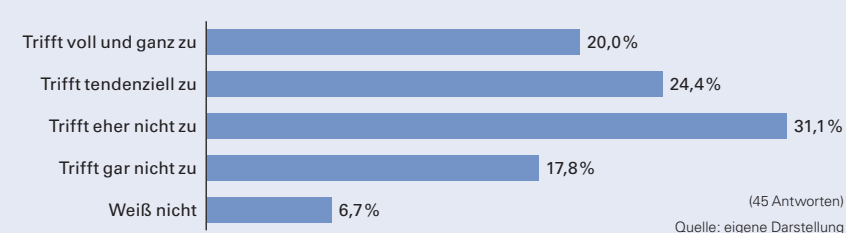
Abb. 3: Vorbereitungsstand des Projekts Gesamtabchluss in der Verwaltung



Der Gesamtabchluss ist nicht Selbstzweck; er soll vielmehr den Adressaten Informationen zur Lage des „Konzerns Kommune“ vermitteln und ihnen Hinweise auf Schwachstellen und Handlungsbedarf geben. Der Nutzen des Gesamtabchlusses wird von den Kommunen jedoch bisher sehr unterschiedlich betrachtet (vgl. Abbildung 4). So sind immerhin rund 44 Prozent der Auffassung, dass (ein ungewisser) Nutzen und der (voraussichtlich hohe) Aufwand des Gesamtabchlusses nicht im richtigen Verhältnis stehen.

Nutzen des Gesamtabchlusses

Abb. 4: Bewertung der Aussage: „Der ungewisse Nutzen des Gesamtabchlusses rechtfertigt nicht den voraussichtlich hohen Aufwand“



⁷ Dies dürfte darin begründet liegen, dass Nordrhein-Westfalen bereits für das Jahr 2010 den ersten Gesamtabchluss vorzulegen hat.

Gesamtabschluss stellt entscheidungsrelevante Informationen bereit

Der Nutzen des Gesamtabschlusses wird dabei je nach Dimension unterschiedlich bewertet. So wird der Informationsnutzen für Bürger und Wirtschaft eher als gering bis mäßig eingestuft, der Steuerungsnutzen für Rat, Verwaltungsspitze und Beteiligungsverwaltung hingegen deutlich positiver beurteilt. Eine deutliche Mehrheit der Befragten ist jedoch der Ansicht, dass der Gesamtabschluss relevante Informationen zur Finanzlage sowie zur Optimierung der Beteiligungen bereitstellen kann.

Gesamtabschluss nur Ergänzung

Steuerung im „Konzern Kommune“

Der kommunale Gesamtabschluss allein ist keine geeignete Antwort auf das oft beklagte Steuerungsdefizit im kommunalen Beteiligungsmanagement. Nur wenn das Bewusstsein für die Notwendigkeit einer Gesamtstrategie für die Kommune vorhanden und der kommunale Gesamtabschluss ein integraler Bestandteil eines funktionsfähigen Berichtswesens ist, kann dieser durch zusätzliche Informationen einen Beitrag zur Verbesserung der kommunalen Steuerung leisten.

Aus den Daten geht hervor, dass nur wenige Kommunen bislang über ein ausformuliertes Zielsystem für die Beteiligungen verfügen. Auch eine übergeordnete Gesamtstrategie für den „Konzern Kommune“ ist eher selten, wobei immerhin gut 40 Prozent der Befragten angaben, zum Teil eine Strategie zu haben, die für Verwaltung und Beteiligungen gemeinsam gilt. Ein Viertel der Befragten plant, eine solche Strategie zu entwickeln. Dies zeigt Abbildung 5.



Quelle: eigene Darstellung

Qualität des Berichtswesens

Wenig optimistisch stimmt auch die Beurteilung der Qualität des Berichtswesens. So gibt eine Mehrheit der Kommunen an, nur teilweise oder gar nicht über ein an verschiedenen Adressaten (Rat, Verwaltungsführung, Beteiligungsverwaltung) orientiertes Berichtswesen zu verfügen, obgleich hierdurch eine wirksame Beteiligungssteuerung erst ermöglicht wird.

Eingesetzte Steuerungsinstrumente

Bei den eingesetzten Steuerungsinstrumenten dominieren nach wie vor finanzielle Zielsetzungen im Rahmen von Ergebnisvorgaben. Instrumente, die qualitative Zielsetzungen mit quantitativen verbinden, wie z. B. die Balanced Scorecard, sind weit

weniger verbreitet. Ein Leistungs- und Wirkungscontrolling, das auch qualitative Zielvorgaben durch die Politik umfasst, ist allenfalls ansatzweise vorhanden.

Bewertung der Studienergebnisse

Aus den Ergebnissen der Umfrage wird klar, dass der Großteil der Kommunen noch am Anfang des Reformprojekts „kommunaler Gesamtabschluss“ steht. Die Befragten haben zwar überwiegend bestätigt, dass der Gesamtabschluss erweiterte Einblicke in das Beteiligungsportfolio in Form entscheidungsrelevanter Informationen ermöglicht – immerhin ein Drittel der Kommunen lehnt diese Aussage aber (tendenziell) ab. Damit scheint zumindest in Teilen der kommunalen Welt die Ansicht zu bestehen, dass die Angaben des Gesamtabschlusses eine verbesserte Steuerung des „Konzerns Kommune“ unterstützen können. Damit der kommunale Gesamtabschluss seine Steuerungswirkungen entfalten kann, erscheint es allerdings auch notwendig, dass dieser stärker in haushaltspolitische Prozesse Eingang findet und bei der Zuteilung von Finanzzuweisungen an die Kommunen berücksichtigt wird. Auch wäre es perspektivisch denkbar, dass der Haushaltsausgleich nicht nur auf das Ergebnis der Kernverwaltung, sondern auf das Gesamtergebnis abstellt.

Es ist allerdings schwer vorstellbar, dass ein Jahresabschluss, der stets nur einen Rückblick auf Vergangenes vermittelt, eine Steuerungswirkung entfalten kann, ohne dass eine gemeinsame Strategie für Kernverwaltung und Beteiligungen existiert. Die Erkenntnisse der Studie sind hier nicht sehr ermutigend: Nur wenige Kommunen verfolgen bei ihren Beteiligungen ausformulierte Ziele bzw. integrieren diese in eine übergeordnete kommunale Gesamtstrategie. Zwar gab ein sehr viel größerer Teil der Kommunen an, über Teile einer Gesamtstrategie bzw. eines ausformulierten Zielsystems für die Beteiligungen zu verfügen, dies deutet aber auf Lücken in der strategischen Steuerung hin. Ein funktionsfähiges Berichtswesen, das aussagekräftige Informationen zur Entscheidungsfindung liefern könnte, existiert in der Mehrheit bisher nicht. Die nicht zuletzt von der Verwaltungswissenschaft aufgeworfene These der „Untersteuerung“ von kommunalen Beteiligungen wird durch die vorliegende Studie nicht widerlegt. Möglicherweise kann die Erarbeitung eines Public Corporate Governance Kodex für kommunale Beteiligungen, der bislang unter den Kommunen noch die Ausnahme darstellt, den notwendigen Bewusstseinswandel einleiten. ■

Steuerungswirkung des Gesamtabschlusses

Bessere Steuerung durch Konzernstrategie

Die komplette Studie mit allen Ergebnissen ist beim Institut für den öffentlichen Sektor unter Telefon +49 30 2068 2060, Fax +49 1802 11991 3060 oder de-publicgovernance@kpmg.com zu beziehen.