

# Der kommunale Gesamtabschluss

Theoretisch wichtig – praktisch irrelevant: Lässt sich das ändern?



Der kommunale Gesamtabschluss dient dazu, die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage einer Kommune und ihrer Beteiligungsunternehmen als einheitliches Ganzes abzubilden. Er ist ein Kernelement der Reform des öffentlichen doppelstrukturierten Haushalts- und Rechnungswesens in Deutschland. Da in den letzten 20 Jahren immer mehr kommunale Aufgaben in öffentliche Einrichtungen oder Unternehmen aus den Kernverwaltungen ausgelagert und organisatorisch bzw. rechtlich unterschiedlich weit verselbstständigt wurden, wäre zu erwarten gewesen, dass seine Relevanz hätte zunehmen müssen. Denn die Jahresabschlüsse der Verwaltung, der Eigenbetriebe und kommunalen Unternehmen können bei einzelner Betrachtung kein vollständiges Bild der finanzwirtschaftlichen Lage des „Konzerns Kommune“ liefern. Doch die Realität sieht anders aus: Nur wenige Kommunen erstellen und veröffentlichen einen aktuellen Gesamtabschluss. Als Grund wird überwiegend der hohe Erstellungsaufwand bei gleichzeitig geringem Interesse genannt. So hat das Institut für den öffentlichen Sektor bereits im Jahr 2009 im Rahmen einer deutschlandweiten Befragung<sup>1</sup> festgestellt, dass Kommunen das Kosten-Nutzen-Verhältnis des Gesamtabschlusses gemischt einschätzen.

Nun hat sich das Institut erneut mit der Thematik auseinandergesetzt und in einer Expertenrunde aus Wissenschaft und Praxis Status und Nutzen des Gesamtabschlusses erörtert. Das Ergebnis war eindeutig: Der kommunale Gesamtabschluss ist nach wie vor wichtig, vor allem in Kommunen mit einem hohen Auslagerungsgrad. Unsere Fragen sind daher: Warum wird dem Gesamtabschluss von der Praxis eine so geringe Bedeutung beigemessen? Wie kann diese Situation verbessert werden?

<sup>1</sup> Vgl. Institut für den öffentlichen Sektor (2009): Kommunaler Gesamtabschluss – die Gestaltung des „Konzerns Kommune“

## Die Theorie: Der Gesamtabschluss schafft notwendige Transparenz über die Kommune als Ganzes und hilft, Risiken im Blick zu behalten

Theoretische Grundlage des kommunalen Gesamtabschlusses ist – wie beim privatwirtschaftlichen Konzern – die Einheitstheorie. Danach werden alle Teileinheiten fiktiv als unselbstständige Bestandteile eines Unternehmens, des Konzerns, angesehen. Alle Organisationen einer Kommune sind, in welcher Form auch immer, Träger kommunaler Aufgaben. Damit zielt die Einheitstheorie des öffentlichen Konzerns darauf ab, die finanzwirtschaftlichen Konsequenzen der in einer Periode mithilfe aller kommunalen Organisationen der jeweiligen Gebietskörperschaft wahrgenommenen Aufgaben transparent zu machen. Entsprechend fasst der Gesamtabschluss den Einzelabschluss der Kernverwaltung mit den Jahresabschlüssen aller übrigen, nicht im Einzelabschluss der Verwaltung enthaltenen kommunalen Einrichtungen und Unternehmen (zum Beispiel Stadtwerke) zusammen. Für die finanzielle Betrachtung und Analyse dieses fiktiven Konstrukts „Konzern Kommune“ als Einheit müssten zudem bestimmte Korrektur- und Konsolidierungsmaßnahmen vorgenommen werden (wie etwa Kapital-, Schulden-, Erfolgs- und Umsatzkonsolidierungen).

Man könnte argumentieren, dass die üblichen Beteiligungsberichte bereits einen Überblick über die wirtschaftliche Lage der kommunalen Unternehmen bieten

Gefördert durch



und sich damit Rückschlüsse auf die Gesamtsituation der Gemeinde ableiten ließen. Die Beteiligungsberichte enthalten aber nur – in unterschiedlicher Detailtiefe – Informationen zu Zielen, Größe und wirtschaftlicher Entwicklung der einzelnen Unternehmen. Dabei werden in der Regel keine Jahresabschlüsse abgebildet, sondern meist nur ausgewählte Kennzahlen. Auch umfassen die Beteiligungsberichte nur Einzelbetrachtungen, keine Gesamtbetrachtung. Zudem bleiben die finanzwirtschaftlichen Beziehungen innerhalb des Konzerns unberücksichtigt.

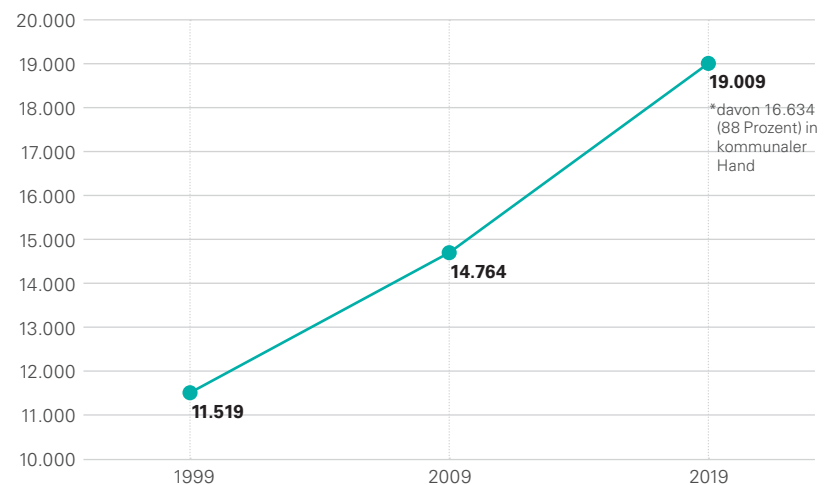
Diese Lücken soll der Gesamtabschluss schließen. Zur Herstellung finanzwirtschaftlicher Transparenz ist der kommunale Gesamtabschluss unabdingbar. Er könnte ein wichtiges Rechenschaftsinstrument sein, das im Nachhinein die finanziellen Verhältnisse und mögliche Risiken im gesamten kommunalen Konzern offenlegt. Der Jahresabschluss der Kernverwaltung allein kann kein wahrheitsgemäßes Bild mehr über die kommunale Vermögens-, Finanz- und Ertragslage liefern, wenn immer mehr kommunale Aufgaben von Eigenbetrieben oder Beteiligungsunternehmen übernommen werden.

„Angesichts des Auslagerungsgrades ist der Gesamtabschluss unverzichtbar: Er ermöglicht den ‚Adlerblick‘, ohne viele Einzelabschlüsse und Beteiligungsberichte lesen zu müssen.“

**Professor für Öffentliche Finanzwirtschaft**

Vor dem Hintergrund der unterschiedlichen Ausprägung organisatorischer und rechtlicher Ausgliederungen kommunaler Aufgaben können nur Gesamtabchlüsse eine Vergleichbarkeit zwecks Beurteilung der finanziellen Lage der einzelnen Kommune herstellen – vorausgesetzt, sie werden von allen Kommunen regelmäßig und zeitnah aufgestellt. Auch könnte der kommunale Gesamtabschluss eine wichtige Informations- und Entscheidungsgrundlage für verschiedene Akteure sein: für Kämmereien, Verwaltungsführung und Stadtrat als Kennzahlengrundlage bei der operativen und

Abbildung 1: Seit der Jahrtausendwende ist die Anzahl öffentlicher Fonds, Einrichtungen und Unternehmen um über 60 Prozent gestiegen



Quelle: Institut für den öffentlichen Sektor e.V. (2022) auf Basis von Daten des Statistischen Bundesamts

strategischen Steuerung des „Konzerns Kommune“, für das Beteiligungsmanagement bei der Beurteilung von Chancen und Risiken im Stadtkonzern, für kommunale Kreditgeber oder Anleger bei der Beurteilung der Bonität, für die Öffentlichkeit bei der Beurteilung der Verwendung von Steuergeldern und der Einhaltung des Prinzips der Generationengerechtigkeit – und nicht zuletzt für die Kommunalaufsicht sowie Bund und Länder bei der Beurteilung der kommunalen finanzwirtschaftlichen Situation. Auch um diese Funktionen zu erfüllen, müsste der Gesamtabschluss aber regelmäßig und zeitnah erstellt werden.

**Status quo: Trotz hoher Ausgliederungsaktivitäten hat der Gesamtabschluss in der Praxis nur eine geringe Bedeutung**

Das doppische kommunale Rechnungssystem zielt darauf ab, transparent zu machen, inwieweit dem rechtlich vorgegebenen Prinzip der intergenerativen Gerechtigkeit Rechnung getragen wird: Eine Generation soll ressourcenmäßig nur das verbrauchen, was sie auch erwirtschaftet hat. Um die Einhaltung dieses Grundsatzes beurteilen zu können, ist eine Betrachtung aller Organisationen der Kommune (Kernverwaltung plus aller verselbstständigten Aufgabenträger) im

Sinne der oben skizzierten Einheitstheorie notwendig.<sup>2</sup>

„Wer sich über die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage sowie über die Chancen und Risiken einer Kommune als Ganzes fundiert informieren will, für den ist (in Kommunen ab einer bestimmten Größenordnung) ein entsprechend strukturierter und in sich konsistenter kommunaler Gesamtabschluss unabdingbar.“

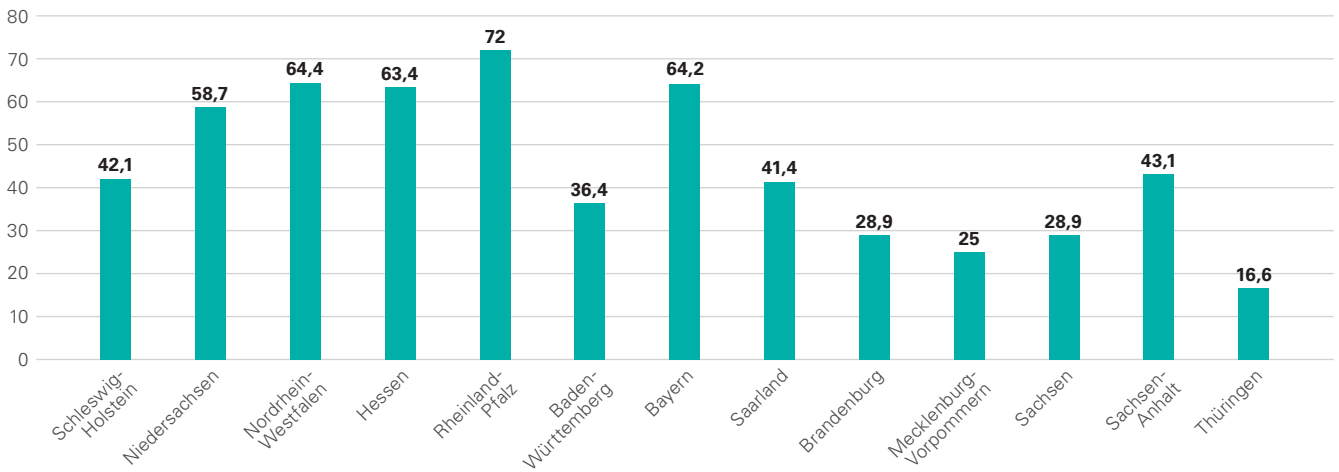
**Professor für Public Management**

Nach Angaben des Statistischen Bundesamts ist die Anzahl öffentlicher Fonds, Einrichtungen und Unternehmen als Träger öffentlicher Aufgaben seit der Jahrtausendwende um über 60 Prozent von rund 11.500 auf mehr als 19.000 gestiegen, wovon 88 Prozent auf die kommunale Ebene entfallen (vgl. Abbildung 1).<sup>3</sup> Ein immer größerer Anteil des kommunalen Vermögens und der Verschuldung wird vom Kernhaushalt in die Beteili-

2 Vgl. Freie und Hansestadt Hamburg (2021): Doppik weiter denken. Mehr Budgetierung wagen. Evaluation der Strategischen Neuausrichtung des Haushaltswesens der Freien und Hansestadt Hamburg, S. 11–12

3 Vgl. Statistisches Bundesamt (Destatis) (2021): Tabelle, Öffentliche Fonds, Einrichtungen und Unternehmen (FEU): Deutschland, Jahre, Ebenen des öffentlichen Bereichs, Wirtschaftsabschnitte; Wirtschaft und Statistik 2014, 2012, 2011

Abbildung 2: Anteil des Kernhaushalts an der kommunalen Pro-Kopf-Verschuldung (basierend auf der durchschnittlichen Pro-Kopf-Verschuldung der Kommunen im Bundesland); Angaben in Prozent



Quelle: Institut für den öffentlichen Sektor e.V. (2022) auf Basis von: Statistisches Bundesamt (2018): Integrierte Schulden der Gemeinden und Gemeindeverbände, Stand 31.12.2017, und eigenen Berechnungen

gungsunternehmen oder Sondervermögen verlagert.<sup>4</sup> So entfällt inzwischen in mehr als der Hälfte der Flächenländer nur noch weniger als die Hälfte der durchschnittlichen kommunalen Pro-Kopf-Verschuldung auf den Kernhaushalt (vgl. Abbildung 2). Bei einer isolierten Betrachtung des Einzelabschlusses bliebe in diesen Kommunen ein wesentlicher Teil der tatsächlichen finanziellen Gesamtsituation unberücksichtigt. Gleichwohl ist der Gesamtabschluss in der kommunalen Landschaft bislang eher eine Seltenheit.

### Viele doppisch buchende Kommunen beschränken sich auf Einzelabschlüsse und stellen keinen Gesamtabschluss auf – oftmals sind sie hierzu rechtlich auch (noch) nicht oder nicht mehr verpflichtet

In den meisten Bundesländern gibt es für die Kommunen eine Pflicht zur Anwendung der doppischen Rechnungslegung,<sup>5</sup> hier sind die Kommunen grundsätzlich auch zur Aufstellung eines Gesamtabschlusses verpflichtet. Viele Bundesländer

haben die Verpflichtung zur Aufstellung eines konsolidierten Gesamtabschlusses aber teilweise zurückgenommen oder spätere Fristen beschlossen. So müssen Kommunen in Brandenburg gemäß § 141 Abs. 5 BbgKVerf. erstmals für das Haushaltsjahr 2024 einen Gesamtabschluss aufstellen; dasselbe gilt gemäß § 176 Abs. 1 KV MV für Kommunen in Mecklenburg-Vorpommern; in Sachsen-Anhalt ist die Frist gemäß § 119 Abs. 6 KVG LSA das Haushaltsjahr 2023. Auch in Schleswig-Holstein müssen die Kommunen gemäß § 93 Abs. 8 GO in den ersten fünf Jahren der Doppik keinen Gesamtabschluss aufstellen. In Hessen müssen die Kommunen gemäß § 112 HGO zum ersten Mal zum 31.12.2021 einen Gesamtabschluss aufstellen; für kleinere Gemeinden mit weniger als 50.000 Einwohnern gilt allerdings nur eine eingeschränkte Aufstellungspflicht; Gemeinden mit weniger als 20.000 Einwohnern sind von der Pflicht ausgenommen. Auch in Nordrhein-Westfalen gibt es gemäß § 116a GO NRW von der Bilanzsumme abhängige Befreiungen von der Aufstellungspflicht. In Sachsen ist die Aufstellung eines Gesamtabschlusses freiwillig. In Thüringen und Bayern haben die Kommunen weiterhin ein Wahlrecht und sind nicht zur Doppik verpflichtet; sie müssen den Gesamtabschluss nur aufstellen, sofern sie für die Doppik optieren. In Baden-Württemberg war das Fristende für die Doppikumstel-

lung Ende 2020, ein Gesamtabschluss muss erstmals für 2025 aufgestellt werden. Hinzu kommen in einigen Bundesländern verschiedene Vereinfachungsregeln bei der Aufstellung des Gesamtabschlusses.

Daher verwundern die Ergebnisse einer Analyse des Instituts für den öffentlichen Sektor aus dem Mai 2021 nicht: Von den 100 größten Städten in Deutschland haben nur 41 mindestens einmal einen Gesamtabschluss veröffentlicht. Davon liegen allein 28 Städte in Nordrhein-Westfalen. Dies bedeutet zwar, dass immerhin knapp drei Viertel der 38 nordrhein-westfälischen Großstädte mindestens einmal einen Abschluss aufgestellt haben und Nordrhein-Westfalen bei der Häufigkeit der Gesamtabschlüsse damit deutlich herausragt. Jedoch sind die wenigsten Abschlüsse aktuell. So lag überhaupt nur in drei der 41 Städte ein Abschluss für das Jahr 2019 vor, bei zehn Städten war der letzte Abschluss nur für das Jahr 2018 verfügbar. Diese 13 Städte veröffentlichten die Abschlüsse bis dahin aber regelmäßig; mindestens für die drei vorausgehenden Jahre lagen Abschlüsse vor. Möglicherweise hat der Beginn der Coronapandemie 2020 dazu geführt, dass Abschlüsse für 2019 nicht mehr bei allen zeitnah aufgestellt werden konnten. Weitere 13 der 41 Städte haben allerdings überhaupt nur einmal einen Gesamtabschluss

<sup>4</sup> Vgl. Statistisches Bundesamt (2018): Integrierte Schulden der Gemeinden und Gemeindeverbände, Stand 31.12.2017

<sup>5</sup> Baden-Württemberg (seit 2020), Brandenburg (seit 2011), Hessen (seit 2015), Mecklenburg-Vorpommern (seit 2012), Niedersachsen (seit 2012), Nordrhein-Westfalen (seit 2009), Rheinland-Pfalz (seit 2009), das Saarland (seit 2010), Sachsen (seit 2013), Sachsen-Anhalt (seit 2013), Schleswig-Holstein (ab 2024)

veröffentlicht; und die Mehrzahl der 41 Städte hat offenbar schon vor Beginn der Krise entsprechende Aktivitäten eingestellt sowie die letzten Abschlüsse für die Jahre 2015 oder 2016 vorgelegt.

### Die Aufstellung des Gesamtabschlusses ist aufwendig – gleichzeitig sind Interesse und Nachfrage gering

Die Praktiker der Expertenrunde waren sich einig: Eine Erklärung dafür, dass zahlreiche Kommunen keinen Gesamtabschluss aufstellen, liegt auch in der aufwendigen Erstellung, die entsprechende Personalressourcen beansprucht. Die Abschlussdaten müssen von allen konsolidierungspflichtigen Beteiligungsunternehmen abgerufen und schließlich konsolidiert werden. Dabei liegt eine fristgerechte und zeitnahe Aufstellung nicht allein in den Händen der Verantwortlichen in den Kommunalverwaltungen, da sie auf Zahlenlieferungen der konsolidierungspflichtigen Beteiligungsunternehmen angewiesen sind. In der Regel werden Beteiligungen ab 50 Prozent vollkonsolidiert. Dies bedeutet, dass zum Beispiel Erträge und Aufwendungen aus konzerninternen Lieferungs- und Leistungsbeziehungen eliminiert oder Forderungen und Verbindlichkeiten zwischen den Konzerneinheiten verrechnet werden.<sup>6</sup> Unterschiedliche Rechtsgrundlagen – das heißt doppisches Gemeindehaushaltsrecht bei den Kommunen und zumeist Jahresabschlüsse nach dem HGB bei den Beteiligungsunternehmen – erhöhen den Aufwand der Zusammenführung zum Gesamtabschluss zusätzlich.<sup>7</sup> Zu einem Gesamtabschluss gehört neben Gesamtbilanz, Gesamtergebnisrechnung und Gesamtanhang auch ein Gesamtlagebericht (je nach Bundesland auch Konsolidierungsbericht oder Gesamtrechenschaftsbericht genannt), der die Lage des kommunalen Konzerns insgesamt darstellt und Chancen und Risiken aufzeigt. In einzelnen Bundesländern muss entsprechend der Drei-Komponenten-Rechnung im Einzelabschluss auch eine Gesamtfinanzrechnung erstellt wer-

den, was ebenfalls zeitaufwendig sein kann.<sup>8</sup> Bei ohnehin knappem Personal und fehlender technischer Unterstützung müsse die Aufstellung eines Gesamtabschlusses daher oftmals hinter drängendere Probleme wie die Bewältigung der Flüchtlings- und Coronakrise oder Maßnahmen zur Eindämmung des Klimawandels zurücktreten; so die Meinung aus dem Expertenkreis.

„Für einen Überblick über die wirtschaftliche Situation einer Kommune nutzen wir Haushaltspläne, die oft schon im Internet verfügbar sind oder durch kommunale Vermittlungsplattformen zur Verfügung gestellt werden und daher nicht angefordert werden müssen. Gesamtabschlüsse müssten aus unserer Sicht aktueller und kürzer sowie verständlicher dargestellt sein, damit sie für uns interessant wären.“

**Mitarbeiterin einer Investitionsbank**

Auf Einladung des Instituts für den öffentlichen Sektor diskutierten am 21.10.2021 acht Expertinnen und Experten unterschiedlicher betroffener Institutionen: der Wissenschaft, eines städtischen Revisionsamts, einer Landesinvestitionsbank, eines kommunalen Spitzenverbands sowie mehrerer Großstadt-Kämmereien.

Diskutiert wurden die folgenden Fragen:

Warum ist das Interesse an einem kommunalen Gesamtabschluss seitens Kommunalaufsicht, Rechnungsprüfung, Kämmereien, Politik oder Banken scheinbar gering?

Welche Akteure sollten ein Interesse an einem kommunalen Gesamtabschluss haben und warum? Welche Kennzahlen eines Gesamtabschlusses bieten einen besonderen Erkenntnisgewinn?

Sollte es stärkere Anreize für die Aufstellung eines kommunalen Gesamtabschlusses geben? Wenn ja, in welcher Form?

Sollte man die Aufstellung vereinfachen? Wenn ja, in welcher Form?

Ist der kommunale Gesamtabschluss verzichtbar? Können relevante Informationen auf andere (einfachere) Weise bereitgestellt werden?

Eine zweite Erklärung für die geringe Bedeutung des Gesamtabschlusses könnte darin liegen, dass der Gesamtabschluss in der Praxis bislang offenbar kaum nachgefragt wird. Für Kommunalaufsichtsbehörden und Rechnungsprüfungsämter scheinen laut Expertenkreis die Jahresabschlüsse und Beteiligungsberichte interessanter zu sein. Behördliche Maßnahmen bei nicht fristgerechter Aufstellung des Gesamtabschlusses seien – laut Ansicht der Praktiker – kaum zu befürchten. Dies habe zur Folge, dass auch bei der Haushaltsgenehmigung oder der Bewilligung von Mitteln oder Zuschüssen, etwa im Rahmen der Haushaltssicherung, ein fehlender Gesamtabschluss kaum Auswirkungen habe. Kämmereien, Verwaltungsführung und Stadträte nutzten den Gesamtabschluss bislang kaum als Rechenschaftsinstrument oder gar als Zahlengrundlage für die strategische Konzernsteuerung (sofern diese überhaupt existiert) oder das Beteiligungsmanagement. Dabei könnten aus regelmäßigen Gesamtabschlüssen zum Beispiel Zeitreihen von Kennzahlen gebildet werden, die bei zeitnahe Vorlage strukturelle Veränderungen und mögliche finanzielle Risiken transparent machen könnten. Auch im Beteiligungsmanagement interessiere man sich bislang eher für eine Einzelbetrachtung der Jahresabschlüsse oder die Einhaltung der Public-Corporate-Governance-Kodizes. Während

<sup>6</sup> Vgl. zu Gesamtabschluss und Konsolidierungsverfahren: Haushaltssteuerung.de: Lexikon zur öffentlichen Haushalts- und Finanzwirtschaft

<sup>7</sup> Vgl. zum Beispiel Institut für den öffentlichen Sektor (2009): Kommunalen Gesamtabschluss – die Gestaltung des „Konzerns Kommune“, S. 8

<sup>8</sup> Vgl. Haushaltssteuerung.de: Lexikon zur öffentlichen Haushalts- und Finanzwirtschaft



im privatwirtschaftlichen Bereich eine Konzernbetrachtung bei Investitionsentscheidungen oder Kreditvergaben üblich ist, würden Banken bei Kreditvergaben an Kommunen mangels aktuell verfügbarer Abschlüsse die Haushaltspläne als Entscheidungsgrundlage heranziehen. Auch die Öffentlichkeit sollte laut Expertenkreis ein Interesse am Gesamtabschluss haben, denn er könne Transparenz über die Stadtfinanzen und die Einhaltung des Prinzips der Generationengerechtigkeit herstellen. Für die breite Öffentlichkeit müssten die Abschlüsse allerdings auch verständlich aufbereitet sein.

Solange die Gesamtabschlüsse nicht aktuell und regelmäßig verfügbar sind, können mit ihnen die oben aufgezeigten Funktionen nicht wahrgenommen werden – und ihr Nutzen kann sich nicht entsprechend entfalten. Mangelndes Interesse und mangelnde Nachfrage sind praktisch vorprogrammiert – ein Henne-Ei-Problem. Hinzu kommt, dass durch länderspezifische Ausnahmeregelungen wie im zweiten NKF-Weiterentwicklungsgesetz aus dem Jahr 2018 in Nordrhein-Westfalen immer mehr Kommunen von einer Aufstellungspflicht befreit werden, wodurch der Gesamtabschluss zusätzlich an Bedeutung verliert.

## Die Zukunft: So könnte der Gesamtabschluss in der kommunalen Praxis an Bedeutung gewinnen

### Neuentfaltung der Diskussion und Analyse von Funktionen, Leistungsfähigkeit und Notwendigkeit des kommunalen Gesamtabschlusses

Die Diskussion um die Bedeutung des Gesamtabschlusses als kommunales Rechenschafts-, Transparenz- und Informationsinstrument muss von Wissenschaft und Praxis neu entfacht und wieder gestärkt werden. Die derzeitige relative Gleichgültigkeit von Politik, Verwaltung, Kommunalaufsicht und kommunaler Praxis gegenüber dem Bedarf und der Notwendigkeit des Gesamtabschlusses, den Transparenzdefiziten, deren Ursachen und Konsequenzen und deren Beseitigung

durch einen Gesamtabschluss sind ebenso zu thematisieren und zu analysieren wie dessen Funktionen, Leistungsfähigkeit, Rahmenbedingungen sowie Voraussetzungen und Kriterien für Anwendbarkeit und Akzeptanz. Dabei ist ein besonderes Augenmerk auf die Analyse jener in der Praxis relevanten Situationen zu legen, in der sich große und strategisch bedeutsame Beteiligungen im Zeitablauf zu einem nicht mehr kontrollierbaren finanziellen „Klumpenrisiko“ für die Kommune entwickeln können.

„Der kommunale Gesamtabschluss gibt nicht nur einen fundierten Einblick in die finanzwirtschaftliche Situation, sondern stellt auch einen geeigneten Ausgangspunkt für die Entwicklung eines auf die Steuerung und Beurteilung von Nachhaltigkeit einer Kommune ausgerichteten Öffentliches-Management-Informationssystems dar. Vor diesem Hintergrund ist es angesichts der aktuellen Klimasituation umso befremdlicher, dass Politik, Verwaltungen und Kommunalaufsicht dem kommunalen Gesamtabschluss ziemlich gleichgültig gegenüberstehen.“

**Professor für  
Public Management**

Wie groß und wenig transparent die finanziellen Abhängigkeiten innerhalb des „Konzerns Kommune“ sind, zeigte das Institut für den öffentlichen Sektor im Rahmen der Studie „Der ‚Konzern Kommune‘ in der Krise?“<sup>9</sup> In der Stadt Gera mussten die Stadtwerke im Sommer 2014 Insolvenz anmelden. Einnahmen aus der Energieversorgung reichten nicht aus, um defizitäre Bereiche wie die Verkehrsbetriebe quersubventionieren, gleichzeitig wurden der Stadt von der Kommunalaufsicht mit Verweis auf die eigene angespannte Finanzsituation und die laufende Haushaltssicherung weitere Kredite verweigert. Die Analysen aus dem Jahr 2016 zeigten: In einem Viertel der 100 größten Städte war – ähnlich wie in Gera – sowohl im Kernhaushalt als

auch im kommunalen Stadtwerke-Konzern die finanzielle Lage angespannt. Eine Wiederholung der Analyse im Jahr 2018 zeigte keine wesentliche Verbesserung. Risiken sollten daher für den gesamten „Konzern Kommune“ erfasst und ganzheitlich bewertet werden.

### Notwendigkeit des Gesamtabschlusses für Kommunen aller Größen überprüfen

Dort, wo die finanzielle Lage der Stadt aufgrund zahlreicher Auslagerungen nicht mehr sinnvoll anhand des Jahresabschlusses für den Kernhaushalt beurteilt werden kann, sollte generell ein kommunaler Gesamtabschluss zur Anwendung kommen. Bei einer Kommune mit sehr geringem Ausgliederungsgrad ist ein Gesamtabschluss eher nicht erforderlich. Es bedarf der Entwicklung von praktikablen Kriterien, nach denen über das Erfordernis des Gesamtabschlusses entschieden werden kann – beispielsweise nach den Kategorien „zwingend notwendig“, „geboten“, „eher nicht notwendig“ oder „gar nicht notwendig“. Für die Entwicklung derartiger Kriterien ist dann auch eine möglichst politisch unabhängig agierende Kommunalaufsicht gefordert.

Der Auslagerungsgrad, aber auch die bilanziellen Größen der ausgelagerten Unternehmen dürften geeignete Kriterien sein. So sind zum Beispiel in Nordrhein-Westfalen Kommunen, deren konsolidierte Bilanzsumme unter 1,5 Milliarden Euro liegt und/oder in denen die Bilanzsumme oder die ordentlichen Erträge der Beteiligungen weniger als 50 Prozent der Bilanzsumme bzw. der Erträge des Kernhaushalts ausmachen, von der Pflicht zur Aufstellung eines Gesamtabschlusses befreit; wobei zwei dieser drei Kriterien erfüllt sein müssen. Zu berücksichtigen ist hierbei, dass unterschiedliche Bezugsgrößen für den Auslagerungsgrad (neben der Bilanzsumme oder den Erträgen könnten auch die Verschuldung oder die Ausgaben weitere Bezugsgrößen sein) zu unterschiedlichen Ergebnissen führen können.<sup>10</sup> Die Bilanzsumme kann zwar ein Indikator für die Größe und Menge der Auslagerungen sein, könnte aber

<sup>9</sup> Vgl. Institut für den öffentlichen Sektor e.V. (2016): Der „Konzern Kommune“ in der Krise?

<sup>10</sup> Vgl. zum Beispiel KfW Research (2019): Kommunale Auslagerungen: ein Spiegelbild regionaler Vielfalt in Deutschland. Nr. 268

auch durch bilanzpolitische Maßnahmen beeinflusst werden. Außerdem bildet sie nicht notwendigerweise die Risiken ab, die in Beteiligungsunternehmen stecken können. Ein fest definierter Auslagerungsgrad und die Unternehmensgröße sollten daher nicht die einzigen Kriterien sein.

Als weiteres Kriterium sollte die strategische Bedeutung der ausgelagerten Aufgaben diskutiert werden: So hat ein Stadtwerk, das vom öffentlichen Personennahverkehr über die Müllentsorgung bis hin zur Wasser- und Energieversorgung zahlreiche wesentliche Aufgaben der kommunalen Daseinsvorsorge übernimmt, für die Gesamtsituation der Stadt ein wesentlich größeres Gewicht als andere Beteiligungen, die keine zentralen Aufgaben der Daseinsvorsorge übernehmen. Auch die Einwohnerzahl könnte als weiteres Kriterium berücksichtigt werden; so gibt es auch in der Privatwirtschaft größenabhängige Offenlegungspflichten. In der Regel besitzen zwar Großstädte auch mehr Auslagerungen als kleinere Gemeinden. Dennoch könnte es vorkommen, dass auch eine Großstadt bei einer relativen Betrachtung eines fest definierten Auslagerungsgrads (zum Beispiel anhand der Bilanzsumme wie in Nordrhein-Westfalen) das Kriterium für die Pflicht zur Aufstellung eines Gesamtabschlusses nicht erfüllt. Aus Transparenzgründen sollten aber Großstädte generell nicht von einer Aufstellungspflicht befreit werden können.

### Es sollte über Vereinfachungen nachgedacht werden

Eine entscheidende Funktion des Gesamtabschlusses ist die Gesamtbetrachtung der finanziellen Entwicklung von Kernhaushalt und den Beteiligungsunternehmen, um Risiken konzernweit beurteilen zu können. Die konsolidierte Rechnungslegung wird in der Wissenschaft im Zusammenhang mit dem Grundsatz der Vollständigkeit der Rechnungslegung zwecks Beurteilung der Kommune als Ganzes mitunter als eigentliches Ziel der Doppikreform gesehen.<sup>11</sup> Dabei könnte aber der Zweck des Gesamtabschlusses

etwa in Abhängigkeit von der Art und Intensität der wechselseitigen Verflechtungen auch dann erfüllt werden, wenn die Aufstellungsregeln vereinfacht werden oder sogar auf eine Vollkonsolidierung verzichtet wird. Denn die Aufstellung des Gesamtabschlusses muss für die Kommunen mit vertretbarem Aufwand umsetzbar sein.

Mehrere Bundesländer haben mittlerweile Vereinfachungen in der Aufstellung beschlossen. So können zum Beispiel die Buchwerte der Aufgabenträger übernommen werden, ohne dass etwa eine Neubewertung von Vermögen oder Schulden nach einheitlichen Grundsätzen erfolgt. Zudem sollte geprüft werden, ob eine komplette Konzernkonsolidierung notwendig ist oder ob auch eine einfache Summation<sup>12</sup> einen Mehrwert liefern kann. Bei der einfachen Summation wird auf die Vereinheitlichung der Bilanzierung der Kommunen und ihrer ausgelagerten Tochterunternehmen und eine Verrechnung interner Leistungsbeziehungen verzichtet. So argumentiert zum Beispiel Richter,<sup>13</sup> dass in Kommunen die konzerninternen Leistungsverflechtungen vergleichsweise unbedeutend seien, auf eine Vollkonsolidierung also ohne großen Informationsverlust verzichtet werden könne. Ein additiver Gesamtabschluss habe einen geringeren Erstellungsaufwand. Statt Leistungsverflechtungen zu eliminieren, sollten diese viel eher durch entsprechende Angaben im Gesamtanhang transparent gemacht werden. Außerdem wird vom gleichen Autor die „Eigenkapitalspiegelmethode“ zur Bewertung von Beteiligungen befürwortet, bei der sich die finanziellen Entwicklungen der Beteiligungsunternehmen direkt im Haushalt der Kommune widerspiegeln. Erziele zum Beispiel ein Tochterunternehmen, das der Kommune zu 100 Prozent gehört, einen Jahresverlust in Höhe von einer Million Euro, würde sich der Beteiligungswert in der Bilanz der Kommune um denselben Wert reduzieren und der Ergebnishaushalt würde mit einem Aufwand von einer Million Euro belastet.

Soweit die kommunalen Unternehmen keine Kapitalflussrechnung führen, könnte auch ein allgemeiner Verzicht auf die Gesamtfinanzrechnung diskutiert werden. Denn durch die Reduzierung der Anforderungen an den kommunalen Gesamtabschluss kann der Erstellungsaufwand beträchtlich sinken. Vor einem grundsätzlichen Verzicht auf den Gesamtabschluss sollte daher über Vereinfachungen der Regeln nachgedacht werden.

### Kommunalverwaltungen müssen – auch personell – zu einer zeitnahen Aufstellung befähigt werden

Sofern Städte einen Gesamtabschluss aufstellen, ist der zeitliche Verzug bis zur Veröffentlichung oftmals so groß, dass keine Erkenntnisse für die Konzernsteuerung mehr abgeleitet werden können. Dies entzieht dem Gesamtabschluss seine Wirkung. Risiken und Chancen, die im Lagebericht zusammengefasst werden, sind möglicherweise überholt und haben an Aktualität verloren. Mit dem zeitlichen Verzug verliert die Rechenschaftsfunktion generell an Bedeutung. Externe Akteure, wie zum Beispiel Banken, sind aber auf möglichst aktuelle Daten angewiesen, wollen sie einen Gesamtabschluss etwa als Entscheidungsgrundlage bei der Kreditbewilligung verwenden. Die Kommunalverwaltungen sollten daher auch durch eine entsprechende technische und personelle Ausstattung zu einer möglichst zeitnahen Aufstellung der Gesamtabschlüsse befähigt werden.

Gerade in Städten mit vielen kommunalen Auslagerungen sollte ein Expertenpool für die Erstellung von Jahres- und Gesamtabschlüssen aufgebaut werden. Dafür muss Personal zur Verfügung gestellt und geschult werden, möglicherweise sind zusätzliche Stellen in den Kämmereien erforderlich. Alternativ könnte der kommunale Gesamtabschluss von einem konzernweiten „Service-Zentrum Rechnungswesen“ erstellt werden. Beschäftigte dieser Organisationseinheit wären als Experten im Finanz- und Rechnungswesen auf die Abschlusserstellung spezialisiert und mit den entsprechenden technischen Hilfsmitteln ausgestattet. Ein solches Service-Zentrum könnte

<sup>11</sup> Vgl. Budäus (2007): Zum aktuellen Reformstand des öffentlichen Haushalts- und Rechnungswesens. In: Die Zukunft des Öffentlichen Rechnungswesens: Reformtendenzen und Internationale Entwicklungen, S. 7

<sup>12</sup> Zum additiven Gesamtabschluss vgl. Richter (2014): Vollkonsolidierung des kommunalen Gesamtabschlusses – eine zweckmäßige Lösung. In: Verwaltung und Management, S. 135–141

<sup>13</sup> Vgl. Richter (2014): Vollkonsolidierung des kommunalen Gesamtabschlusses – eine zweckmäßige Lösung. In: Verwaltung und Management, S. 137 ff.

auch beim Stadtwerk als größtem kommunalem Beteiligungsunternehmen angesiedelt sein.

Unabhängig vom Organisationsaufbau muss in Zusammenarbeit mit IT-Dienstleistern geprüft werden, inwieweit die Abschlusserstellung mithilfe digitaler Lösungen in Teilen automatisiert oder auf andere Weise beschleunigt werden kann. Die Übermittlung und Zusammenführung der Zahlen aus den Beteiligungsunternehmen könnte zum Beispiel durch technische Schnittstellen erleichtert und beschleunigt werden. Ein einheitliches ERP-System würde die Aufstellung des Gesamtabschlusses vereinfachen. Hierdurch könnten automatische Buchungen und Abgrenzungen begünstigt werden und so die Erstellung beschleunigen. In vielen Kommunen dürften diese technischen Voraussetzungen aber offenbar noch nicht erfüllt sein.

### **Der Gesamtabschluss sollte auch als Instrument für die Öffentlichkeit verstanden werden**

Gesamtabschlüsse sollten idealerweise so dargestellt werden, dass sie von einem möglichst breiten Publikum verstanden werden. In einer Kurzübersicht sollten die zentralen Entwicklungen, Chancen und Risiken für den „Konzern Stadt“ in einer verständlichen Sprache zusammengefasst werden. Grafiken oder Zeitreihen können einen Überblick über die wichtigsten Ergebnisse verschaffen.

### **Fazit: Es muss ein Verständnis über Kosten, Mehrwert und Nutzen eines Gesamtabschlusses geben**

In vielen Bundesländern laufen jetzt und in den kommenden Jahren die Fristen zur erstmaligen Aufstellung eines Gesamtabschlusses ab. Dies sollte als Anlass genutzt werden, um die Diskussion über den Gesamtabschluss wiederzubeleben, auch in der Wissenschaft. Dazu zählt auch, dass Themen des öffentlichen Haushalts- und Rechnungswesens in Forschung und Lehre an deutschen Hochschulen wesentlich stärker Beachtung finden müssen und Public-Management-

Lehrstühle entsprechend gefördert und unterstützt werden.

Dort, wo Gesamtabschlüsse aufgrund der Rahmenbedingungen als notwendig erachtet werden und eine Erstellung verpflichtend ist, müssen die Kommunen durch organisatorische Anpassungen und den Einsatz unterstützender Technik zur Aufstellung des Abschlusses besser befähigt werden. Genauso sollte – wo noch nicht geschehen – über Vereinfachungen in der Aufstellung nachgedacht werden, sofern sie die Aussagekraft des Abschlusses nicht zu sehr einschränken. Nur wenn die Abschlüsse zeitnah und regelmäßig erstellt werden, können sie auch ihre Wirkung entfalten.

„Der Gesamtabschluss ist eine wertvolle Information zur Einschätzung der wirtschaftlichen Gesamtsituation des ‚Konzerns Stadt‘, insbesondere für Kommunen mit einer hohen Ausgliederungsquote. Dennoch ist eindringlich davor zu warnen, das Konzernergebnis zum alleinigen Maßstab für finanzielle Handlungsspielräume im kommunalen Kernhaushalt zu machen, da – je nach Konzernstruktur – bedeutende Anteile des Konzernergebnisses aus den Besonderheiten der Konzernrechnungslegung entstehen können und daher das Konzernergebnis in der Regel nicht in voller Höhe für den Haushalt verfügbar ist.“

**Leiter eines städtischen Revisionsamts**

Bevor aber über die technischen Aspekte der Umsetzung nachgedacht wird, sollte ein grundsätzliches Verständnis über den Mehrwert und Nutzen des Gesamtabschlusses bestehen. Ein zentraler Nutzen ist die Gesamtbetrachtung von Kernhaushalt und Beteiligungsunternehmen, die ansonsten von keinem institutionalisierten Instrument gewährleistet wird – auch nicht vom Beteiligungsbericht – und die eine wichtige Grundlage für ein konzernweites Risikomanagement sein kann. Gerade die Kommunalaufsicht und Banken müssten den Gesamtabschluss dann aber auch nachfragen und zum Beispiel zur Bonitätsbeurteilung bei Kreditverga-

ben einsetzen – so wie es in der Privatwirtschaft üblich ist. Sofern die Abschlüsse in der Praxis nicht genutzt und nachgefragt werden, entwickeln sie sich schnell zum Selbstzweck. Wenn das Interesse weiter gering bleibt, droht der Gesamtabschluss und mit ihm die Chance zur gebotenen Transparenz über die finanzwirtschaftliche Gesamtsituation und über die damit einhergehenden Risiken einer Kommune ganz zu verschwinden. |



## **Autorinnen und Autoren**

**Franziska Holler, Dr. Ferdinand Schuster**  
(Institut für den öffentlichen Sektor e.V.)

**Prof. Dr. Christian Erdmann**  
(Professur für Öffentliche Finanzwirtschaft  
mit dem Schwerpunkt Haushaltsrecht,  
Hochschule für Wirtschaft und Recht Berlin)

## **Kontakt**

### **Institut für den öffentlichen Sektor e.V.**

Klingelhöferstraße 18  
10785 Berlin

Dr. Ferdinand Schuster

T +49 30 2068 2060  
de-publicgovernance@kpmg.com

**[www.publicgovernance.de](http://www.publicgovernance.de)**

Die enthaltenen Informationen sind allgemeiner Natur und nicht auf die spezielle Situation einer Einzelperson oder einer juristischen Person ausgerichtet. Obwohl wir uns bemühen, zuverlässige und aktuelle Informationen zu liefern, können wir nicht garantieren, dass diese Informationen so zutreffend sind wie zum Zeitpunkt ihres Eingangs oder dass sie auch in Zukunft so zutreffend sein werden. Niemand sollte aufgrund dieser Informationen handeln ohne geeigneten fachlichen Rat und ohne gründliche Analyse der betreffenden Situation.

Die Ansichten und Meinungen in Gastbeiträgen sind die des Interviewten/Studienteilnehmers und entsprechen nicht unbedingt den Ansichten und Meinungen des Instituts für den öffentlichen Sektor e.V.

© 2022 Institut für den öffentlichen Sektor e.V. Alle Rechte vorbehalten.