

Steuerung mit Doppik (einschließlich kritischer Anmerkungen zum vollkonsolidierten Gesamtabchluss)¹

Prof. Dr. Martin Richter*

I. Steuerung als Lernprozess

Hauptziel der Einführung des kaufmännischen Rechnungswesens in Kommunen („Doppik“) war und ist eine bessere Steuerung. Vor allem soll eine bessere **interne** Steuerung bewirkt werden, und zwar auf den beiden Ebenen Gemeindevertretung – Verwaltungsspitze sowie Verwaltungsspitze – nachgeordnete Organisationseinheiten (einschließlich Beteiligungen, Sondervermögen usw.). Inhaltlich lässt sich dieses Formalprinzip „bessere Steuerung“ mit der Generationengerechtigkeit, mit der stetigen Aufgabenerfüllung (z. B. § 75 Abs. 1 GO NRW) und mit besseren Entscheidungen zugunsten der Bürger (bzw. weniger Steuern) konkretisieren. Andererseits zeigen Befragungen, dass die Umstellung von Kameralistik auf Doppik zwar „technisch“ vollzogen worden ist. Die neue Steuerungslogik wird jedoch noch nicht gelebt.² Um es überspitzt zu formulieren: man hat zurzeit den Aufwand, während sich der Nutzen der Reform noch nicht eingestellt hat – bzw. teilweise auch noch nicht wahrgenommen wird.

Die Ursachen für diese Diskrepanz zwischen Aufwand und Nutzen sind vielfältig. Einen wesentlichen Anteil haben konzeptionelle Mängel im Rechtsrahmen sowie handwerkliche Mängel bei der Umsetzung der rechtlichen Anforderungen. Beispiele für konzeptionelle Mängel sind die unter Steuerungsaspekten völlig verunglückte Normierung der Rückstellung für unterlassene Instandhaltung sowie die überflüssige originäre Finanzrechnung³ (zum Gesamtabchluss siehe Abschnitt III.). Beispiele für Umsetzungsdefizite sind/waren das unterentwickelte Doppik-Wissen der Akteure, ein unzureichendes Projektmanagement und die fehlende projektbegleitende Prüfung durch die Rechnungsprüfung.⁴

Eine Ursache für den noch geringen Steuerungsnutzen dürften aber auch Fehlvorstellungen sein, wie ein neuer Rechnungsstil eine bessere Steuerung bewirken kann. Teilweise hat man den Eindruck, dass „deus ex machina“-Vorstellungen bestehen, d. h. die bessere Steuerung automatisch mit der Umstellung auf Doppik verknüpft ist. Vergleichbare Missverständnisse bestehen gegenüber der Kosten- und Leistungsrechnung. Diese kann die Wirtschaftlichkeit verbessern, muss es aber keineswegs. Entscheidend für die positiven Steuerungswirkungen ist die jeweils sachgerechte Einführung der Instrumente in Verbindung mit einer zweckadäquaten Nutzung der Informationen.

Rechnungswesen, d. h. spezifische Formen der Erzeugung und Präsentation von Informationen, haben zum einen **direkte Verhaltens(rück)wirkungen**. So ist z. B. hinreichend gesichert, dass regelmäßige Aufzeichnungen von Ausgaben das Ausgabeverhalten von Menschen verändern. Diese Veränderungsprozesse laufen häufig

unbewusst ab. So dürfte z. B. die Verpflichtung, Rückstellungen für finanzielle Risiken zu bilden, zu einem ausgeprägteren Risikobewusstsein führen – mit der Folge, dass die Entscheidungsträger in ihren Entscheidungen Risiken tendenziell eher berücksichtigen und deshalb auch seltener von den negativen (u. U. auch vermeidbaren) Folgen des Risikoeintritts überrascht werden.⁵ Der unvollständige Katalog der Rückstellungsgründe in den GemHVO ist für die Entstehung eines Risikobewusstseins allerdings weniger förderlich, ganz abgesehen davon, dass er dem Vollständigkeitsgebot der Gemeindeordnungen widerspricht.⁶

Zum anderen liefern Rechnungswesen Anregungs- und Entscheidungsinformationen. **Anregungsinformationen** schaffen Aufmerksamkeit. Sie rücken Sachverhalte in das Blickfeld der Entscheidungsträger, die, wenn sie weiter verfolgt werden, zu Entscheidungen führen und positive Steuerungswirkungen entfalten können. Im Unterschied dazu gehen **Entscheidungsinformationen** direkt in Entscheidungskalküle ein, wie z. B. Kosten in Kostenvergleichsrechnungen, oder sie verweisen auf Entscheidungsspielräume bzw. begrenzen Entscheidungen, wie z. B. das Guthaben auf dem Bankkonto oder die Information, dass das Budget aufgebraucht ist. Die Abgrenzung zwischen beiden Informationskategorien ist fließend.

Jede Gestaltung von Informationsinstrumenten (Rechnungswesen) sollte auf einer **Informationsbedarfsanalyse** aufbauen. Diese Erkenntnis ist eigentlich trivial; sie ist allerdings bei der Gestaltung des doppelischen Rechtsrahmens nicht hinreichend beachtet worden, zumindest für einen Außenstehenden in nicht erkennbarer Weise. Stattdessen orientierte man sich sehr stark am privatwirtschaftlichen HGB-Modell. Dabei wurde übersehen, dass die Schnittmenge zwischen den Zwecken eines HGB-Abschlusses und eines kommunalen Abschlusses nicht sehr groß ist. Vielmehr sind – abgesehen vom Rechenschaftszweck – die Unterschiede zwischen beiden Abschlüssen gravierend.⁷

In der praktischen Handhabung kann das Defizit einer fehlenden Informationsbedarfsanalyse weitgehend kompensiert werden, wenn bei allen konkreten Bilanzierungsentscheidungen, z. B. bei der Abgrenzung des Vermögensgegenstandes „Straße“ oder Pauschalierungen bei der Ermittlung der Einzelwertberichtigungen, **zuerst** gefragt wird, welche Informationen für eine möglichst effektive Steuerung erforderlich bzw. geeignet sind. Erst danach sollte geprüft werden, welche Anforderungen der Rechtsrahmen stellt. Widersprüche zwischen dem Steuerungszweck und dem Wortlaut der Normen sollten dann teleologisch gelöst werden. Dem gesetzlichen Steuerungszweck, in den Gemeindeordnungen festgelegt, sollte als sog. „**overriding principle**“ Vorrang gewährt werden vor den Detailregelungen in den niederrangigen GemHVO, Richtlinien und sonstigen Interpretationen wie FAQs (frequently asked questions). Der Vorrang des Gesetzeszwecks, auch wenn dieser schwer fest-

* Der Autor war Inhaber des Lehrstuhls für Rechnungswesen und Wirtschaftsprüfung an der Universität Potsdam. Er berät Kommunen bei der Einführung und Anwendung der Doppik und unterstützt die Professionalisierung der kommunalen Rechnungsprüfung.

1 Zuerst veröffentlicht in <http://www.haushaltssteuerung.de/weblog-archiv.html> am 19. 2. 2015.

2 Vgl. z. B. Hellenbrand/Frischmuth, Evaluierung des neuen Haushalts- und Rechnungswesens: Stand und Perspektiven der doppelischen Steuerung, VM 2011, 140–143.

3 Vgl. Richter, Steuerung der Liquidität im Ressourcenverbrauchskonzept, in: Brüggemeier u. a. (Hrsg.), Controlling und Performance Measurement im Öffentlichen Sektor: Ein Handbuch, Festschrift für Dietrich Budäus, Bern/Stuttgart/Wien, 2007, S. 141–147.

4 Vgl. Richter, Doppik – Quo Vadis? Eine kritische Bestandsaufnahme, in: Hilgers u. a. (Hrsg.), Public Management im Paradigmenwechsel: Staat und Verwaltung im Spannungsfeld von New Public Management, Open Government und bürokratischer Restauration, Linz, 2012, S. 51 ff.

5 Siehe auch die Forderung nach einem systematischen kommunalen Risikomanagement, vgl. z. B. Hill, Risiko-Management – ein Instrument zur Vorsorge, innovative Verwaltung, Nr. 12/2002, 9–12.

6 Vgl. z. B. für Baden-Württemberg § 95 Abs. 1 GO i. V. m. § 41 GemHVO.

7 Vgl. Richter, Fn. 4, 2012, S. 52 f. Die aktuelle EPSAS-Diskussion ist von dem gleichen Missverständnis geprägt; zu einem Vergleich von IPSAS, EPSAS und NKf vgl. Biskoping-Kriening, IPSAS, EPSAS und das NKf, der Gemeindehaushalt, Nr. 2/2014, 25–41.

stellbar ist und in der Regel aus dem Gesamtzusammenhang erschlossen werden muss, entspricht auch der vorherrschenden juristischen Auslegungslehre.

Zwischen dem Erkennen von Informationsbedarfen und der Nutzung von Informationen bestehen Wechselwirkungen. Einerseits begünstigt ein zutreffendes Erkennen von Informationsbedürfnissen ihre spätere Nutzung. Umgekehrt ergeben sich aber auch aus der Nutzung der Informationen vielfältige Hinweise auf eine verbesserte Erfassung und Verarbeitung der Informationen und/oder ihrer Präsentation.⁸

Allerdings ist keineswegs selbstverständlich, dass Entscheidungsträger ihre Informationsbedarfe erkennen. Erst recht kann nicht davon ausgegangen werden, dass vorhandene Informationen auch genutzt werden. Die Nutzung neuer/andersartiger Informationen wird insbesondere dann erschwert, wenn die Entscheidungsträger durch ein anderes Rechnungswesen (Kameralistik) nachhaltig vorgeprägt sind.

Wegen der Vielfalt von Entscheidungssituationen, der hohen Dynamik der Umwelt und des jeweiligen konkreten situativen Kontextes lassen sich für die Nutzung von Informationen allgemeine Regeln nur auf einem sehr hohen Abstraktionsniveau aufstellen. In aller Regel ist deshalb die konkrete Nutzung von Informationen für Entscheidungen ein längerer **erfahrungsgestützter Lernprozess**. Insofern ist die Beobachtung, dass die Nutzung der doppelischen Informationen noch zu wünschen übrig lässt, nicht überraschend. Dieser Lernprozess lässt sich durch formale Ausbildungen nur unterstützen, aber nicht ersetzen. Allerdings können gezielte Hinweise der kommunalen Rechnungsprüfung, wie man doppelische Informationen nutzt, ihn wesentlich abkürzen.

In der Steuerung mit Doppik haben Kennzahlen einen prominenten Platz erhalten.⁹ Fraglich ist allerdings, ob den Verwendern von Kennzahlen die Aussagekraft, vor allem aber auch die Grenzen von Kennzahlen hinreichend bewusst sind. Kennzahlen vollziehen eine zweifache Reduktion. Sie beschränken sich zum einen auf quantifizierbare Sachverhalte¹⁰, d.h. alle nicht-quantifizierbaren Sachverhalte, obwohl auch diese entscheidungsrelevant sein können, werden ausgeklammert. Zum anderen reduzieren sie eine in der Regel sehr komplexe Realität auf eine Punktgröße. Diese Eigenschaften erklären ihre Beliebtheit. Übersehen wird dabei jedoch, dass bei einer sachgerechten Interpretation von Kennzahlen beide Reduktionen wieder rückgängig gemacht werden müssen. Kennzahlen haben deshalb im Wesentlichen nur Signalfunktion („Anregungsinformationen“), d.h. ein Abweichen von einem Referenzwert ist ein Signal, die Ursachen dafür vertieft zu analysieren.¹¹ In jedem Fall setzt die zutreffende Interpretation von Kennzahlen sehr viel Erfahrung und Hintergrundwissen voraus.

Im folgenden Abschnitt wird an zwei konkreten Beispielen aufgezeigt, wie das doppelische System zu einer besseren Steuerung beigetragen hat. Im abschließenden Abschnitt wird dann untersucht, ob der vollkonsolidierte Gesamtabchluss geeignet ist, die Steuerungsbedürfnisse im „Konzern Stadt“ zu erfüllen.

II. Zwei Beispiele für eine bessere Steuerung durch das doppelische System

1. Vermietung von Gebäuden

Eine Kommune hatte 15 Wohn- und Verwaltungsgebäude vermietet und die Verwaltung dieser Gebäude einem Verwalter übertragen. Bei der Prüfung der Eröffnungsbilanz wurde dieser Sachverhalt festgestellt. Der für die Prüfung der liquiden Mittel zuständige Prüfer forderte daraufhin den Verwaltervertrag sowie die Abrechnung des Verwalters zum Eröffnungsbilanzstichtag an. Das Liegenschaftsamt legte den Verwaltervertrag zeitnah vor, nicht jedoch die Verwalterabrechnung, weil – so die Begründung – diese wegen einer längeren Krankheit der Sachbearbeiterin noch nicht hätte erstellt werden können. Der Prüfer reagierte erstaunt, dass man einerseits dem Verwalter regelmäßig eine Vergütung zahle, dieser aber eine vertragliche Leistung nicht erbringe; es sei sein Problem, den Ausfall der Sachbearbeiterin zu kompensieren, zumal nach einer so langen Verzögerung. Das Liegenschaftsamt nahm den Hinweis auf und legte zwei Wochen später die Verwalterabrechnung vor. Diese wies ein Bankguthaben in Höhe von 100 T€ auf. Da der Verwalter dieses Guthaben für die Kommune nur treuhänderisch hielt, wurden die liquiden Mittel in der Eröffnungsbilanz entsprechend erhöht.

In einem zweiten Schritt hat der Prüfer dann das Liegenschaftsamt um objektbezogene Abrechnungen für die letzten drei Jahre gebeten, um die Notwendigkeit einer außerplanmäßigen Abschreibung auf die Gebäudewerte besser abschätzen zu können (diese waren in der Eröffnungsbilanz nicht mit dem Ertragswert, sondern mit einem Ersatzwert bewertet worden). Eine Analyse dieser objektbezogenen Abrechnungen zeigte dann, dass drei Objekte dauerdefizitär waren, bei einem insgesamt positiven Ergebnis über alle Gebäude. Der Prüfer fragte daraufhin (ironisch), ob es Absicht sei, die Mieter dieser drei Objekte zu subventionieren? Oder (ernsthaft) ob die Defizite nur temporär seien, z. B. wegen einer Häufung von Instandhaltungsmaßnahmen?

Einige Monate später – bei der Prüfung des Jahresabschlusses – berichtete die Sachbearbeiterin im Liegenschaftsamt dem Prüfer (stolz), dass sie die Verwalterabrechnung bereits im Februar angefordert und erhalten habe. Sie habe auch die objektbezogenen Abrechnungen auf Auffälligkeiten durchgesehen. Beim ersten der drei dauerdefizitären Gebäude war der Beschluss zum Verkauf gefasst worden. Bei dem zweiten Objekt war eine sehr niedrige Miete für einen Jugendklub Ursache für das Defizit; hier war vorgesehen, die Miete marktgerecht anzupassen und gleichzeitig dem Jugendklub einen entsprechenden Zuschuss zu gewähren. Das dritte Objekt befand sich noch in der Prüfung. Das gleiche galt für den Verwaltervertrag. Dieser war seit 15 Jahren auch bezüglich der Verwaltervergütungen unverändert, obwohl die Zahl der Objekte sich in diesem Zeitraum deutlich reduziert hatte. Offensichtlich war dieser Vertrag jahrelang nicht mehr in die Hand genommen worden. Wegen vergleichbarer Beobachtungen in anderen Bereichen der Verwaltung hatten die Prüfer zur Verbesserung des Vertragsmanagements ein Vertragsregister empfohlen. In diesem sollten auch die Termine und Zuständigkeiten für die Vertragsüberprüfung geregelt werden. Bei diesem Steuerungsmittel musste allerdings noch Überzeugungsarbeit geleistet werden.

In diesem Beispiel gab das Vollständigkeitsprinzip der Doppik den ersten Anstoß, ob nämlich ggf. bilanzierungspflichtiges Vermögen von einem Treuhänder verwaltet wird. Auch die Detailanalyse der Wirtschaftlichkeit der einzelnen vermieteten Gebäude war eine Folge der Doppik; zu jedem Bilanzstichtag müssen alle Aktiva daraufhin untersucht werden, ob Anhaltspunkte für außerplanmäßige Abschreibungen bestehen. Diese Anstöße führten dann zu weiteren Aktivitäten des Liegenschaftsamtes und im Ergebnis zu einer verbesserten Steuerung. In diesem Beispiel war die Wirkung nicht nur

8 Nach meinen Beobachtungen wird in der kommunalen Praxis der Präsentation von Informationen (z. B. dem Aufbau von Tabellen oder der Gestaltung von Bildschirmhalten) noch viel zu wenig Beachtung geschenkt. Dabei ist sie häufig ausschlaggebend für die Nutzung von Informationen. Die Präsentation ist häufig durch die DV-Systeme vorgeprägt, aber änderbar.

9 Vgl. z. B. den NKF-Kennzahlenset NRW (RdErl. d. Innenministeriums v. 1. 10. 2008), vgl. aber auch das erläuternde Handbuch zum NKF-Kennzahlenset NRW (http://www.mik.nrw.de/fileadmin/user_upload/Redakteure/Dokumente/Themen_und_Aufgaben/Kommunales/kommunale_finanzen/nkf_kennzahlenhandbuch.pdf; Zugriff am 18. 2. 2015).

10 Missverständlich formuliert deshalb § 12 GemHVO NRW. Statt „Kennzahlen zur Zielerreichung“ hätte man besser von „Maßgrößen“ bzw. „Indikatoren“ zur Messung der Zielerreichung gesprochen, da nur ein Teil der kommunalen Ziele quantifizierbar ist.

11 Wobei die weitgehende Übereinstimmung mit einem Referenzwert auch nicht immer als Signal interpretiert werden darf, dass kein Handlungsbedarf/Problem besteht.

einmalig, vielmehr waren grundlegende Verhaltensänderungen die Folge – sicherlich zum Nutzen dieser Kommune. Den Mitarbeitern waren diese Doppik-Auswirkungen allerdings nicht bewusst gewesen.

2. Forderungsmanagement

Bei der Prüfung von Eröffnungsbilanzen hat sich häufig gezeigt, dass Forderungen entweder nicht vollständig erfasst worden sind; z. T. erfolgte die Einbuchung erst bei Zahlungseingang. Oder die Forderungen, nachgewiesen in jährlichen Haushaltseinnahmereste-Listen, waren wegen ihres Alters verjährt oder faktisch uneinbringlich.¹² Diese Verwaltungspraxis führte neben den Zins- und Liquiditätsverlusten zu nennenswerten Vermögenseinbußen. Hinzuweisen ist auch auf den deutlich erhöhten Verwaltungsaufwand für die Bearbeitung der Forderungen, der mit einer solchen Praxis verbunden ist.

Demgegenüber erzwingt das Vollständigkeitsprinzip der Doppik eine Erfassung aller Forderungen. Zugleich „sanktioniert“ die Doppik ein schlechtes Mahnwesen in Form des Niederstwertprinzip (Zeitwertprinzip: „beizulegender Stichtagswert“). Über die Verpflichtung, Einzel- und Pauschalwertberichtigungen für die zu erwartenden Zahlungs- und Zinsausfälle und den erhöhten Arbeitsaufwand zu bilden, führt ein schlechtes Mahnwesen zu entsprechend höheren Aufwendungen in der Ergebnisrechnung. Es wird damit unmittelbar haushaltswirksam.

Die Bedeutung eines wirksamen Forderungsmanagements, das von der zeitnahen, periodengerechten und vollständigen Erfassung der Forderungen bis zum Zahlungseingang bzw. ihrer Ausbuchung reicht, wurde inzwischen erkannt. Die KGSt unterstützte deshalb mit ihrem Bericht Nr. 8/2009 „Forderungsmanagement – eine Arbeitshilfe“ die Einführung von Forderungsmanagement.¹³

III. Erfüllt der vollkonsolidierte Gesamtabchluss die Steuerungsbedürfnisse im „Konzern Stadt“?

Mit dem kommunalen Gesamtabchluss werden hohe Erwartungen verknüpft.¹⁴ Es ist jedoch fraglich, ob dieser – mit dem Regelfall der Vollkonsolidierung – den kommunalen Steuerungsbedürfnissen gerecht werden kann. Der kommunale Gesamtabchluss lehnt sich eng an das HGB-Modell der Konzernrechnungslegung an. Damit werden – implizit – dessen Zielsetzungen übernommen. Der HGB-Konzernabschluss soll vorrangig Informationen über den wirtschaftlichen Wert des Konzerns liefern. Aus dieser Zielsetzung folgen insbesondere die (aufwändige) Vereinheitlichung von Ansatz, Bewertung und Ausweis sowie die verschiedenen Konsolidierungen. Im Gegensatz dazu verfolgt der kommunale Gesamtabchluss (ebenso wie der Einzelabschluss für die Kernverwaltung) interne Steuerungszwecke.

Der Informationswert des vollkonsolidierten Gesamtabchlusses für die interne Steuerung ist **begrenzt**. Er liefert im Wesentlichen nur Anregungsinformationen über

- die Bedeutung der verselbständigten Aufgabenbereiche in Relation zum Kernhaushalt,
- die Höhe der Schulden und
- die Höhe des Eigenkapitals (als Sicherheits- bzw. Risikomaß).

Er ist darüber hinaus nicht zeitnah haushaltswirksam. Vermögensveränderungen im Beteiligungsbereich werden – in der Regel erst zeitversetzt – über Ausschüttungen/Kapitalzuführungen und (bei Verlusten) ggf. über außerplanmäßige Abschreibungen auf die Beteiligungswerte im Haushalt sichtbar.

Diesem begrenzten Informationswert steht ein hoher Aufwand für die Aufstellung eines vollkonsolidierten Gesamtabchlusses gegenüber. Auch setzt die zutreffende Interpretation der Zahlen eines vollkonsolidierten Gesamtabchlusses ein tiefergehendes Spezialwissen und viel Erfahrung voraus. Um die genannten Anregungsinformationen zu erzeugen, genügt schon ein **additiver Gesamtabchluss**. Dieser ist mit der Summenbilanz in Verbindung mit der Kapitalkonsolidierung vergleichbar. Er verzichtet aber z. B. auf die Vereinheitlichung der Bilanzierung und die weiteren Konsolidierungen. Er ist deshalb deutlich weniger aufwändig – und sehr einfach zu verstehen.

Eine effektive Steuerung im „Konzern Stadt“ muss vorrangig andere Ansatzpunkte wählen:

- **Haushaltswirksamkeit des Beteiligungsbereichs** durch Anwendung der Eigenkapitalspiegelmethode an Stelle des Anschaffungskostenprinzips zur Bewertung von Beteiligungen im Kernhaushalt. Bei dieser Bilanzierungsmethode wird der Anreiz genommen, nicht kostendeckende Aktivitäten in Beteiligungen zu verlagern oder Gewinne dort zu thesaurieren. Es ist dann auch zu erwarten, dass die Stadtverordneten dem Beteiligungsbereich mehr Beachtung schenken werden als bisher.
- **Transparenz der Leistungsverflechtungen**: Diese ist z. B. erforderlich, um feststellen zu können, ob die wechselseitigen Leistungsverflechtungen dem Wirtschaftlichkeitsgebot (Fremdvergleich) entsprechen, die Transferleistungen durch den öffentlichen Zweck gerechtfertigt sind sowie die Eigenkapitalverzinsung angemessen ist. Die Forderung nach Transparenz steht im diametralen Gegensatz zur Eliminierung der Leistungsverflechtungen durch Konsolidierung.
- Ein **systematisches Beteiligungsmanagement**: Anregungsinformationen durch den Gesamtabchluss, die Haushaltswirksamkeit des Beteiligungsbereichs durch die Eigenkapitalspiegelmethode sowie die Transparenz der Leistungsverflechtungen können die Gesamtsteuerung unterstützen – mehr aber nicht. Das wichtigste Instrument bleibt ein systematisches Beteiligungsmanagement.¹⁵

¹² Vgl. auch KGSt-Bericht Nr. 8/2009, Forderungsmanagement – eine Arbeitshilfe, Köln, 2009, S. 8: „Der kommunale Forderungseinzug fand bislang nur mäßige Aufmerksamkeit im Verwaltungsallday.“

¹³ Vgl. KGSt, FN 12, 2009.

¹⁴ Zum folgenden vgl. ausführlich Richter, Vollkonsolidierung des kommunalen Gesamtabchlusses – eine zweckmäßige Lösung? VM 2014, 135–141.

¹⁵ Zu wichtigen Instrumenten vgl. z. B. Richter, FN 4, 2012, S. 140 mit weiteren Nachweisen; vgl. auch Lasar, Ganzheitliche und integrierte Konzernsteuerung in Kommunen – Entwicklungsstand, Probleme, Empfehlungen, 6. 10. 2014 (<http://www.haushaltssteuerung.de/weblog-ganzheitliche-und-integrierte-konzernsteuerung-in-kommunen-entwicklungsstand-probleme-empfehlungen.html>, Zugriff am 19. 2. 2015).