

Vollkonsolidierung des kommunalen Gesamtabschlusses – eine zweckmäßige Lösung?

Martin Richter

Mit dem kommunalen Gesamtabschluss werden hohe Erwartungen verknüpft. Es ist allerdings fraglich, ob mit diesem Informationsinstrument die Gesamtsteuerung von Kommunen wesentlich verbessert werden kann. In diesem Beitrag wird gezeigt, dass die an das HGB angelehnte Vollkonsolidierung nicht erforderlich ist, sondern mit einem weniger aufwändigen „additiven“ Gesamtabschluss die Informationsbedürfnisse bereits erfüllt werden können. Für die Gesamtsteuerung wichtiger ist es, die Leistungsverflechtungen transparent zu machen. Außerdem sollte mit der Eigenkapitalspiegelmethode der Beteiligungsbereich zeitnah haushaltswirksam werden.

Vollkonsolidierung des kommunalen Gesamtabschlusses

In den Kommunen werden zunehmend und aus unterschiedlichen Motiven¹ Aufgabenbereiche verselbständigt. Diese Entwicklung führte zu einem Bedeutungsverlust des Kernhaushalts. Sie wurde teilweise auch als „Flucht aus dem Haushalt“ bezeichnet.² In manchen Kommunen umfassen die verselbständigten Aufgabenbereiche bereits mehr als 50 Prozent des Gesamtvolumens, wenn man das Finanzvolumen oder die Mitarbeiterzahl als Maßstab verwendet. Vor diesem Hintergrund sind die Erwartungen an den kommunalen Gesamtabschluss hoch. Die konsolidierte Rechnungslegung sei „die eigentliche Zielsetzung der Reform“.³ Sie sei ein „wichtiges Hilfsmittel“⁴ für die

Steuerung. Sie solle ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage der Kommune vermitteln (§ 116 Abs. 6 GO NRW), „Informationsdefizite und -verzerrungen“⁵ beseitigen sowie Steuerungsdefizite abbauen.⁶

Der kommunale Gesamtabschluss lehnt sich eng an das HGB-Modell der Konzernrechnungslegung an.⁷ Die Vollkonsolidierung ist der Regelfall. Sie gilt für verselbständigte Aufgabenbereiche, die unter einheitlicher Leitung oder beherrschendem Einfluss der Kommune stehen (Tochterunternehmen). Die Equity-Methode ist anzuwenden, wenn die Kommune nur einen maßgeblichen Einfluss ausübt (assoziierte Unternehmen).

Die Vollkonsolidierung vollzieht sich in folgenden Arbeitsschritten:⁸

- Festlegung des Konsolidierungskreises
- Aufstellung eines örtlichen Kontenrahmens und Positionenplanes
- Vereinheitlichung des Bilanzstichtages, ggf. Erstellung von Zwischenabschlüssen der Tochterunternehmen
- Vereinheitlichung von Ansatz, Bewertung und Ausweis
- Erstellung eines Summenabschlusses
- Kapitalkonsolidierung, ggf. unter Aufdeckung stiller Reserven und Lasten
- Schuldenkonsolidierung, insbesondere Saldierung von Ausleihungen und anderen Forderungen, Rückstellungen und Verbindlichkeiten
- Aufwands- und Ertragskonsolidierung
- Zwischenergebniseliminierung
- Erstellung von Gesamtbilanz und Gesamtergebnisrechnung, Gesamtanhang, Gesamtkapitalflussrechnung sowie Gesamtlagebericht⁹.

Bei der Equity-Methode erfolgt keine Einbeziehung der einzelnen Vermögensgegenstände, Schulden, Erträge und Aufwendungen der assoziierten Unternehmen in den Gesamtabschluss sondern nur eine Einbeziehung des anteiligen Eigenkapitals. Im Unterschied zur Eigenkapitalspiegelmethode, die vom buchmäßigen Eigenkapital des assoziierten Unternehmens ausgeht, werden bei der Equity-Methode ggf.



Prof. em. Dr. Martin Richter
Universität Potsdam

- 1 Zu den Gründen für eine Ausgliederung vgl. z.B. Srocke 2004, S. 18 ff.
- 2 Vgl. z.B. Bajohr 2008, S. 239; Henkes 2008, S. 498 m.w.N.; Reichard 2012.
- 3 So Budäus 2007, S. 47
- 4 Doppik-Leitfaden 2010, S. 297.
- 5 Fudalla et al. 2011, S. 211.
- 6 Vgl. z.B. Doppik-Leitfaden 2010, S. 275.
- 7 Zu einem Überblick über die – nicht sehr einheitlichen – landesrechtlichen Regelungen vgl. z.B.

Gornas 2009; Doppik-Leitfaden 2010, S. 277 f. Lorton et al. (2014) sprechen von einer „Stilblüte des Föderalismus“.

- 8 Vgl. z.B. Modellprojekt NKF-Gesamtabschluss 2009, S. 25 ff. und S. 47 ff.
- 9 Zusätzlich ist ein Beteiligungsbericht zu erstellen (z.B. § 117 GO NRW); im Hinblick auf den Erstellungsaufwand und den „information overload“ für die Stadtverordneten sollten die Informationen in einem Bericht zusammengefasst werden.

vorhandene stille Reserven und Lasten aufgedeckt und fortgeschrieben, d.h. das im Gesamtabschluss berücksichtigte Eigenkapital weicht von dem buchmäßigen Eigenkapital ab.

Der additive Gesamtabschluss – eine Alternative zur Vollkonsolidierung?

Fraglich ist, ob die Erwartungen an die Vollkonsolidierung des Gesamtabschlusses berechtigt sind und ob es nicht Alternativen gibt, die die mit der Reform des

Beziehungen zwischen den einzelnen Konzernunternehmen zu eliminieren (zu „konsolidieren“). Es soll ausgeschlossen werden, dass die Konzernleitung aufgrund ihrer Machtstellung die tatsächlichen wirtschaftlichen Verhältnisse des Konzerns verfälschend darstellen kann. Insbesondere die Konsolidierungsmaßnahmen Vereinheitlichung des Bilanzstichtags (ggf. die Notwendigkeit zu Zwischenabschlüssen), die Vereinheitlichung der Bilanzierungsmethoden (Ansatz, Bewertung, Ausweis), die Aufdeckung stiller Reserven und Lasten, die Aufwands- und Ertragskonso-

mit Verweis auf § 41 Abs. 1 GO NRW zu Recht auf die Allzuständigkeit des Gemeinderates und seine Verantwortung für die Gesamtsteuerung hin. Diese erstreckt sich eben nicht nur auf die Kernverwaltung, sondern auch auf die verselbständigten Aufgabenbereiche. Daraus leitet sich die Verpflichtung des Gemeinderates ab, „dass die für die Erledigung der gemeindlichen Aufgaben notwendige Steuerungskultur geschaffen und sachgerechte Steuerungsinstrument eingesetzt und genutzt werden können“.¹² Die mögliche verbesserte interne Steuerung soll in inhaltlicher Hinsicht

- die intergenerative Gerechtigkeit gewährleisten,
- die stetige Aufgabenerfüllung sicherstellen (langfristiges Ziel; vgl. z.B. § 75 Abs. 1 GO NRW) sowie
- zu besseren Leistungen für den Bürger und/oder zu einer niedrigeren Abgabenbelastung führen (kurzfristige Ziele).

Das finanzielle Ziel des Haushaltsausgleichs hat im Verhältnis zu den inhaltlichen Zielen („öffentlicher Zweck“) den Charakter einer notwendigen Nebenbedingung.

»Dominierender Zweck des Gesamtabschlusses ist wie beim Einzelabschluss der Kernverwaltung die interne Steuerung.«

Haushalts- und Rechnungswesens angestrebten Zwecke besser erfüllen können.

Unterschiedliche Zielsetzungen von privatwirtschaftlichem Konzernabschluss und kommunalem Gesamtabschluss

Mit der engen Anlehnung an das HGB-Modell der Konzernrechnungslegung werden – implizit – dessen Zielsetzungen übernommen. Der privatwirtschaftliche Konzernabschluss richtet sich in erster Linie an externe Adressaten und zwar vorrangig an die aktuellen und potentiellen Anteilseigner. Er soll Informationen über den wirtschaftlichen Wert des Konzerns liefern, d.h. die Anteilseigner sollen Anhaltspunkte dafür erhalten, ob das Halten der Anteile oder ihr Kauf/Verkauf vorzuziehen ist. Im Vordergrund stehen deshalb die Ertragslage, insbesondere die Ergebnisgröße (für die Abschätzung des Ertragswertes), und in zweiter Linie die Höhe und Struktur von Vermögen und Schulden (für die Abschätzung eines Substanzwertes). Vor diesem Hintergrund ist es folgerichtig, den Konzern als wirtschaftliche Einheit anzusehen (Einheitstheorie), d.h. die geschäftlichen

lidierung und schließlich die Zwischenergebniseliminierung finden ihre Rechtfertigung in der Möglichkeit bzw. einer tatsächlich praktizierten verschleiernenden „Konzernbilanzpolitik“. Diese Konsolidierungsmaßnahmen sind umso notwendiger, je vielfältiger die Leistungsverflechtungen im Konzern sind bzw. wegen der Tätigkeitsgebiete der Konzernunternehmen sein könnten. Es ist weiterhin folgerichtig, den Konsolidierungsumfang nach einheitlicher Leitung/beherrschendem Einfluss und (nur) maßgeblichem Einfluss zu differenzieren.¹⁰

Im Unterschied zum privatwirtschaftlichen Konzernabschluss, bei dem die Information externer Adressaten im Vordergrund steht, verfolgt der kommunale Gesamtabschluss primär interne Zwecke. Dominierender Zweck ist – wie beim Einzelabschluss der Kernverwaltung – die interne Steuerung,¹¹ und zwar auf den beiden Ebenen Gemeinderat – Verwaltungsspitze sowie Verwaltungsspitze – nachgeordnete Organisationseinheiten (einschließlich Tochter- und assoziierte Unternehmen). Das Innenministerium NRW weist in seinen Handreichungen

Als Zwischenergebnis lässt sich festhalten, dass die Zielsetzungen von privatwirtschaftlichem Konzernabschluss und kommunalem Gesamtabschluss deutlich unterschiedlich sind. Deshalb muss daran erinnert werden, dass

- Rechnungswesen, speziell auch zusammenfassende Abschlüsse, Modelle sind, die eine Realität (die tatsächlichen wirtschaftlichen Verhältnisse) in spezifischer Form abbilden, und
- die Abbildungsregeln (Rechtsnormen für den Gesamtabschluss) sich nach den Modellzwecken richten müssen, d.h. unterschiedliche Modellzwecke

¹⁰ Zu den Zwecken der Konzernrechnungslegung und der einzelnen Konsolidierungsschritte vgl. z.B. Wysocki/Wohlgemuth 1996, S. 3 ff.

¹¹ Vgl. z.B. den Begriff „Neue Steuerungsmodelle“; vgl. auch den Begriff „Neues Kommunales Finanzmanagement“. In diesem Kontext ist immer die interne Steuerung (unter Einschluss des Gemeinderates) gemeint. Ebenso Peper/Weller 2010, S. 31.

¹² Vgl. Innenministerium NRW 2012, S. 1098 f. (Zitat S. 1099); vgl. auch Modellprojekt NKFGesamtabschluss 2009, S. 105.

ggf. unterschiedliche Abbildungsregeln bedingen.

Schließlich ist für die Relevanz erheblich, in welchem Umfang Leistungsverflechtungen vorliegen. Je geringer diese sind, umso geringer ist auch der Informationsnutzen eines vollkonsolidierten Gesamtabchlusses einzuschätzen. Im Allgemeinen sind die Leistungsverflechtungen in Kommunen eher unbedeutend, gemessen an der Größenordnung des Gesamtabchlusses. Z.B. scheidet die Möglichkeit fast völlig aus, die Leistungskette von der Beschaffung über die Leistungserstellung bis hin zum Absatz auf unterschiedliche Unternehmen aufzuteilen.

Hoher Aufwand für die Erstellung des Gesamtabchlusses

Die Aufstellung eines vollkonsolidierten Gesamtabchlusses ist mit einem hohen Aufwand verbunden.¹³ Diese Aussage bezieht sich sowohl auf die erstmalige Erstellung als auch auf die laufenden Aufwendungen für seine jährliche Erstellung. Zu den Einmalaufwendungen gehören insbesondere die Schulung der Mitarbeiter und Entscheidungsträger, die Auswahl und Beschaffung der Software, die Aufstellung des Kontenrahmens und Positionenplanes, die Analyse der Bilanzierungsgrundlagen aller verselbständigten Aufgabenbereiche einschließlich der Prüfung, welche Vereinfachungsmöglichkeiten anwendbar und unter Steuerungsaspekten sinnvoll sind, und schließlich die Organisation der Arbeitsprozesse. Die laufenden Aufwendungen resultieren im Wesentlichen aus der Datenbeschaffung, der ggf. erforderlichen Prüfung einzubeziehender Jahresabschlüsse (§ 116 Abs. 7 GO NRW), den Abstimmungen mit und zwischen den Tochter- und assoziierten Unternehmen, den Konsolidierungsmaßnahmen und der Analyse des Zahlenwerkes.

Der Erstellungsaufwand kann deutlich reduziert werden, wenn man im Hinblick auf die Wesentlichkeit die Vereinfachungsmöglichkeiten nutzt.¹⁴ Aber selbst wenn man den Wesentlichkeitsgrundsatz sehr großzügig interpretiert, bleibt der Aufwand beachtlich.

Der additive Gesamtabchluss als Mittel zur Reduktion des Erstellungsaufwandes bei gleichzeitiger Erfüllung der Steuerungsziele

Das doppische Rechnungswesen wird stark vom Wirtschaftlichkeitsprinzip geprägt, d.h. der Informationsnutzen sollte höher sein als der Aufwand, um diese Informationen zu generieren. Der Wesent-

erung ist m.E. begrenzt. Er ist ein reines Informationsinstrument, d.h. mit ihm sind keine direkten Haushaltswirkungen verknüpft. Im Wesentlichen kann er nur informieren:

- über die Bedeutung der verselbständigten Aufgabenbereiche in Relation zum Kernhaushalt,
- über die Höhe der Schulden und
- über die Höhe des Eigenkapitals (als Sicherheits- bzw. Risikomaß).¹⁵

Er vermittelt damit Anregungsinformationen, ggf. solche Sachverhalte besonders zu beachten. Informationen, die unmittelbar für Steuerungsziele verwendet werden können, kann er in aller Regel nicht bereitstellen.¹⁶ Für Steuerungsziele sind die Gesamtabchlussinformationen zu

»Der Nutzen des vollkonsolidierten Gesamtabchlusses für die interne Steuerung ist begrenzt – er ist ein reines Informationsinstrument.«

lichkeitsgrundsatz ist eine Konkretisierung des Wirtschaftlichkeitsprinzips; vgl. z.B. § 116 Abs. 3 GO NRW. Das Wirtschaftlichkeitsprinzip sollte sowohl bei der Konzeption der Rechtsnormen beachtet werden als auch bei der Rechtsanwendung, d.h. bei der Auslegung dieser Normen. Allerdings ist es bei Informationen nur sehr schwer zu konkretisieren. Vor allem die Messung des Informationsnutzens ist sehr problematisch.

Der Nutzen des vollkonsolidierten Gesamtabchlusses für die interne Steu-

erung ist hoch aggregiert. Hierfür sind Detailinformationen erforderlich, d.h. die im Gesamtabchluss enthaltenen Informationen müssten ggf. wieder de-konsolidiert werden.¹⁷

Die Aufgabe, mit Anregungsinformationen dafür zu sorgen, dass der Gemeinderat bestimmte Sachverhalte stärker beachtet, erfüllt auch ein „additiver Gesamtabchluss“. Bei Tochterunternehmen übernimmt dieser wie im vollkonsolidierten Gesamtabchluss die in den Jahresabschlüssen der Kernverwaltung und

13 Vgl. z.B. Doppik-Leitfaden 2010, S. 297; Lasar/Fischer 2012, S. 150.

14 Vgl. z.B. die Aufstellung von Vereinfachungsmöglichkeiten in: Modellprojekt NKF-Gesamtabchluss 2009, S. 17 f. Unter bestimmten Voraussetzungen braucht ein Gesamtabchluss nicht aufgestellt zu werden, z.B. wenn nicht mehr als zwei zu konsolidierende Organisationseinheiten vorhanden sind (§ 88a GO Sachsen); kritisch zu den Befreiungsregelungen Srocke 2007, S. 259 f.

15 Vgl. auch das explizite Überschuldungsverbot in § 75 Abs. 7 GO NRW. Im Hinblick auf die intergenerative Gerechtigkeit signalisiert vorhandenes Eigenkapital, dass frühere Generationen weniger Ressourcen verbraucht als erwirtschaftet haben. In ethischer Sicht ist sicherlich diskussionswürdig, wer dieses Eigenkapital verbrauchen darf: die jetzige Generation? Oder muss es unverändert zukünftigen Generationen weitergegeben werden? Mit der Forderung, dass der Haushalt

in Planung und Rechnung ausgeglichen sein muss (z.B. § 75 Abs. 2 Satz 1 GO NRW), hat sich der Gesetzgeber grundsätzlich für letzteres entschieden.

16 A.A. Innenministerium NRW 2012, S. 1093: mit dem Gesamtabchluss wird „die Ermittlung entscheidungsrelevanter Informationen in den Vordergrund gestellt“.

17 Vgl. Heiling/Lasarik 2010, S. 264.

der Tochterunternehmen ausgewiesenen einzelnen Vermögensgegenstände, Schulden, Erträge und Aufwendungen. Die Zuordnung richtet sich nach der Gliederung im Gesamtabchluss. Anschließend werden die Bilanzwerte der Finanzanlagen mit dem buchmäßigen Eigenkapital der Tochterunternehmen verrechnet (Kapitalkonsolidierung in vereinfachter Form).¹⁸ Auf jegliche Vereinheitlichung der Bilanzierung (Ansatz, Bewertung) wird verzichtet.¹⁹ Das Gleiche gilt für die übrigen

Für den additiven Gesamtabchluss spricht auch die unterschiedliche Entscheidungssituation. In der Privatwirtschaft haben die Hauptadressaten nur sehr geringe Einflussmöglichkeiten auf die Konzernführung und den Beteiligungsbereich, was die Darstellung der wirtschaftlichen Lage, als ob der Konzern eine wirtschaftliche Einheit sei (Einheitstheorie), notwendig macht. Im Gegensatz dazu hat der Gemeinderat unmittelbare und umfassende Einflussmöglichkeiten. Deshalb

Ansatzpunkte für die Steuerung

Haushaltswirksamkeit des Beteiligungsbereichs: Anwendung der Eigenkapitalspiegelmethode zur Bewertung von Beteiligungen im Kernhaushalt

Der Beteiligungsbereich wirkt sich zurzeit nur in wenigen Fällen im Kernhaushalt aus und zwar regelmäßig nur bei Kapitalveränderungen, z.B. Erhöhungen des Stammkapitals oder Zuführungen zur Kapitalrücklage, und bei Ausschüttungen bzw. Verlustübernahmen. In dieser unterentwickelten Haushaltswirksamkeit dürfte eine der wesentlichen Ursachen zu sehen sein, warum der Gemeinderat trotz seiner Verantwortung für die Gesamtsteuerung den Beteiligungsbereich üblicherweise nur sehr „stiefmütterlich“ behandelt und die Appelle, sich seiner Gesamtverantwortung bewusst zu werden und entsprechend zu handeln, wenig Wirkung entfalten.²²

»Der additive Gesamtabchluss ist sehr einfach zu verstehen – damit steigt auch die Wahrscheinlichkeit der Nutzung dieser Informationen.«

Konsolidierungsschritte und für die Vereinheitlichung der Bilanzstichtage. Die Einbeziehung der assoziierten Unternehmen ist ebenfalls vereinfacht. Die Konsolidierung beschränkt sich auf die Verrechnung der Bilanzwerte der Finanzanlagen mit dem buchmäßigen Eigenkapital der assoziierten Unternehmen, d.h. die Aufdeckung stiller Reserven und Lasten entfällt.

Weil bestimmte Konsolidierungen entfallen, sind die Werte im additiven Gesamtabchluss tendenziell höher. Diese Ungenauigkeiten dürften im Hinblick auf die Funktion, lediglich Anregungsinformationen zu vermitteln, hinnehmbar sein. Im Regelfall dürften sie auch nicht erheblich sein, da die Leistungsbeziehungen zwischen den Tochterunternehmen und mit der Kernverwaltung – von Sonderfällen abgesehen – nicht sehr ausgeprägt sind, vor allem wenn man sie mit der Größenordnung des Gesamtabchlusses in Beziehung setzt.²⁰ Dem steht ein deutlich niedrigerer Erstellungsaufwand gegenüber. Deshalb hat der additive Gesamtabchluss auch eine deutlich günstigere Nutzen-/Aufwandsrelation.

sollten die Leistungsverflechtungen transparent und nicht wegkonsolidiert werden.

Hinzuweisen ist schließlich auf die wesentlich geringere Komplexität. Der additive Gesamtabchluss ist sehr einfach zu verstehen. Damit steigt auch die Wahrscheinlichkeit der Nutzung dieser Informationen. Demgegenüber setzt die zutreffende Interpretation der Zahlen eines vollkonsolidierten Gesamtabchlusses ein tiefgehendes Spezialwissen und viel Erfahrung voraus. Es dürfte eher unwahrscheinlich sein, dass die Entscheidungsträger in Politik und Verwaltung dieses Wissen aufbauen werden.²¹

Die Bewertung der Beteiligungen im Kernhaushalt mit der Eigenkapitalspiegelmethode ist ein Instrument, mit dem der wirtschaftliche Erfolg der Beteiligung, d.h. alle Veränderungen des Eigenkapitals, die auf Jahresergebnissen beruhen, sich direkt und ohne zeitliche Verzögerung im Kernhaushalt niederschlagen. Wenn z.B. ein Tochterunternehmen einen Jahresverlust von einer Million Euro erzielt hat, verringert sich bei Anwendung der Eigenkapitalspiegelmethode das Eigenkapital um eine Million Euro. Im gleichen Umfang (bei einer 100%-Beteiligung) reduziert sich der Beteiligungswert in der Bilanz des Kernhaushalts und wird der Ergebnishaushalt mit einer Million Euro Aufwendungen belastet. Bei einer solchen Bilanzierung wird der Anreiz genommen, nicht kostendeckende Aktivitäten in Beteiligun-

18 Wird die Eigenkapitalspiegelmethode verwandt, entsteht auch keine Aufrechnungsdifferenz.

19 Bereits für den Einzelabschluss der Kernverwaltung ist wenig verständlich, warum für Betriebe gewerblicher Art, Gebührenhaushalte usw. keine abweichenden Bewertungen zugelassen worden sind.

20 Im Einzelfall können doch einmal erhebliche Leistungsbeziehungen bestehen, z.B. wenn eine Kommune eine Immobilientochter gründet und

nur die Immobilien überträgt, aber die Schulden im Kernhaushalt belässt. Solche Ausnahmefälle können vereinfacht durch entsprechende Kürzungen im additiven Gesamtabchluss berücksichtigt werden.

21 Kritisch bereits Lasar/Fischer 2010, S. 150; vgl. auch Gerhards 2012, S. 34.

22 Lasar/Fischer 2010, S. 148, sprechen zu Recht von „Untersteuerung“ und kritisieren die unzureichende Haushaltswirksamkeit (S. 150).

gen zu verlagern, um einen (nur scheinbar) ausgeglichenen Kernhaushalt zu erreichen. In gleicher Weise würde ein im Jahresabschluss der Beteiligung ausgewiesener Gewinn im gleichen Haushaltsjahr zu einer entsprechenden Erhöhung des Beteiligungswertes in der Bilanz des Kernhaushaltes und einem gleichhohen Ertrag in der Ergebnisrechnung führen. Um Abweichungen zwischen Ist-Rechnung und Haushaltsplan zu vermeiden, müssen im Haushaltsplan deshalb auch die geplanten Jahresergebnisse der Beteiligungen eingestellt werden. Die mehrjährigen Wirtschaftspläne der Beteiligungen sind hierfür eine geeignete Prognosegrundlage.

Es ist zu erwarten, dass die Stadtverordneten dem Beteiligungsbereich eine

schafftet worden ist, und nicht erst in der Periode der Ausschüttung (die spätere Ausschüttung behandelt die Eigenkapitalspiegelmethode erfolgsneutral). Bei einer negativen Ertragsentwicklung der Beteiligung berücksichtigt das Niederstwertprinzip diese Verluste über außerplanmäßige Abschreibungen auf den Beteiligungswert zwar auch. Aber da die Voraussetzungen für eine außerplanmäßige Abschreibung von Beteiligungswerten enger gefasst sind, werden diese Aufwendungen ebenfalls tendenziell später erfasst. Auch in dieser Hinsicht ist die Eigenkapitalspiegelmethode zeitnäher.

Die Frage, ob für die Eröffnungsbilanzen das Anschaffungskosten- oder das Zeitwertprinzip gelten soll, war bei der

dert für den handelsrechtlichen Jahresabschluss das Zeitwertprinzip aufgegeben und das Anschaffungskostenprinzip vorgeschrieben. Die Argumente, die den Gesetzgeber das Anschaffungskostenprinzip präferieren ließ, treffen allerdings auf die Eigenkapitalspiegelmethode nicht zu. Diese Methode ist sehr einfach zu handhaben und uneingeschränkt nachprüfbar. Für die Anwendung und Überprüfung sind lediglich erforderlich eine Definition, welche Bilanzposten als Eigenkapital zu qualifizieren sind, und das Beherrschen der Grundrechenarten Addition und Multiplikation.

Wegen der zeitnahen Haushaltswirksamkeit ist die Eigenkapitalspiegelmethode m.E. eine Großtat des Gesetzgebers. Sie sollte deshalb bei der Bewertung der Beteiligungen das Anschaffungskostenprinzip ersetzen. Sie ist allerdings nur in Sachsen in gleicher Weise für die Bewertung von Beteiligungen zugelassen wie das Anschaffungskostenprinzip (§ 89 Abs. 5 GO Sachsen). In den übrigen Bundesländern hat sie lediglich Ersatzfunktion für die Bewertung in der Eröffnungsbilanz, wenn sich nämlich die historischen Anschaffungskosten nicht feststellen lassen.²⁴

»Wegen der zeitnahen Haushaltswirksamkeit ist die Eigenkapitalspiegelmethode eine Großtat des Gesetzgebers, die bei der Bewertung der Beteiligungen das Anschaffungskostenprinzip ersetzen sollte.«

größere Beachtung schenken werden, wenn sich die wirtschaftliche Entwicklung der Beteiligungen in dieser Form im Haushaltsplan und im Jahresabschluss des Kernhaushaltes widerspiegeln. Denn dann sind die Gestaltungsmöglichkeiten der Stadtverordneten unmittelbar betroffen. Folglich werden sie (z.B.) die mehrjährige Wirtschaftsplanung der Beteiligungen (eher) zur Kenntnis nehmen und ggf. hinterfragen.

Einführung der Doppik heftig umstritten. Grundsätzlich sind Zeitwerte für die Steuerung bzw. für Entscheidungen die geeigneteren Werte. Andererseits sind sie im Vergleich zu den Anschaffungskosten in der Regel aufwändiger zu ermitteln; vor allem aber sind sie deutlich manipulationsanfälliger und außerdem schwerer nachprüfbar.²³ Aus diesen Gründen hat der Gesetzgeber bereits im 19. Jahrhun-

Transparenz der Leistungsverflechtungen

Die Leistungsverflechtungen im „Konzern Kommune“ sind für die Gesamtsteuerung ein wichtiger Ansatzpunkt. Folgende Kategorien von Leistungsverflechtungen lassen sich unterscheiden:

- Lieferungen und Leistungen, z.B. Personalgestellung, Energielieferungen, Vermietung von Gebäuden
- Transferzahlungen
- Verlustübernahmen bzw. Gewinnausschüttungen.

Für die Gesamtsteuerung ist ihre Transparenz erforderlich. Z.B. interessiert bei

Die Eigenkapitalspiegelmethode steht im Gegensatz zum Anschaffungskostenprinzip. Sie führt bei einer positiven Ertragsentwicklung der Beteiligungen zu Beteiligungswerten über den ursprünglichen Anschaffungskosten. In der Ergebnisrechnung der Kernverwaltung wird dieser Erfolg im gleichen Haushaltsjahr erfasst, wie er in der Beteiligung erwirt-

²³ Für die Eröffnungsbilanzen sind Ersatzwerte zugelassen, wenn sich die historischen Anschaffungs- und Herstellungskosten nicht bzw. nur mit einem unangemessen hohen Aufwand feststellen lassen (vgl. z.B. § 61 GemHVO Sachsen). Diese Ersatzwerte sind in der Regel Zeitwerte. Warum diese (besseren) Werte durch Rückindizierung künstlich falsch gerechnet werden, ist wenig verständlich (das Anschaffungskostenprinzip als „heilige Kuh“?). Um nicht missverstanden zu

werden: für die Folgebilanzen ist die in allen Bundesländern erfolgte Entscheidung für das Anschaffungskostenprinzip grundsätzlich sachgerecht.

²⁴ Das Innenministerium NRW (2012), S. 1099, ist zwar der Auffassung, dass „die Haushaltsplanung der gemeindlichen Verwaltung mit den Wirtschaftsplänen der gemeindlichen Betriebe zusammengeführt werden“ sollte, stellt aber kein Instrument dafür zur Verfügung.

Lieferungen und Leistungen vor allem die Wirtschaftlichkeit, d.h. halten die Preise und sonstigen Beschaffungsbedingungen einem Fremdvergleich stand. Transferzahlungen (und Verlustübernahmen) müssen letztlich durch einen öffentlichen Zweck gerechtfertigt sein. Hier ist auch zu fragen, ob diese nach dem EU-Beihilferecht überhaupt zulässig sind. Bei der Höhe der Gewinnausschüttungen steht die Angemessenheit der Eigenkapitalverzinsung im Vordergrund.

Die Transparenz der (wesentlichen) Leistungsverflechtungen lässt sich durch entsprechende Angaben im Gesamtanhang bzw. im Teilgebungsbericht herstel-

len. Im Gegensatz dazu werden die Leistungsverflechtungen im vollkonsolidierten Gesamtabschluss eliminiert, d.h. es werden keine Informationen bereitgestellt, um die Leistungsverflechtungen zu „steuern“.

»Der sich am HGB-Modell orientierende vollkonsolidierte Gesamtabschluss kann den hohen Erwartungen nicht gerecht werden. Seine Eignung für die Gesamtsteuerung der Kommunen ist begrenzt.«

Beteiligungsmanagement

Die Anregungsinformationen durch den Gesamtabschluss, die Haushaltswirksamkeit des Beteiligungsbereichs durch die Eigenkapitalspiegelmethode sowie die Transparenz der Leistungsverflechtungen können die Gesamtsteuerung unterstützen - mehr aber nicht. Das wichtigste Instrument bleibt das Beteiligungsmanagement. Ein effektives Beteiligungsmanagement umfasst u.a.:²⁵

- eine von Politik und Verwaltung gemeinsam erarbeitete strategische Planung, die den Beteiligungsbereich explizit integriert (insbesondere öf-

entliche Ziele/Aufgaben, Eigenkapitalverzinsung, Zuschussbedarf)

- zweckgerechte Gesellschaftsverträge/Satzungen einschließlich der Geschäftsordnungen für Aufsichtsrat und Geschäftsführung, insbesondere auch die Festlegung der Aufgaben/ Verantwortlichkeiten; Informationspflichten und zustimmungspflichtigen Geschäfte
- eine sorgfältige Auswahl der Geschäftsführer und Aufsichtsräte, die ausschließlich von den Anforderungen an die Fach- und Sozialkompetenz geleitet wird und nicht von Parteienproporz und „Versorgungsdenken“
- eine Beteiligungsverwaltung, die sich nicht nur auf die ordnungsmäßige Ver-

waltung der Akten beschränkt, sondern die gesellschaftsrechtlichen Entscheidungen vorbereitet, die Aufsichtsratsmitglieder bei ihrer Arbeit fachlich unterstützt, die Wirtschaftspläne analysiert und ein zeitnahes Controlling durchführt (Plan-Plan- sowie Plan-Ist-Vergleiche) einschließlich zusammenfassender Quartalsberichte an die Stadtverordneten über die wirtschaftliche Entwicklung und besondere Ereignisse im Beteiligungsbereich

- eine fachlich kompetente Abschlussprüfung, die vom Aufsichtsrat gesteuert wird, einschließlich Überwachung der Prüfungsqualität und Festlegung von Honorar, Prüfungsschwerpunkten und Informationspflichten gegenüber Aufsichtsrat; Beteiligungsverwaltung und kommunaler Rechnungsprüfung
- eine Prüfung des Beteiligungsbereichs durch die kommunale Rechnungsprüfung mit Schwerpunkt auf öffentlichem

Auftrag, Geschäftsführung und die nicht durch die Abschlussprüfung abgedeckten operativen Bereiche.

Zusammenfassung

Der sich am HGB-Modell orientierende vollkonsolidierte Gesamtabschluss kann den hohen Erwartungen nicht gerecht werden. Seine Eignung für die Gesamtsteuerung von Kommunen ist begrenzt.²⁶ Der additive Gesamtabschluss in Verbindung mit der Eigenkapitalspiegelmethode und einer Transparenz der Leistungsverflechtungen vermittelt dagegen einerseits die erforderlichen Anregungsinformationen und macht zusätzlich aber auch die wirtschaftliche Entwicklung im Beteiligungsbereich zeitnah haushaltswirksam und gibt Ansatzpunkte steuernd einzugreifen, wenn Gestaltungen gewählt werden, die Sachverhalte verschleiern sollen und/oder dem öffentlichen Interesse widersprechen. Die Kosten-Nutzen-Relation dieses Alternativ-Modells ist deshalb weit aus günstiger, zumal der Erstellungsaufwand deutlich niedriger ist.

Angestoßen von der EU sollen für die öffentliche Rechnungslegung European Public Sector Accounting Standards (EPSAS) entwickelt werden. Es ist geplant, diese am Referenz-Modell IPSAS auszurichten, die sich (zunehmend enger) an die privatwirtschaftlichen IFRS anlehnen. Es ist deshalb zu befürchten, dass ein darauf basierender Gesamtabschluss sich noch weniger für die Steuerung von Kommunen eignet als der aktuelle, sich am HGB-Modell orientierende vollkonsolidierte Gesamtabschluss – nicht nur wegen der unterschiedlichen Zielsetzungen, sondern auch wegen der hohen Komplexität und Änderungsrate²⁷ der IPSAS/IFRS.

25 Zum Beteiligungsmanagement vgl. z.B. Modellprojekt NKF Gesamtabschluss 2009, S. 104 ff.; KGSt 2012; Handbuch Kommunales Beteiligungsmanagement 2005.

26 Kritisch bereits Lasar/Fischer 2010; vgl. auch Richter 2012. Vgl. auch den vergleichsweise geringen Beitrag des Gesamtabschlusses zur Gesamtsteuerung in den Ausführungen von Heiling/Lasarzik 2010, insbes. S. 267, Abb. 4.

27 Einen Eindruck davon vermitteln Müller-Marqués Berger/Braun (2014).

Literatur

Bajohr, St. (2008): Grundriss Staatliche Finanzpolitik, 2. Aufl., Wiesbaden.
 Budäus, D. (2007): Zum aktuellen Reformstand des öffentlichen Haushalts- und Rechnungswesens – Integrierte Verbundrechnung (IVR) und Grundsätze ordnungsmäßiger öffentlicher Buchführung (GoöB). In: Die Zukunft des Öffentlichen Rechnungswesens: Reformtendenzen und internationale Entwicklungen, hrsg. von H. Bolsenkötter, Baden-Baden, S. 45-67.
 Doppik-Leitfaden (2010): Von der Projektierung zum Gesamtabschluss, bearbeitet von B. Adam et al., Wiesbaden.
 Fudalla, M. et al. (2011): Bilanzierung und Jahresabschluss in der Kommunalverwaltung: Grundsätze für das „Neue Kommunale Finanzmanagement“, 3. Aufl., Berlin.
 Gerhards, R. (2012): Der kommunale Gesamtabschluss als nächster Schritt. In: innovative Verwaltung Nr. 11/2012, S. 33-36.
 Gornas, J. (2009): Der kommunale Gesamtabschluss im doppischen Haushalts- und Rechnungswesen (http://doppikvergleich.de/uploads/tx_jpdownloads/Vorschriften_zum_Gesamtabschluss_2_2.pdf, Zugriff am 28. 2. 2014)
 Handbuch Kommunales Beteiligungsmanagement (2005), hrsg. von K. Ade et al., 2. Aufl., Stuttgart et al.
 Heiling, J./Lasarzik, M. U. (2010): Der Gesamtabschluss als Instrument der kommunalen

Gesamtsteuerung. In: Der kommunale Gesamtabschluss, hrsg. von T. Müller-Marqués Berger/U. Krebs, Stuttgart, S. 255-287.
 Henkes, J. (2008): Der Jahresabschluss kommunaler Gebietskörperschaften: Von der Verwaltungskameralistik zur kommunalen Doppik, Berlin.
 Innenministerium NRW (2012): Neues Kommunales Finanzmanagement in Nordrhein-Westfalen, 5. Aufl., o.O. (Düsseldorf) Okt. 2012.
 KGSt (2012): Steuerung kommunaler Beteiligungen, KGSt-Bericht Nr. 3/2012, Köln.
 Lasar, A./Fischer, E. (2010): Der konsolidierte Gesamtabschluss als Informations- und Steuerungsinstrument. In: Zeitschrift für Kommunal Finanzen Nr. 7/2010, S. 145-150.
 Lorson, P. C. et al.: (2014): Kommunen und Konzernrechnungslegung – Anmerkungen zu einer Stilblüte des Föderalismus. In: Deutsches Steuerrecht Nr. 1-2/2014, S. 53-61.
 Modellprojekt NKF Gesamtabschluss (2009): Praxisleitfaden zur Aufstellung eines NKF-Gesamtabschlusses, 4. Aufl., o.O. (Düsseldorf).
 Müller-Marqués Berger, T./Braun, R. (2014): Konzernrechnungslegung der öffentlichen Hand – Zur Umsetzung von IFRS 10, IFRS 11 und IFRS 12 durch die IPSAS. In: Die Wirtschaftsprüfung Nr. 4/2014, S. 200-205.
 Peper, B. H./Weller, N. (2010): Der kommunale Gesamtabschluss, Berlin.
 Reichard, C. (2012): Flucht aus der Kernverwaltung: Erfahrungen mit der Verselbständigung öffentlicher Einrichtung. In: Institutionelle Viel-

falt und neue Unübersichtlichkeit, hrsg. von M. Röber, Berlin, S. 57-70.
 Richter, M. (2012): Doppik – Quo Vadis? Eine kritische Bestandsaufnahme. In: Public Management im Paradigmenwechsel: Staat und Verwaltung im Spannungsfeld von New Public Management, Open Government und bürokratischer Restauration, hrsg. von D. Hilgers et al., Linz, S. 49-62.
 Srocke, I. (2004): Konzernrechnungslegung in Gebietskörperschaften: unter Berücksichtigung von HGB, IAS/IFRS und IPSAS, Düsseldorf.
 Srocke, I. (2007): Ausgewählte Fragestellungen der öffentlichen Konzernrechnungslegung unter Berücksichtigung internationaler Rechnungslegungsstandards. In: Die Zukunft des Öffentlichen Rechnungswesens: Reformtendenzen und internationale Entwicklungen, hrsg. von H. Bolsenkötter, Baden-Baden, S. 249-277.
 Wysocki, K. v./Wohlgemuth, M. (1996): Konzernrechnungslegung, 4. Aufl., Düsseldorf.

Querverbundsunternehmen



Der Querverbund kommunaler Unternehmen

Unter besonderer Berücksichtigung verfassungs- und europarechtlicher Vorgaben

Von RA Dr. Matthias Bundschuh
 2014, 333 S., brosch., 86,- €, ISBN 978-3-8487-1002-7
 (Nomos Universitätschriften – Recht, Bd. 837)

Die Arbeit untersucht die Zusammenfassung kommunaler Unternehmen in sogenannten Querverbundsunternehmen. Sie nimmt dabei insbesondere die Organisationsverfassung

öffentlicher Unternehmen sowie finanzverfassungs- und beihilferechtliche Fragen bei der Zuweisung von Finanzmitteln innerhalb der Querverbundsunternehmen in den Blick.

Bestellen Sie jetzt telefonisch unter 07221/2104-37
 Portofreie Buch-Bestellungen unter www.nomos-shop.de/22088



Nomos