

Kapitel 1

Grundlagen des kommunalen Gesamtabchlusses

1.1 Reform des Haushalts- und Rechnungswesens

Die Reformen des kommunalen Haushalts- und Rechnungswesens zeigen sich derzeit im Wesentlichen in der Einführung einer an kaufmännischen Grundsätzen orientierten Buchhaltung in den Kommunen. Diese beinhaltet neben einer vollständigen Erfassung und Bewertung des kommunalen Vermögens und der Schulden eine grundlegende und mitunter aufwendige Umstellung der Buchführungssystematik. In diesem Zusammenhang erstellen Kommunen auch ihre Haushalte und Jahresabschlüsse erstmalig im Sinne kaufmännischer Grundsätze. Durch die Umstellung der Buchführung werden zusätzliche Informationen über den Ressourceneinsatz der Kommunen erzeugt, die es ermöglichen, die tatsächliche Wirtschaftlichkeit der Aufgabenerfüllung der Kommunen nachzuweisen¹. Daneben sollen produktorientierte Haushalte den Fokus von Politik und Verwaltung zukünftig stärker auf Leistungen², die messbaren Ergebnisse des Verwaltungshandels und -wirtschaftens lenken. Mengen, Qualitäten und Kosten einzelner Leistungen können in diesem Zusammenhang als Zielwerte formuliert und der Grad der Zielerreichung deutlich messbarer gemacht werden. Sowohl die Forderungen zum Nachweis der Wirtschaftlichkeit als auch die Ergebnisorientierung sind eindeutig im Gemeindehaushaltsrecht verankert, jedoch auch wenig konkretisiert. Dies zieht zwangsläufig weiteren Entwicklungsbedarf hinsicht-

1 Wirtschaftlichkeit kann in der zahlungsorientierten Verwaltungskameralistik nicht vollständig nachgewiesen werden.

2 Hierbei kann es sich beispielsweise um konkrete Dienstleistungen der Kommunen handeln.

lich neuer interner Informations- und Steuerungsinstrumente wie der Kosten- und Leistungsrechnung, dem Controlling und dem internen Berichtswesen in den Kommunen nach sich.

1.2 Bedeutung und Einordnung des kommunalen Gesamtabschlusses

Grundlegendes Ziel der Buchhaltung der Kommune ist die Aufstellung von Jahresabschlüssen. In diesen soll sie Rechenschaft über den Umgang mit den der Kommune zur Verfügung gestellten Ressourcen gegenüber Dritten ablegen. Dazu erstellt sie im Sinne der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung einen möglichst vollständigen Überblick über die Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage. Der Jahresabschluss informiert den Bürger, politische Gremien, Gläubiger und andere interessierte Adressaten über das wirtschaftliche und finanzielle Ergebnis des abgeschlossenen Haushaltsjahres und erzeugt dadurch Transparenz und Übersichtlichkeit über das wirtschaftliche Handeln der Gemeinde.

Kern des Jahresabschlusses sind die kommunale Bilanz, eine Ergebnisrechnung und eine Finanzrechnung. In diesen Rechnungen zeigt die Gemeinde alle vermögens-, erfolgs- und finanzwirtschaftlichen Vorgänge des abgelaufenen Haushaltsjahrs. Der Jahresabschluss der Kommune bezieht sich jedoch nur auf den organisatorisch abgrenzbaren Bereich der Kernverwaltung. Zur Erfüllung ihrer Aufgaben bedienen sich Kommunen regelmäßig verschiedener Organisationsformen des öffentlichen und privaten Rechts. Diese kommunalen Unternehmen verfügen in der Regel über separate Rechnungskreise. Das kommunale Unternehmen erscheint lediglich als gesonderter Vermögenswert in der Bilanz der Gemeinde. Eine vollständige Darstellung der Vermögens-, Erfolgs- und Finanzentwicklung des kommunalen Unternehmens im Jahresabschluss der Gemeinde findet in diesem Zusammenhang nicht statt. Im Gegensatz zu den Einzelabschlüssen der Gemeinde und ihrer Unternehmen erfasst der Gesamtabschluss im Sinne eines fiktiven Unternehmens (Konzerns) sämtliche vermögens-, erfolgs- und finanzrelevanten Vor-

gänge der Gemeinde und ihrer Unternehmen als eine bilanzierende Einheit. Erst durch diesen Abschluss wird letztlich eine vollständige Darstellung des wirtschaftlichen Handels für die Gemeinde als agierender kommunaler Konzern erreicht.

1.3 Derzeitiger Stand der Entwicklung im kommunalen Umfeld

Die Fristen zur erstmaligen Aufstellung kommunaler Gesamtabchlüsse sind innerhalb des kommunalrechtlichen Rahmens zur Einführung des neuen Haushalts- und Rechnungswesens in den Bundesländern festgelegt. Entsprechend regeln die Gemeindeordnungen, Kommunalverfassungen und Einführungsgesetze der Bundesländer die Aufstellungstermine weitgehend unterschiedlich.

Bundesland	Frist zur erstmaligen Aufstellung
Baden-Württemberg	Spätestens für das Haushaltsjahr 2018 (§ 64 Abs. 2 GemHVO BW).
Brandenburg	Erstmals für das zweite auf das Umstellungsjahr folgende Haushaltsjahr. Spätestens jedoch für das Haushaltsjahr 2013 (§ 141 Abs. 19 KVerf BB).
Hessen	Spätestens für das Haushaltsjahr 2015 (§ 114s HGO).
Mecklenburg-Vorpommern	Erstmals für das dritte Haushaltsjahr, für das die Rechnungslegung nach den Grundsätzen der doppelten Buchführung erfolgt. Spätestens jedoch für das Haushaltsjahr 2014 (§ 13 KomDoppikEG MV).
Niedersachsen	Spätestens für das Haushaltsjahr 2012 (§ 62 Abs. 3 GemHKVO NS).
Nordrhein-Westfalen	Spätestens für das Haushaltsjahr 2010 (§ 116 GO NRW).

Tabelle 1: Übersicht zu Fristen zur erstmaligen Aufstellung des Gesamtabchlusses

Aufgrund der früheren Umstellung des Rechnungswesens der Kommunen in Nordrhein-Westfalen ist die Entwicklungsarbeit der Kommunen zum Thema Gesamtabchluss gegenüber den übrigen Bundesländern entsprechend weiter vorangeschritten. In einer bundesweiten Studie zum Gesamtabchluss im Jahr 2009 ist anhand der

Rückläufe der versendeten Fragebögen zu erkennen, dass zumindest ein Großteil nordrhein-westfälischer Kommunen mit ersten Vorbereitungen für die Aufstellung begonnen hat.³ Zusätzlich lässt sich anhand einzelner bekanntgebener Projekte bzw. Arbeitskreise⁴ und veröffentlichter Gesamtabschlüsse ein Überblick in die aktuellen Entwicklungsarbeiten bei den Kommunen gewinnen.

Bundesland	Projekte/Arbeitskreis	Gesamtabschlüsse
Brandenburg	AG-Gesamtabschluss	–
Hessen	–	Stadt Dreieich
Niedersachsen	Arbeitsgruppe »Umsetzung Doppik«	Stadt Salzgitter
Nordrhein-Westfalen	Modellprojekt NKF-Gesamtabschluss	Landeshauptstadt Düsseldorf, Stadt Solingen, Stadt Essen, Stadt Lippstadt, Kreis Unna, Stadt Dortmund, Stadt Frankfurt am Main
Thüringen	Projektgruppe 7 – Gesamtabschluss -	–

Tabelle 2: Veröffentlichte Projekte und Gesamtabschlüsse

1.4 Der kommunale Konzern – Einheitstheorie

Kommunen bedienen sich bei ihrer Aufgabenerfüllung verschiedener öffentlich-rechtlicher und privatrechtlicher Organisationsformen, den sog. kommunalen Unternehmen. So werden beispielsweise die kommunalen Aufgaben des öffentlichen Personennahverkehrs durch Gesellschaften mit beschränkter Haftung (GmbH) oder Leistungen der Abwasserbeseitigung durch sogenannte Zweckverbände gewährleistet. Verschiedene Erhebungen zur Ausgliederung und Privatisierung im kommunalen Umfeld zeigen, dass die Zahl kommu-

³ Vgl. Jantz et al. 2009, S. 27.

⁴ Thematisch eingerichtete Arbeitsgruppen auf Ebene der Innenministerien.

naler Unternehmen mit der Höhe der Einwohnerzahl der Gemeinde korreliert.⁵ Mit zunehmender Größe der Gemeinde steigt auch die Zahl kommunaler Unternehmen. Kommunen bilanzieren ihre Unternehmen in der Regel als festen Wert des Finanzanlagevermögens im gemeindlichen Jahresabschluss.⁶ Eine detaillierte Darstellung der Wertentwicklung der Vermögens-, der Schuldenlage oder der Erfolgssituation der Unternehmen ist dem kommunalen Jahresabschluss nicht zu entnehmen. Die Unternehmen ihrerseits erstellen entsprechend den ihnen gegebenen Rechnungslegungsvorschriften gesonderte Einzelabschlüsse. Durch die Ausgliederungs- und Privatisierungspraxis kommt es somit zu einer Auslagerung bzw. Streuung gemeindlicher Jahresabschlussinformationen auf die verschiedenen Einzelabschlüsse kommunaler Unternehmen.

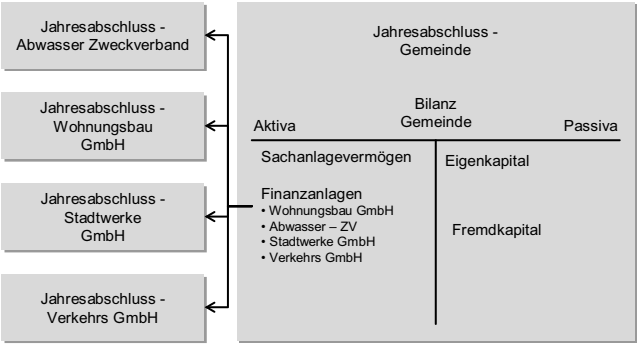


Abbildung 1: Einzelabschlüsse im kommunalen Konzern

Im Sinne des § 297 Abs. 3 HGB soll der kommunale Gesamtabchluss die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage der Gemeinde und ihrer Unternehmen so darstellen, als ob die Gemeinde und ihre Unternehmen insgesamt eine einzige Organisation wären. Ungeachtet der organisatorischen und rechtlichen Selbstständigkeit der einzubeziehenden Organisationen betrachtet der kommunale Gesamtabchluss eine fiktive, rechtliche und wirtschaftliche Einheit, den kommunalen Konzern.

5 Vgl. Killian/Richter 2006, S.114.
 6 In diesem Zusammenhang wird vom Beteiligungswert gesprochen.

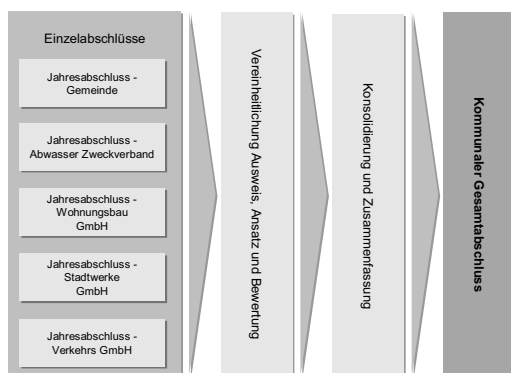


Abbildung 2: Vereinheitlichungs- und Konsolidierungsprozess

Stellt der kommunale Konzern eine rechtliche wie wirtschaftliche Einheit dar, so sind zwei Aspekte für die Erstellung des kommunalen Gesamtabchlusses von grundlegender Bedeutung. Zum einen muss der Konzern die Rechnungslegungsvorschriften einheitlich anwenden, das heißt die Konzernrechnungslegung erfolgt für die Kommunen und ihre Unternehmen nach den gleichen rechtlichen Maßstäben. Sämtliche Regelungen des bilanziellen Ausweises, des Ansatzes und der Bewertung sind folglich einheitlich anzuwenden. Da auf die Einzelabschlüsse mitunter stark abweichender Rechnungslegungsregeln hinsichtlich des Ausweises, des Ansatzes und der Bewertung angewendet werden sind vorbereitende Anpassungen unumgänglich. Zum anderen erstellt der kommunale Konzern einen »Quasi-Einzelabschluss«, in dem die einzelnen Organisationen unselbstständige Betriebsabteilungen sind, die nach außen keine wirtschaftlichen Beziehungen untereinander darstellen.⁷ Für die Erstellung des Gesamtabchlusses bedeutet dies, interne Schuldbeziehungen, Erfolgsbeziehungen und Finanzbeziehungen dürfen aus Sicht des Konzerns nicht bestehen und müssen daher bei der Erstellung des Gesamtabchlusses eliminiert bzw. konsolidiert werden (das Eliminieren der internen wirtschaftlichen Beziehung wird gemeinhin als Konsolidierung bezeichnet). Letztlich sind die so bereinigten Einzelabschlüsse des Konzerns zu einem Abschluss zusammenzufassen.⁸

⁷ Vgl. Gräfer/Scheld 2005, S. 67.

⁸ Vgl. Abb. 2.