

Thomas Müller-Marqués Berger
Uwe Krebs (Hrsg.)

Der kommunale Gesamtabschluss

Zielsetzung, Grundlagen
und Erstellung

 **ERNST & YOUNG**

eBook
SCHÄFFER
POESCHEL



Sehr geehrte Leserin, sehr geehrter Leser,
vielen Dank, dass Sie dieses E-Book erworben haben. Damit Sie das Produkt optimal nutzen können, möchten wir Sie gerne auf folgende Navigationsmöglichkeiten hinweisen:

Die Verlinkungen im Text ermöglichen Ihnen eine schnelle und komfortable Handhabung des E-Books. Um eine gewünschte Textstelle aufzurufen, stehen Ihnen im Inhaltsverzeichnis und im Register als Link gekennzeichnete Kapitelüberschriften bzw. Seitenangaben zur Verfügung.

Zudem können Sie über das Adobe-Digital-Editions-Menü »Inhaltsverzeichnis« die verlinkten Überschriften direkt ansteuern.

Erfolgreiches Arbeiten wünscht Ihnen
der Schäffer-Poeschel Verlag

Thomas Müller-Marqués Berger/Uwe Krebs (Hrsg.)

Der kommunale Gesamtabchluss

Zielsetzung, Grundlagen und Erstellung

2010

Schäffer-Poeschel Verlag Stuttgart

Herausgeber:

WP/StB Dipl.-Kfm. Thomas Müller-Marqués Berger, Partner der Ernst & Young GmbH
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, Stuttgart

WP/StB Dipl.-Kfm. Uwe Krebs, Partner der Ernst & Young GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, Essen

Bibliografische Information der Deutschen Nationalbibliothek
Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in der Deutschen
Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten sind im Internet
über <<http://dnb.d-nb.de>> abrufbar.

E-Book-ISBN 978-3-7992-6342-9

Dieses Werk einschließlich aller seiner Teile ist urheberrechtlich geschützt. Jede Verwertung außerhalb der engen Grenzen des Urheberrechtsgesetzes ist ohne Zustimmung des Verlages unzulässig und strafbar. Das gilt insbesondere für Vervielfältigungen, Übersetzungen, Mikroverfilmungen und die Einspeicherung und Verarbeitung in elektronischen Systemen.

© 2010 Schäffer-Poeschel Verlag für Wirtschaft · Steuern · Recht GmbH
www.schaeffer-poeschel.de
info@schaeffer-poeschel.de
Einbandgestaltung: Willy Löffelhardt/Melanie Frasch
Satz: Johanna Boy, Brennborg

Schäffer-Poeschel Verlag Stuttgart
Ein Tochterunternehmen der Verlagsgruppe Handelsblatt

Geleitwort

Bereits im Jahr 1494 erschien ein Buch, das die erste geschlossene Darstellung der doppelten Buchführung – »Venezianische Methode« – enthielt, so wie sie vermutlich von den Fernhandel treibenden italienischen Stadtstaaten wie beispielsweise Venedig zu jener Zeit verwendet wurde. Dieses Grundprinzip ist bis heute unverändert geblieben und wird weltweit in der privaten Wirtschaft angewandt.

Nach mehr als fünfhundert Jahren setzt sich dieses Rechnungswesen auch in den öffentlichen Verwaltungen durch. Die meisten Länder haben inzwischen ihr Gemeindehaushaltsrecht reformiert und führen die Doppik in den Kommunen ein. Dabei geht es ihnen nicht allein um die Änderung des Buchungsstils. Er bleibt nur Mittel zum Zweck. Mehr Wirtschaftlichkeit und Effektivität, mehr Transparenz und Bürgernähe waren und sind die eigentlichen Ziele des grundlegenden Wandels der kommunalen Verwaltungen.

Die Reform ist mit der flächendeckenden Einführung der Doppik bei unseren Kommunen einen großen Schritt vorangekommen, aber noch nicht abgeschlossen: Erst mit der Aufstellung des Gesamtabchlusses kann der vollständige Überblick über Vermögen und Schulden in den Kommunen und ihren Betrieben gewonnen werden. Deshalb ist diese von vielen Kommunen eher als lästig empfundene Verpflichtung unverzichtbarer Bestandteil des neuen Haushaltsrechts. Bei der anspruchsvollen Aufgabe brauchen die Gemeinden Unterstützung. So hat in Nordrhein-Westfalen das vom Innenministerium initiierte Modellprojekt »NKF-Gesamtabchluss« in einem Leitfaden seine Hinweise und Erfahrungen aus der praktischen Erprobung jüngst veröffentlicht.

Das hier vorgelegte Werk kommt deshalb zur rechten Zeit. Das Autorenteam gibt einen guten Überblick über die rechtlichen Grundlagen des kommunalen Gesamtabchlusses in den einzelnen Bundesländern und setzt sich anschaulich mit inhaltlichen und organisatorischen Aspekten auseinander, die bei der Aufstellung des Gesamtabchlusses zu berücksichtigen sind. Verdienstvoll ist, dass dem Thema Gesamtsteuerung von Kernverwaltung und verselbständigten Aufgabenbereichen gebührender Raum gewährt wird. Die Frage, inwieweit der kommunale Gesamtabchluss sich dazu eignet, Steuerungsdefizite im Konzern Stadt zu beheben, wird gerade in »der kommunalen Familie« kontrovers diskutiert. Hier macht der Buchbeitrag denjenigen Mut, die den Gesamtabchluss nicht als lästige Bürde, sondern als Chance zur Optimierung sehen.

Der Gesamtabchluss, der allein den vollständigen Überblick über die wirtschaftliche Gesamtlage der Kommunen ermöglicht, muss von den meisten Kommunen noch aufgestellt werden. Es gilt dabei vor allem, die Chancen, die die verbesserte Transparenz bietet, zu ergreifen und die kommunalen Betriebe stärker als bisher in die örtliche Gesamtsicht einzubeziehen. Wird diese Chance versäumt, wird die Reform nicht mit Leben erfüllt. Ich bin zuversichtlich, dass den Lesern nach der Lektüre des nun vorgelegten Werkes zum kommunalen Gesamtabchluss der Wechsel ins Lager der »Reform-Überzeugungstäter« erleichtert wird.

Edgar Quasdorff

Innenministerium Nordrhein-Westfalen

Vorwort

In den letzten Jahren hat das kommunale Haushaltsrecht einschneidende Veränderungen erfahren, die durch die Einführung der kommunalen Doppik bedingt sind. Als Begründung für die Einführung der kommunalen Doppik wurde unter anderem stets auf die Notwendigkeit einer konsolidierten Berichterstattung über die Kernverwaltung und ihre verselbständigten Einheiten verwiesen. Folglich wird die Umstellungsphase erst mit Aufstellung des ersten Gesamtabschlusses beendet sein.

Die Landesgesetzgeber haben den Kommunen Fristen für die Aufstellung eines ersten Gesamtabschlusses vorgegeben, welche Entscheidungsträger und Anwender zu einer Auseinandersetzung mit der Thematik »kommunaler Gesamtabschluss« zwingen. So ist in Nordrhein-Westfalen der erste Gesamtabschluss bereits auf den 31. Dezember 2010 zu erstellen. In anderen Bundesländern verbleibt den Betroffenen im Rechnungswesen der Kernverwaltung und in den verselbständigten Einheiten noch die Zeit, sich bereits im Vorfeld der auf Einzelfälle fokussierten Erstellungsphase einen umfassenden Überblick über Zielsetzung, Grundlagen und Erstellung des kommunalen Gesamtabschlusses zu verschaffen.

Mit dem vorliegenden Band soll den kommunalen Anwendern ein Leitfaden an die Hand gegeben werden, der einen schnellen Überblick ermöglicht, ohne hierbei auf konkrete Hilfestellungen in den einzelnen Phasen der Gesamtabschlusserstellung zu verzichten. Durch einzelne Beiträge, erstellt von im kommunalen Bereich tätigen Praktikern aus dem Hause Ernst & Young, werden deshalb die Grundlagen für die Erstellung des kommunalen Gesamtabschlusses umfassend dargelegt.

Durch die Konzeption als länderübergreifender Beitrag werden zudem bestehende Unterschiede aufgezeigt. Schließlich ist davon auszugehen, dass sich im Laufe der Zeit die jeweils zweckmäßigsten Regelungen bundesweit durchsetzen werden. Zudem muss der länderübergreifende Austausch von bereits gewonnenen Erfahrungen Ziel aller Beteiligten sein. Zur Erreichung dieses Ziels wurden Autoren aus verschiedenen Bundesländern gewonnen.

Wir danken allen Mitwirkenden aus dem Hause Ernst & Young, die zur Entstehung dieses Wegbegleiters hin zum »kommunalen Gesamtabschluss« mit viel Engagement beigetragen haben.

Stuttgart und Essen, im Herbst 2009

Thomas Müller-Marqués Berger
Uwe Krebs

Inhaltsverzeichnis

Geleitwort	V
Vorwort	VII

1. Teil:

Grundsatzfragen des kommunalen Gesamtabschlusses

<i>Thomas Müller-Marqués Berger</i>	
Konzern Kommune – die Fiktion der Einheitsverwaltung	3
<i>Jens Heiling/Holger Wirtz</i>	
Rechtliche Grundlagen des kommunalen Gesamtabschlusses in den einzelnen Bundesländern	13
<i>Jens Heiling/Holger Wirtz</i>	
Bestandteile des kommunalen Gesamtabschlusses	23
<i>Christoph Tönsgerlemann</i>	
Projektmanagement bei der erstmaligen Erstellung eines Gesamtabschlusses	41

2. Teil:

Rechnungslegung in der kommunalen Gesamtverwaltung

<i>Matthias Klatte</i>	
Abgrenzung des Konsolidierungskreises	75
<i>Matthias Klatte/Holger Wirtz</i>	
Einheitliche Bilanzierung und Bewertung	93
<i>Uwe Krebs</i>	
Kapitalkonsolidierung im Rahmen der Vollkonsolidierung	107
<i>Christoph Tönsgerlemann</i>	
Schuldenkonsolidierung	131
<i>Uwe Krebs</i>	
Zwischenergebniseliminierung	149
<i>Christoph Tönsgerlemann</i>	
Aufwands- und Ertragskonsolidierung	159

<i>Steffen Böhlmann/Wolfgang Engels</i> Steuerabgrenzung	169
<i>Markus Janzen</i> Einbeziehung von Beteiligungen außerhalb der Vollkonsolidierung.....	189
<i>Jochen Brugger</i> Kommunale Besonderheiten im Rahmen der Konsolidierung.....	203
3. Teil: Der Gesamtabschluss als Informations- und Steuerungsinstrument	
<i>Markus Janzen</i> Prüfung des Gesamtabschlusses.....	217
<i>Jochen Brugger</i> Vorlage, Offenlegung und Veröffentlichung des Gesamtabschlusses.....	229
<i>Matthias Klatte/Holger Wirtz</i> Abschlussanalyse und Möglichkeiten der Bilanzpolitik	235
<i>Jens Heiling/Maik U. Lasarzik</i> Der Gesamtabschluss als Instrument der kommunalen Gesamtsteuerung.....	255
Anhang: Synopse	275
Stichwortverzeichnis	289

1. Teil: Grundsatzfragen des kommunalen Gesamtabschlusses

Konzern Kommune – die Fiktion der Einheitsverwaltung

*Thomas Müller-Marqués Berger**

- 1 Kommunale Dezentralisierung als Ausgangspunkt
- 2 Die Forderung nach der Aufstellung von Gesamtab schlüssen
- 3 Einheitstheorie als Rechnungsziel
- 4 Arbeitsschritte zur Aufstellung von Gesamtab schlüssen
- 5 Übergangsfristen

Literatur

* WP/StB Thomas Müller-Marqués Berger, Partner der Ernst&Young GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, Stuttgart.

1 Kommunale Dezentralisierung als Ausgangspunkt

Vielfach ist festzustellen, dass zahlreiche kommunale Aufgaben durch verselbständigte Einheiten, wie kommunale Eigenbetriebe oder Eigengesellschaften, erledigt werden. Inzwischen verfügen selbst kleinere deutsche Kommunen über eine beträchtliche Anzahl von Beteiligungen. Diese verselbständigten Aufgabenbereiche sind vielfach keine Randbereiche der kommunalen Betätigung, sondern in Bezug auf Kennzahlen wie Bilanzsumme, Summe der Verbindlichkeiten oder auch Zahl der Arbeitnehmer von wesentlicher Bedeutung für die Tätigkeiten der Kommunen. Diese Entwicklung hat zu einem schleichenden Bedeutungsverlust des Kernhaushaltes geführt. Im Gegenzug hat die Beteiligungsberichterstattung zunehmend an Bedeutung gewonnen.

Korrespondierend zum Bedeutungsgewinn des Beteiligungsberichts hat dieser auch an Umfang zugenommen. In der folgenden Abbildung wird anhand einer Analyse der Beteiligungsberichte der fünf größten deutschen Großstädte (ohne Berücksichtigung von Stadtstaaten) sowie der fünf kleinsten deutschen Großstädte (Städte über 100.000 Einwohner) veranschaulicht, in welchem Umfang deutsche Kommunen über Ausgliederungen und Beteiligungen berichten. Als Ergebnis lässt sich zunächst feststellen, dass insbesondere in kleineren Städten keine Beteiligungsberichte über das Internet öffentlich bereitgestellt werden,¹ was auf eine passive Publizitätspolitik schließen lässt.

	Einwohner (31.12.2007)	Anzahl der dargestellten Einheiten in den Beteiligungsberichten 2007
Stadt München	1.311.573	64
Stadt Köln	995.397	65
Stadt Stuttgart	597.176	28
Stadt Dortmund	586.909	99
Stadt Hildesheim	103.593	15
Stadt Cottbus	102.811	20

Abb. 1: Umfang der Beteiligungsberichterstattung ausgewählter Großstädte²

Hinsichtlich der öffentlich zugänglichen Beteiligungsberichte lässt sich grundsätzlich feststellen, dass die kommunalen Beteiligungsstrukturen durch die Aufgaben geprägt werden,

1 Für die Städte Frankfurt/Main (659.021 Einwohner), Trier (103.888 Einwohner), Jena (102.752 Einwohner) und Gera (101.618 Einwohner) waren keine Beteiligungsberichte über das Internet einsehbar.

2 Vgl. *Statistische Ämter des Bundes und der Länder* (2007). Zur Bestimmung der Anzahl der dargestellten Einheiten wurde auf die Inhaltsverzeichnisse der veröffentlichten Beteiligungsberichte 2007 zurückgegriffen.

welche von der jeweiligen Kommune als öffentliche Aufgabe wahrgenommen werden oder bei denen ein kommunaler Einfluss angestrebt wird. In einer klassischen Beteiligungsstruktur finden sich daher Wasser- und Energieversorger sowie Verkehrsbetriebe. Insbesondere in größeren Kommunen bestehen zudem Beteiligungen im Bereich der Wohnungs- und Entsorgungswirtschaft sowie im Kultur- und Sozialbereich.

Die beschriebene Dezentralisierung ist auf verschiedene Gründe zurückzuführen. Neben potenziellen steuerlichen Vorteilen wurde ein Anreiz zur Dezentralisierung in der erhöhten Flexibilität gesehen. Eine erhöhte Flexibilität wird erreicht, weil die kommunale Dezentralisierung die »Flucht aus dem Budget« sowie (in gewissen Grenzen) die »Flucht aus den spezifischen Regelungen des Vergaberechts« ermöglicht. Schließlich sind auch in der Umgehung des kommunalen Haushaltsrechts (»Flucht aus der Kameralistik«) sowie in der Befreiung von Kreditaufnahmebegrenzungen Gründe für Dezentralisierung zu sehen.³

In jüngster Zeit ist zudem festzustellen, dass deutsche Kommunen im Rahmen einer so genannten »Rekommunalisierung« Minderheitsbeteiligungen an zuvor privatisierten Einheiten zurück erwerben oder Aufgaben durch Gründung eigener Gesellschaften wieder an sich ziehen. Im Mittelpunkt der Diskussion stehen derzeit insbesondere die Stadtwerke, durch deren Rekommunalisierung sich viele Kommunen neue wirtschaftliche und strategische Handlungsspielräume erhoffen.⁴

2 Die Forderung nach der Aufstellung von Gesamtabschlüssen

Infolge der kommunalen Dezentralisierung ist die Problematik der erschwerten Vermittlung eines Gesamtüberblicks über das kommunale Vermögen entstanden. Dazu wurde beispielsweise in der Gesetzesbegründung zum »Gesetz über ein Neues Kommunales Finanzmanagement für Gemeinden im Land Nordrhein-Westfalen« folgende Feststellung getroffen:

»Aufgrund zahlreicher Ausgliederungen und Beteiligungen weisen Kommunen heute vielfach konzernähnliche Strukturen auf. Dabei wird der städtische Kernhaushalt bisher noch kameral geführt, die Tochtergesellschaften hingegen rechnen kaufmännisch, so dass getrennte Zahlenwerke vorliegen, die nicht kompatibel sind. Ein einheitliches kaufmännisches Rechnungswesen ist unter Umständen notwendig, um einen **Gesamtüberblick über das gemeindliche Vermögen** zu gewinnen.«⁵

Sofern die kommunale Dezentralisierung zu einem erschwerten Gesamtüberblick über das kommunale Vermögen führt, schlägt sich dies in einer Einschränkung der Transparenz sowie der möglichen Steuerungspotenziale nieder. Vor dem Hintergrund der sich mehr und mehr verselbständigenden Beteiligungen ist im Rahmen des so genannten »Neuen

3 Vgl. Henkes (2008), S. 498.

4 Vgl. Mihm (2009) sowie Röber (2009), S. 227 ff.

5 Vgl. Landtag Nordrhein-Westfalen (2004), S. 2 und S. 165.

Steuerungsmodells« ein neuer kommunaler Steuerungsansatz entwickelt worden.⁶ Ein wesentliches Strukturelement dieses Modells ist die Reform der öffentlichen Rechnungslegung gewesen, welche zur Einführung der Doppik geführt hat. Im Rahmen der Diskussion über die Einführung der Doppik wurde als möglicher Vorteil des neuen Rechnungsstils unter anderem angeführt, dass die Doppik die Erstellung von Gesamtabschlüssen ermöglicht.⁷ Würde nun nach dem Umstieg der Kernverwaltung auf die Doppik die Aufstellung eines Gesamtabschlusses unterbleiben, so wäre die Reform auf halbem Wege stehen geblieben.

Mit der Aufstellung von Gesamtabschlüssen soll dem durch zahlreiche Ausgliederungen gefährdeten Grundsatz der Einheit und Vollständigkeit der Berichterstattung wieder konsequenter Geltung verschafft werden. In der Gesetzesbegründung des hessischen Reformgesetzes wird diesbezüglich ausgeführt:

»Anfang der 1990er-Jahre haben die Kommunen in Deutschland eine Reform der Kommunalverwaltungen eingeleitet [...]. Strukturelemente für die vollständige Realisierung dieser neuen Verwaltungssteuerung sind [...] die Zusammenfassung des Jahresabschlusses der Kommune mit den Jahresabschlüssen der aus dem Kommunalhaushalt ausgegliederten rechtlich selbständigen und unselbständigen Einheiten und Gesellschaften zu einem **Gesamtabschluss**, mit dem Rechnung über alle Aktivitäten der Kommunen gelegt wird.«⁸

Die Normierung von Pflichten im Bereich der Rechnungslegung – so auch die Pflicht zur Aufstellung von Gesamtabschlüssen – kann durch gegebene Rechnungszwecke gerechtfertigt werden.⁹ Bei solchen Rechnungszwecken handelt es sich um die Antwort auf die Frage, welche Informationsbedürfnisse Adressaten haben, die durch ein Rechenwerk befriedigt werden sollen. Vor dem Hintergrund der existierenden kommunalen Dezentralisierung ergibt sich die Notwendigkeit des Gesamtabschlusses zunächst aus dem Bedürfnis einer Einbeziehung wesentlicher verselbständigter Aufgabenträger in die Berichterstattung, da dies zur Vermittlung eines Gesamtüberblicks über das kommunale Vermögen notwendig ist.

Weiterhin ergibt sich die Notwendigkeit der Aufstellung eines Gesamtabschlusses aus der Überlegung, dass der Leistungsverkehr zwischen den einzelnen kommunalen Einheiten wirtschaftlich anders zu beurteilen ist als geschäftliche Beziehungen mit wirtschaftlich selbständigen Unternehmen (fremden Dritten). Schließlich ist innerhalb des kommunalen Verbundes eine Beeinflussung der Ausgestaltung von geschäftlichen Beziehungen möglich, so dass eine Bereinigung um interne Leistungsbeziehungen erforderlich ist. In diesem Zusammenhang ist insbesondere auf die so genannte Quersubventionierung hinzuweisen, durch die defizitäre kommunale Leistungen mit Überschüssen profitabler kommunaler Bereiche ausgeglichen werden. Die Jahresabschlüsse der einzelnen kommunalen Einheiten bieten daher, selbst wenn man sie im Rahmen eines Beteiligungsberichtes ne-

6 Vgl. KGSt (1993).

7 Vgl. Lüder (1999), S. 1 f.

8 Vgl. Landtag Hessen (2004), S. 28.

9 Vgl. Wirtz (2008), S. 67 f.

beneinander stellt, nur eine unvollkommene Darstellung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage der gesamten kommunalen Betätigung.

Ein weiteres Argument ist in der transparenteren Darstellung von Risiken zu sehen. Schließlich kann sich aus einer Vielzahl von jeweils unwesentlichen Einzelrisiken ein für den kommunalen Verbund in seiner Gesamtheit durchaus wesentliches Risiko ergeben. Die Berichterstattung im Rahmen eines Gesamtabschlusses bietet diesbezüglich Ansatzpunkte zur Identifizierung solcher Risiken. Schließlich ist perspektivisch darüber zu diskutieren, ob sich nicht über Gesamtabschlüsse eine Erleichterung hinsichtlich der Meldepflicht bei Gründungen von Gesellschaften gegenüber der Kommunalaufsicht rechtfertigen lässt.¹⁰

Eine Fokussierung auf die Rechnungslegung der Kernverwaltung kann somit keinen Einblick in die tatsächliche Vermögens-, Finanz- und Ertragslage der Kommunen gewähren. Aus diesen Gründen ist eine Verpflichtung zur Erstellung von Gesamtabschlüssen in sämtlichen landesrechtlichen Vorgaben zur kommunalen Rechnungslegung – soweit diese die Doppik für die Kernverwaltung normieren – vorgesehen. Ergänzend ist darauf hinzuweisen, dass die Aufstellung von Gesamtabschlüssen auch nach den internationalen Rechnungslegungsgrundsätzen für den öffentlichen Sektor (IPSAS) obligatorisch ist.¹¹

Während dem Jahresabschluss der Kernverwaltung im Rahmen der Beurteilung des Haushaltsausgleichs eine Bedeutung zukommt, ist dies für den Gesamtabschluss nicht der Fall.¹² Der Gesamtabschluss spielt zudem auch keine Rolle bei der Bemessung von Finanzausgleichszahlungen. Hinsichtlich der Zwecksetzung ist somit festzustellen, dass dem kommunalen Gesamtabschluss nach dem Willen der Landesgesetzgeber ausschließlich eine Informationsfunktion zukommt.

3 Einheitstheorie als Rechnungsziel

Der Gesamtabschluss tritt ergänzend neben die Einzelabschlüsse der in den Gesamtabschluss einbezogenen Einheiten. Hinsichtlich dieser Einzelabschlüsse führt die Konkretisierung des Rechnungsziels zur Inhaltsbestimmung der Begriffe »Erfolg« und »Eigenkapital«. Aufbauend auf dem Rechnungsziel des Einzelabschlusses – welches dem Gesamtabschluss immanent ist – konkretisiert sich das Rechnungsziel des kommunalen Gesamtabschlusses in der Fiktion der Einheitsverwaltung. Gemäß dieser Fiktion hat der Gesamtabschluss die Aufgabe, die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des kommunalen Verbundes so dar-

10 Eine Meldepflicht von verselbständigten Aufgabenbereichen ist beispielsweise in Baden-Württemberg (§ 108 GO), Bayern (Art. 96 GO), Hessen (§ 127a GO) und Nordrhein-Westfalen (§ 115 GO) normiert.

11 Zu den rechtlichen Grundlagen des kommunalen Gesamtabschlusses siehe in diesem Band den Beitrag von *Heiling/Wirtz*, S. 13 ff.

12 Vgl. *Busch/Lasarik/Heiling* (2009), S. 426.

zustellen, als wenn alle in den Gesamtabschluss einbezogenen Einheiten eine einzige Verwaltungseinheit wären (Einheitstheorie).

Auf der Grundlage identifizierter Rechnungszwecke und Rechnungsziele ist die Diskussion und Auslegung konkreter Rechnungslegungsvorschriften möglich. Zudem liegt damit ein Maßstab vor, anhand dem sich Aussagen zur Wesentlichkeit bestimmter Vorgänge und Sachverhalte treffen lässt.

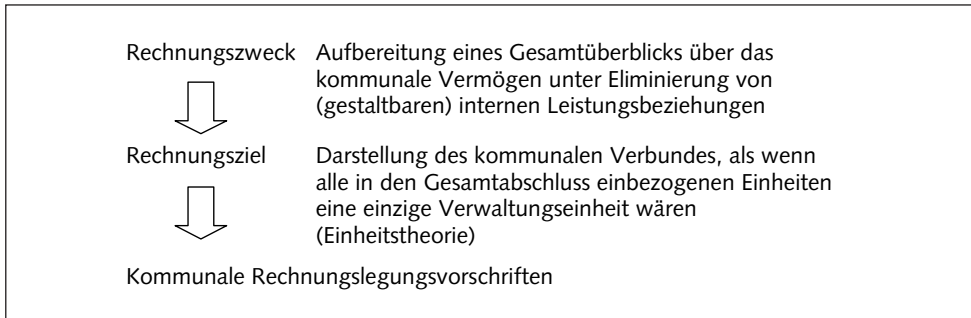


Abb. 2: Einheitstheorie als Rechnungsziel

4 Arbeitsschritte zur Aufstellung von Gesamtabschlüssen

Die Aufstellung eines kommunalen Gesamtabschlusses aus dem Jahresabschluss einer kommunalen Kernverwaltung sowie aus den Jahresabschlüssen der verselbständigten Aufgabenbereiche erfordert eine Reihe von organisatorischen Maßnahmen und Arbeitsschritten. In der nachfolgenden Abbildung wird eine handlungsorientierte Zusammenfassung der Maßnahmen und Arbeitsschritte zur Aufstellung von Gesamtabschlüssen dargestellt, welche sich in der Gliederung der nachfolgenden Beiträge in diesem Band widerspiegelt.

Aus den landesrechtlichen Vorgaben zur kommunalen Rechnungslegung ergibt sich regelmäßig die Verpflichtung zur Aufstellung von kommunalen Gesamtabschlüssen.¹³ Je nach Bundesland besteht ein solcher Gesamtabschluss aus unterschiedlich ausgestalteten Bestandteilen, wobei durch den doppelstufen Rechnungsstil jedoch Gemeinsamkeiten vorgegeben werden.¹⁴

Die praktische Umsetzung der rechtlichen Vorgaben erfordert eine Reihe von organisatorischen Maßnahmen und Arbeitsschritten. Um insbesondere die erstmalige Aufstellung eines Gesamtabschlusses möglichst effizient durchführen zu können, empfiehlt sich

¹³ Zu den rechtlichen Grundlagen des kommunalen Gesamtabschlusses in den einzelnen Bundesländern siehe in diesem Band den Beitrag von *Heiling/Wirtz*, S. 13 ff.

¹⁴ Zu den einzelnen Bestandteilen des kommunalen Gesamtabschlusses siehe in diesem Band den Beitrag von *Heiling/Wirtz*, S. 23 ff.

zunächst die Einrichtung eines angemessenen Projektmanagements.¹⁵ Ein solches Projektmanagement umfasst neben der Definition von Verantwortlichkeiten auch eine Projektplanung.

Der erste Schritt bei der Aufstellung jedes Gesamtabschlusses ist die Identifizierung und Auswahl jener verselbständigten Einheiten, welche in den Gesamtabschluss einzubeziehen sind. Ergebnis dieser Auswahl, die bereits ein funktionierendes Beteiligungsmanagement voraus setzt, ist die Definition des so genannten Konsolidierungskreises.¹⁶ Eine weitere vorbereitende Maßnahme ist in der Anpassung der Einzelabschlüsse der in den Konsolidierungskreis einbezogenen Einheiten die einheitlichen Bilanzierungs- und Bewertungsgrundsätze zu sehen.¹⁷

Der zentrale Schritt zur Entwicklung eines Gesamtabschlusses aus den Einzelabschlüssen der verselbständigten Aufgabenbereiche ist die so genannte Konsolidierung. Darunter versteht man die Zusammenfassung der Einzelabschlüsse der einbezogenen Einheiten unter Aufrechnung der Ergebnisse aus den innerkommunalen Leistungsbeziehungen, welche sich in Vermögens-, Kapital- und Erfolgsgrößen niederschlagen können.¹⁸

Die Konsolidierung erfolgt in verschiedenen Konsolidierungsvorgängen. Da entsprechend der Einheitstheorie die vollkonsolidierten Einheiten nicht als Beteiligungen der Kommune, sondern mit den einzelnen Vermögensgegenständen und Schulden berücksichtigt werden, ist zunächst eine Verrechnung des bilanzierten Eigenkapitals der einzelnen Einheiten mit den bei der Kommune aktivierten Beteiligungsbuchwerten notwendig (Kapitalkonsolidierung).¹⁹ Weiterhin sind entsprechend der Einheitstheorie Forderungen und gegebenenfalls entsprechende Verbindlichkeiten zwischen den vollkonsolidierten Einheiten miteinander aufzurechnen, da der kommunale Gesamtverbund keine Forderungen oder Verbindlichkeiten gegenüber sich selbst haben kann (Schuldenkonsolidierung).²⁰ Sofern zwischen den vollkonsolidierten Einheiten Leistungsbeziehungen stattfinden, sind diese zu eliminieren (Aufwands- und Ertragskonsolidierung);²¹ sofern im Gesamtabschluss Gegenstände aktiviert werden, welche aus Lieferungen innerhalb des Verbundes stammen, ist die Eliminierung der bei einzelnen Einheiten gegebenenfalls realisierten Zwischengewinne erforderlich (Zwischenergebniseliminierung).²² Besondere Beachtung verdient zudem die Ermittlung latenter Steuerbelastungen.²³

15 Zum Projektmanagement bei der erstmaligen Erstellung eines Gesamtabschlusses siehe in diesem Band den Beitrag von *Tönsglermann*, S. 41 ff.

16 Zur Abgrenzung des Konsolidierungskreises siehe in diesem Band den Beitrag von *Klatte*, S. 75 ff.

17 Zur einheitlichen Bilanzierung und Bewertung siehe in diesem Band den Beitrag von *Klatte/Wirtz*, S. 93 ff.

18 Vgl. v. *Wysocki/Wohlgemuth* (1996), S. 3.

19 Zur Kapitalkonsolidierung im Rahmen der Vollkonsolidierung siehe in diesem Band den Beitrag von *Krebs*, S. 107 ff.

20 Zur Schuldenkonsolidierung siehe in diesem Band den Beitrag von *Tönsglermann*, S. 131 ff.

21 Zur Aufwands- und Ertragskonsolidierung siehe in diesem Band den Beitrag von *Tönsglermann*, S. 159 ff.

22 Zur Zwischenergebniseliminierung siehe in diesem Band den Beitrag von *Krebs*, S. 149 ff.

23 Zur Steuerabgrenzung siehe in diesem Band den Beitrag von *Böhlmann/Engels/Gora*, S. 169 ff.

Nach Aufstellung des Gesamtabschlusses durch die Verwaltung ist regelmäßig eine Prüfung vorgesehen.²⁴ Der geprüfte Gesamtabschluss ist schließlich den politischen Gremien zum Beschluss vorzulegen und dann den Aufsichtsbehörden sowie der interessierten Öffentlichkeit (einschließlich der Medien) zugänglich zu machen (Vorlage, Offenlegung und Veröffentlichung).²⁵ Die politischen Gremien, die Aufsichtsbehörden sowie die Öffentlichkeit als Adressaten können schließlich den publizierten Gesamtabschluss im Rahmen einer Bilanzanalyse auswerten.²⁶ Schließlich können die Daten gegebenenfalls auch im Rahmen der Steuerung verwendet werden.

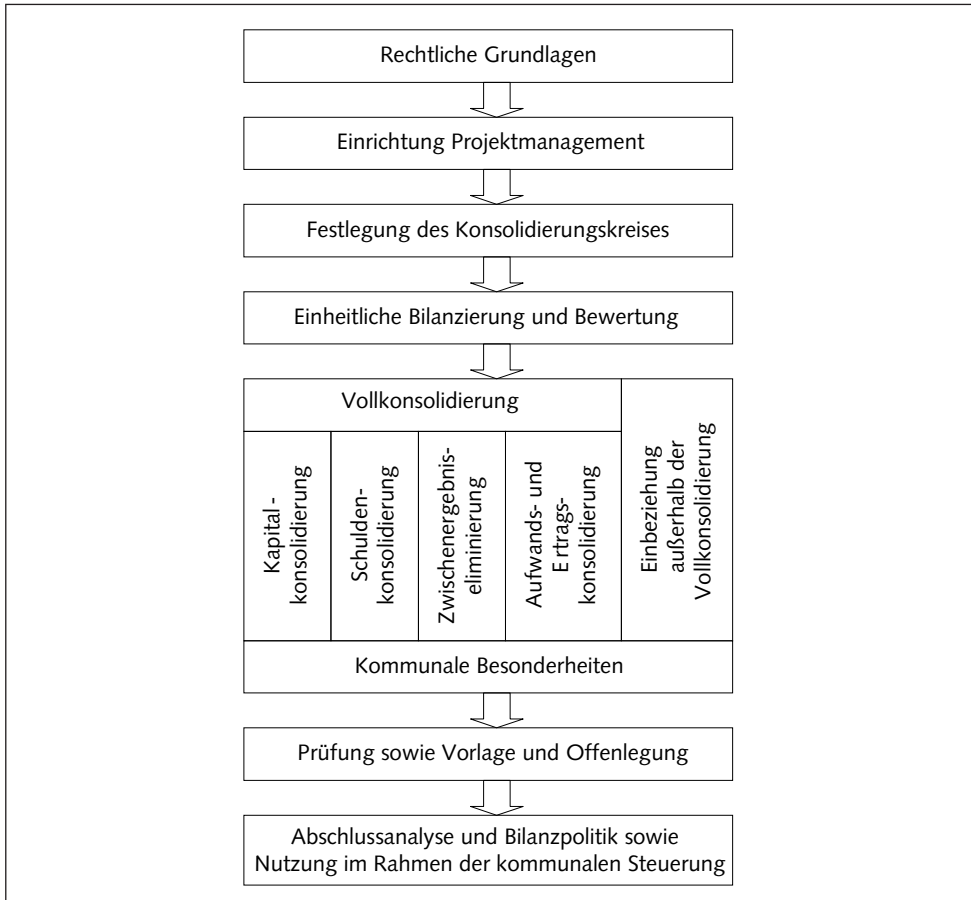


Abb. 3: Aufstellung und Verwendung kommunaler Gesamtabschlüsse

²⁴ Zur Prüfung des Konzernabschlusses siehe in diesem Band den Beitrag von *Janzen*, S. 217 ff.

²⁵ Zur Vorlage, Offenlegung und Veröffentlichung des Gesamtabschlusses siehe in diesem Band den Beitrag von *Brugger*, S. 229 ff.

²⁶ Zur Abschlussanalyse und Möglichkeiten der Bilanzpolitik siehe in diesem Band den Beitrag von *Klatte/Wirtz*, S. 235 ff.

5 Übergangsfristen

Die Bundesländer haben den Kommunen langjährige Übergangsfristen eingeräumt, in denen sich die Kommunen auf die dann verpflichtend aufzustellenden Gesamtabschlüsse vorbereiten können. Die nachfolgende Abbildung vermittelt einen Überblick über bestehende Übergangsfristen.

	Spätester Aufstellungsstichtag
Baden-Württemberg	31.12.2018
Bayern	Doppik als Wahlrecht
Brandenburg	31.12.2013
Hessen	Doppik als Wahlrecht
Mecklenburg-Vorpommern	31.12.2015
Niedersachsen	31.12.2012
Nordrhein-Westfalen	31.12.2010
Rheinland-Pfalz	31.12.2013
Saarland	31.12.2014
Sachsen	31.12.2016
Sachsen-Anhalt	31.12.2011
Schleswig-Holstein	31.12.2013
Thüringen	Doppik als Wahlrecht

Abb. 4: Spätester Aufstellungsstichtag für den Gesamtabschluss (Flächenländer)

Vor dem Hintergrund der bestehenden Übergangsfristen liegen bislang noch keine auf einer breiten Basis gewonnenen Erfahrungen vor. Gleichwohl zeigen erste Einsichten, dass insbesondere im Vorfeld der erstmaligen Aufstellung eines kommunalen Gesamtabschlusses eine gründliche Vorbereitungsphase erforderlich ist.

Literatur

- Busch, M./Lasarzik, M./Heiling, J.* (2009): Steuerungspotentiale des kommunalen Konzernabschlusses, in: *Zeitschrift für Planung und Unternehmenssteuerung* 2009, S. 421-440.
- Henkes, J.* (2008): *Der Jahresabschluss kommunaler Gebietskörperschaften*, Berlin 2008.
- KGSt* (1993): Bericht 5/1993: Das Neue Steuerungsmodell: Begründung, Konturen, Umsetzung, Köln 1993.
- Landtag Hessen* (2004): Landtagsdrucksache 16/2463 vom 06.07.2004.
- Landtag Nordrhein-Westfalen* (2004): Landtagsdrucksache 13/5567 vom 18.06.2004.

- Lüder, K.* (1999): Konzeptionelle Grundlagen des Neuen Kommunalen Rechnungswesens (Speyerer Verfahren), 2. Aufl., Stuttgart 1999.
- Mihm, A.* (2009): Energieversorgung: Stadtwerke am Zug, in: FAZ vom 13. August 2009.
- Otte, R.* (1991): Grundzüge einer Konzernrechnungslegung für Gebietskörperschaften, in: Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung 1991, S. 510-524.
- Röber, M.* (2009): Privatisierung adé? Rekommunalisierung öffentlicher Dienstleistungen im Lichte des Public Managements, in: Verwaltung & Management 2009, S. 227-240.
- Statistische Ämter des Bundes und der Länder* (2007): Gemeindeverzeichnis – Stand 31.12.2007.
- Wirtz, H.* (2008): Grundsätze ordnungsmäßiger öffentlicher Buchführung, Berlin 2008.
- v. Wysocki, K./Wohlgemuth, M.* (1996): Konzernrechnungslegung, 4. Aufl., Düsseldorf 1996.

Rechtliche Grundlagen des kommunalen Gesamt- abschlusses in den einzelnen Bundesländern

*Jens Heiling/Holger Wirtz**

- 1 Rechtliche Grundlagen im Überblick
- 2 Landesrechtliche Vorgaben
 - 2.1 Gemeindeordnungen und Gemeindehaushaltsverordnungen
 - 2.2 Aufstellungspflicht
 - 2.3 Aufstellungsfristen
- 3 Handelsrechtliche Vorgabe
- 4 Exkurs: Internationale Vorgaben (IPSAS)

Literatur

* Dr. Jens Heiling, Grundsatzabteilung Wirtschaftsprüfung, Ernst & Young GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, Stuttgart;
StB Dr. Holger Wirtz, Grundsatzabteilung Wirtschaftsprüfung, Ernst & Young GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, Stuttgart.

1 Rechtliche Grundlagen im Überblick

Bei der Aufstellung kommunaler Gesamtabschlüsse sind unterschiedliche rechtliche Normen zu beachten. Dabei sind insbesondere die primär heranzuziehenden landesrechtlichen Vorgaben zur kommunalen Rechnungslegung sowie die subsidiär anzuwendenden handelsrechtlichen Normen zu unterscheiden.

Im nachfolgenden zweiten Teil des Beitrags werden zunächst relevante landesrechtliche Normen identifiziert. In diesem Zusammenhang werden auch die landesspezifischen Aufstellungspflichten sowie die jährlichen Aufstellungsfristen thematisiert. Eine synoptische Darstellung der unterschiedlichen landesrechtlichen Regelungen zum kommunalen Gesamtabschluss ist im Anhang enthalten. Gegenstand des dritten Teils ist die Maßgeblichkeit von handelsrechtlichen Normen für den kommunalen Gesamtabschluss. Im Rahmen eines kurzen Exkurses werden ergänzend die internationalen Vorgaben zur öffentlichen Rechnungslegung dargestellt, welchen bislang keine Maßgeblichkeit für kommunale Gesamtabschlüsse in Deutschland zukommt.

Abbildung 1 veranschaulicht die weitere Vorgehensweise dieses Kapitels.

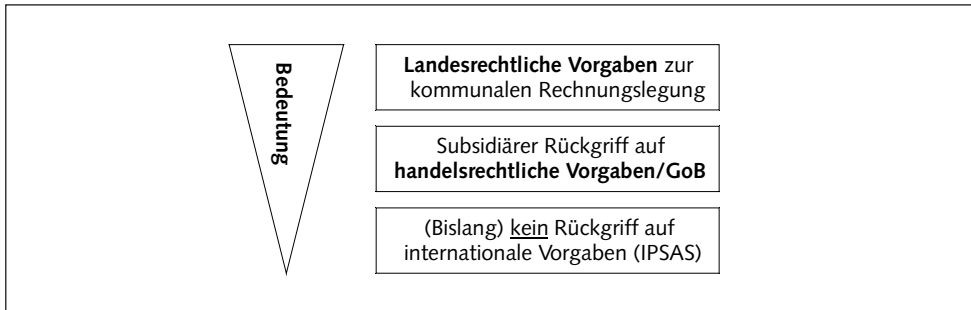


Abb. 1: Rechtliche Grundlagen kommunaler Gesamtabschlüsse im Überblick

2 Landesrechtliche Vorgaben

2.1 Gemeindeordnungen und Gemeindehaushaltsverordnungen

Durch Artikel 28 Abs. 2 des Grundgesetzes sowie durch die meisten Landesverfassungen wird den deutschen Kommunen die kommunale Selbstverwaltung garantiert. In Ausübung dieses Rechts verwalten die Kommunen ihre Angelegenheiten in eigener Verantwortung. Einschränkend wird den Bundesländern durch Artikel 70 des Grundgesetzes die Zuständigkeit zur Regelung von Gemeindeverfassungen eingeräumt.

Auf dieser verfassungsrechtlichen Grundlage haben die Bundesländer so genannte Gemeindeordnungen¹ erlassen, in denen Aufbau, Struktur, Zuständigkeit, Rechte und Pflich-

1 In Brandenburg und Mecklenburg-Vorpommern handelt es sich um die »Kommunalverfas-

ten der kommunalen Organe sowie die staatliche Aufsicht über die Gemeinden geregelt werden.

Die Gemeindeordnungen der Bundesländer sind die Basis der kommunalen Finanzwirtschaft. Gemeinsam mit den Gemeindehaushaltsverordnungen normieren sie zudem die Vorgaben zur kommunalen Rechnungslegung. Im Rahmen der Vorgaben zur kommunalen Rechnungslegung regeln die Gemeindeordnungen auch den rechtlichen Rahmen für die kommunalen Gesamtabschlüsse.

	Landesrechtliche Vorgaben
Baden-Württemberg	Gemeindeordnung vom 24.07.2000 (GBl. 2000, S. 582), zuletzt geändert durch Gesetz vom 04.05.2009 (GBl. 2009, S. 185) Entwurf einer Gemeindehaushaltsverordnung vom 22.4.2009
Bayern	Gemeindeordnung für den Freistaat Bayern vom 22.08.1998 (GVBl. 1998 S. 796), zuletzt geändert durch Gesetz vom 27.07.2009 (GVBl. 2009, S. 400) Verordnung über das Haushalts-, Kassen- und Rechnungswesen der Gemeinden, der Landkreise und der Bezirke nach den Grundsätzen der doppelten kommunalen Buchführung (GVBl. 2007, S. 687)
Brandenburg	Gemeindeordnung vom 10.10.2001 (GVBl.I 2001, S.154), zuletzt geändert durch Gesetz vom 18.12.2007 (GVBl.I 2007, S. 286) Verordnung über die Aufstellung und Ausführung des Haushaltsplans der Gemeinden (GVBl.II 2008, S.14)
Hessen	Hessische Gemeindeordnung vom 01.04.2005 (GVBl. I 2005, S. 142), zuletzt geändert durch Gesetz vom 15.11.2007 (GVBl. I 2007, S. 757) Verordnung über die Aufstellung und Ausführung des Haushaltsplans der Gemeinde mit doppelter Buchführung (GVBl. 2006, S. 129)
Mecklenburg-Vorpommern	Kommunalverfassung für das Land Mecklenburg-Vorpommern vom 08.07.2004 (GVOBl. 2004, S. 205), zuletzt geändert durch Gesetz vom 14.12.2007 (GVOBl. 2007, S. 410) Gemeindehaushaltsverordnung-Doppik (GVBl. 2008, S. 34)
Niedersachsen	Niedersächsische Gemeindeordnung (NGO) vom 28.10.2006 (GVBl. 2006, S. 473), zuletzt geändert durch Gesetz vom 13.05.2009 (GVBl. S. 191) Gemeindehaushalts- und -kassenverordnung (GBVl. 2005, S. 458)

sung«, im Saarland um das »Kommunalselbstverwaltungsgesetz« und in Thüringen um das »Thüringer Gesetz über die kommunale Doppik«. Nachfolgend vereinheitlichend als Gemeindeordnungen (GO) bezeichnet.

	Landesrechtliche Vorgaben
Nordrhein-Westfalen	Gemeindeordnung für das Land Nordrhein-Westfalen vom 14.07.1994, zuletzt geändert durch Gesetz vom 30.06.2009 (GVBl. 2009, S. 380) Verordnung über das Haushaltswesen der Gemeinden im Land Nordrhein-Westfalen (GVBl. 2004, S. 644)
Rheinland-Pfalz	Gemeindeordnung vom 31.01.1994, zuletzt geändert Kommunalwahlgesetzes vom 28.05.2008 (GVBl. 2008, S. 79) Gemeindehaushaltsverordnung (GVBl. 2006, S. 203)
Saarland	Kommunalselbstverwaltungsgesetz vom 15.01.1964 (Amtsbl. 1964, S. 123), zuletzt geändert durch Gesetz vom 11.02.2009 (Amtsbl. 2009, S. 1215) Kommunalhaushaltsverordnung vom 10.10.2006 (Amtsbl. 2006, S. 1842), zuletzt geändert am 04.06.2009 (Amtsbl. 2009, S. 962)
Sachsen	Gemeindeordnung vom 5.10.1993 (SächsGVBl. 1993, S. 568), zuletzt geändert durch Gesetz vom 07.11.2007 (SächsGVBl. 2007, S. 478) Verordnung des Sächsischen Staatsministeriums des Innern über die kommunale Haushaltswirtschaft nach den Regeln der Doppik (SächsGVBl. 2008, S. 202), zuletzt geändert am 12.11.2008 (SächsGVBl. 2008, S. 638)
Sachsen-Anhalt	Gemeindeordnung für das Land Sachsen-Anhalt vom 05.10.1993 (GVBl. 1993, S. 568), zuletzt geändert durch Gesetz vom 14.02.2008 (GVBl. 2008, S. 40) Verordnung über die Aufstellung und Ausführung des Haushaltsplanes der Gemeinden im Land Sachsen-Anhalt nach den Grundsätzen der Doppik (GVBl. 2006, S. 128)
Schleswig-Holstein	Gemeindeordnung für Schleswig-Holstein vom 28.2.2003 (GVOBl. 2003, S. 57), zuletzt geändert durch Gesetz vom 26.3.2009 (GVOBl. 2009, S. 93) Landesverordnung über die Aufstellung und Ausführung eines doppischen Haushaltsplanes der Gemeinden (GVOBl. 2007, S. 382), zuletzt geändert am 26.3.2009 (GVOBl. 2009, S. 93)
Thüringen	Thüringer Gesetz über das Neue Kommunale Finanzwesen (ThürNKFG), (GVBl. 2008, S. 380) Thüringer Gemeindehaushaltsverordnung-Doppik (GVBl. 2008, S. 504)

Abb. 2: Übersicht über die gesetzlichen Grundlagen der kommunalen Haushaltswirtschaft

Die landesrechtlichen Vorgaben enthalten Regelungen zu folgenden Aspekten kommunaler Gesamtabschlüsse (vgl. hierzu auch die synoptische Darstellung der landesrechtlichen Regelungen zum Gesamtabschluss im Anhang):

- Verpflichtung zur Erstellung eines Gesamtabschlusses,
- Jährliche Aufstellungsfrist,

- Bestandteile des Gesamtabschlusses,
- Umfang des Konsolidierungskreises,
- Bei der Konsolidierung anzuwendende Verfahren,
- Vorgaben zur Gliederung, zur Prüfung und zur Offenlegung.

Als Generalnorm findet sich regelmäßig ein expliziter Verweis auf die (handelsrechtlichen) Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung. Hinsichtlich der Konsolidierungsvorschriften wird in den Gemeindeordnungen zudem regelmäßig unmittelbar auf handelsrechtliche Normen verwiesen. Die Vorgaben zur erstmaligen Einführung der Doppik sowie die entsprechenden Übergangsvorschriften sind regelmäßig außerhalb der Gemeindeordnungen in besonderen Einführungsgesetzen normiert worden.²

Zur Erläuterung und Konkretisierung der in den Gemeindeordnungen enthaltenen Vorgaben sind Gemeindehaushaltsverordnungen³ heranzuziehen. Insbesondere zur Konkretisierung der anzuwendenden Gliederungsschemata für die Vermögens- und Ergebnisrechnungen sowie zu den Inhalten der Konsolidierungsberichte⁴ finden sich dort detaillierte Vorgaben. Dem rechtlichen Charakter nach handelt es sich bei den Gemeindehaushaltsverordnungen um Rechtsverordnungen, welche von den zuständigen Landesministerien auf der Basis von in den Gemeindeordnungen enthaltenen Ermächtigungsvorschriften erlassen werden.

2.2 Aufstellungspflicht

Die Bundesländer haben ihren Kommunen in den jeweiligen Gemeindeordnungen die Erstellung von kommunalen Gesamtabschlüssen aufgetragen. Danach ist eine Aufstellungspflicht grundsätzlich immer dann gegeben, wenn verselbständigte Aufgabenbereiche existieren. Da die Existenz von verselbständigten Aufgabenbereichen in der kommunalen Praxis üblich ist, gehen die Gemeindeordnungen regelmäßig davon aus, dass neben dem Einzelabschluss der Kernverwaltung von jeder Kommune ein Gesamtabschluss aufzustellen ist.

In einer Reihe von Bundesländern finden sich jedoch Befreiungsvorschriften von dieser allgemeinen Aufstellungspflicht.⁵ So sind Kommunen in Sachsen von der Verpflichtung

2 Beispiel für Einführungsgesetze: NRW (Gesetz zur Einführung des Neuen Kommunalen Finanzmanagements für Gemeinden im Land Nordrhein-Westfalen; § 2 Aufstellung des ersten Gesamtabschlusses), Mecklenburg-Vorpommern (Gesetz zur Einführung der Doppik im kommunalen Haushalts- und Rechnungswesen; § 13 Erstmalige Aufstellung eines Gesamtabschlusses).

3 In Bayern, Saarland und Sachsen handelt es sich um »Kommunalhaushaltsverordnung« und in Niedersachsen um die »Gemeindehaushalts- und Kassenverordnung«. Nachfolgend vereinheitlichend als Gemeindehaushaltsverordnung (GemHVO) bezeichnet.

4 Zu den Bestandteilen des kommunalen Gesamtabschlusses siehe in diesem Band den Beitrag von Heiling/Wirtz, S. 23 ff.

5 Die Befreiung von der Verpflichtung zur Aufstellung eines Gesamtabschlusses ist zu unterschei-

zur Aufstellung eines Gesamtabschlusses befreit, wenn nicht mehr als zwei zu konsolidierende Aufgabenträger vorhanden sind (§ 88a Abs. 2 GO), während in Schleswig-Holstein Gemeinden mit bis zu 3.000 Einwohnern von der Aufstellung eines Gesamtabschlusses befreit sind (§ 95o Abs. 1 GO). In Baden-Württemberg, Mecklenburg-Vorpommern, Rheinland-Pfalz und Thüringen sind Kommunen regelmäßig dann von der Aufstellung eines Gesamtabschlusses befreit, wenn bis zum Ende des Haushaltsjahrs und zum Ende des vorausgehenden Haushaltsjahrs

- a) die zusammengefassten Bilanzsummen der Tochterorganisationen 20 % der in der jeweiligen Bilanz der Gemeinde ausgewiesenen Bilanzsumme *oder*
- b) die zusammengefassten Rückstellungen und Verbindlichkeiten der Tochterorganisationen 20 % der in der jeweiligen Bilanz der Gemeinde ausgewiesenen Verbindlichkeiten [in Mecklenburg-Vorpommern: Rückstellungen und Verbindlichkeiten]

nicht übersteigen.⁶ Die Begrifflichkeit »in der Regel« deutet bereits darauf hin, dass dies nur gelten kann, wenn im Übrigen keine gravierenden Informationen bei Nichtkonsolidierung vorenthalten werden. In den übrigen Bundesländern sind keine Befreiungsvorschriften normiert.

Beispiel zur Aufstellungspflicht

Bei der Beispielkommune soll es sich um eine Kommune mit 20.000 Einwohnern handeln. Der Einzelabschluss der Kernverwaltung stellt sich folgendermaßen dar:

Kommunaler Einzelabschluss			
Anlagevermögen	115,5 Mio. €	Eigenkapital	65,8 Mio. €
Umlaufvermögen	3,0 Mio. €	Sonderposten	20,6 Mio. €
ARAP	1,6 Mio. €	Rückstellungen	14,0 Mio. €
	<u>120,1 Mio. €</u>	Verbindlichkeiten	17,5 Mio. €
		PRAP	2,2 Mio. €
			<u>120,1 Mio. €</u>

Die Kommune hat die Stadtwerke (als GmbH) und die Abfallwirtschaft (als Eigenbetrieb) verselbständigt. Weitere verselbständigte Aufgabenbereiche existieren nicht. Durch Addition der Einzelabschlüsse der beiden Tochtereinheiten ergibt sich nachfolgender Summenabschluss:

Summenabschluss der Tochtereinheiten			
Diverse Aktiva	17,4 Mio. €	Eigenkapital	7,0 Mio. €
	<u>17,4 Mio. €</u>	Rückstellungen	6,9 Mio. €
		Verbindlichkeiten	3,5 Mio. €
			<u>17,4 Mio. €</u>

den von dem Einbeziehungswahlrecht einzelner Einheiten in einen Gesamtabschluss. Zu bestehenden Einbeziehungswahlrechten siehe in diesem Band den Beitrag von *Klatte*, S. 75 ff.

⁶ Für Baden-Württemberg siehe § 95a Abs. 2 GO i.V.m. § 56 GemHVO-E, für Mecklenburg-Vorpommern siehe § 61 Abs. 11 GO, für Rheinland-Pfalz siehe § 109 Abs. 9 GO und für Thüringen siehe § 20 Abs. 9 ThürKDG.

Lösung

Sofern es sich um eine Kommune in **Sachsen** handelt, wäre diese von der Aufstellung eines Gesamtabschlusses befreit, da nicht mehr als zwei zu konsolidierende Aufgabenträger vorhanden sind. Dagegen wäre die Kommune in **Schleswig-Holstein** zur Aufstellung eines Gesamtabschlusses verpflichtet, da sie mehr als 3.000 Einwohner umfasst. In **Baden-Württemberg, Mecklenburg-Vorpommern, Rheinland-Pfalz** und **Thüringen** wäre die Kommune wieder von der Aufstellung des Gesamtabschlusses befreit, da die Bilanzsumme des Summenabschlusses mit 17,4 Mio. € nicht 20 % von 120,1 Mio. € = 24 Mio. € übersteigt (die beiden Kriterien müssen nicht kumulativ erfüllt sein). Aufgrund fehlender Befreiungsvorschriften ist in den übrigen Bundesländern davon auszugehen, dass stets ein Gesamtabschluss aufzustellen ist.

2.3 Aufstellungsfristen

In den landesrechtlichen Bestimmungen sind Vorgaben zur Aufstellungsfrist enthalten, in denen die Kommunen die Gesamtabschlüsse zu erstellen haben.⁷ Je nach Bundesland sind diesbezüglich durchaus unterschiedliche Aufstellungsfristen normiert worden. Die Spanne reicht von einer recht knapp bemessenen Aufstellungsfrist von 6 Monaten nach Ablauf des Haushaltsjahres bis zu einem durchaus großzügig bemessenem Zeitraum von 18 Monaten nach Ablauf des Haushaltsjahres.

3 Handelsrechtliche Vorgaben

Die Vorgaben zum kommunalen Gesamtabschluss orientieren sich in allen Bundesländern an den handelsrechtlichen Vorgaben zur kaufmännischen Rechnungslegung.⁸ Diese enge Anlehnung an handelsrechtliche Vorgaben (Referenzmodellansatz) wird in den landesrechtlichen Vorgaben zur kommunalen Rechnungslegung auf unterschiedliche Weise sichtbar:

- Anlehnung des Landesgesetzgebers an den HGB-Wortlaut,
- (statischer oder dynamischer) Verweis auf HGB-Vorschriften,
- Verweis auf die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (GoB).

7 Zur Vorlage, Offenlegung und Veröffentlichung des Gesamtabschlusses siehe in diesem Band den Beitrag von *Brugger*, S. 229 ff.

8 Es ist jedoch festzustellen, dass die handelsrechtlichen Vorgaben nur subsidiär und nicht unmittelbar relevant für kommunale Gesamtabschlüsse sind. Lediglich im Rahmen der (Teil-) Konzernrechnungslegung, beispielsweise für »Stadtwerke-Konzerne« in privatwirtschaftlicher Rechtsform oder wenn Eigenbetriebe oder Anstalten des öffentlichen Rechts die Schwellenwerte des § 11 Abs. 1 PublG überschreiten, kann sich insoweit eine Relevanz der handelsrechtlichen Vorgaben ergeben. Die Kommunen selbst sind jedoch keine Unternehmen im Sinne des Publizitätsgesetzes; vgl. *Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V.* (2006), Rz. O 9.

Die Landesgesetzgeber haben bei der Entwicklung der kommunalen Doppik vielfach bestehende handelsrechtliche Regelungen in die Gesetzestexte übernommen und diese gegebenenfalls hinsichtlich spezifischer öffentlicher Besonderheiten modifiziert. Darüber hinaus finden sich in den landesrechtlichen Vorgaben Verweise auf Normen des Handelsgesetzbuches, welche unmittelbar anzuwenden sind.

Insbesondere im Bereich der Konsolidierungsvorschriften findet sich in sämtlichen Bundesländern ein Verweis auf die §§ 300 bis 309 HGB. Neben dem unmittelbaren Verweis auf HGB-Vorschriften werden zudem auch die Deutschen Rechnungslegungs Standards (DRS) herangezogen.⁹ So verweisen bis auf Niedersachsen und Schleswig-Holstein sämtliche Bundesländer bezüglich der Gesamtfinanzzrechnung auf DRS 2 (Kapitalflussrechnung).¹⁰

Nicht zuletzt vor dem Hintergrund der aktuellen Überarbeitung der handelsrechtlichen Vorschriften durch das Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (BilMoG)¹¹ ist bei diesen Verweisen auf HGB-Regelungen zu prüfen, ob die Verweise auch nachfolgende Gesetzesänderungen erfassen (dynamischer Verweis) oder ob sich die Verweise auf das HGB nur auf die bei Verabschiedung des Landesgesetzes gültige Fassung des HGB beziehen (statischer Verweis).¹²

Im Falle von eventuell verbleibenden Regelungslücken, sind diese unter Rückgriff auf handelsrechtliche Vorstellungen zur Rechnungslegung zu schließen. Dies findet seinen Ausdruck darin, dass sich in allen Bundesländern – eine Ausnahme stellen jedoch Bayern und Brandenburg dar – ein Hinweis auf die Relevanz der handelsrechtlichen »Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung« (GoB) für den kommunalen Gesamtabschluss findet.¹³ Allerdings wird der Verweis in Baden-Württemberg durch die Verwendung des Zusatzes »Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung unter Berücksichtigung der besonderen gemeindehaushaltsrechtlichen Bestimmungen« (§ 95a Abs. 1 Satz 2 GO) und in Rheinland-Pfalz durch die Verwendung des Zusatzes »Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung für Gemeinden« (§ 109 Abs. 1 GO) auf bislang ungewisse Weise modifiziert.

9 Dabei handelt es sich um die von einem privaten Rechnungslegungsgremium herausgegebenen Standards. Sofern diese vom Bundesministerium der Justiz bekannt gemacht werden, wird gemäß § 342 Abs. 2 HGB vermutet, dass es sich bezüglich der Konzernrechnungslegung um Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung handelt.

10 Zur Gesamtfinanzzrechnung siehe in diesem Band den Beitrag von *Heiling/Wirtz*, S. 25 ff. Zu den einzelnen landesrechtlichen Verweisen auf DRS 2 siehe die Synopse im Anhang.

11 Zu den Auswirkungen des BilMoG siehe in diesem Band auch den Beitrag von *Klatte/Wirtz*, S. 103 ff.

12 Vgl. dazu *Bauer/Kirchmann/Saß* (2009), S. 144, *Vogelpoth/Poullie/Voß* (2009), S. 85. So ist beispielsweise in Nordrhein-Westfalen geregelt, dass sich HGB-Verweise auf die zuletzt durch Gesetz vom 24. August 2002 geänderte Fassung des HGB beziehen (§ 49 Abs. 5 GemHVO).

13 Ein solcher Verweis findet sich in Hessen (§ 114s Abs. 1 Satz 2 GO), Mecklenburg-Vorpommern (§ 61 Abs. 1 GO), Niedersachsen (§ 100 Abs. 1 Satz 1 GO), Nordrhein-Westfalen (§ 116 Abs. 1 Satz 1 GO), Saarland (§ 99 Abs. 1 Satz 2 KSVG), Sachsen (§ 88a Abs. 1 Satz 3 GO), Sachsen-Anhalt (§ 108 Abs. 1 Satz 1 GO), Schleswig-Holstein (§ 95o Abs. 1 Satz 1 GO) und Thüringen (§ 20 Abs. 1 Satz 1 ThürKDG). In Brandenburg (§ 82 Abs. 1 Satz 2 GO) findet sich ein Verweis auf die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung lediglich bezüglich des Einzelabschlusses. In Bayern wird auf »Grundsätze ordnungsmäßiger kommunaler Buchführung« verwiesen.