

**Der kommunale Gesamtabchluss im doppelischen
Haushalts- und Rechnungswesen**

1. IMK-Empfehlungen zum Gesamtabchluss	2
2. Zielsetzungen des Gesamtabchlusses	4
3. Länderbezogene Regelungen	6
4. Vergleichende Analyse	12
4.1. Bestandteile und Anlagen des Gesamtabchlusses	12
a) Gesamtbilanz	12
b) Gesamtergebnisrechnung	13
c) Gesamtanhang	14
d) Kapitalflussrechnung	15
e) Anlagen zum Gesamtabchluss oder Gesamtanhang	16
f) Konsolidierungsbericht	18
g) Beteiligungsbericht	20
h) Ergebnis der Analyse	23
4.2. Konsolidierungskreis und –methoden	23
4.3. Zeitlicher Ablauf	28
5. Ausgestaltung des Gesamtabchlusses	30
5.1. Ergänzungen im Konsolidierungsbericht	30
5.2. Segmentberichterstattung	30
5.3. Einbindung in ein strategisches Management	32

1. IMK-Empfehlungen zum Gesamtabchluss

In der Anlage 1 zum IMK-Beschluss vom 21.11.2003 „Reform des Gemeindehaushaltsrechts: Von einem zahlungsorientierten zu einem ressourcenorientierten Haushalts- und Rechnungswesen“, Bericht für die Ständige Konferenz der Innenminister und –senatoren der Länder am 19./21. November 2003, werden für den **konsolidierten Jahresabschluss** (= Gesamtabchluss) Empfehlungen unterbreitet und in einem Leittext für eine neue doppische GemHVO dargestellt:

- Gemäß § 56 dieses Leittextes besteht der konsolidierte Jahresabschluss aus der **konsolidierten Ergebnisrechnung** und der **konsolidierten Vermögensrechnung** (Bilanz). Dabei sind die Vorschriften über den Jahresabschluss der Gemeinde für ihre Kernverwaltung entsprechend anzuwenden.
- Dieser konsolidierte Jahresabschluss ist gemäß § 57 dieses Leittextes durch eine Gesamtfinanzrechnung in Form einer **Kapitalflussrechnung** nach Maßgabe des Deutschen Rechnungslegungsstandards Nr. 2 (DRS 2) zu ergänzen.
- Als dritte Komponente ist gemäß § 58 ein **Konsolidierungsbericht** mit Angaben zum nicht konsolidierten Beteiligungsbesitz zu erstellen. Dieser Bericht beinhaltet
 - einen **Gesamtüberblick** insbesondere zur wirtschaftlichen und finanziellen **Lage** der Gemeinde sowie zur Erfüllung der kommunalen Aufgaben und des öffentlichen Zwecks,
 - **Erläuterungen** zur Abgrenzung des Konsolidierungskreises und zu den angewandten Konsolidierungsmethoden sowie zu den einzelnen Positionen des konsolidierten Jahresabschlusses,
 - einen **Ausblick** insbesondere zu den finanziellen und wirtschaftlichen Perspektiven und Risiken.

Zum **Konsolidierungskreis** gehören aufgrund der IMK-Empfehlungen neben der Kernverwaltung alle verselbständigten rechtsfähigen und nicht-rechtsfähigen Aufgabenträger bzw. Organisationseinheiten des privaten und des öffentlichen Rechts, auf die die Gemeinde entweder einen beherrschenden Einfluss (i.d.R. bei einer Beteiligung > 50%) oder nur einen maßgeblichen Einfluss (i.d.R. bei einer Beteiligung von > 20% und ≤ 50%) ausübt. Von der Konsolidierung ausgenommen sind die **Sparkassen**.

In den IMK-Empfehlungen wird ein **zusätzliches Kriterium** für die Einbeziehung in den konsolidierten Jahresabschluss genannt, und zwar sind die verselbständigten Organisationseinheiten nur dann einzubeziehen, „wenn sie für die Erfüllung der Verpflichtung, ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage der Kommune zu vermitteln, von Bedeutung sind“ (IMK-Empfehlungen, S. 31).

Für die Organisationseinheiten, die einem beherrschenden Einfluss unterliegen, ist die Methode der **Vollkonsolidierung** (§§ 300 bis 309 HGB) anzuwenden. Diejenigen, die unter einem maßgeblichen Einfluss stehen, sind nach der **Equity-**

Methode bzw. Eigenkapitalmethode zu konsolidieren (§§ 311 und 312 HGB). Eine Quoten-Konsolidierung (§ 310 HGB) ist nicht vorgesehen. Alle sonstigen Beteiligungen (i.d.R. $\leq 20\%$) sind wie üblich mit ihren Anschaffungswerten je nach Zielsetzung der Beteiligung im Anlage- oder Umlaufvermögen auszuweisen.

Die IMK-Empfehlungen vermeiden den **Begriff der Konzernbilanz**, obwohl an einer Stelle (S. 32) vom „Konzern Gemeinde“ die Rede ist. Gemeinden bieten zweifellos mit ihren verselbständigten Organisationseinheiten strukturell das Bild eines Konzerns, allerdings je nach Gemeindegröße mit unterschiedlicher Komplexität. Die Freie und Hansestadt Hamburg zeigt weniger begriffliche „Berührungspunkte“. Auf dem Deckblatt des Geschäftsberichts 2007 lautet die Überschrift: „Die erste Konzernbilanz eines deutschen Bundeslandes“. Mit dem Konzernbegriff wird üblicherweise wirtschaftliche Macht assoziiert. Er entbehrt damit nicht eines gewissen negativen Beigeschmacks. Trotz solcher terminologischer Befindlichkeiten sollte im öffentlichen Bereich einheitlich der Begriff der Konzernbilanz verwendet werden.

In den IMK-Empfehlungen werden die Gemeinden darauf hingewiesen, vor dem ersten Gesamtabschluss ein **Konsolidierungshandbuch** zu erstellen sowie ein **Reporting-System** für den „Konzern Gemeinde aufzubauen“. Im Hinblick auf das Konsolidierungshandbuch sind in Nordrhein-Westfalen bereits Vorarbeiten geleistet worden, und zwar hat das dortige IM in Zusammenarbeit mit einigen Kommunen und einer Wirtschaftsprüfungsgesellschaft ein Modellprojekt NKF-Gesamtabschluss initiiert. Erste Ergebnisse liegen bereits vor (siehe „Praxisleitfaden zur Aufstellung eines NKF-Gesamtabschlusses, Handlungsempfehlungen des Modellprojekts im Neuen Kommunalen Finanzmanagement (NKF)“). Es ist zu wünschen, dass die übrigen Bundesländer ebenfalls diesen Weg gehen und den NRW-Leitfaden als Vorlage für die Einarbeitung ihrer jeweiligen Gesamtabschluss-Spezifika verwenden.

2. Zielsetzungen des Gesamtabschlusses

Der Gesamtabschluss stellt neben der Erstellung der Eröffnungsbilanz für den Start in die Doppik und neben der Durchführung des ersten kaufmännischen Jahresabschlusses die **dritte große Herausforderung** für die Gemeinden dar. Während die Ablösung der Kameralistik mittlerweile weitgehend Zustimmung und Akzeptanz gefunden hat – wobei kritische Stimmen stets das „Salz in der Suppe“ eines jeden Reformvorhabens bilden und in diesem Falle wohl auch unserem Föderalismus geschuldet sind – dürfte der Gesamtabschluss in der Verwaltungspraxis noch auf einige Vorbehalte stoßen. Deshalb ist die Frage zu stellen, welche Zwecke diesen zweifellos „dicken Brocken“ der kaufmännischen Rechnungslegung rechtfertigen?

Konzerne bilden eine **wirtschaftliche Einheit** bei rechtlicher Vielheit. Deshalb muss logischerweise diese wirtschaftliche Einheit durch eine entsprechende Rechnungslegung – einen Konzernabschluss – dokumentiert werden. Nach § 297,3 HGB hat dieser den Zweck, die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage der in den Abschluss einbezogenen Gesellschaften so darzustellen, als ob diese Unternehmen ein einziges Unternehmen wären. Mit Blick auf den Konzern „Gemeinde“ ist auf den insbesondere bei Funktionalreformen häufig zitierten **Grundsatz der Einheit der Verwaltung** hinzuweisen. Dieser Grundsatz ist durch die Ausgliederungswelle und die damit verbundene „Atomisierung“ der Verwaltung beeinträchtigt worden. Über viele Jahre hinweg hat man Aufgabenträger bzw. Organisationseinheiten aus der Verwaltung ausgegliedert, d. h. entweder in privatrechtlicher oder in öffentlich-rechtlicher Form ganz oder teilweise verselbständigt, und zwar nicht nur auf dem Gebiet der wirtschaftlichen Betätigung, sondern zunehmend in den nicht-wirtschaftlichen Bereichen der kommunalen Verwaltung. Damit war in der Regel die „Befreiung“ von der Kameralistik und der Übergang in das kaufmännische Rechnungswesen verbunden. Die kaufmännische Ausrichtung der Kernverwaltung in Planung und Rechnung bietet nun die Möglichkeit, dieses Auseinanderdriften durch einen Gesamtabschluss auf doppischer Grundlage wieder zusammenzuführen und damit ein **konzernweites Steuerungsinstrument** zu schaffen. Den obersten politischen und administrativen Leitungsorganen auf der Ebene der Konzernmutter - der kommunalen Gebietskörperschaft - muss viel stärker als bisher bewusst werden, dass sie nicht nur die Kernverwaltung sondern auch die verselbständigten Einheiten in ihrem Konzern als eine **integrierte Gesamtheit** zu führen und diese nach **einheitlichen Grundsätzen** zu steuern haben.

Die jährliche Rechenschaftslegung in Form des Gesamtabschlusses sollte aber nicht nur ein wesentliches Informations- und damit Steuerungsinstrument für die politischen und administrativen Leitungsorgane sein, sondern auch der Information sowohl der **Bürger als auch Dritten** dienen, wie privaten Unternehmen, Non-Profit-Organisationen, Institutionen des Finanzsektors etc. Mit dem Gesamtabschluss werden erstmals die wirtschaftliche Lage und das ökonomische Potential des kommunalen Konzerns in seiner Gesamtheit dargestellt. So bietet er Informationen über das gesamte Vermögen und die gesamte Verschuldung und nicht nur über diejenige der Kernverwaltung, Informationen über alle getätigten Investitionen sowie über den erfolgsrechnerischen und finanziellen Status des Gemeinwesens als Ganzes. Damit besitzt er eine im Vergleich zu den Einzelabschlüssen weitaus intensivere **akquisitorische und informatorische Wirkung**. Wie im privatwirtschaftlichen Bereich, so sollte auch hier der Gesamtabschluss für die

Bildung eines positiven Image eingesetzt werden. Eine lieblose Erfüllung der gesetzlichen Mindeststandards gedruckt auf Umweltpapier wird der Bedeutung dieses Instruments keinesfalls gerecht. Vor diesem Hintergrund ist dem Gesamtabschluss und seiner inhaltlichen Ausgestaltung besondere Aufmerksamkeit zu widmen. Darauf wird in Abschnitt 5 detaillierter eingegangen.

3. Länderbezogene Regelungen

Für die vergleichende Analyse des Gesamtabschlusses im Hinblick auf einen notwendigen Harmonisierungsbedarf und hinsichtlich weiterer Schritte zu seiner informationellen und steuerungsrelevanten Optimierung sind die bislang vorliegenden rechtlichen Regelungen bzw. die dazu erstellten Entwürfe zum Gesamtabschluss im neuen doppelischen Haushalts- und Rechnungswesen aller Bundesländer - mit Ausnahme der Stadtstaaten - einbezogen worden. Dabei wird gleichzeitig - um einen Eindruck von der „gestalterischen und sprachlichen Vielfalt“ unseres föderalen Systems zu gewinnen - die Einbindung der Regelungen der einzelnen Bundesländer in den strukturellen Kontext ihres kommunalen Haushaltsrechts dargestellt.

a) Baden-Württemberg (= BW)

→ Entwurf der Landesregierung für ein Gesetz zur Reform des Gemeindehaushaltsrechts (GemO),
Stand: 15.11.2007
Neu eingefügte Vorschriften:

§§ 95a Konsolidierter Gesamtabschluss
95b Aufstellung und ortsübliche Bekanntgabe des Abschlusses

→ Arbeitsentwurf des IM für eine Gemeindehaushaltsverordnung (GemHVO)
Stand: 21.12.2007:

Zehnter Abschnitt: Gesamtabschluss
§§ 56 Konsolidierter Gesamtabschluss
57 Kapitalflussrechnung
58 Konsolidierungsbericht und Angaben zum nicht konsolidierten Beteiligungsbesitz

b) Bayern (= BY)

→ Gemeindeordnung (GO)
zuletzt geändert durch Gesetz vom 20. Dezember 2007 (GVBl. S. 958):

5. Abschnitt: Kassen- und Rechnungswesen
Art. 102 Rechnungslegung, Jahresabschluss
102a Konsolidierter Jahresabschluss

→ Kommunalhaushaltsverordnung-Doppik (KommHV-Doppik):
vom 5. Oktober 2007 (GVBl 2007, S. 678)

Abschnitt 15: Konsolidierter Jahresabschluss
§§ 88 Konsolidierter Jahresabschluss
89 Kapitalflussrechnung, Eigenkapitalübersicht
90 Konsolidierungsbericht und Angaben zum nicht konsolidierten Beteiligungsbesitz

c) Brandenburg (= BB)

→ Kommunalverfassung (BbgKVerf)
vom 18. Dezember 2007 (GVBl. I/07, Nr. 19, S. 286):

Teil 1: Die Gemeinde
Kapitel 3: Gemeindegewirtschaft
Abschnitt 1: Haushaltswirtschaft
§ 83 Gesamtabschluss, Konsolidierungsbericht

→ Kommunale Haushalts- und Kassenverordnung (KomHKV)
vom 14. Februar 2008 (GVBl. II/08, Nr. 03, S. 14):

Abschnitt 10: Gesamtabschluss, Konsolidierungsbericht
§§ 62 Gesamtabschluss
63 Gesamtbilanz
64 Gesamtfinanzrechnung
65 Konsolidierungsbericht

d) Hessen (= HS)

→ Gemeindeordnung (GO)
zuletzt geändert durch Gesetz vom 15. November 2007 (GVBl. 2007, S. 757):

Sechster Teil: Gemeindegewirtschaft
Dritter Titel: Haushaltswirtschaft mit doppelter Buchführung
§§ 114s Jahresabschluss, konsolidierter
Jahresabschluss, Gesamtabschluss
114t Vorlage an Gemeindevertretung
114u Entlastung

→ Gemeindehaushaltsverordnung (GemHVO-Doppik)
vom 2. April 2006:

Zehnter Abschnitt: Gesamtabschluss
§§ 53 Konsolidierter Jahresabschluss
54 Kapitalflussrechnung
55 Konsolidierungsbericht und Angaben zum nicht
konsolidierten Beteiligungsbesitz

e) Mecklenburg-Vorpommern (= MV)

→ Kommunalverfassung (KV)
zuletzt geändert durch Artikel 2 des Gesetzes vom 14. Dezember 2007
(GVOBl. M-V S. 410, 413):

Teil 1: Gemeindeordnung
Abschnitt 4: Haushaltswirtschaft
§ 61 Gesamtabschluss

→ Gemeindehaushaltsverordnung–Doppik (GemHVO–Doppik)
vom 25. Februar 2008 (GVOBl. M-V 2008, S. 34):

Abschnitt 8: Gesamtabschluss
§§ 54 Bestandteile und Anlagen
55 Allgemeines
56 Gesamtergebnisrechnung
57 Gesamtfinanzzrechnung
58 Gesamtbilanz
59 Gesamtanhang
60 Gesamtrechenschaftsbericht

f) Niedersachsen (= NSN)

→ Niedersächsische Gemeindeordnung (NGO)
vom 7. Dezember 2006 (GVBl. S. 575, 579):

Sechster Teil: Gemeindegewirtschaft
Erster Abschnitt: Haushaltswirtschaft
§§ 100 Jahresabschluss, konsolidierter
Gesamtabschluss
101 Beschluss über den Jahresabschluss und
den konsolidierten Gesamtabschluss,
Entlastung

→ Gemeindehaushalts- und -kassenverordnung (GemHKVO)
geändert durch VO vom 27. November 2007 (Nds.GVBl. Nr. 38/2007, S. 683):

Neunter Abschnitt: Jahresabschluss, konsolidierter Gesamtabschluss
§§ 48 – 58 Jahresabschluss, konsolidierter Gesamtabschluss

g) Nordrhein-Westfalen (= NRW)

→ Gemeindeordnung (GO)
zuletzt geändert durch Gesetz vom 3. Mai 2005 (GV. NRW. S. 498)

12. Teil: Gesamtabschluss
§§ 116 Gesamtabschluss
117 Beteiligungsbericht
118 Vorlage- und Auskunftspflichten

→ Gemeindehaushaltsverordnung NRW (GemHVO NRW)
vom 16. November 2004 (GV. NRW. S. 644)

Siebter Abschnitt: Gesamtabschluss
§§ 49 Gesamtabschluss
50 Konsolidierung
51 Gesamtlagebericht, Gesamtanhang
52 Beteiligungsbericht

h) Rheinland-Pfalz (= RP)

→ Gemeindeordnung (GemO)
zuletzt geändert durch Gesetz vom 2. März 2006 (GVBl. S. 57):

5. Kapitel: Gemeindegewirtschaft

6. Abschnitt: Jahresabschluss, Gesamtabschluss und
Prüfungswesen

§§ 109 Gesamtabschluss

113 Prüfung des Jahresabschlusses und des
Gesamtabschlusses

→ Gemeindehaushaltsverordnung (GemHVO)
vom 18. Mai 2006 (GVBl. S. 203):

Teil 9: Gesamtabschluss

§§ 54 Allgemeines

55 Gesamtergebnisrechnung

56 Gesamtfinanzrechnung

57 Gesamtbilanz

58 Gesamtanhang

59 Gesamtrechenschaftsbericht

i) Saarland (= SL)

→ Kommunalverwaltungsgesetz (KSVG)
zuletzt geändert durch das Gesetz vom 29. August 2007 (Amtsbl. S. 1766):

Dritter Teil: Gemeindegewirtschaft

1. Abschnitt: Haushaltswirtschaft

§§ 100 Gesamtabschluss

101 Prüfung und Feststellung des Jahresabschlusses
und des Gesamtabschlusses, Entlastung

→ Kommunalhaushaltsverordnung (KommHVO)
geändert durch Gesetz vom 21. November 2007 (Amtsbl. 07, 2393):

A-8: Gesamtabschluss

§§ 46 Gesamtabschluss

47 Konsolidierung

48 Konsolidierungsbericht

j) Sachsen (= SN)

→ Gemeindeordnung für den Freistaat Sachsen (SächsGemO)
zuletzt geändert durch Gesetz vom 7. November 2007 (SächsGVBl S. 478):

Vierter Teil: Gemeindegewirtschaft

Erster Abschnitt: Haushaltsgewirtschaft

§§ 88a Gesamtabschluss

88b Aufstellung und ortsübliche Bekanntgabe
des Abschlusses

→ Sächsische Kommunalhaushaltsverordnung-Doppik (SächsKomHVO-Doppik)
vom 8. Februar 2008:

Abschnitt 10: Gesamtabschluss

§§ 55 Gesamtabschluss

56 Kapitalflussrechnung

57 Konsolidierungsbericht und Angaben zum nicht konsolidierten
Beteiligungsbesitz

k) Sachsen-Anhalt (= LSA)

→ Gemeindeordnung (GO)

zuletzt geändert durch Art. 1 des Gesetzes vom 7. November 2007
(GVBl. LSA S. 352):

Dritter Teil: Gemeindegewirtschaft

1. Abschnitt: Haushaltsgewirtschaft

§§ 108 Jahresabschluss, Gesamtabschluss

108a Beschluss über den Jahresabschluss und den
Gesamtabschluss, Entlastung

→ Gemeindehaushaltsverordnung Doppik (GemHVO Doppik)
vom 30. März 2006 (GVBl. LSA 2006 S. 204):

Abschnitt 10: Gesamtabschluss

§§ 50 Gesamtabschluss

51 Zusammengefasste Finanzrechnung

52 Bericht zum Gesamtabschluss

l) Schleswig-Holstein (= SH)

→ Gemeindeordnung (GO)

zuletzt geändert durch Artikel 1 des Gesetzes vom 12. Oktober 2007
(GVOBl. S. 452):

Sechster Teil: Gemeindegewirtschaft

1. Abschnitt: Haushaltsgewirtschaft

Unterabschnitt 3: Haushaltsgewirtschaft mit doppelter
Buchführung

§§ 95 n Prüfung des

Jahresabschlusses

95 o Gesamtbeschluss

→ Gemeindehaushaltsverordnung-Doppik (GemHVO-Doppik)
vom 15. August 2007:

Abschnitt X: Gesamtabschluss
§ 53 Gesamtabschluss

m) Thüringen (= TH)

→ Thüringer Gesetz über das Neue Kommunale Finanzwesen (ThürNKFG)
vom 19. November 2008 (GVBl S. 381)

Fünfter Abschnitt: Jahresabschluss, Gesamtabschluss und Prüfungswesen

§§ 20 Gesamtabschluss

24 Prüfung des Jahresabschlusses und des
Gesamtabschlusses

25 Feststellung des Jahresabschlusses, Entlastung,
Offenlegung des Jahresabschlusses und des
Gesamtabschlusses

Dieses Gesetz ist bislang nicht in der Thüringer Kommunalordnung (ThürKO)
eingearbeitet worden.

→ Entwurf der Thüringer Gemeindehaushaltsverordnung-Doppik
(ThürGemHV-Doppik) vom 1. Oktober 2007:

Neunter Abschnitt: Gesamtabschluss

§§ 57 Bestandteile und Anlagen

58 Allgemeines

59 Gesamtergebnisrechnung

60 Gesamtfinanzrechnung

61 Gesamtbilanz

62 Gesamtanhang

63 Gesamtrechenschaftsbericht

4. Vergleichende Analyse

4.1. Bestandteile und Anlagen des Gesamtabchlusses

Neben dem Begriff „Gesamtabschluss“ werden weitere inhaltlich identische Bezeichnungen verwendet:

- „Gesamtabschluss“:
 - in NRW, BB,
SH (in der GO: Gesamt**b**eschluss, in der GemHVO-Doppik:
Gesamt**a**bschluss),
LSA, RP, SL, SN, TH, MV
- „konsolidierter Jahresabschluss“:
 - in BY
- „konsolidierter Gesamtabschluss“:
 - in NSN, BW

In HS wird als weitere Verkomplizierung des „Begriffsdschungels“ inhaltlich unterschieden zwischen dem zusammengefassten bzw. konsolidierten Jahresabschluss und dem Gesamtabschluss, der neben diesem Jahresabschluss noch weitere Bestandteile umfasst::

- Bestandteile des zusammengefassten Jahresabschlusses gem. § 53 GemHVO-Doppik:
 - zusammengefasste Gesamtergebnisrechnung
 - zusammengefasste Gesamtfinanzrechnung
 - zusammengefasste Vermögensrechnung (Bilanz)
- Bestandteile des Gesamtabchlusses gem. § 114s,8 GO:
 - zusammengefasster Jahresabschluss
 - Kapitalflussrechnung
 - Konsolidierungsbericht.

Die einzelnen **Elemente des Gesamtabchlusses** sind mit ihren Bezeichnungen und ihrer Zuordnung in den Bundesländern unterschiedlich geregelt. Bei der Zuordnung ist zu unterscheiden in die **Bestandteile** des Gesamtabchlusses und in die **Anlagen bzw. Ergänzungen** zum Gesamtabschluss.

a) Gesamtbilanz

aa) Zuordnung und Bezeichnung

Die Gesamtbilanz gehört in allen Bundesländern zu den **Bestandteilen** des Gesamtabchlusses, wird aber unter unterschiedlichen Bezeichnungen geführt:

- „Gesamtbilanz“:
→ in NRW, BB, SH, RP, TH, MV
- „konsolidierte Vermögensrechnung“:
→ in BY, SN, BW
- „zusammengefasste Vermögensrechnung (Bilanz)“:
→ in HS
- „Gesamtvermögensrechnung“ und „konsolidierte Vermögensrechnung“
→ im SL
- keine eigene Bezeichnung im Haushaltsrecht für den Gesamtabchluss
(„Bilanz“ im Jahresabschluss der Kernverwaltung):
→ in NSN, LSA

ab) Gliederung der Gesamtbilanz

Grundlage für die Gliederung der Gesamtbilanz sind primär die rechtlichen Regelungen für die Gliederung der Bilanz der Kernverwaltung (Jahresabschluss der Gemeinde). Sie sind sinngemäß anzuwenden, zum Teil versehen mit dem Zusatz „...soweit ihre Eigenart keine Abweichungen bedingt oder im Haushaltsrecht anderes bestimmt ist“ (so z. B. in NRW, SH, RP). In BY fehlt diese Bezugnahme auf den Jahresabschluss der Gemeinde.

Im SL (§ 46 KommHVO) wird ergänzend vermerkt: „Die Gliederungsvorschriften für den Jahresabschluss der Gemeinde sind gegebenenfalls sachgerecht zu erweitern, wobei die Vorschriften des § 265 des Handelsgesetzbuches analog anzuwenden sind.“

Eine **Ausnahme** bilden BB, RP, TH und MV mit der Vorgabe einer Mindestgliederung für die Aktiva und Passiva der Gesamtbilanz:

- in BB: § 63 KomHKV
- in MV: § 58 GemHVO-Doppik
- in RP: § 57 GemHVO
- in TH: § 61 ThürGemHV-Doppik

b) Gesamtergebnisrechnung

ba) Zuordnung und Bezeichnungen

Die Gesamtergebnisrechnung gehört in allen Bundesländern zu den **Bestandteilen** des Gesamtabchlusses, wird aber ebenfalls unter unterschiedlichen Bezeichnungen geführt:

- „Gesamtergebnisrechnung“:
→ in NRW, BB, SH, RP, TH, MV

- „Gesamtergebnisrechnung“ und „konsolidierte Ergebnisrechnung“:
→ im SL
- „konsolidierte Ergebnisrechnung“:
→ in BY, SN, BW
- „zusammengefasste Gesamtergebnisrechnung“:
→ in HS
- keine eigene Bezeichnung im Haushaltsrecht für den Gesamtabchluss („Ergebnisrechnung“ im Jahresabschluss der Kernverwaltung):
→ in NSN, LSA

bb) Gliederung der Gesamtergebnisrechnung

Grundlage für die Gliederung der Gesamtergebnisrechnung sind ebenso wie bei der Gesamtbilanz primär die rechtlichen Regelungen für die Gliederung der Ergebnisrechnung der Kernverwaltung (Jahresabschluss der Gemeinde). Sie sind sinngemäß anzuwenden, zum Teil versehen mit dem Zusatz „...soweit ihre Eigenart keine Abweichungen bedingt oder im Haushaltsrecht anderes bestimmt ist“ (so z. B. in NRW, SH, RP). Bezogen auf das SL gilt der bereits oben zitierte § 46 KommHVO. In BY fehlt die Bezugnahme auf den Jahresabschluss der Gemeinde.

Eine **Ausnahme** bilden RP, TH und MV mit der Vorgabe einer Mindestgliederung für die Erträge und Aufwendungen der Gesamtergebnisrechnung:

- in MV: § 56 GemHVO-Doppik
- in RP: § 55 GemHVO
- in TH: § 59 ThürGemHV-Doppik

c) Gesamtanhang

Im Gesamtanhang sind in erster Linie die für die einzelnen Positionen der Gesamtbilanz und die Gesamtergebnisrechnung verwendeten Bewertungs- und Bilanzierungsmethoden anzugeben und zu erläutern. Im Hinblick auf die weiteren Inhalte sind im Vergleich der Länderregelungen Abweichungen vorhanden. So sind beispielsweise im Gesamtanhang von MV Angaben zu machen zur Abgrenzung des Konsolidierungskreises, zur Nichteinbeziehung von verselbständigten Organisationseinheiten (Tochterorganisationen) sowie zur Trägerschaft bei den Sparkassen. In anderen Bundesländern (z. B. in BY) finden sich solche Angaben im Konsolidierungsbericht, so wie es die IMK-Empfehlungen vorsehen.

Die Art der Zuordnung des Gesamtanhangs als Element des Gesamtabchlusses ist nicht einheitlich geregelt. So stellt er entweder einen Bestandteil oder eine Anlage bzw. Ergänzung zum Gesamtabchluss dar:

- **Bestandteil** des Gesamtabchlusses:
→ in NRW, SH, NSN (analog zum Anhang im Jahresabschluss), RP, MV

- **Anlage bzw. Ergänzung** zum Gesamtabchluss:
 - in BB, TH, BW
 - in HS, SL und SN (analog zum Anhang im Jahresabschluss),
- LSA: **keine Nennung** weder im Jahresabschluss (als Anhang) noch im Gesamtabchluss (als Gesamtanhang):
- BY: Anhang ist Bestandteil des Jahresabschlusses, KommHV-Doppik enthält keine Regelungen zum Anhang im Gesamtabchluss

Ein weiterer Unterschied betrifft die **rechtlichen Regelungen** zum Gesamtanhang:

- **eigene rechtliche Regelungen** zum Gesamtanhang:
 - in MV (§ 59 GemHVO-Doppik)
 - NRW (§ 51,2 GemHVO),
 - RP (§ 58 GemHVO),
 - TH (§ 62 GemHV-Doppik),
- Bezugnahme auf die rechtlichen Regelungen für den **Anhang im Jahresabschluss** der Gemeinde:
 - in BB, HS, SH, NSN, SL, SN, BW

d) Kapitalflussrechnung

Der finanzwirtschaftliche Rechnungslegung wird entweder als Gesamtfinanzrechnung - gemäß der Struktur und dem Inhalt der Finanzrechnung für den Jahresabschluss der Kernverwaltung - oder als Kapitalflussrechnung dargestellt. Beide Formen weichen in ihren Strukturen voneinander ab, führen aber zum gleichen Ergebnis, d. h. dem Cash Flow bzw. der Änderung des Bestandes an eigenen Finanzmitteln.

Es besteht eine weitgehende inhaltliche Übereinstimmung in den Bundesländern insofern, als diese Rechnung gemäß den IMK-Empfehlungen zu erstellen ist, d. h. auf der Grundlage des Deutschen Rechnungslegungsstandards Nr. 2 (DRS 2) in der gegenwärtig gültigen Fassung. Dies gilt auch in denjenigen Bundesländern, in denen diese Rechnung im Haushaltsrecht als Gesamtfinanzrechnung (BB, RP, TH, MV) oder als zusammengefasste Finanzrechnung bezeichnet wird (LSA).

Ausnahmen:

- In SH sind zur Erstellung einer Kapitalflussrechnung im Gesamtabchluss keine Regelungen vorhanden.
- Im NSN-Haushaltsrecht findet sich keine Aussagen, ob die Finanzrechnung im Gesamtabchluss in Form einer Kapitalflussrechnung zu erstellen ist oder in der für den Jahresabschluss der Kernverwaltung vorgesehenen Form.

- Das HS-Haushaltsrecht lässt den Schluss zu, dass sowohl eine Gesamtfinanzrechnung als auch Kapitalflussrechnung zu erstellen ist.

Ebenso wie der Gesamtanhang ist die Art der Zuordnung der Kapitalflussrechnung bzw. Gesamtfinanzrechnung zum Gesamtabchluss nicht einheitlich geregelt:

- **Bestandteil** des Gesamtabchlusses:

→ in BB, HS, NSN (analog zur Finanzrechnung im Jahresabschluss),
LSA, TH, MV, RP

- **Anlage**

-- zum Gesamtabchluss:

→ in BY, SN, BW

-- zum Konsolidierungsbericht:

→ in SL

-- zum Gesamtanhang:

→ in NRW

e) Anlagen zum Gesamtabchluss oder Gesamtanhang

Dabei handelt es sich um Anlagen, in denen einzelne **Bilanzpositionen** unter verschiedenen Aspekten und Kriterien wertmäßig aufgeschlüsselt werden. In den Gesamtabchlüssen der Bundesländer ist dies insgesamt für die folgenden Positionen vorgesehen:

- Anlagevermögen,
- Forderungen,
- Verbindlichkeiten,
- Eigenkapital,
- Rückstellungen.

Für diese Positionen insbesondere für die drei erstgenannten sind bereits für die Bilanz des Jahresabschlusses entsprechende Anlagen zu erstellen. Da die dafür vorgesehenen haushaltsrechtlichen Regelungen in allen Bundesländern auch für die Gesamtbilanz gelten, werden unterschiedliche inhaltliche Gestaltungen auf der Ebene des Jahresabschlusses somit auch auf die Ebene des Gesamtabchlusses übertragen.

Im Hinblick auf die Art der als Anlagen zu berücksichtigenden Positionen und bei den Bezeichnungen dieser Anlagen sind einige länderbezogene Unterschiede vorhanden:

- BW: Vermögensübersicht
Verbindlichkeitenübersicht
gemäß Jahresabschluss-Regelungen,
Anlagen zum Gesamtabchluss

- BY: Eigenkapitalübersicht gemäß DRS 7
als Anlage zum konsolidierten Jahresabschluss,
Anlagen-, Forderungs- und Verbindlichkeitenübersicht sind nur
für den Jahresabschluss vorgeschrieben,
keine Bezugnahme auf diese Regelungen im Gesamtabchluss

- BB: Gesamtanlagenübersicht
Gesamtforderungsübersicht
Gesamtverbindlichkeitenübersicht
gemäß Jahresabschluss-Regelungen,
Anlagen zum Gesamtabchluss

- HS: Anlagenübersicht
Verbindlichkeitenübersicht
Rückstellungsübersicht
gemäß Jahresabschluss-Regelungen,
Anlagen zum zusammengefassten bzw. konsolidierten Jahresabschluss

- MV: Gesamtanlagenübersicht
Gesamtforderungsübersicht
Gesamtverbindlichkeitenübersicht
Eigenkapitalspiegel (Haushaltsrecht enthält keine Angaben zum Inhalt)
gemäß Jahresabschluss-Regelungen,
Anlagen zum Gesamtabchluss

- NSN: Anlagenübersicht
Forderungsübersicht
Schuldenübersicht
gemäß Jahresabschluss-Regelungen,
Anlagen zum Gesamtanhang

- NRW: Anlagenspiegel
Forderungsspiegel
Verbindlichkeitspiegel
gemäß Jahresabschluss-Regelungen,
Anlagen zum Gesamtanhang
→ ebenso SH

- SL: Anlagenübersicht
Forderungsübersicht
Verbindlichkeitenübersicht
gemäß Jahresabschluss-Regelungen,
Anlagen zum Gesamtabchluss
→ ebenso LSA, RP, TH, SN

Übersichten zum Anlagevermögen und zu den Verbindlichkeiten bzw. Schulden sind somit in allen Bundesländern vorgeschrieben. Auf die Forderungsübersicht wird in HS und in BW verzichtet. Neben diesen „Standardübersichten“ werden weiterhin die **Rückstellungsübersicht** (in HS) sowie die **Eigenkapitalübersicht** bzw. der **Eigenkapitalspiegel** (in BY und MV) genannt.

f) Konsolidierungsbericht

fa) Zuordnungen und Bezeichnungen

Die Art der Zuordnung des Konsolidierungsberichts als Element des Gesamtabchlusses ist nicht einheitlich geregelt. So stellt er entweder einen Bestandteil oder eine Anlage bzw. Ergänzung zum Gesamtabchluss dar:

- **Bestandteil** des Gesamtabchlusses
→ in BB, HS
- **Anlage/Ergänzung** zum Gesamtabchluss
→ in NRW, BY, SL, SH, NSN, LSA, RP, TH, BW, SN, MV

Neben der Bezeichnung „Konsolidierungsbericht“ werden weitere im wesentlichen inhaltlich identische Bezeichnungen verwendet:

- „Konsolidierungsbericht“:
→ in BY, HS, SL, BW, SN, BB, NSN
- „Gesamtlagebericht“:
→ in NRW, SH
- „Bericht zum Gesamtabchluss“:
→ in LSA
- „Gesamtrechnungsbild“:
→ in RP, TH, MV

fb) Inhalt

Zu den bereits genannten Kerninhalten des Konsolidierungsberichts gemäß den IMK-Empfehlungen (siehe § 58 des Leittextes für eine GemHVO) gehören - kurz gefasst - die folgenden Punkte

1. ein **Gesamtüberblick** zur Lage der Gemeinde
2. **Erläuterungen** zum konsolidierten Jahresabschluss
3. ein **Ausblick** auf künftige Entwicklungen

Zum einen weichen die Konsolidierungsberichte in den Bundesländern davon ab, indem insbesondere der Punkt 2. in den Gesamtanhang übernommen wird. Zum anderen werden einzelne Aspekte aus diesen Punkten in der Vorschrift zum Konsolidierungsbericht noch besonders textlich hervorgehoben:

- BW: → enthält Aussagen zu 1., 2. und 3.
mit „Angaben über die wesentlichen **Ziele und Strategien**“ für den
Ausblick auf künftige Entwicklungen

- BY: → enthält Aussagen zu 1., 2. und 3.
mit „Angabe wesentlicher **Ziele und Strategien**“ für den Ausblick auf
künftige Entwicklungen

- BB: → enthält Aussagen zu 1., 2. und 3.

- HS: → enthält Aussagen zu 1., 2. und 3.
mit „Angabe wesentlicher **Ziele und Strategien**“ für den Ausblick auf
künftige Entwicklungen

- MV: → enthält Aussagen zu 1. und 3.
mit besonderer Darstellung des „Bereichs **Forschung und Entwicklung**
der Gemeinde und der konsolidierten Tochterorganisationen“

→ Aussagen zu 2. in den Gesamtanhang (Abgrenzung des
Konsolidierungskreises)

- NSN: → enthält Aussagen zu 1., 2. und 3.

- NRW: → enthält Aussagen zu 1. und 3.
mit Einbeziehung „produktorientierter **Ziele und Kennzahlen**“ zur
Lagebeurteilung

→ Aussagen zu 2. in den Gesamtanhang (Abgrenzung des
Konsolidierungskreises)

- RP: → enthält Aussagen zu 1. und 3.

→ Aussagen zu 2. in den Gesamtanhang (Abgrenzung des
Konsolidierungskreises)

- SL: → enthält Aussagen zu 1., 2. und 3.

- SN: → enthält Aussagen zu 1., 2. und 3.
mit „Angaben über die wesentlichen **Ziele und Strategien**“ für den Ausblick
auf künftige Entwicklungen

- LSA: → enthält Aussagen zu 1., 2. und 3.

- SH: → enthält Aussagen zu 1. und 3.
Aussagen zu 2. in den Gesamtanhang (Abgrenzung des Konsolidierungskreises)
 - TH: → enthält Aussagen zu 1. und 3.
mit Einbeziehung „bedeutsamer **finanzieller Leistungsindikatoren**“
zur Lagebeurteilung,
mit besonderer Darstellung des „Bereichs **Forschung und Entwicklung**
der Gemeinde und der konsolidierten Tochterorganisationen“
- Aussagen zu 2. in den Gesamtanhang (Abgrenzung des Konsolidierungskreises)

Die wesentlichen Unterschiede in den Konsolidierungsberichten liegen somit in der Zuordnung des Punktes 2., den Erläuterungen zum konsolidierten Jahresabschluss sowie in der expliziten Einbeziehung der Ziel- und Ergebnisorientierung kommunalen Handelns. Die Betonung von Forschung und Entwicklung in den Konsolidierungsberichten von TH und MV macht höchstens Sinn bezogen auf Tochterorganisationen, aber wohl kaum mit Blick auf die Kernverwaltung der Gemeinde.

g) Erstellung eines Beteiligungsberichts

Der Beteiligungsbericht war bislang das **zentrale Informations- und Steuerungsinstrument** für den Bereich der verselbständigten Organisationseinheiten bzw. Aufgabenträger in den Kommunen (zumindest sollte es so sein). In allen Bundesländern (mit Ausnahme von SH) sind dazu gesetzliche Vorschriften in das Haushaltsrecht aufgenommen worden, und zwar generell in die Gemeindeordnungen bzw. -verfassungen, zum Teil ebenfalls in die Haushaltsverordnungen (so in NRW und BB). Dabei ist der haushaltsrechtliche **Beteiligungsbegriff** nicht mit dem handelsrechtlichen gemäß § 271,1 HGB gleichzusetzen. Der Letztgenannte gilt nur für einen Anteilsbesitz von mindestens 20% am Nennkapital einer Kapitalgesellschaft. Dagegen differiert der haushaltsrechtliche Beteiligungsbegriff von Bundesland zu Bundesland, und zwar bezogen auf die Rechtsform und die Höhe der jeweiligen Beteiligung. Unterschiede zwischen den Ländern ergeben sich jedoch nicht nur aus der **Abgrenzung** der für die Einbeziehung relevanten Beteiligungsobjekte sondern auch hinsichtlich der Vorgaben für die **inhaltliche Gestaltung** der Beteiligungsberichte.

Mit der Einführung des Gesamtabchlusses für den Konzern Gemeinde erscheint es daher notwendig, diese beiden Instrumente – Gesamtabchluss und Beteiligungsbericht – inhaltlich aufeinander abzustimmen bzw. in einen informatorischen Gesamtzusammenhang zu setzen. Dies schon allein aus der pragmatischen Absicht, Doppelarbeiten zu vermeiden. Dabei ist zu berücksichtigen, dass der Kreis der in den beiden Instrumenten einbezogenen Beteiligungsobjekte in der Regel **nicht deckungsgleich** sein wird, d. h. neben einer Schnittmenge (Beteiligungsobjekte gehören zum Konsolidierungskreis und ebenfalls zum Beteiligungsbericht), können Beteiligungsobjekte vorhanden sein, die zwar in die

Konsolidierung, nicht aber in den Beteiligungsbericht aufgenommen werden und umgekehrt. .

Im folgenden wird ein Überblick gegeben,

- wo der Beteiligungsbericht geregelt ist
- und in welcher Form in den Vorgaben zum Gesamtabchluss Bezug auf den Beteiligungsbericht genommen wird:
 - BW: → geregelt in § 105 GO (Prüfung, Offenlegung und Beteiligungsbericht)
→ gem. § 95a,4 GemO: Gesamtabchluss ersetzt den Beteiligungsbericht
 - BY: → geregelt in Art. 94,3 GO (Sonstige Vorschriften für Unternehmen in Privatrechtsform)
→ gem. § 90 KommHV-Doppik: Mindestangaben zum konsolidierten und nicht konsolidierten Beteiligungsbesitz gem. Art. 94,3 GO im Konsolidierungsbericht
 - BB: → geregelt in §§ 82,2 (Jahresabschluss, Entlastung), 91,6 (Zulässigkeit wirtschaftlicher Betätigung), 98 BbgKVerf (Beteiligungsverwaltung) und § 61 KomHKV (Beteiligungsbericht)
→ gem. § 83,4 BbgKVerf: Beteiligungsbericht ist Anlage zum Gesamtabchluss (soweit nicht gem. § 82,2 BbgKVerf beim Jahresabschluss erstellt)
 - HS: → geregelt in § 123a GO (Beteiligungsbericht und Offenlegung)
→ gem. § 55 GemHVO-Doppik: Mindestangaben zu den konsolidierten und nicht konsolidierten Aufgabenträgern gem. § 123a GO im Konsolidierungsbericht
 - MV: → geregelt in § 73 KV (Informations- und Prüfungsrechte, Beteiligungsbericht)
→ gem. § 73,4 KV: Befreiung von der Pflicht zur Erstellung eines Beteiligungsbericht, wenn ein doppischer Jahresabschluss erstellt wird
→ in § 61 KV keine Bezugnahme des Gesamtabchlusses auf den Beteiligungsbericht

- NSN: → geregelt in § 116a NGO (Berichtspflichten)
 - gem. § 100,6 NGO: Gesamtabchluss ersetzt den Beteiligungsbericht, wenn er die Anforderungen des § 116a NGO erfüllt

- NRW: → geregelt in § 117 GO (Beteiligungsbericht) und § 52 GemHVO (Beteiligungsbericht)
 - gem. § 49,2 GemHVO: Beteiligungsbericht ist Anlage zum Gesamtabchluss

- RP: → geregelt in § 90 GemO (Offenlegung und Beteiligungsbericht)
 - gem. 58,4 GemHVO: Angaben über sämtliche mittelbaren und unmittelbaren Beteiligungen von mindestens 5% im Gesamtanhang (Angaben sind in dieser Vorschrift detailliert genannt)

- SL: → geregelt in § 115 KSVG (Unterrichtungspflicht und Beteiligungsbericht)
 - gem. § 48 KommHVO: Mindestangaben zum konsolidierten und nicht konsolidierten Beteiligungsbesitz gem. § 115 KSVG im Konsolidierungsbericht

- SN: → geregelt in § 99 SächsGemO (Beteiligungsbericht)
 - gem. § 57 SächsKomHVO-Doppik: Angaben zu den konsolidierten Organisationseinheiten und Vermögensmassen gem. § 99 SächsGemO in den Konsolidierungsbericht

- LSA: → geregelt in § 118 GO (Offenlegung und Beteiligungsbericht, Beteiligungsmanagement)
 - gem. § 52 GemHVO Doppik: Mindestangaben zum konsolidierten Beteiligungsbesitz gem. § 118,2 GO im Bericht zum Gesamtabchluss

- SH: → gem. § 45c GO: Inhalte eines allgemeinen Berichtswesens (keine speziellen Aussagen zu einem Berichtswesen für den Beteiligungsbesitz)

- TH: → geregelt in § 75a ThürKO (Beteiligungsbericht)

→ gem. § 20,10 ThürNKFG: Beteiligungsbericht entfällt, wenn ein Gesamtabschluss aufgestellt wird

h) Ergebnis der Analyse

Für die Elemente des Gesamtabschlusses wie auch für den Gesamtabschluss selbst existieren eine Vielzahl unterschiedlicher Bezeichnungen, für die es keine sinnvolle Begründung gibt, außer vielleicht derjenigen, dass man sich partout vom Nachbarn, der zwar ein und dasselbe zu tun hat, nämlich einen Gesamtabschluss nach handelsrechtlichen Maßstäben zu erstellen, doch zumindest begrifflich unterscheiden möchte. Man stelle sich vor, Derartiges praktizierten privatwirtschaftliche Unternehmen in ihren Rechnungsabschlüssen. Dies wäre aber nur möglich, wenn wir über ein HGB mit länderspezifischen Begriffen für die einzelnen Elemente der handelsrechtlichen Rechnungslegung verfügten. Eine reichlich abwegige Vorstellung, die aber für die kaufmännische Rechnungslegung unserer Kommunen scheinbar als „sinnvoll“ erachtet wird. Hier sollte Einheitlichkeit hergestellt werden. Dies gilt auch für die Kategorisierung der Elemente des Gesamtabschlusses als Bestandteile oder Anlagen bzw. Ergänzungen dieses Abschlusses. Auch inhaltliche Harmonisierungen sind vonnöten, so insbesondere beim Konsolidierungsbericht. Dies gilt für die Einbeziehung der Erläuterungen zum Gesamtabschluss (Punkt 2) sowie für die Berücksichtigung von Zielen und Kennzahlen.

Auch in der Beziehung zwischen Gesamtabschluss und Beteiligungsbericht besteht keine Einheitlichkeit. Hier fällt insbesondere RP durch die extensive inhaltliche Ausgestaltung des Gesamtanhangs aus dem Rahmen. Dieses Element des Gesamtabschlusses dient primär der Erläuterung der Positionen der Gesamtbilanz und der Gesamtergebnisrechnung. Durch die in RP geforderten umfangreichen Angaben zu den einzelnen Tochterorganisationen wird er zweckentfremdet. Diese Angaben sollten dem Beteiligungsbericht in Abstimmung mit dem Konsolidierungsbericht (in RP: Gesamtrechenschaftsbericht) vorbehalten bleiben. Die Unsicherheit im Zusammenspiel von Beteiligungsbericht und Gesamtabschluss zeigt sich auch darin, dass in einzelnen Ländern der Beteiligungsbericht durch den Gesamtabschluss ersetzt werden kann. Auf die Möglichkeiten einer effektiven Verzahnung zwischen Gesamtabschluss und Beteiligungsbericht wird noch in Abschnitt 4.1. eingegangen.

4.2. Konsolidierungskreis

a) Analyse der Regelungen

Gemäß den IMK-Empfehlungen wird der Konsolidierungskreis neben der Kernverwaltung aus den verselbständigten Aufgabenträgern bzw. Organisationseinheiten gebildet, soweit diese aufgrund bestimmter Kriterien und Merkmale unter beherrschendem oder maßgeblichen Einfluss der Kommune stehen.

Folgende **Fragen** liegen der Analyse der haushaltsrechtlichen Regelungen zum Konsolidierungskreis zugrunde:

1. Inwieweit wird der in den IMK-Empfehlungen definierte Konsolidierungskreis im Gesamtabschluss der einzelnen Bundesländer realisiert. In diesem Zusammenhang ist auch die Frage nach der Einbeziehung der **kommunalen Sparkassen** zu beantworten.

2. Inwieweit werden Kriterien im Haushaltsrecht genannt, die die Kommunen von der Pflicht zur Erstellung eines Gesamtabschlusses befreien?

3. Inwieweit ist das in den IMK-Empfehlungen genannte Kriterium berücksichtigt, dass verselbständigte Organisationseinheit nicht einzubeziehen sind, wenn sie für die Erfüllung der Verpflichtung, ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögen-, Finanz- und Ertragslage der Kommune zu vermitteln, von untergeordneter Bedeutung sind?

- BW: → zu 1.: gem. § 95a,1 GemO keine Einschränkungen
ausgenommen die Sparkassen

→ zu 2.: gem. § 95a,2 GemO „wenn die nach Absatz 1 Satz 1 zu konsolidierenden Aufgabenträger ... in ihrer Gesamtheit von untergeordneter Bedeutung sind.“
(keine Angabe eines messbaren Ausschlusskriteriums)

→ zu 3.: gem. § 95a,2 GemO: Berücksichtigung der IMK-Empfehlung

- BY: → zu 1.: gem. Art. 102a,1 GO keine Einschränkungen
ausgenommen die Sparkassen

→ zu 2.: keine Angaben

→ zu 3.: gem. Art. 102a,2 GO Berücksichtigung der IMK-Empfehlung

- BB: → zu 1.: gem. § 83,1 BbgKVerf keine Einschränkungen
ausgenommen die Sparkassen und Sparkassenzweckverbände

→ zu 2.: keine Angaben

→ zu 3.: gem. § 83,2 BbgKVerf Berücksichtigung der IMK-Empfehlung

- HS: → zu 1.: gem. § 114a,5 HGO keine Einschränkungen
ausgenommen die Sparkassen und Sparkassenzweckverbände

→ zu 2.: keine Angaben

→ zu 3.: gem. § 114a,5 HGO Berücksichtigung der IMK-Empfehlung

- MV: → zu 1.: gem. § 61,1,2 und 5 und 2 KV keine Einschränkungen
ausgenommen die Sparkassen und Sparkassenzweckverbände
- zu 2.: gem. § 61,11 KV Befreiung vom Gesamtabschluss in Abhängigkeit
von prozentualen Anteilen der Bilanzsummen und der
Rückstellungen und Verbindlichkeiten aller konsolidierungsfähigen
Tochterorganisationen an der Bilanzsumme bzw. an den
Rückstellungen und Verbindlichkeiten der Jahresabschluss-Bilanz
der Gemeinde
- zu 3.: gem. § 61,7 KV Berücksichtigung der IMK-Empfehlung

- NSN: → zu 1.: gem. § 100,4 NGO keine Einschränkungen
(zur Einbeziehung der Sparkassen steht eine Klarstellung
des Gesetzgebers noch aus)
- zu 2.: keine Angaben
- zu 3.: gem. § 100,4 NGO Berücksichtigung der IMK-Empfehlung

- NRW: → zu 1. gem. 116,2 GO keine Einschränkungen
(GO enthält keine Vorschriften zur Rolle der Sparkassen im
Gesamtabschluss, in den Handreichungen zu § 116 GO und § 50
GemHVO ist die Aussage enthalten, dass sie nicht einzubeziehen
sind)
- zu 2.: keine Angaben
- zu 3.: gem. 116,3 GO Berücksichtigung der IMK-Empfehlung

- RP: → zu 1.: gem. § 109,4 GemO keine Einschränkungen
ausgenommen Sparkassenzweckverbände
(die Sparkassen selbst werden nicht genannt)
- zu 2.: gem. § 109,9 GemO Befreiung vom Gesamtabschluss in
Abhängigkeit von prozentualen Anteilen analog zur Regelung in MV
- zu 3.: gem. § 109,6 GemO Berücksichtigung der IMK-Empfehlung

- SL: → zu 1.: gem. § 100,3 KSVG keine Einschränkungen
(KSVG enthält keine Vorschriften zur Rolle der Sparkassen im
Gesamtabschluss, nur Angabe der Trägerschaft von Sparkassen im
Anhang des Jahresabschlusses gem. § 43 KommHVO)
- zu 2.: keine Angaben
- zu 3. gem § 103,5 KSVG Berücksichtigung der IMK-Empfehlung

- SN: → zu 1.: gem. § 88a,1 SächsGemO keine Einschränkungen
(GemO enthält keine Vorschriften zur Rolle der Sparkassen im Gesamtabschluss, gem. Entwurf der Bewertungsrichtlinie sind sie nicht einzubeziehen)
- zu 2.: gem. § 88a,2 Befreiung vom Gesamtabschluss, wenn nicht mehr als zwei zu konsolidierende Aufgabenträger vorhanden sind
- zu 3.: gem. § 88a,1 Berücksichtigung der IMK-Empfehlung

- LSA: → zu 1.: gem. § 108,5 GO keine Einschränkungen
ausgenommen die Sparkassen und Sparkassenzweckverbände
- zu 2.: keine Angaben
- zu 3.: gem. § 108,5 GO Berücksichtigung der IMK-Empfehlung

- SH: → zu 1.: gem. § 95 o,1 keine Einschränkungen
ausgenommen die Sparkassen und Sparkassenzweckverbände
- zu 2.: gem. § 95 o,1 Befreiung vom Gesamtabschluss in Abhängigkeit von der Einwohnerzahl (= < 3000)
- zu 3.: gem. § 95 o,2 Berücksichtigung der IMK-Empfehlung

- TH: → zu 1.: gem. § 20,2 ThürNKFG keine Einschränkungen
ausgenommen die Sparkassen und Sparkassenzweckverbände
- zu 2.: gem. § 20,9 ThürNKFG Befreiung vom Gesamtabschluss in Abhängigkeit von prozentualen Anteilen analog zur Regelung in MV
- zu 3.: gem. § 20,6 ThürNKFG Berücksichtigung der IMK-Empfehlungen

Im Hinblick auf die in den IMK-Empfehlungen genannten **Konsolidierungsmethoden** weisen die Länderregelungen - mit zwei Ausnahmen - keine Unterschiede auf. Diese Ausnahme bilden BY und NSN. Dort ist auch die Quotenkonsolidierung gem. § 310 HGB zugelassen, und zwar in BY für die Einbeziehung von Zweckverbänden, Verwaltungsgemeinschaften und Kommunalunternehmen (= öffentliche-rechtliche Anstalten ohne spezielles Anstaltsgesetz gem. Art. 89 GO) und in NSN für Zweckverbände (§ 100,5 NGO). Eine weitere Ausnahme soll nur am Rande erwähnt werden: Alle Bundesländer bis auf NRW regeln die zulässigen Konsolidierungsmethoden in der Gemeindeordnung. Dort findet sich diese Regelung in der Gemeindehaushaltsverordnung.

b) Ergebnis

Bei den rechtlichen Möglichkeiten, entweder - wie es in BW, MV, RP, SN, SH und TH vorgesehen ist - vom Gesamtabchluss befreit zu werden oder einzelne konsolidierungsfähige Tochterorganisationen im Gesamtabchluss nicht berücksichtigen zu müssen, wird ein Grundproblem des Gesamtabchlusses deutlich: Die starke **Betonung betriebswirtschaftlicher Aspekte** im Gesamtabchluss, denn im Vordergrund steht der Ausweis der **Vermögens-, Finanz- und Ertragslage**. So ist es durchaus möglich, dass einzelne Tochterorganisationen unter diesen Aspekten zwar von untergeordneter Bedeutung sind, im Hinblick auf ihren **Output und Outcome im Sinne des Gemeinwohls** aber einen erheblichen Beitrag leisten. So werden beispielsweise in kommunalen Beschäftigungsgesellschaften weder umfangreiche Vermögenswerte eingesetzt, die es zu finanzieren gilt, noch werden nennenswerte Erträge erwirtschaftet. Der **Nutzen** solcher Gesellschaften für die Bürger kann aber erheblich sein. Aufgrund der Orientierung an der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage für die Einbeziehung in den Gesamtabchluss würden diese Einrichtungen aber „unter den Tisch fallen“. Möglicherweise hat man sich bei der Gestaltung des neuen doppelhaushalts- und Rechnungswesens am § 293 HGB orientiert, der eine Reihe größenabhängiger Befreiungstatbestände für den Konzernabschluss im privatwirtschaftlichen Sektor vorsieht. Überhaupt scheint die Nennung der Ertragslage für weite Bereiche kommunaler Aktivitäten deplaziert.

Wie es die Analyse des Konsolidierungsberichts gezeigt hat, ist der Bezug auf Ziele und Kennzahlen nur sehr sporadisch und ohne nähere Erläuterungen und Vertiefungen. Gerade die Ziele in kommunalen Konzernen sind im Hinblick auf ihre Zielgrößen äußerst vielgestaltig, neben betriebswirtschaftlichen Zielgrößen haben wir ein breites Feld an gesellschaftlichen bzw. sozialen und ökologischen Zielgrößen. Dies unterscheidet die öffentlichen von den privaten Konzernen, obwohl letztere mittlerweile unter der Bezeichnung „Corporate Social Responsibility“ ebenfalls die gesellschaftlichen Felder für ihre Aktivitäten entdeckt haben. Eine systematische und effektive Ziel- und Ergebnisorientierung steht in unseren öffentlichen Gemeinwesen noch im Anfang, auch wenn manche Produkthaushalte mit einer Fülle von Kennzahlen befrachtet sind. Dies trägt für den Bürger eher zur Verwirrung denn zu sinnvoller Information bei, und auch für die Verwaltungsinstanzen lässt diese Fülle keine brauchbare Steuerung zu.

Es ist somit zu empfehlen, eine Befreiung vom Gesamtabchluss sehr restriktiv und vor allem ländereinheitlich zu regeln und bei den Möglichkeiten, einzelne konsolidierungsfähige Tochterorganisationen unberücksichtigt zu lassen, nicht nur auf die betriebswirtschaftlichen Dimensionen abzustellen, sondern vorrangig die gesellschaftlichen Ergebnisse dieser Aufgabenträger in die Konsolidierungsentscheidung einzubeziehen.

Was die Regelungen zu den **Sparkassen** betrifft, so ist nicht einzusehen, warum diese von der Konsolidierung von vornherein auszuschließen sind. Private Industrieunternehmen - soweit sie über eigene Banktöchter Finanzierungsgeschäfte betreiben (z. B. bei den Automobilkonzernen) - müssen diese Töchter auf jeden Fall in ihren Konzernabschluss einbeziehen. Mit welcher Intensität das öffentlich-rechtliche Kreditgewerbe - trotz aller Sicherungsfonds - letztlich auch die öffentlichen

Haushalte in Anspruch nehmen kann, dafür bieten die Landesbanken gegenwärtig ein eindrucksvolles Beispiel.

4.3. Zeitlicher Ablauf

Bei der Frage, zu welchen Zeitpunkten der Gesamtabschluss nach Ende des Haushalts- bzw. Geschäftsjahres spätestens erstellt und von der Gemeindevertretung festgestellt werden muss, bietet sich ein „buntes Bild“:

- BW: gem. § 95b,1 GemO Erstellung innerhalb von **neun** Monaten
Feststellung innerhalb von **15** Monaten
- BY: gem. Art. 102,2 GO Erstellung innerhalb von **zehn** Monaten
gem. Art. 102,3 GO Feststellung innerhalb von **24** Monaten
- BB: gem. § 83,6 BbgKVerf Feststellung innerhalb von **12** Monaten
(keine Aussagen zum Erstellungstermin)
- HS: gem. § 114a,9 HGO Erstellung innerhalb von **neun** Monaten
gem. § 114u,1 HGO Feststellung innerhalb von **24** Monaten
- MV: gem. § 61,9 KV Erstellung innerhalb von **neun** Monaten
Feststellung innerhalb von **12** Monaten
(Vorlage zur Kenntnisnahme)
- NSN: gem. § 101,1 NGO Erstellung innerhalb von **sechs** Monaten
Feststellung innerhalb von **12** Monaten
- NRW: gem. § 116,5 GO Erstellung innerhalb von **neun** Monaten
gem. § 96,1 GO Feststellung innerhalb von **12** Monaten
- RP: gem. § 109,8 GemO Erstellung innerhalb von **elf** Monaten
Feststellung innerhalb von **12** Monaten
(Vorlage zur Kenntnisnahme)
- SL: gem. § 100,6 KSVG Erstellung innerhalb von **neun** Monaten
gem. § 101,2 KSVG Feststellung innerhalb von **12** Monaten
- SN: gem. § 88b,1 SächsGemO: Erstellung innerhalb von **sechs** Monaten
gem. § 88b,2 SächsGemO Feststellung innerhalb von **12** Monaten
- LSA: gem. § 108a,1 GO Erstellung innerhalb von **18** Monaten
Feststellung innerhalb von **24** Monaten
- SH: gem. § 95 o,7 GO Erstellung innerhalb von **neun** Monaten
gem. § 95 n,3 GO Feststellung innerhalb von **12** Monaten
- TH: gem. § 20,8 ThürNKFG Erstellung innerhalb von **zehn** Monaten
gem. § 25,3 ThürNKFG Feststellung innerhalb von **12** Monaten
(Vorlage zur Kenntnisnahme)

Die Frist zur Erstellung differiert zwischen sechs Monaten (NSN und SN) und 18 Monaten (LSA). Auch die Zeitspanne bis zur Feststellung bzw. Beschlussfassung ist mit in der Regel 12 Monaten **zu üppig bemessen** (in BY, HS und LSA sogar 24 Monate). Wenn der Gesamtabschluss eine **effektive Informations- und Steuerungsfunktion** besitzen soll, sind bereits die sechs Monate Erstellungszeitraum viel zu lang und die 18 LSA-Monate absolut indiskutabel. Voraussetzung für eine Verkürzung der Erstellungsfrist des Gesamtabschlusses ist aber eine frühzeitige Vorlage des Jahresabschlusses der Kernverwaltung sowie der Einzelabschlüsse der konsolidierungsrelevanten verselbständigten Organisationseinheiten. Für eine Übergangszeit mag man solche Fristen noch tolerieren, aber nicht auf Dauer. In privatwirtschaftlichen Konzernen werden die Konzernabschlüsse in der Regel spätestens drei Monate nach Ende des Geschäftsjahres vorgelegt und die Haupt- bzw. Gesellschafterversammlung innerhalb eines halben Jahres zur Beschlussfassung einberufen. Diese Fristen möglichst kurz zu halten, ist das Bestreben der Konzernleitungen, denn dem zeitlichen Aspekt kommt ebenso wie der inhaltlichen Gestaltung des Abschlusses neben seiner Informations- und Steuerungsfunktion eine werbende Wirkung zu. Es ist somit zu empfehlen, die gegenwärtig vorgeschriebenen Fristen auf eine Übergangszeit zu begrenzen. Wenn sich nach einigen Jahren das Prozedere des Gesamtabschlusses eingespielt hat, sind sie zu verkürzen. Die Fristen in privaten Konzernen sollten dafür als Maßstab dienen, zumal die Konzernstrukturen bei dem Großteil der Gemeinden nicht die Komplexität des privatwirtschaftlichen Bereichs aufweisen.

5. Ausgestaltung des Gesamtabchlusses

5.1. Ergänzungen im Konsolidierungsbericht

Neben Informationen im Konsolidierungs- bzw. Gesamtlagebericht

- zu den **Kontextfaktoren**, die für die Aufgabenerfüllung der Gemeinde und ihrer verselbständigten Tochterorganisationen von Bedeutung sind (wirtschaftliche, soziale, demografische Entwicklungen und Rahmenbedingungen, Marktsituation im Bereiche der wirtschaftlichen Betätigung etc.)

- zur **Ertrags-, Finanz- und Vermögenslage** (Ertragslage insbesondere der wirtschaftlichen Betätigung, Haushaltslage der Kernverwaltung, Cash Flow und Liquiditätslage, bedeutende Investitionen und deren Finanzierung etc.)

- und zur **Organisation und Konzernstruktur** (wesentliche aufbauorganisatorische Änderungen, Ein- und Ausgliederungen von Aufgabenbereichen, Veräußerung und Erwerb von Beteiligungen etc.)

sind **zusätzlich** Informationen aufzunehmen

- zu den **Mitarbeitern** (Ausbildungsverhältnisse, Altersstrukturen, Qualifikationsmaßnahmen, Gleichstellungsaktivitäten etc.)

- sowie zur Umsetzung eines **Public Corporate Governance** insbesondere bei den verselbständigten Tochterorganisationen (Ausbildungsmaßnahmen in guter Unternehmensführung, Maßnahmen zur Gewährleistung der Durchsetzung des öffentlichen Auftrags und zur Einflussnahme des öffentlichen Gesellschafters etc.)

Im Hinblick auf die genannten Informationen sollten genauere Vorgaben für die Gestaltung des Konsolidierungsberichts ausgearbeitet werden, nicht nur zur Gewährleistung der Qualität der ausgewiesenen Daten sondern auch um eine zwischengemeindliche Vergleichbarkeit sicherzustellen.

5.2. Segmentberichterstattung

Es wird empfohlen, den Konsolidierungsbericht um einen Segmentbericht zu erweitern (in Anlehnung an IFRS 8, der zum 1.1.2009 in Kraft getreten ist). Ein solcher **Segmentbericht** besitzt insbesondere für solche Konzerne einen großen Informationswert, die einen hohen Diversifizierungsgrad aufweisen und deren heterogene Geschäftsfelder erheblichen Risiko- und Erfolgsunterschieden unterliegen, was insbesondere für die Konzernstrukturen größerer Städte auf jeden Fall zutrifft. So gehören beispielsweise zum Konzern „Stadt Mannheim“ neben einer diversifizierten Kernverwaltung mit einer Reihe von Dezernaten und Fachbereichen zahlreiche verselbständigte Tochterorganisationen wie Parkhausbetriebe GmbH, eine Rheinfähre GmbH, das Klinikum GmbH sowie der komplexe europaweit tätige Konzern der MVV GmbH etc. Aber auch im mittleren Bereich sind neben einer viele Produkte abdeckenden Kernverwaltung in der Regel verselbständigte Einheiten vorhanden.

Zur Bildung der Segmente bzw. Sparten sollte man sich somit an den **Produktbereichen** des kommunalen Haushalts orientieren, z. B. ein Segment für den Produktbereich „Kultur“. Diesem Segment sind alle Einrichtungen der Kernverwaltung und diejenigen verselbständigten Tochterorganisationen zuzuordnen, die diesen Produktbereich mit ihren Leistungen abdecken. Für jedes Segment sind Daten zu folgenden Objekten auszuweisen:

- Aufwendungen und Erträge,
- finanzielle Mittel,
- Anlagevermögen,
- Schulden,
- Investitionen,
- Mitarbeiter
- Ziele und Kennzahlen.

Ein wesentliches Problem für diesen segment- bzw. produktbereichsorientierten Datenausweis bildet der haushaltsrechtliche **Grundsatz der Gesamtdeckung** und hier insbesondere die Vorschrift, dass die Einzahlungen aus der Aufnahme von Krediten insgesamt zur Deckung der Auszahlungen für die Investitionstätigkeit dienen (siehe § 20 GemHVO NRW, vergleichbare Regelungen in den anderen Bundesländern). Somit ist eine segmentbezogene Zuordnung der Schulden nur für die zu den einzelnen Segmenten gehörenden verselbständigten Organisationseinheiten möglich, nicht aber bezogen auf die Schulden der Kernverwaltung.

Insbesondere das letztgenannte Objekt in den IFRS-Segmenten, der **segmentbezogene Ausweis von Zielen und Kennzahlen** für eine performanceorientierte Steuerung und Koordination des Verwaltungshandelns auf seinen verschiedenen Politik- bzw. Produktfeldern stellt ein zentrales Element im kommunalen Gesamtabschluss dar. Hier sind nicht nur die Ziele und Kennzahlen bezogen auf die Kernverwaltung sondern ebenso diejenigen der verselbständigten Organisationseinheiten auszuweisen. Dafür könnte die von der KGSt entwickelte Zielfeldsystematik innerhalb der Segmente bzw. Produktbereiche eine sinnvolle Ergänzung darstellen (siehe Bericht 3/2001 „Steuerung mit Zielen: Ziele entwickeln und präzisieren“).

Darüber hinaus hat die KGSt in ihren Berichten und Materialien bereits eine Reihe von Konzepten zur Ziel- und Kennzahlenentwicklung erarbeitet (siehe Bericht 4/2001 „Arbeiten mit Kennzahlen – Teil 1: Grundlagen“, Bericht 5/2001 „Arbeiten mit Kennzahlen – Teil 2: Empfehlungen für die Praxis“, Bericht 7/2004 „Kommunale Managementberichte I: Grundlagen und Nutzen“, Bericht 8/2004 „Kommunale Managementberichte II: Einführungsschritte und Umsetzungsempfehlungen“, Materialien 1/2007 „Wirkungsziele“). In anderen Ländern wird ein solches nach Politikfeldern segmentiertes Performancesystem zur Information der Bürger ebenfalls ins Internet gestellt (siehe dazu beispielsweise den „Citywide Performance Report (CPR)“ der Stadt New York unter www.nyc.gov).

Innerhalb eines Segments ergäbe sich eine interessante Zusatzinformation, wenn man das Anlagevermögen dieses Segments auf diejenigen Organisationseinheiten aufteilte, die zu diesem Segment gehören. Durch die Gliederung dieser **Organisationseinheiten** nach ihrer „**Rentierlichkeit**“ in

- Organisationseinheiten, die ihre Kosten oder sogar Überschüsse erwirtschaften,
- in Organisationseinheiten, die mit Kostenunterdeckung arbeiten
- und in Organisationseinheiten, die ihre Leistungen zum Nulltarif abgeben

ließe sich aufzeigen, in welchem Umfang zum Vermögenserhalt auf allgemeine Deckungsmittel zurückgegriffen werden muss. Schon die „alten Kameralisten“ sprachen in diesem Zusammenhang vom sogenannten „**zehrenden**“ **Vermögen** der öffentlichen Hand. So könnte das Vorgaukeln eines öffentlichen Reichtums vermieden werden, denn in der Bilanz des Jahresabschluss und der Bilanz des Gesamtabschlusses ist das Anlagevermögen insgesamt ausgewiesen und nicht nach dem obigen Merkmal differenziert.

Der Segmentbericht im Gesamtabschluss sollte nicht nur als Basis für eine ziel- und ergebnisorientierte Darstellung des kommunalen Handelns dienen. Vielmehr könnte der **Beteiligungsbericht** mit ihm verknüpft werden, in dem er im Sinne einer **Drill-Down-Funktion** die Details zu denjenigen verselbständigten Tochterorganisationen liefert, die in dem jeweiligen Segment zusammengefasst sind. Dies setzt voraus, dass sowohl der Gesamtabschluss als auch der zugehörige Beteiligungsbericht als Dateien im IT-System zur Verfügung stehen. Durch entsprechende **Links** vom Segmentbericht zu den einzelnen Beteiligungen ließen sich die oben genannten Datenobjekte des Segmentberichts weiter spezifizieren, so z. B. der Anteil der einzelnen in die Konsolidierung einbezogenen verselbständigten Organisationseinheiten an den gesamten Aufwendungen und Erträgen sowie den Schulden eines Segments, was eine verbesserte Transparenz der kommunalen Schuldenproblematik bewirkt. Ebenso könnten Informationen bereitgestellt werden, die zwar im Beteiligungsbericht, nicht aber im Segmentbericht enthalten sind (z. B. die Zusammensetzung der Aufsichtsräte, Vorstände, Geschäftsführungen etc. der einzelnen Beteiligungen). Ebenfalls wären Informationen zur **Abgrenzung des Konsolidierungskreises** verfügbar, denn durch diese Verknüpfung kann aufgezeigt werden, welche Organisationseinheiten zwar im Beteiligungsbericht, nicht aber im Gesamtabschluss enthalten sind, d. h. diejenigen Einheiten, an denen die Gemeinde zwar beteiligt ist, auf die sie aber weder einen beherrschenden noch einen maßgeblichen Einfluss ausübt.

5.3. Einbindung in ein strategisches Management

Durch den Gesamtabschluss wird die Notwendigkeit eines strategischen Managements mit einer **strategischen Planung** verdeutlicht, die im Sinne des Grundsatzes der Einheit der Verwaltung sowohl die Kernverwaltung als auch die verselbständigten Tochterorganisationen umfasst. Denn im Konsolidierungsbericht sind nicht nur Aussagen zur Ist-Situation zu treffen, d. h. zur gegenwärtigen Lage der Gemeinde als ganzes sondern auch zukunftsbezogen zu ihrer künftigen Entwicklung und den dafür relevanten Chancen und Risiken. Ohne eine mehrjährige grundlegende also strategische Planung als Basissystem lassen sich dazu keine brauchbaren Informationen liefern.

- Für einen **Prognosebericht** könnten die für die Entwicklung der Kernverwaltung und der verselbständigten Organisationseinheiten relevanten Rahmenbedingungen bezogen auf die einzelnen Segmente bzw. Produktbereiche aus der strategischen Planung entnommen werden.

- Sie enthält weiterhin Informationen für die Darstellung der **Chancen**, die sich aus der Umsetzung geplanter Maßnahmen im Hinblick auf die soziale und finanzielle Situation in der Gemeinde ergeben können, z. B. aus der Umsetzung von Maßnahmen zur Steigerung des bürgerschaftlichen Engagements zur Stärkung der Identifikation mit der Gemeinde und zur Verbesserung der sozialen Situation einzelner Bevölkerungskreise.

- Sie enthält Informationen zur Erfassung einzelner **Risiken**, die mit der Entwicklung von Rahmenbedingungen verbunden sein können, z. B. die Risiken aus der demografischen Entwicklung für den Haushalt und darüber hinaus Risiken aus Finanzierung und Bewertung, Personalrisiken, gesamtwirtschaftliche Risiken, rechtliche Risiken etc.

Allerdings befindet sich strategische Planung als Voraussetzung für eine wirksame strategische Steuerung bezogen auf die kommunale Kernverwaltung gegenwärtig in **keinem zufriedenstellenden Zustand**. Soweit strategische Ziele genannt werden, zeichnen sie sich durch weiche in der Regel nicht messbare Formulierungen aus, und von einer Integration der operativen Planung - insbesondere des jährlichen Haushaltsplans - in eine übergeordnete strategische Planung kann bislang keine Rede sein. Bereits in dem Anfang der 1990er Jahre kreierten Neuen Steuerungsmodell (NSM) wird die Notwendigkeit einer strategischen Ausrichtung kommunalen Handelns angesprochen (siehe KGSt-Bericht 5/1993 „Das neue Steuerungsmodell: Begründung, Konturen, Umsetzung“). Über vereinzelte praktische Ansätze ist man aber bislang nicht hinausgekommen, obwohl dazu Projekte und Konzepte erarbeitet worden sind (siehe „KOMPASS – Kommunales Projekt zum Aufbau einer strategischen Steuerung“ der Bertelsmann-Stiftung aus dem Jahre 2001 sowie von der KGSt insbesondere Bericht 3/2005 „Produktkritik: In drei Schritten zur strategischen Steuerung, Mitgliederbericht der Stadt Ahrensburg“, Bericht 4/2005 „Strategische Kommunalpolitik für die Haushaltsplanung der Stadt Leipzig. Ein Sachverständigenforum berät die Stadtverwaltung“, Bericht 9/2007 „Aufbau einer strategischen Zielplanung bei der Stadt Aachen. Eine Prozess- und Sachstandsbeschreibung mit Darstellung der Zwischenergebnisse“).

Der Gesamtabschluss ist mit einem nicht unerheblichen Aufwand verbunden. Wenn man ihn sinnvoll und zielgerichtet ausgestaltet, kann er zu einem außerordentlich nutzbringenden Informations- und Steuerungsinstrument entwickelt werden. Die hier dargestellten Ausgestaltungsmöglichkeiten sind keinesfalls kurzfristig realisierbar. Zunächst ist „vor Ort“ das operative Geschäft der Erstellung des Gesamtabschlusses zu bewältigen. Wichtig ist jedoch, darüber nicht die Perspektive einer **steuerungsrelevanten Optimierung des Gesamtabschlusses** aus dem Auge zu verlieren.