

Fachhochschule Osnabrück
University of Applied Sciences

Der Gesamtabschluss als Informations- und Steuerungsinstrument

Prof. Dr. Andreas Lasar

7. Salzgitter-Kongress für
Kommunal Finanzen
15. April 2010

Inhalt



1. Grundlagen zum Gesamtabschluss
2. Steuerung in der Kommune
- Das theoretische Konzept -
3. Nutzen des Gesamtabschlusses
4. Gesamtsteuerung
- Teilprojekt der Stadt Salzgitter -
5. Fazit

1. Grundlagen zum Gesamtabschluss: Begriffe



- Der **Konzern** aus betriebswirtschaftlicher Sicht ist eine autonome Entscheidungs- und Handlungseinheit, die mehrere juristisch selbstständige wie unselbstständige Unternehmen und Betriebe umfasst, die als **wirtschaftliche Einheit** in personeller, institutioneller und/oder funktioneller Hinsicht zeitlich befristet oder auf Dauer im Rahmen entsprechender Planungen ein **gemeinsames wirtschaftliches Ziel** verfolgen

Privatwirtschaft	Kommunale Ebene
Konzern	-
Konzernabschluss, Konzernrechnungslegung	Konsolidierter Jahresabschluss (Gesamtabschluss)
Mutterunternehmen	Gemeinde, Kernverwaltung
Tochterunternehmen	(Verselbstständigte) Aufgabenträger

3 | 7. Salzgitter Kongress für Kommunalfinanzen 15.04.2010

Fachhochschule Osnabrück Prof. Dr. Andreas Lasar

1. Grundlagen zum Gesamtabschluss: Ziele des Gesamtabschlusses



- **In Anlehnung an HGB:** Darstellung/Abbildung der Vermögens-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde einschließlich ihrer verselbstständigten Aufgabenträger
Dies erfordert Konsolidierung: Zusammenfassen des Einzelabschlusses der Kernverwaltung der Kommune mit den Einzelabschlüssen ihrer verselbstständigten Aufgabenträger zu einem einzigen Abschluss unter Bereinigung von Leistungsverflechtungen zwischen den einzelnen Organisationseinheiten
- **In Anlehnung an IMK-Beschluss (Konsolidierungsbericht):** Der Konsolidierungsbericht beinhaltet einen Gesamtüberblick insbesondere zur wirtschaftlichen und finanziellen Lage der Gemeinde *sowie zur Erfüllung der kommunalen Aufgaben und des öffentlichen Zwecks...*
- **Fazit:** Erst durch den Gesamtabschluss wird die finanzielle und wirtschaftliche Situation einer Kommune transparent und mit anderen Kommunen vergleichbar

4 | 7. Salzgitter Kongress für Kommunalfinanzen 15.04.2010

Fachhochschule Osnabrück Prof. Dr. Andreas Lasar

1. Grundlagen zum Gesamtabchluss: Rechtliche Systematik



- **Kommunale Ebene:**
 - Enge Anlehnung an den IMK-Beschluss aus 2003:
 - Eigenständige Regelungen für Aufstellungspflicht, den Konsolidierungskreis, Inhalte, Form und Stichtag, den Gesamtanhang und den Lage- bzw. Konsolidierungsbericht
 - Für Konsolidierungsmethoden Verweis unmittelbar auf die §§ 300 - 309, 311, 312 HGB (vgl. § 100 Abs. 5 S. 4 NGO)
 - Zusätzlich länderspezifische Ausnahme- und Vereinfachungsvorschriften, allerdings nur teilweise gesetzlich geregelt (z. B.. Hessen)

- **Bundes-/Landesebene:**

Optionale Aufstellung eines Konzernabschlusses nach den Standards der staatlichen Doppik gem. § 7a HGrG, i.d.R. sehr enge Anlehnung an HGB[1]]

1. Grundlagen zum Gesamtabchluss: Regelungen zur Umstellung des kommunalen Haushalts- und Rechnungswesens



Bundesland	Buchführungssystem	Anwendung NKR spätestens ab	erster Gesamtabchluss (Konzernabschluss) spätestens
Baden-Württemberg	Doppik	01.01.2016	31.12.2018
Bayern	Wahlrecht Doppik – (Verwaltungs)Kameralistik	Keine Fristen	ab dem fünften Haushaltsjahr, das dem Haushaltsjahr der Einführung der Doppik folgt, nicht jedoch vor dem 01.01.2012
Brandenburg	Doppik	01.01.2011	Ende des 2. auf das Umstellungsjahr folgenden Jahres, also spätestens 31.12.2012
Hessen	Wahlrecht Doppik – erweiterte Kameralistik	01.01.2009 (Vermögens- aufstellung)	31.12.2011 (Verlängerung bis 31.12.2015 durch Änderung HessGO beabsichtigt) ^[1] <u>Verlängerung</u>
Mecklenburg- Vorpommern	Doppik	01.01.2012	Ende des dritte Jahres nach Umstellung, also spätestens 31.12.2014
Niedersachsen	Doppik	01.01.2012	31.12.2012
Nordrhein-Westfalen	Doppik	01.01.2009	31.12.2010
Rheinland-Pfalz	Doppik	01.01.2009	31.12.2013
Saarland	Doppik	01.01.2009	31.12.2014
Sachsen	Doppik	01.01.2013	31.12.2016
Sachsen-Anhalt	Doppik	01.01.2013	zum Ende des dritten Jahres nach Umstellung, also spätestens 31.12.2015 (geplant)
Schleswig-Holstein	Wahlrecht Doppik – (Verwaltungs)Kameralistik	Keine Fristen	im sechsten Jahr nach Aufstellung der ersten Eröffnungsbilanz
Thüringen	Wahlrecht Doppik – (Verwaltungs)Kameralistik	Keine Fristen	für das 3. Haushaltsjahr nach Einführung der Doppik
Berlin	Verwaltungskameralistik		
Bremen	Verwaltungskameralistik	Erprobung Doppik	
Hamburg	Verwaltungskameralistik	Erprobung Doppik	

1. Grundlagen zum Gesamtabschluss: Aktivitäten in den einzelnen Bundesländern



- Modellprojekt **NRW** unter Leitung des Innenministeriums
- **Niedersachsen**: AG beim Innenministerium, Modellprojekt Stadt Salzgitter
- Landesprojekt in **Thüringen** mit Entwicklung eines Leitfadens zur Erstellung Gesamtabschlusses aufgrund Empfehlungen und Praxisbeispiele aus den Pilotprojekten des Wartburgkreises und der Stadt Sonderhausen
- Unter Federführung Städte- und Gemeindebund **Sachsen-Anhalt** entwickelt eine AG im Rahmen eines Modellprojektes Regelungen zum Gesamtabschluss. Bis März 2011 soll Praxisleitfaden erarbeitet werden, der Erkenntnisse aus Modellkommunen Landeshauptstadt Magdeburg, Stadt Aken und Landkreis Mansfeld-Südharz beinhaltet
- Noch keine wesentlichen konzeptionellen Arbeiten oder Modellprojekte **in anderen Bundesländern**
- Bund- / Länderebene: Seit 31.12.2007 Konzernabschluss in Hamburg, zum 1.1.2009 Gesamteröffnungsbilanz für das Land Hessen

7 | 7. Salzgitter Kongress für Kommunalfinanzen 15.04.2010 Fachhochschule Osnabrück Prof. Dr. Andreas Lasar

1. Grundlagen zum Gesamtabschluss: AG Niedersachsen: Offene Fragen I



- Ausnahmen von der **Aufstellungspflicht** für kleinere Kommunen?
- **Frist zur Aufstellung** (30.6. des Folgejahres) grundsätzlich verlängern?
- **Gesamtkapitalflussrechnung** als Ersatz für die Gesamtfinanzrechnung?
- Soll anstelle eine **Konsolidierungsberichtes** ein Gesamtanhang und ein Gesamtlagebericht erstellt werden?
- Welche **Wasser- und Bodenverbände**, rechtlich selbstständige **Stiftungen** und **sonstige rechtlich selbstständige Aufgabenträger** sollen einbezogen werden?
- Wann ist ein verselbstständigter Aufgabenträger von **untergeordneter Bedeutung**?

8 | 7. Salzgitter Kongress für Kommunalfinanzen 15.04.2010 Fachhochschule Osnabrück Prof. Dr. Andreas Lasar

1. Grundlagen zum Gesamtabchluss: AG Niedersachsen: Offene Fragen II



- Wie ist mit **abweichenden Abschlussstichtagen** umzugehen?
- Soll es Ausnahmeregelungen zur **Vereinheitlichung von Ansatz, Gliederung und Bewertung** geben?
- Welcher **Zeitpunkt** soll für die **Verrechnung** angesetzt werden?
- Soll zusätzlich die **Quotenkonsolidierung** gem. § 310 HGB eingeführt werden?
- Welche Konsolidierungsmethode bei **mittelbaren Beteiligungen**?
- Sollen Konzernabschlüsse von **Teilkonzernen** genutzt werden?
- **Passivischer Unterschiedsbetrag** einer anderen Position zuordnen?
- Verzicht auf **Aufdeckung von stillen Reserven und Lasten** bei Kapitalkonsolidierung und Eigenkapitalmethode?

1. Grundlagen zum Gesamtabchluss: Erwartungen



Welchen Nutzen hat der kommunale Gesamtabchluss für die Steuerung der Kommune?

2. Steuerung in der Kommune

- Das theoretische Konzept -:
Grundlagen I



- **Steuerung** kann mit Management bzw. Führung gleichgesetzt werden. Das Verwaltungsmanagement bezieht sich auf die Planung, Organisation und Kontrolle der Aufgaben, Strukturen und Prozesse von Verwaltungsorganisationen und die Führung des dazu notwendigen Personals.
- Die **Kommune als Konzernmutter** hat als oberste Leitungsorgane
 - den Rat mit seinen Ausschüssen als politisches Leitungsorgan
 - den Bürgermeister/Oberbürgermeister als administratives Leitungsorgan
- Diese beiden Organe haben als **zentrale Aufgabe**, die Kommune als Konzernmutter und die der Konzernmutter nachgeordneten Tochterorganisationen zu steuern
- **(Gesamt)-steuerung bedeutet, die zielorientierte Leitung der Kommune und der verselbstständigten Aufgabenträger durch den Rat und den BM/OBM unter Verwendung geeigneter Instrumente und Strukturen**

11 | 7. Salzgitter Kongress für Kommunalfinanzen 15.04.2010

Fachhochschule Osnabrück Prof. Dr. Andreas Lasar

2. Steuerung in der Kommune

- Das theoretische Konzept -:
Grundlagen II



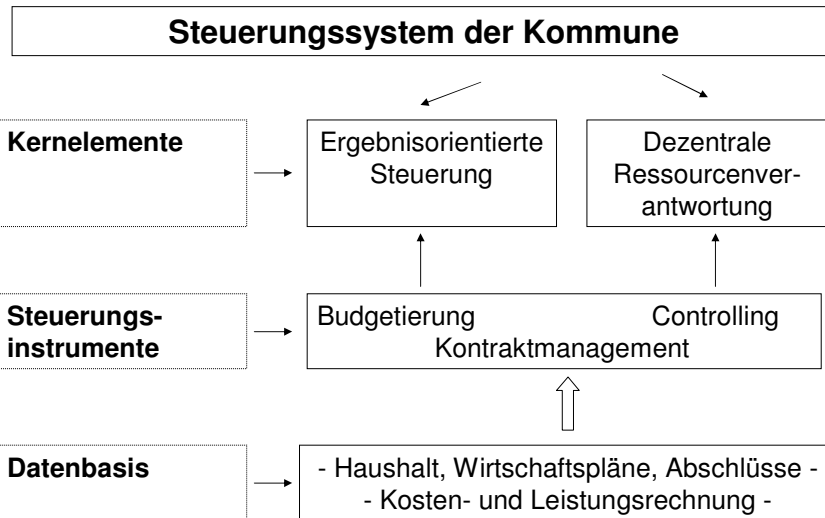
- Grundsätzlich kann eine Gemeinde sämtliche Aufgaben in der Organisation der Kernverwaltung abwickeln. Im Rahmen ihrer **Organisationshoheit** kann die Gemeinde Aufgabenbereiche verselbstständigen
- Da die verselbstständigten Aufgabenträger kommunale Aufgaben mit kommunalem Vermögen abwickeln, muss die Gemeinde ihre **Leitungsfunktionen im Rahmen einer Gesamtsteuerung** wahrnehmen (Vgl. rechtliche Verpflichtung in § 114a NGO)
- **Vselbstständige Aufgabenträger** sind unter Berücksichtigung rechtlicher, wirtschaftlicher und technologischer Rahmenbedingungen **genauso zu steuern wie die Fachbereiche der Kernverwaltung** und angemessen in die Gesamtsteuerung zu integrieren

12 | 7. Salzgitter Kongress für Kommunalfinanzen 15.04.2010

Fachhochschule Osnabrück Prof. Dr. Andreas Lasar

2. Steuerung in der Kommune

- Das theoretische Konzept - : Kernelemente und Instrumente



2. Steuerung in der Kommune

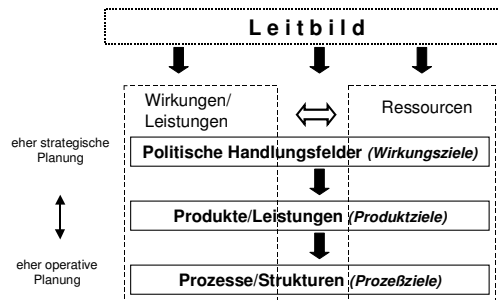
- Das theoretische Konzept - : Integration der Aufgabenträger

Um eine Gesamtsteuerung zu ermöglichen, sind die **Instrumente, die Strukturen und die unterschiedlichen Organisationskulturen** der Kernverwaltung und der verselbstständigten Aufgabenträger miteinander zu verzahnen durch:

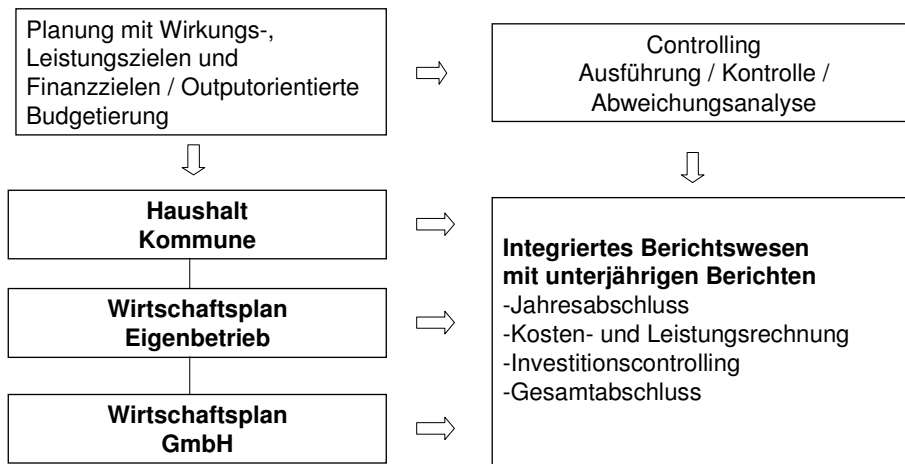
- Einheitliche Planungsinhalte
- Einheitliches, integriertes Berichtswesen
- Einheitliche Methoden und Verfahren
- Einheitliche Symbole
- Zentrale Konzernsteuerung und zentrales Konzerncontrolling

2. Steuerung in der Kommune - Das theoretische Konzept -: Ergebnisorientierte Steuerung

- Wegen der **Dominanz von Sachzielen** in der Kommunalverwaltung sollte die Gesamtsteuerung grundsätzlich **ergebnisorientiert** erfolgen.
- **Ergebnisziele** beinhalten die beabsichtigten Wirkungen kommunalen Handelns und die dazu erforderlichen Leistungsziele
- Um eine ergebnisorientierte Steuerung zu gewährleisten sind **Kontraktmanagement, Budgetierung und Controlling** erforderlich



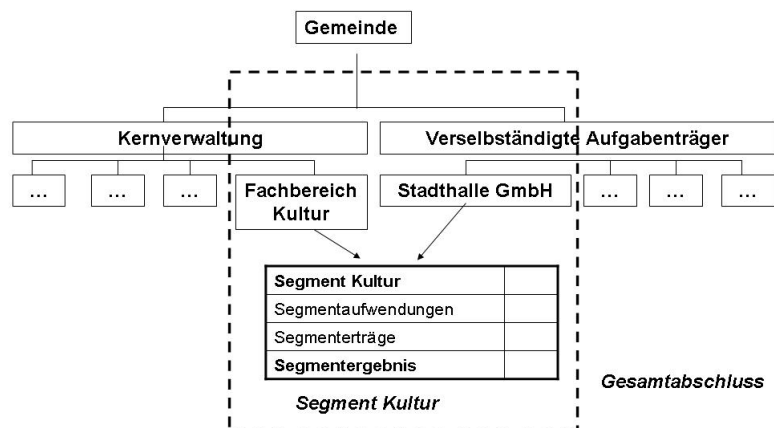
2. Steuerung in der Kommune - Das theoretische Konzept -: Integration in den Steuerungskreislauf



2. Steuerung in der Kommune

- Das theoretische Konzept -: Integrierte Steuerung durch Segmentbildung

Ein erheblicher Steuerungsnutzen wird der **Segmentberichterstattung** zugeschrieben, die aber im kommunalen Gesamtabschluss nicht vorgesehen ist



2. Steuerung in der Kommune

- Das theoretische Konzept -: Optimierung des Beteiligungsportfolios

Die Kommune ist verpflichtet, ihr **Vermögen zu erhalten** und die kommunalen **Leistungen effektiv und effizient zu erstellen**. Im Rahmen der Gesamtsteuerung sind bezogen auf die verselbstständigten Aufgabenträger bei der strategischen Planung folgende Aspekte zusätzlich relevant:

- **Optimierung des Vermögens** durch Ankäufe, Verkäufe, Ausgründung oder Rekommunalisierung
- **Erhaltung der Wettbewerbsfähigkeit** der verselbstständigten Aufgabenträger
- **Erhaltung des Vermögens** der verselbstständigten Aufgabenträger
- **Risikomanagement**, insbesondere Begrenzung der finanziellen Risiken
- **Schaffung von Synergieeffekten** zwischen der Kernverwaltung und den verselbstständigten Aufgabenträgern

2. Steuerung in der Kommune - Das theoretische Konzept - : Ergebnisorientierte Steuerung

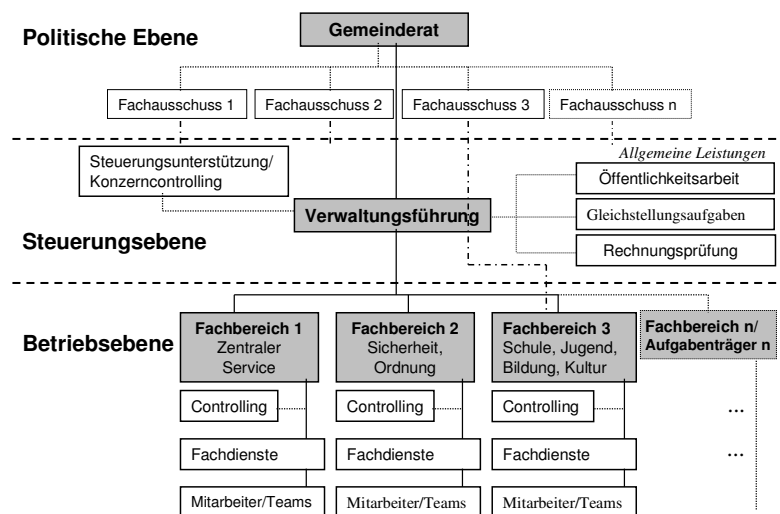
Für die **Organisation des Beteiligungsmanagements** stehen unterschiedliche Organisationsformen zur Verfügung. Es ist zweckmäßig, die Aufgaben, die sich aus der Steuerung im Zusammenhang mit den verselbstständigten Aufgabenträgern ergeben, und die operativen Tätigkeiten zusammenzufassen.

Folgende **operative Tätigkeiten** fallen zusätzlich zu den Aufgaben der Steuerungsunterstützung an:

- Mandatsbetreuung
- Einhaltung rechtlicher Regelungen
- Erarbeitung von Richtlinien und Standards

Die Steuerung der Kernverwaltung sollte eng mit der Beteiligungssteuerung verknüpft werden, d. h. es sollte eine **zentrale Steuerungsunterstützung bzw. ein zentrales Konzerncontrolling** eingerichtet werden

2. Steuerung in der Kommune - Das theoretische Konzept - : Strukturelle Umsetzung

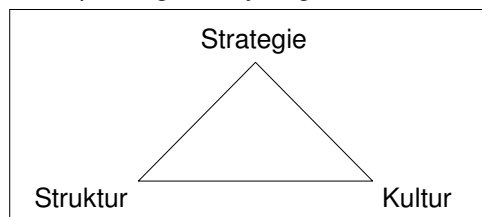


2. Steuerung in der Kommune - Das theoretische Konzept -: Aspekte der Organisationskultur



Eine **einheitliche Organisationskultur** kann gefördert werden durch:

- Gemeinsame Strategiekonferenzen mit Führungskräften der Kernverwaltung und der verselbstständigten Aufgabenträger
- Integration der Aufgabenträger in die Gesamtstrategie und die Konzernstrukturen
- Vereinheitlichung von Richtlinien und Standards
- Austausch von Personal
- Permanente Überprüfung von Synergieeffekten



21 | 7. Salzgitter Kongress für Kommunalfinanzen 15.04.2010

Fachhochschule Osnabrück Prof. Dr. Andreas Lasar

2. Steuerung in der Kommune - Das theoretische Konzept -: Entwicklungen in der Praxis



Folgende **Defizite in der Steuerung** sind offensichtlich:

- Planungsprozesse laufen **inputorientiert** ab. Es fehlt eine flächendeckende Verknüpfung von Wirkungszielen, Produktzielen und Ressourcen
- Das **strategische Management ist wenig ausgeprägt**, insbesondere legt sich die Politik nicht auf langfristige Ziele fest
- Die verselbstständigten Aufgabenträger sind nicht in das Zielsystem integriert. **Es fehlt eine Gesamtstrategie**
- Einheitliche Steuerung wird durch eine zu **hohe Autonomie der verselbstständigten Aufgabenträger** behindert
- Es gibt **keine integrierte Konzernsteuerung**. Zuständigkeiten für Beteiligungen, Finanzziele und Leistungsziele sind nicht zentralisiert
- In den verselbstständigten Aufgabenträgern und der Kernverwaltung entwickeln sich **unterschiedliche Organisationskulturen**, die zu Misstrauen unter den Handelnden führen.

22 | 7. Salzgitter Kongress für Kommunalfinanzen 15.04.2010

Fachhochschule Osnabrück Prof. Dr. Andreas Lasar

3. Nutzen des Gesamtabchlusses: Der Gesamtabchlusses als Informationsinstrument I



- Der **Gesamtabschluss ist ein wichtiges Informationsinstrument**, da er eine Gesamtübersicht über die kommunale Vermögens-, Ertrags- und Finanzlage liefert und über Chancen und Risiken informiert
- Der Gesamtabschluss führt zur **Aufdeckung von Schattenhaushalten**, d. h. Ausgliederung von Schulden und Verlusten aus dem Kernhaushalt
- Die wirtschaftliche Lage von Kommunen insbesondere auf der Grundlage einer **Abschlussanalyse** ist erst auf der Ebene des Gesamtabchlusses vergleichbar
- Indikator für die **Einhaltung der intergenerativen Gerechtigkeit** durch die Kommune ist letztlich der Erhalt des **Konzerneigenkapitals** und nicht des Eigenkapitals der Kernverwaltung

3. Nutzen des Gesamtabchlusses: Der Gesamtabchlusses als Informationsinstrument II



- Besondere Bedeutung kommt der **Analyse** der Gesamtbilanz, der Gesamtergebnisrechnung, der Kapitalflussrechnung und des Konsolidierungsberichtes zu
- **Wichtige Kennzahlen:**
 - Verhältnis und Entwicklung Eigenkapital Kernverwaltung im Verhältnis zu den Aufgabenträgern
 - Nettoinvestitionsdeckung, Wachstumsquote
 - Dynamischer Verschuldungsgrad
 - Kennzahlen zur Erreichung von Sachzielen

3. Nutzen des Gesamtabschlusses: Der Gesamtabschlusses als Steuerungsinstrument I



Der **direkte Nutzen** des Gesamtabschlusses **für die Steuerung** der verselbstständigten Aufgabenträger wird als **eher gering** eingeschätzt, weil:

- Es fehlt die **Einbindung in die Haushaltswirtschaft**, insbesondere in die Planung
- Es ergeben sich **keine rechtlichen Wirkungen**, insbesondere besteht kein Bezug zum Haushaltsausgleich
- Es werden lediglich **vergangenheitsorientierte Werte** geliefert

3. Nutzen des Gesamtabschlusses: Der Gesamtabschlusses als Steuerungsinstrument II



Als **mittelbare Vorteile** neben des Informationsnutzens sind zu betrachten:

- Kompetenzaufbau in der Kernverwaltung
- Engere Anbindung und Verzahnung des Rechnungswesens der Kommune und der verselbstständigten Aufgabenträger
- Verbesserung der Transparenz im Konzern, insbesondere besserer Einblick in die Geschäftstätigkeit der Aufgabenträger
- Chance zur Optimierung der Gesamtsteuerung

Das Projekt zur Aufstellung des konsolidierten Gesamtabschlusses kann genutzt werden, um die Instrumente und Strukturen der Konzernsteuerung kritisch zu prüfen und ggf. zu verbessern

4. Gesamtsteuerung:
- Teilprojekt der Stadt Salzgitter –
Ausgangslage



- Die **Doppik** ist seit dem 1.1.2007 eingeführt. Der **Pilot-Gesamtabschluss** ist zum 31.12.2008 aufgestellt. Das Teilprojekt Gesamtabchluss ist beendet.
- Von der Verwaltungsführung sind **Leitziele** entwickelt worden. Auf der Ebene der **Produkte** sind **Ziele und Kennzahlen** in Abstimmung mit den Fachdiensten erarbeitet worden
- Es besteht seit 2003 eine **Beteiligungsrichtlinie**, nach der eine umfassende Steuerung der Beteiligungen vorgenommen wird
- Die **Steuerung** der Beteiligungen obliegt dem Referat für Beteiligungsmanagement. Für Produktziele und Kennzahlen und Finanzziele bzw. Budgetierung sind unterschiedliche Dezernate zuständig.

Fazit: Es sind gute Ansätze im Hinblick auf eine Gesamtsteuerung vorhanden. Allerdings soll das erfolgreiche Teilprojekt zum Gesamtabchluss genutzt werden, um Instrumente und Strukturen Der Steuerung in einem weiteren Teilprojekt zu prüfen.

27 | 7. Salzgitter Kongress für Kommunalfinanzen 15.04.2010 Fachhochschule Osnabrück Prof. Dr. Andreas Lasar

4. Gesamtsteuerung:
- Teilprojekt der Stadt Salzgitter –
Ziele des Teilprojektes



- **Entwicklung eines Konzeptes zur Gesamtsteuerung für Kommunen** unter Einbeziehung ihrer verselbstständigten Aufgabenträger. Dabei sollen insbesondere folgende Aspekte näher behandelt werden:
 - Steuerungs- und Controllinginstrumente
 - Konsolidierter Gesamtabchluss
 - Bedingungen der Organisationskultur
- **Erarbeitung konkreter Handlungsempfehlungen für die Gesamtsteuerung und das Beteiligungsmanagement der Stadt Salzgitter** insbesondere
 - Entwicklung eines Zielsystems
 - Anpassung vorhandener Instrumente zur Konzernsteuerung

28 | 7. Salzgitter Kongress für Kommunalfinanzen 15.04.2010 Fachhochschule Osnabrück Prof. Dr. Andreas Lasar

4. Gesamtsteuerung: - Teilprojekt der Stadt Salzgitter – Projektorganisation



Projektstruktur: Lenkungsgruppe, Projekt- und Teilprojektleitung, Projektgruppe

Teilprojekt-: Herr Jens Flügge, Leiter Stabsbereich Beteiligungsmanagement
leitung Herr Prof. Dr. Andreas Lasar, Fachhochschule Osnabrück

Projektgruppe: Leiter und Mitglieder aus Stabsbereich Beteiligungsmanagement, Fachdienst Finanzen, Prüfung, Beteiligungen, Stadtkämmerer, Fachhochschule Osnabrück

Projektdauer: Januar 2010 bis Dezember 2011

Bisherige Arbeiten: Festlegung des Projektinhaltes, Überprüfung der Beteiligungsrichtlinie, Workshop zur Problemdefinition

5. Fazit:



- Der Gesamtabschluss liefert zusätzliche **Informationen** für die Steuerung der Kommune
- Der Gesamtabschluss ist **kein unmittelbares Steuerungsinstrument**
- Die Aufstellung des Gesamtabschlusses kann als **Ausgangspunkt für eine Weiterentwicklung der Steuerungsstrukturen** genutzt werden:
 - Aufbau einer integrierten Konzernsteuerung
 - Aufbau einer strategischen Planung
 - Aufbau eines gesamtstädtischen Zielsystems
 - Schaffung der kulturellen Bedingungen für eine Gesamtsteuerung

Ohne eine intensive Beschäftigung mit den Steuerungsstrukturen und -instrumenten und den Aufbau einer ergebnisorientierten Steuerung wird die Reform des Haushalts- und Rechnungswesens die hohen Erwartungen nicht erfüllen

Vielen Dank für Ihre Aufmerksamkeit!
Ihre Fragen, Anregungen, Ideen!

