

Kommunale Verwaltungssteuerung
Band 5

Der kommunale Gesamtabschluss

Konzernbilanzierung,
Konsolidierungstechniken

Von
Bernd Heinrich Peper
und
Dr. Niels Weller

ERICH SCHMIDT VERLAG

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.

**Weitere Informationen
zu diesem Titel finden Sie im Internet unter**

[ESV.info/978 3 503 12062 8](http://ESV.info/9783503120628)

ISBN: 978 3 503 12062 8

ISSN: 1867-0822

Alle Rechte vorbehalten

© Erich Schmidt Verlag GmbH & Co., Berlin 2010

www.ESV.info

Dieses Papier erfüllt die Frankfurter Forderungen
der Deutschen Nationalbibliothek und der Gesellschaft für das

Buch bezüglich der Alterungsbeständigkeit und entspricht
sowohl den strengen Bestimmungen der US Norm Ansi/Niso
Z 39.48-1992 als auch der ISO-Norm 9706.

Druck und Bindung: Strauss, Mörlenbach

Geleitwort der Herausgeber

Insbesondere die Ausgliederungstendenzen öffentlicher Aufgaben auf organisatorisch oder rechtlich selbstständige öffentliche oder private Einheiten haben zur Folge, dass der Einzelabschluss der kommunalen Kernverwaltung als Steuerungs- und Informationsinstrument an Eignung stark verliert. Durch die Verpflichtung der Kommunen einen Gesamtabschluss unter Einbeziehung der ausgelagerten Einheiten aufzustellen, wird diese fehlende Aussagekraft des Einzelabschlusses wieder kompensiert, d.h. mit Hilfe des Gesamtabschlusses erfolgt eine Darstellung der einzelnen Einheiten so, als ob es sich um eine einzige geschlossene Einheit handeln würde. Man spricht in diesem Zusammenhang auch von der sog. Einheitstheorie. Der Einsatz des Gesamtabschlusses als fundiertes Steuerungs- und Entscheidungsinstrument bedingt allerdings auch, dass die bilanziellen Abbildungsnotwendigkeiten nicht durch vermeintlich kurzfristig vorteilhaft erscheinende Vereinfachungsmöglichkeiten in Form von Wahlrechten zunichte gemacht werden. Um auch die Erfahrungen der Privatwirtschaft zu nutzen, erscheint dabei eine Orientierung auf die ab 2009 modernisierten Regelungen des Handelsgesetzbuches überaus empfehlenswert zu sein. Insgesamt ermöglicht der Gesamtabschluss einen aussagefähigen und vollständigen Überblick über die Finanz-, Vermögens- und Ertragslage und über alle Aktivitäten einer Kommune unabhängig davon, in welcher Rechtsform sie wahrgenommen werden. Damit leistet er einen wesentlichen Beitrag dazu, Steuerungsdefizite zu erkennen und gegen sie zu handeln.

Die Umstellung zum kommunalen Gesamtabschluss eröffnet viele Fragen für die Kommunen: Was sind die Anforderungen an das Rechnungswesen der Kommune? Welche Maßnahmen sind zur Erstellung eines Gesamtabschlusses erforderlich? Welche Ziele sind zu erreichen? Herr Peper und Herr Weller beantworten diese Fragen gemäß des erklärten Ziels dieser Praktikerreihe durch die fundierte Darstellung der jeweiligen gesetzlichen Regelungen und der ergänzend zu beachtenden kommunalen Rahmenbedingungen mit den zusammenhängenden Begrifflichkeiten und Instrumenten. Das Buch richtet sich mit seinem fundierten Überblick und vielen praktischen Beispielen zum einen an Verantwortliche in kommunalen Unternehmen und der Kommunalverwaltung aus den Bereichen Finanz- und Rechnungswesen, Steuern, Bilanzierung, Interne Revision, Controlling und Reporting sowie Rechnungsprüfung und Beteiligungsverwaltung. Zum anderen bilden Wirtschaftsprüfer und Rechnungsprüfer mit kommunalem Kontext sowie andere Interessierte an kommunalen Gesamtabschlüssen die Zielgruppe.

Oldenburg, Berlin im September 2009

*Stefan Müller
Christina Schaefer*

Vorwort

Die Kommunen verfügen oftmals über eine beträchtliche Anzahl von unterschiedlich ausgestalteten Beteiligungen. Diese Beteiligungen unterscheiden sich nach ihren Rechts- und Organisationsformen, ihren Beteiligungsverhältnissen, der Beteiligungshöhe sowie den Geschäftsfeldern. Die Vielzahl der unterschiedlichen Beteiligungen führt nicht selten zu komplexen Beteiligungsstrukturen innerhalb der Kommune. Diese komplexen Beteiligungsstrukturen stellen die politische und administrative Führung vor eine große Herausforderung bezogen auf die Steuerung der Kommune und damit verbunden ihre hoheitliche Aufgabenerfüllung. Das Ziel der kommunalen Führung ist die Leistungsfähigkeit der Kommune insoweit zu steuern und zu kontrollieren, dass eine effiziente und effektive Aufgabenerfüllung sichergestellt werden kann.

Dieser Zielsetzung folgend braucht die Kommune eine in das Konzept der Verwaltungsmodernisierung integrierte, ganzheitliche Betrachtung ihrer tatsächlichen Vermögens-, Finanz- und Ertragslage. Die Kommune muss so dargestellt werden, als ob es sich bei ihr um ein „Unternehmen“ handeln würde. Ziel einer solchen Betrachtung ist die Ermittlung von entscheidungsrelevanten Informationen als Beitrag in einem System, welches eine effektive und effiziente Steuerung der Kommune ermöglichen soll.

Der kommunale Gesamtabschluss, als eines der zentralen Reformelemente des neuen öffentlichen Haushalts- und Rechnungswesens, hat die integrative Aufgabe rechtlich eigenständige Einzelabschlüsse unter der Fiktion der wirtschaftlichen Einheit zu einem Gesamtabschluss zusammenzufassen. Die im Rahmen der kommunalen Selbstverwaltung ausgegliederten Aktivitäten rücken mit dem kommunalen Gesamtabschluss wieder näher an die Kernverwaltung heran und die konzerninternen Verflechtungen und Aktivitäten werden transparent. Diese Transparenz ist die Voraussetzung für die Aufstellung eines „ehrlichen“ Haushalts der dem tatsächlichen Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage der Kommune entspricht. Der kommunalen Führung wird dadurch ein Instrument gegeben, welches zu einer verbesserten Steuerung der Kommune führen kann. Der kommunale Gesamtabschluss kann nur seine volle Wirkung auf die Steuerung der Kommune entfalten, wenn er in ein stringentes System des öffentlichen Rechnungswesens eingebunden ist. Daher sollten die Anforderungen an einen kommunalen Gesamtabschluss bereits im Anfangsstadium der Reform berücksichtigt werden.

Mit diesem Buch soll die Einführung des kommunalen Gesamtabschlusses frühzeitig in die Betrachtung der Reformbemühungen integriert werden, um dadurch eine sinnvolle und pragmatische Anbindung an das modernisierte Rech-

nungswesen zu gewährleisten. Im Mittelpunkt steht dabei die Darstellung des kommunalen Gesamtabschlusses unter Berücksichtigung aktueller Rechtsgrundlagen der Bundesländer. Der Aufbau des Buches folgt im Wesentlichen dem Ablauf, der bei der Aufstellung eines kommunalen Gesamtabschlusses zu beachten ist. Die Darstellung basiert zwar auf den Rechtsgrundlagen der Bundesländer, bedient sich aber zusätzlich den Erfahrungen des handelsrechtlichen Konzernabschlusses aus der Privatwirtschaft und verbindet diese mit aktuellen Beispielen aus der öffentlichen Verwaltung. Insbesondere die Verbindung einer grundlegenden Darstellung mit praxisbezogenen Fallbeispielen kann für die Praktiker in der Verwaltung von Interesse sein, da die Ausbildung im Bereich „kommunaler Gesamtabschluss“ neben Grundlagenseminaren und Beratung seitens der WP-Gesellschaften zu einem großen Teil auch das Selbststudium umfasst. An entscheidenden Stellen werden außerdem Schwachpunkte in den Umsetzungen des kommunalen Gesamtabschlusses durch den Gesetzgeber angesprochen und ggf. Verbesserungsvorschläge gemacht. Dieses Buch soll somit auch Problemfelder benennen und Wege für eine weitere rechtliche Umsetzung eines der zentralen Bausteine des modernisierten kommunalen Rechnungswesens aufzeigen.

Wir bedanken uns insbesondere bei zwei Personen für ihre tatkräftige Unterstützung, die zum Gelingen dieses Buches beigetragen hat. Sarah Müller danken wir für die umfangreichen Formatierungsarbeiten und Dominik Neuwald für das kritische Korrekturlesen. Darüber hinaus bedanken wir uns bei Prof. Dr. Stefan Müller vom Lehrstuhl für Allgemeine Betriebswirtschaftslehre der Helmut-Schmidt-Universität, Universität der Bundeswehr, der uns jederzeit mit Rat zur Seite stand.

Flensburg/Oldenburg, im September 2009

*Bernd Heinrich Peper
Niels Weller*

Inhaltsverzeichnis

Geleitwort der Herausgeber	5
Vorwort	6
Inhaltsverzeichnis	9
Abbildungsverzeichnis	15
Abkürzungsverzeichnis	17
1 Kommunaler Gesamtabschluss – Eine Standortbestimmung	19
2 Grundlagen des kommunalen Gesamtabschlusses	23
2.1 Aufgabe und Zweck des kommunalen Gesamtabschlusses.....	23
2.2 Konzern Kommune	25
2.2.1 Konzernbegriff	25
2.2.2 Konzern aus betriebswirtschaftlicher Sicht	26
2.2.3 Konzern in der öffentlichen Verwaltung	27
2.3 Theorien zur Aufstellung des kommunalen Gesamtabschlusses.....	29
2.3.1 Interessentheorie.....	30
2.3.2 Einheitstheorie	30
2.4 Rechtsgrundlagen des kommunalen Gesamtabschlusses	32
2.4.1 Grundlagen der kommunalen Konzernrechnungslegungspflicht	32
2.4.2 Rechtssystematik.....	32
2.4.3 Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz.....	34
3 Kommunale Konzernrechnungslegungspflicht.....	37
3.1 Pflicht zur Aufstellung von kommunalen Konzernabschlüssen.....	37
3.1.1 Grundlagen der kommunalen Konzernrechnungslegungspflicht	37
3.1.2 Konsolidierungspflicht für verselbstständigte Aufgabenbereiche unter einheitlicher Leitung bzw. unter beherrschendem Einfluss.....	41
3.1.3 Konsolidierungspflicht für verselbstständigte Aufgabenbereiche unter maßgeblichem Einfluss	43
3.1.4 Behandlung reiner Beteiligungsverhältnisse	44
3.2 Befreiungsmöglichkeiten von der kommunalen Konzernrechnungslegungspflicht	45
4 Elemente des kommunalen Gesamtabschlusses	49
4.1 Grundlagen der Bestandteile des kommunalen Gesamtabschlusses	49
4.2 Ergebnisrechnung oder Gewinn und Verlustrechnung.....	50
4.3 Finanzrechnung oder Kapitalflussrechnung (analog DRS 2).....	52
4.4 Vermögensrechnung oder Bilanz.....	56
4.5 Anhang.....	59

4.6	Eigenkapitalübersicht/ Eigenkapitalveränderungsrechnung (analog DRS 7).....	63
4.7	Rechenschaftsbericht bzw. Lagebericht.....	67
5	Kommunaler Konsolidierungskreis	71
5.1	Grundlagen des Konsolidierungskreises.....	71
5.2	Öffentlich-rechtliche Organisationsformen im Konsolidierungskreis.....	76
5.2.1	Organisationsformen ohne Rechtsfähigkeit.....	76
5.2.1.1	Eigenbetriebe	76
5.2.1.1.1	Rechtliche Einordnung in Bezug zur Kernverwaltung.....	76
5.2.1.1.2	Organe des Eigenbetriebs	78
5.2.1.1.3	Rechnungslegung des Eigenbetriebs	79
5.2.1.1.4	Rechtslage in den einzelnen Bundesländern	81
5.2.1.1.5	Auswirkungen des Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes	84
5.2.1.2	Nettoregiebetriebe (optimierte Regiebetriebe)	87
5.2.1.3	Regiebetriebe	88
5.2.2	Öffentlich-rechtliche Organisationsform mit Rechtsfähigkeit	89
5.2.2.1	Anstalten des öffentlichen Rechts	89
5.2.2.2	Stiftungen.....	92
5.2.2.2.1	Grundlagen	92
5.2.2.2.2	Rechnungslegung der Stiftung.....	93
5.2.3	Organisationsformen im Rahmen der interkommunalen Zusammenarbeit.....	95
5.2.3.1	Zweckverbände.....	95
5.2.3.2	Sonstige Sonderformen (z.B. höhere Kommunalverbände).....	98
5.2.3.3	Besonderheiten bei der Anteilsermittlung	98
5.2.4	Einbeziehung in den Konsolidierungskreis	99
5.2.5	Konzeptionelle Probleme bei der Einbeziehung öffentlich-rechtlicher Organisationsformen in den Konsolidierungskreis.....	99
5.3	Privatrechtliche Organisationsformen im Konsolidierungskreis.....	102
5.3.1	Konsolidierungskreis i.e.S.	103
5.3.2	Konsolidierungskreis i.w.S.	105
5.3.2.1	Gemeinschaftsunternehmen.....	105
5.3.2.2	Assoziierte Unternehmen.....	106
5.3.3	Beteiligungen nach § 271 Abs. 1 HGB.....	108
5.4	Stufenkonzept als Grundlage des Konsolidierungskreises	109
5.5	Schematische Darstellung der Einbeziehungsprüfung	110
6	Aufbereitung der relevanten Einzelabschlüsse	111
6.1	Grundlagen der Vereinheitlichung.....	111
6.2	Aufbereitung der relevanten Einzelabschlüsse	113
6.2.1	Vereinheitlichung der Ansätze.....	113
6.2.2	Vereinheitlichung der Bewertung.....	117

6.2.2.1	Grundlagen der Bewertungsvereinheitlichung	117
6.2.2.2	Kommunalspezifische Problembereiche	120
6.2.2.2.1	Die Zeitwertproblematik.....	120
6.2.2.2.2	Weitere Problembereiche der Bewertungsvereinheitlichung ...	123
6.2.3	Vereinheitlichung des Ausweises	127
6.3	Abschlussstichtag im kommunalen Konzern.....	129
6.3.1	Wahl des Gesamtabschlussstichtags	129
6.3.2	Notwendigkeit eines Zwischenabschlusses	129
6.3.3	Verzicht auf einen Zwischenabschluss	130
6.3.4	Problemfeld unterschiedlicher Abschlussstichtage	131
7	Vollkonsolidierung	133
7.1	Grundsachverhalte der Vollkonsolidierung	133
7.2	Kapitalkonsolidierung	134
7.2.1	Grundsachverhalte der Kapitalkonsolidierung	134
7.2.2	Konsolidierungsmethoden	136
7.2.3	Einflussfaktoren der Kapitalkonsolidierung	138
7.2.3.1	Zeitpunkt für die Bestimmung der Wertansätze.....	138
7.2.3.2	Beteiligungsbuchwert	141
7.2.3.3	Anteiliges Eigenkapital.....	142
7.2.3.4	Ermittlung und Behandlung von stillen Reserven und Lasten .	142
7.2.3.5	Beteiligungsbuchwert versus anteiliges Eigenkapital	145
7.2.3.6	Behandlung eines aktiven Unterschiedsbetrags	147
7.2.3.7	Behandlung eines passiven Unterschiedsbetrags	149
7.2.4	Konsolidierungsvarianten	151
7.2.4.1	Neubewertungsmethode	152
7.2.4.2	Buchwertmethode	153
7.2.4.3	Verhältnis von Neubewertungs- und Buchwertmethode.....	153
7.2.4.4	Buchwert- und Neubewertungsmethode im Kontext der Zeitbewertungsproblematik	155
7.2.5	Erstkonsolidierung	157
7.2.5.1	Erstkonsolidierung nach der Neubewertungsmethode	158
7.2.5.3	Erstkonsolidierung nach der Buchwertmethode.....	160
7.2.5.4	Besonderheiten der Erstkonsolidierung von kommunalem Sondervermögen	161
7.2.6	Folgekonsolidierung	162
7.2.7	Mehrstufige Konzernbilanzierung	164
7.2.8	Übergangs- und Endkonsolidierung	165
7.3	Schuldenkonsolidierung.....	168
7.3.1	Grundlagen der Schuldenkonsolidierung	168
7.3.2	Entstehung und Behandlung von Aufrechnungsdifferenzen	170
7.3.2.1	Unechte Aufrechnungsdifferenzen	171
7.3.2.2	Stichtagsbezogene Aufrechnungsdifferenzen	171

7.3.2.3	Echte Aufrechnungsdifferenzen	172
7.3.3	Saldierung von Forderungen und Verbindlichkeiten im Cash-Pool.....	174
7.3.3.1	Grundsachverhalte des Cash-Pools	174
7.3.3.2	Bilanzrechtliche Probleme des Cash Pool Konzeptes	174
7.3.3.3	Behandlung von Schuldzinsen innerhalb des Cash-Pools.....	175
7.4	Zwischenergebniseliminierung	176
7.4.1	Grundlagen der Zwischenergebniseliminierung.....	176
7.4.1.1	Rechtliche Ausgestaltung der Zwischenergebniseliminierung	177
7.4.1.2	Pflicht zur Zwischenergebniseliminierung.....	178
7.4.2	Ermittlung der relevanten Bestände.....	179
7.4.3	Ermittlung der Anschaffungs- und Herstellungskosten des Konzerns	179
7.4.3.1	Anschaffungskosten aus Sicht des kommunalen Konzerns	179
7.4.3.2	Konzernherstellungskosten.....	180
7.4.4	Ermittlung und Verrechnung des Zwischenergebnisses.....	182
7.4.4.1	Zwischenergebnis	182
7.4.4.2	Durchführung der Zwischenergebniseliminierung.....	183
7.4.5	Besonderheiten der Zwischenergebniseliminierung in der kommunalen Praxis.....	184
7.4.6	Bewertung der Zwischenergebniseliminierung	186
7.5	Aufwands- und Ertragskonsolidierung	187
7.5.1	Grundsachverhalte der Aufwands- und Ertragskonsolidierung.....	187
7.5.2	Konsolidierung von Innenumsatzerlösen aus Lieferungen und Leistungen.....	189
7.5.3	Bewertung der Aufwands- und Ertragskonsolidierung	190
8	Equity-Methode	191
8.1	Grundsachverhalte der Equity-Methode.....	191
8.2	Varianten der Equity-Methode	193
8.3	Durchführung der Equity Methode.....	195
8.3.1	Ermittlung des Wertansatzes der Beteiligung.....	196
8.3.1.1	Zeitpunkt für die Bestimmung des Wertansatzes	196
8.3.1.2	Equity Bewertung nach der Buchwertmethode.....	197
8.3.1.3	Equity Bewertung nach der Neubewertungsmethode	199
8.3.2	Fortschreibung des Beteiligungsbuchwertes	201
8.3.3	Zwischenergebniseliminierung im Rahmen der Equity-Methode.....	203

8.4	Endkonsolidierung der Equity-Methode.....	204
8.5	Bewertung der Equity-Methode.....	204
9	Steuern im kommunalen Gesamtabschluss.....	207
9.1	Grundlagen der Steuerabgrenzung im kommunalen Gesamtabschluss...	207
9.2	Konzepte der Steuerabgrenzung im kommunalen Gesamtabschluss	208
9.3	Behandlung latenter Steuern im kommunalen Gesamtabschluss	209
10	Ausblick	213
	Literaturverzeichnis.....	217
	Stichwortverzeichnis	222