

Anne Simon

**Möglichkeiten und Grenzen
des kommunalen Gesamtabchlusses als
Informations- und Steuerungsinstrument**

Ableitung von anforderungsgerechten
Ausgestaltungsempfehlungen aus Theorie und Empirie



Cuvillier Verlag Göttingen
Internationaler wissenschaftlicher Fachverlag



Möglichkeiten und Grenzen des kommunalen Gesamtabschlusses als Informations-
und Steuerungsinstrument. Ableitung von anforderungsgerechten
Ausgestaltungsempfehlungen aus Theorie und Empirie





Anne Simon

**Möglichkeiten und Grenzen
des kommunalen Gesamtabchlusses als
Informations- und Steuerungsinstrument**

Ableitung von anforderungsgerechten
Ausgestaltungsempfehlungen aus Theorie und Empirie



Cuvillier Verlag Göttingen
Internationaler wissenschaftlicher Fachverlag



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.

1. Aufl. - Göttingen : Cuvillier, 2014

Zugl.: Hamburg, Univ. d. Bundeswehr, Diss., 2014

© CUVILLIER VERLAG, Göttingen 2014

Nonnenstieg 8, 37075 Göttingen

Telefon: 0551-54724-0

Telefax: 0551-54724-21

www.cuvillier.de

Alle Rechte vorbehalten. Ohne ausdrückliche Genehmigung des Verlages ist es nicht gestattet, das Buch oder Teile daraus auf fotomechanischem Weg (Fotokopie, Mikrokopie) zu vervielfältigen.

1. Auflage, 2014

Gedruckt auf umweltfreundlichem, säurefreiem Papier aus nachhaltiger Forstwirtschaft.

ISBN 978-3-95404-674-4

eISBN 978-3-7369-4674-3



Zunächst danke ich Frau Professorin Christina Schaefer ganz herzlich dafür, dass sie mir als Verwaltungspraktikerin die Chance zu dieser berufsbegleitenden Promotion gegeben und mich auf dem Weg mit ihrer unkomplizierten und netten Art so gut unterstützt hat. Daneben möchte ich Herrn Professor Stefan Müller meinen Dank für die Übernahme des Zweitgutachtens aussprechen. Ganz besonders bedanke ich mich darüber hinaus bei meiner Schwester Sarah, meiner Schwiegermutter Bruni und meinem Vorgesetzten Ralf für die vielen kritischen Anmerkungen, Hinweise und Verbesserungsvorschläge, die wesentlich zum Gelingen der Arbeit beigetragen haben. Mein größter Dank gilt meinem Mann Michael. Weniger für seinen „Formatierungs-Input“ als dafür, dass er mich in den vergangenen drei Jahren glücklich gemacht hat.

Anne Simon

New York City, März 2014





Darstellungsverzeichnis	XI
Abkürzungsverzeichnis.....	XII
1. Einleitung	1
1.1. Problemstellung und Zielsetzung der Arbeit	1
1.2. Vorgehensweise der Arbeit.....	3
1.2.1. Einordnung in den aktuellen Forschungsstand und Gang der Untersuchung.....	4
1.2.2. Arbeitsmethodik	12
2. Doppische Informations- und Steuerungsinstrumente im Kontext der öffentlichen Verwaltungsreform und des kommunalen Handlungsrahmens	13
2.1. Eine länderübergreifende Verwaltungsreformbewegung als Auslöser der Reform des kommunalen Haushalts- und Rechnungswesens	13
2.1.1. Ziele und Dimensionen der New Public Management Verwaltungsreformbewegung	13
2.1.2. Bestandsaufnahme der Reformentwicklungen	15
2.1.3. Abgrenzung der traditionellen von der reformierten Ausgestaltung des kommunalen Haushalts- und Rechnungswesens	16
2.1.3.1. Das traditionelle kommunale Haushalts- und Rechnungswesen.....	17
2.1.3.2. Das reformierte kommunale Haushalts- und Rechnungswesen	20
2.1.3.3. Einordnung des kommunalen Gesamtabschlusses in das reformierte kommunale Haushalts- und Rechnungswesen.....	22
2.1.4. Umsetzung der Reform in Deutschland.....	23
2.2. Handlungsrahmen der kommunalen Verwaltungstätigkeit und -steuerung.....	29
2.2.1. Stellung und Aufgaben der Kommunen im Staatsgefüge	29
2.2.2. Kommunale Entscheidungsträger und kommunales Haushaltsrecht.....	33
2.2.3. Kommunale Entscheidungsprozesse	37
2.2.4. Kommunales Zielsystem	39
2.2.5. Kommunale „Gesellschafter“	42
2.2.6. Kommunale Beteiligungssteuerung.....	44
2.3. Zwischenfazit	46
3. Kritische Würdigung der kommunalen Rechnungslegung im Lichte der Vereinbarkeit von adressatenorientierten Anforderungen und derzeitigen konzeptionellen Möglichkeiten	49
3.1. Übertragung der theoretischen Grundlagen des kaufmännischen Rechnungswesens auf den kommunalen Bereich	51
3.2. Das handelsrechtliche Referenzsystem unter Berücksichtigung abweichender kommunaler Rechnungslegungsvorschriften.....	56

3.2.1.	Handelsrechtliche Rechnungszwecke.....	56
3.2.2.	Handelsrechtliche Rechnungsziele und Rechnungslegungsgrundsätze	57
3.2.2.1.	Ansatzvorschriften.....	60
3.2.2.2.	Bewertungsvorschriften.....	63
3.2.2.3.	Grundsätze der Konzernrechnungslegung.....	66
3.3.	Beurteilung der derzeitigen kommunalen Rechnungslegungskonzeption vor dem Hintergrund der adressatenorientierten Anforderungen	74
3.3.1.	Ableitung von adressatenorientierten Anforderungen aus den Informationsinteressen der kommunalen Rechnungslegungsadressaten.....	74
3.3.1.1.	Theoretisch-konzeptionelle Ansätze zur Bestimmung der Adressatengruppen der staatlichen bzw. kommunalen Rechnungslegung.....	76
3.3.1.2.	Eigene Auswahl an kommunalen Rechnungslegungsadressaten und Ableitung von Informationsinteressen.....	79
3.3.1.2.1.	Kommunale Entscheidungsträger	84
3.3.1.2.2.	Gemeindemitglieder.....	86
3.3.1.2.3.	Aufsichtsbehörden	89
3.3.1.2.4.	Kreditgeber	91
3.3.1.3.	Beurteilung der ausgewählten Adressatengruppen und abgeleiteten Informationsinteressen anhand der Erkenntnisse aus empirischen Studien	91
3.3.2.	Diskrepanz zwischen adressatenorientierten Anforderungen und derzeitigen konzeptionellen Möglichkeiten der kommunalen Rechnungslegung.....	96
3.3.2.1.	Fehlende Darstellung der Leistungserfolge.....	96
3.3.2.2.	Fehlende Darstellung der Wirtschaftlichkeit der Leistungserstellung	98
3.3.2.2.1.	Zur Indikatorfunktion des Gewinns im erwerbswirtschaftlichen Sektor	98
3.3.2.2.2.	Zur Indikatorfunktion des Gewinns im öffentlichen Sektor	101
3.3.2.3.	Eingeschränkte Aussagekraft des Vermögensausweises.....	105
3.3.2.4.	Eingeschränkte Aussagekraft im Hinblick auf Generationengerechtigkeit.....	107
3.3.2.5.	Eingeschränkte Aussagekraft von Gesamtabschlüssen	109
3.4.	Zwischenfazit.....	112
4.	Entwicklung einer anforderungsgerechten Gesamtabchlusskonzeption.....	119
4.1.	Bundesweite Harmonisierung des kommunalen Rechnungswesens	119
4.1.1.	Anlass und Ziel einer Umfrage.....	119
4.1.2.	Methodisches Vorgehen	120
4.1.3.	Ergebnisse der Umfrage	124
4.2.	Einführung des Prinzips der Vermögenstrennung	133
4.3.	Interessentheoretische Rechnungslegungskonzeption für den kommunalen Verbund.....	137
4.3.1.	Abgrenzung des Konsolidierungskreises nach dem Verpflichtungskonzept	138



4.3.2.	Grundsätzliche Anwendung der Quotenkonsolidierung.....	140
4.3.3.	Konsequenzen für die Kapitalkonsolidierung	143
4.3.3.1.	Überblick über die Vorschläge des aktuellen IPSASB Diskussionspapiers zu Public Sector Combinations	144
4.3.3.2.	Ein sachverhaltsspezifisches Konzept zur Kapitalkonsolidierung	147
4.3.3.2.1.	Interessenzusammenführungsmethode bei Zusammenlegungen	147
4.3.3.2.2.	Erfolgsneutrale Buchwertfortführung bei verbundinternen Neuorganisationen.....	148
4.3.3.2.3.	Buchwertmethode bei Erwerben.....	151
4.4.	Verpflichtende Segmentberichterstattung für die Ergebnisrechnung	153
4.5.	Detaillierte Anhangsangaben zu Haftungsverhältnissen und sonstigen finanziellen Verpflichtungen	155
4.6.	Verkürzung der Gesamtabchlusserrstellungsfristen	157
4.7.	Zwischenfazit	159
5.	Ausgestaltungsempfehlungen zur kommunalen Gesamtabchlussanalyse	161
5.1.	Grundlagen der betriebswirtschaftlichen Bilanzanalyse.....	161
5.1.1.	Quantitative Bilanzanalyse	162
5.1.2.	Qualitative Bilanzanalyse	163
5.2.	Eine Auswahl an internationalen Best Practice Modellen und Konzepten zur Rechnungsabschlussanalyse von Kommunen.....	165
5.2.1.	Das Best Practice Modell der ICMA.....	166
5.2.2.	Ken W. Brown's 10-Point-Test	170
5.2.3.	Das Best Practice Modell von Berne und Schramm.....	172
5.2.4.	Financial Condition Analysis der GASB User Guides.....	177
5.2.5.	Financial Performance Indicators des New South Wales Department of Local Government	180
5.2.6.	Financial Condition Analysis nach Zafra-Gómez et al.	182
5.2.7.	Financial Condition Analysis nach Cohen et al.....	184
5.2.8.	Kommunales Ratingsystem von Daldoss und Foraita.....	186
5.2.9.	Abschließende Beurteilung der Best Practice Modelle und Konzepte	190
5.3.	Framework zur Analyse der finanziellen Spielräume und Risiken des kommunalen Verbunds	193
5.3.1.	Überblick	194
5.3.2.	Analyse der finanziellen Stabilität des kommunalen Verbunds	196
5.3.2.1.	Analyse des Finanzgebarens.....	196
5.3.2.2.	Analyse der Verpflichtungslast	199
5.3.2.3.	Analyse der Struktur.....	201
5.3.3.	Analyse des finanziellen Potentials des kommunalen Verbunds	203

5.3.3.1. Analyse der Finanz- und Ertragskraft.....	203
5.3.3.2. Analyse der Ergebnisbeiträge.....	206
5.3.3.3. Analyse der Haftungsverhältnisse	213
5.4. Zwischenfazit.....	213
6. Gründe für das bisherige „Scheitern“ der doppelischen Informations- und Steuerungsinstrumente	215
6.1. Vorüberlegungen zu Verwaltungsreformen.....	215
6.1.1. Der typische Ablauf von Verwaltungsreformen.....	215
6.1.2. Merkmale von Verwaltungsreformen.....	216
6.2. Unterschiedliche Erklärungsansätze für den Erfolg von Reformen	219
6.2.1. Reformeigenschaften als Bedingungsfaktor	219
6.2.2. Verwaltungskultur als Bedingungsfaktor	222
6.3. Interdependenz von Reformelementen und Verwaltungskultur	224
6.3.1. Doppische Informations- und Steuerungsinstrumente und die kognitive Ordnungsebene der kommunalen Verwaltung	225
6.3.2. Doppische Informations- und Steuerungsinstrumente und die normative Ordnungsebene der kommunalen Verwaltung	230
6.3.3. Doppische Informations- und Steuerungsinstrumente und die faktische Ordnungsebene der kommunalen Verwaltung	231
6.4. Zwischenfazit.....	233
7. Zentrale Ergebnisse der Arbeit	235



Darstellungsverzeichnis

Darst. 1:	Überblick über den derzeitigen Forschungsstand	8
Darst. 2:	Die kameralistische Buchung	19
Darst. 3:	Umstellungsfristen zur Erstellung von doppischen Einzel- bzw. Gesamtab- schlüssen nach Bundesland/Stadtstaat.....	27
Darst. 4:	Informationsinteressen der primären kommunalen Rechnungslegungsadressa- ten	94
Darst. 5:	Konzeptionelle Einsatzmöglichkeiten des Gesamtabchlusses im Lichte der Informationsinteressen der Rechnungslegungsadressaten	116
Darst. 6:	Umfrage - Umfang der Schichten in der Grundgesamtheit und notwendige Umfänge der Bruttostichprobe	123
Darst. 7:	Umfrageergebnis	124
Darst. 8:	Gesamtabschlusskonzeption.....	158
Darst. 9:	Financial Trend Monitoring System nach Groves und Valente	168
Darst. 10:	Ken W. Brown's 10 Point Test	171
Darst. 11:	Financial Condition Analysis nach Berne und Schramm.....	176
Darst. 12:	Financial Condition Analysis der GASB User Guides	178
Darst. 13:	Financial Performance Indicators des New South Wales Department of Local Government	180
Darst. 14:	Financial Condition Analysis nach Zafra-Goméz et al.	184
Darst. 15:	Financial Condition Analysis nach Cohen et al.	185
Darst. 16:	Kommunales Ratingsystem von Daldoss und Foraita.....	189
Darst. 17:	Framework zur Analyse der finanziellen Spielräume und Risiken des kommu- nalen Verbunds.....	195
Darst. 18:	Kommunaler Finanzfluss	198
Darst. 19:	Kommunale Erfolgsspaltung	207
Darst. 20:	Darstellung der Ergebnisbeiträge der ausgegliederten Einheiten am Gesamter- gebnis am Beispiel der Stadt Frankfurt am Main.....	212
Darst. 21:	Ambiguity-Conflict-Model	219
Darst. 22:	Beziehung zwischen Verwaltungskultur und Verwaltungsreform	225



Abkürzungsverzeichnis

Abs.	Absatz
adj.	adjustiert
a.F.	alte Fassung
Art.	Artikel
BilMoG	Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz
CF	Cashflow
CIPFA	Chartered Institute of Public Finance and Accountancy
CO ₂	Kohlenstoffdioxid
Darst.	Darstellung
DRS	Deutsche Rechnungslegungs Standards
DRSC	Deutsches Rechnungslegungs Standards Committee
EDV	elektronische Datenverarbeitung
EW	Einwohner
FASB	Financial Accounting Standards Board
ff.	fortfolgende
FTMS	Financial Trend Monitoring System
GASB	Government Accounting Standards Board
GemHVO	Gemeindehaushaltsverordnung
GFOA	Government Financial Officers Association
GG	Grundgesetz
GO	Gemeindeordnung
GO NRW	Gemeindeordnung Nordrhein-Westfalen
GoöB	Grundsätze ordnungsmäßiger öffentlicher Buchführung
GuV	Gewinn- und Verlustrechnung
Hrsg.	Herausgeber
HGB	Handelsgesetzbuch
HGO	Hessische Gemeindeordnung



HGrGMoG	Haushaltsgrundsätze-Modernisierungsgesetz
HRM	Harmonisiertes Rechnungsmodell
ICMA	International City/County Management Association
IAS	International Accounting Standards
IFRS	International Financial Reporting Standards
IDW	Institut der Wirtschaftsprüfer
IMK	Ständige Konferenz der Innenminister und –senatoren der Länder
IPSAS	International Public Sector Accounting Standards
IPSASB	International Public Sector Accounting Standards Board
i.V.m.	in Verbindung mit
KGSt	Kommunale Gemeinschaftsstelle für Verwaltungsmanagement
n.a.	nicht anwendbar
NCGA	National Council on Governmental Accounting
NKF	Neues Kommunales Finanzmanagement
NKHR	Neues Kommunales Haushalts- und Rechnungswesen
NKR	Neues Kommunales Rechnungswesen
NPM	New Public Management
NSM	Neues Steuerungsmodell
NSW DLG	New South Wales Department of Local Government
OECD	The Organisation for Economic Co-operation and Development
PWC	PricewaterhouseCoopers AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
Rn.	Randnummer
RKR	Recommendations from SCMA
S.	Seite
SCMA	Swedish Council on Municipal Accounting
SRS	Schweizerisches Rechnungslegungsgremium für den öffentlichen Sektor
Tz.	Textziffer
Vgl.	Vergleiche
VV	Verwaltungsvorschriften





1. Einleitung

1.1. Problemstellung und Zielsetzung der Arbeit

Die jüngste Reform des kommunalen Haushalts- und Rechnungswesens hat dazu geführt, dass mittlerweile die Mehrheit der Kommunen mit der Doppik ein auf der doppelten Buchführung und dem deutschen Handelsgesetzbuch (HGB) basierendes Rechnungssystem eingeführt hat und ähnlich wie erwerbswirtschaftliche Unternehmen Jahresabschlüsse nach den Grundsätzen der kaufmännischen Rechnungslegung aufstellt.¹

Als letzter Reformschritt gilt im Allgemeinen die Erstellung eines kommunalen Gesamtabschlusses, der in Anlehnung an einen privatwirtschaftlichen Konzernabschluss dazu beitragen soll, die aus den heterogenen „Konzernstrukturen“ der Kommunen resultierenden Informations- und Steuerungsprobleme zu verringern.²

Schließlich hat sich in den letzten Jahrzehnten das traditionelle Bild kommunaler Selbstverwaltung, wonach die Kommunen die Angelegenheiten der örtlichen Gemeinschaft in eigener Verantwortung selbst erledigen, infolge erheblicher Auslagerungen von Aufgaben und Leistungen auf verselbstständigte Einheiten oder rein private Unternehmen als Erfüllungsgehilfen drastisch verändert. Einerseits erledigen heutzutage private Unternehmen viele Aufgaben, die bis vor kurzem noch selbstverständlich zum Kernbereich kommunaler Aufgabenwahrnehmung zählten. Andererseits erfolgt heute rund 50 % der kommunalen Aufgabenerledigung sowohl in Eigengesellschaften und -betrieben, die sich vollständig in der Hand der Kommunen befinden, als auch in gemischtwirtschaftlichen Kooperationsgesellschaften mit variierenden kommunalen Mehrheits- oder Minderheitsanteilen.³

Die Ausgliederung der Aufgabenerledigung führte stets dazu, dass die verselbstständigten Einheiten nicht mehr in den kommunalen Haushalten veranschlagt und in den kommunalen Jahresabschlüssen abgerechnet wurden.⁴ Für die betroffenen Einheiten bedeute-

¹ Der Begriff Doppik bedeutet in seiner allgemeinen Definition doppelte Buchführung in Kontenform und besitzt daher sowohl für den erwerbswirtschaftlichen als auch den öffentlichen Sektor Relevanz. Im gebräuchlicheren Sinne steht diese Bezeichnung aber für verschiedene Konzepte eines auf der doppelten Buchführung und dem deutschen Handelsgesetzbuch basierenden Rechnungswesens von Kommunen in Deutschland (Kirchmann 2009, S. 4).

² Vgl. Srocke 2004, S. 8. Der kommunale „Konzernabschluss“ wird in Abgrenzung zum Unternehmensbereich regelmäßig als Gesamtabschluss bezeichnet.

³ Vgl. Libbe und Hanke 2011, S. 108-109.

⁴ Als Ausnahme können die sog. Brutto- bzw. Regiebetriebe gelten, die in voller Höhe und getrennt voneinander im Haushaltsplan einer Gemeinde veranschlagt, aber im kommunalen Bereich faktisch durch den Netto- bzw. Eigenbetrieb verdrängt wurden. Eigenbetriebe weisen genauso wie die übrigen Gesell-



te die Ausgliederung zudem regelmäßig den Übergang von der Kameralistik auf das kaufmännische Rechnungswesen. Da sich das kaufmännische Rechnungswesen nicht mehr ohne komplizierte Überleitungen mit dem kameralistischen Rechnungswesen der Kernverwaltung zusammenführen ließ, war die Aussagefähigkeit der kommunalen Finanzberichterstattung erheblich eingeschränkt. Faktisch ging der Gesamtüberblick über die wirtschaftliche Lage der Kommune verloren. Teilweise wurden ausgegliederte Einheiten ganz bewusst als Schattenhaushalte genutzt, um die wirtschaftliche Gesamtsituation der Kommune zu verschleiern.⁵

Nach der Umstellung der Kernverwaltung auf die Doppik soll diese „Steuerungslücke“⁶ nun wieder geschlossen werden, indem der Jahresabschluss der Kernverwaltung mit den Jahresabschlüssen der ausgegliederten Einheiten zu einem Gesamtabschluss auf doppischer Basis zusammengefasst wird. Einem solchen Gesamtabchluss wird im Vergleich zum Einzelabschluss der Kernverwaltung eine weitaus stärkere informatorische Wirkung zugesprochen.⁷

Seine Erstellung und Auswertung gilt im Schrifttum als Grundvoraussetzung für eine zielorientierte Steuerung der Gesamtheit Kommune, indem er zu einer erhöhten Transparenz beiträgt und dadurch den kommunalen Entscheidungsträgern eine effektivere Einflussnahme auf die dezentrale Aufgabenerledigung ermöglicht.⁸ Gleichzeitig soll mit dem offengelegten Gesamtabchluss den Bürgern und weiteren Rechnungslegungsadressaten ein aussagefähiges Informationsinstrument zur Beurteilung der wirtschaftlichen Lage des kommunalen Verbunds zur Verfügung gestellt werden.⁹

Die Forderung, die Kommune solle ähnlich wie ein privatwirtschaftlicher Konzern regelmäßig einen Gesamtabchluss erstellen, erscheint daher zumindest auf den ersten Blick logisch.¹⁰

Im Rahmen der vorliegenden Arbeit soll der Forschungsfrage nachgegangen werden, wie die Möglichkeiten und Grenzen der Einsetzbarkeit des kommunalen Gesamtabchlusses als neues, doppisches Informations- und Steuerungsinstrument im kommunalen Kontext zu beurteilen sind. In diesem Zusammenhang gilt es auch zu untersuchen, wie der Ge-

schaften ihre geplanten Erträge und Aufwendungen in einem eigenen Wirtschaftsplan aus (Fleige 1989, S. 24).

⁵ Vgl. Budäus und Hilgers 2009, S. 388; Gornas 2009, S. 4; Schaefer 2008, S. 105-106.

⁶ Vgl. Detemple und Marettek 2000, S. 272.

⁷ Vgl. Gornas 2009, S. 4.

⁸ Vgl. Müller 2011, S. 87; Müller und Weller 2008, S. 2.

⁹ Vgl. Gornas 2009, S. 4.

¹⁰ Vgl. Vogelpoth 2011, S. 82-83.



samtabschluss sein Informations- und Steuerungspotential durch eine Anpassung der konzeptionellen Grundlagen und eine zweckmäßige Gesamtabchlussanalyse besser entfalten kann.

Mit der vorliegenden Dissertation wird insofern ein Konzeptvorschlag zur Weiterentwicklung der kommunalen Rechnungslegung in Deutschland unterbreitet. Dieser Konzeptvorschlag ist grundsätzlich als theoretisches Zielmodell zu verstehen, dessen Umsetzung im kommunalen Rechnungswesen mit größeren Veränderungen gegenüber der heutigen Praxis verbunden ist. Allerdings wird keinesfalls eine umfassende Neuregelung des kommunalen Haushalts- und Rechnungswesens unterbreitet. Vielmehr soll die Überarbeitung einzelner Aspekte der externen kommunalen Rechnungslegung angeregt werden, um die Differenz zwischen dem theoretischen Anspruch an die neuen Informations- und Steuerungsinstrumente und der praktischen Wirklichkeit an einigen Stellen zu verkleinern oder gar aufzulösen. Ziel der Arbeit ist es, durch die Ausgestaltungsempfehlungen einen Beitrag zur zweckmäßigen Ausnutzung des kommunalen Gesamtabchlusses zu leisten.¹¹

Dabei sind die Erarbeitung von realitätsnahen Anforderungen an die neuen Informations- und Steuerungsinstrumente und die Vermeidung einer Erwartungslücke als Diskrepanz zwischen den Erwartungen der Öffentlichkeit an die Aussagekraft von Rechnungslegungsinstrumenten und deren tatsächlichen Möglichkeiten zentrale Anliegen der Arbeit.¹²

1.2. Vorgehensweise der Arbeit

Betriebswirtschaftlich orientierte Informations- und Steuerungsinstrumente im öffentlichen Bereich stehen seit längerem im Fokus der wissenschaftlichen Literatur. Aufgrund der Vielzahl der Arbeiten, die gerade in den letzten Jahren in Deutschland zu dem Themenkomplex veröffentlicht worden sind, soll das eigene Vorgehen zunächst in den aktuellen deutschen Forschungsstand eingeordnet werden. In diesem Zusammenhang erfolgt auch eine Darstellung des Untersuchungsablaufs, bevor die Arbeitsmethodik zur Erreichung der Forschungsergebnisse erläutert wird.

¹¹ Einen ähnlichen Ansatz verfolgt Knechtenhofer in seiner Dissertation für das schweizerische kommunale Rechnungswesen (Knechtenhofer 2003, S. 12).

¹² Zur Definition einer Erwartungslücke siehe Wirtz 2008, S. 21.



1.2.1. Einordnung in den aktuellen Forschungsstand und Gang der Untersuchung

Die in Deutschland im letzten Jahrzehnt zu dem Themenkomplex *Betriebswirtschaftlich orientierte Informations- und Steuerungsinstrumente im öffentlichen Bereich* erschienenen Dissertationen werden im Folgenden kurz vorgestellt. Da sich das deutsche Schrifttum erst seit dem Beschluss der Innenministerkonferenz der Länder (IMK) zur Reform des kommunalen Haushalts- und Rechnungswesens verstärkt mit dem Themenkomplex befasst hat, genügt es, das letzte Jahrzehnt zu betrachten. Zudem ist die Eingrenzung auf das deutsche Schrifttum dadurch gerechtfertigt, dass in Deutschland die Diskussion weitgehend losgelöst von der internationalen Entwicklung abläuft.¹³

Ein Blick in das Schrifttum zeigt, dass die Diskussion von „Rechnungslegungs-Arbeiten“ dominiert wird, die sich mit der zweckgerechten Ausgestaltung des Rechnungswesens im öffentlichen bzw. kommunalen Sektor beschäftigen. Während diese Arbeiten überwiegend den fachlichen Hintergrund der Betriebswirtschaftslehre haben, sind einige Dissertationen auch der verwaltungswissenschaftlichen Disziplin zuzuordnen. Ihre Gemeinsamkeit liegt darin, dass sie das Thema weitgehend auf die Frage nach für den öffentlichen bzw. kommunalen Bereich geeigneten Rechnungssystemen oder Rechnungslegungsinstrumenten reduzieren.

Srocke leitet in ihrer Arbeit ein Konzept für eine öffentliche Konzernrechnungslegung aus den Anforderungen der öffentlichen Rechnungslegungsadressaten und den öffentlichen Rechnungszwecken ab, das im Ergebnis nah an den *International Accounting Standards* bzw. *International Financial Reporting Standards* (IAS/IFRS) und den *International Public Sector Accounting Standards* (IPSAS) angelehnt ist.¹⁴ Die bereits im Jahr 2004 erschienene Dissertation entstand zu einer Zeit, als es nur wenige, sehr allgemeine Vorschläge und Ansätze zur öffentlichen „Konzernrechnungslegung“ gab und die IPSAS noch am Anfang ihrer Entwicklung standen. Srockes Fazit lautet, dass die internationalen Rechnungslegungsstandards konzeptionell besser als das HGB geeignet sind, die Funktionen der öffentlichen Rechnungslegung zu erfüllen.¹⁵

¹³ Diese überwiegend autarke Entwicklung Deutschlands bemängeln auch Seiwald und Meyer (Seiwald und Meyer 2012, S. 123).

¹⁴ Während es sich bei den IAS/IFRS um internationale Rechnungslegungsstandards für den erwerbswirtschaftlichen Bereich handelt, stellen die IPSAS internationale Rechnungslegungsstandards für den öffentlichen Sektor dar. Vgl. hierzu die Ausführungen in Abschnitt 2.1.4.

¹⁵ Vgl. Srocke 2004, S. 257.



Hennies untersucht in seiner Arbeit die Eignung der privatwirtschaftlichen Verfahren der Bilanzanalyse zur Beurteilung der wirtschaftlichen Lage der Kommune sowie die bilanzpolitischen Spielräume, die das Gesamturteil beeinflussen können. Seinem Forschungsergebnis zufolge ist die Vorgehensweise der betriebswirtschaftlichen Bilanzanalyse im Wesentlichen auf den kommunalen Bereich übertragbar, mit der Folge, dass die wirtschaftliche Lage der Kommune anhand der Kriterien Vermögens-, Finanz- und Ertragslage sowie Umfeld und politische Leitung beurteilt werden sollte.¹⁶

Henkes hat sich zum Ziel gesetzt, in seiner Arbeit ein umfassendes Bild der Umstellung des kommunalen Rechnungswesens von der Kameralistik auf die Doppik bzw. erweiterte Kameralistik zu vermitteln.¹⁷ In diesem Sinne stellt er die unterschiedlichen Rechnungssysteme der Kameralistik, der kommunalen Doppik, der IPSAS sowie der erweiterten Kameralistik ausführlich dar.¹⁸ Der Fokus liegt dabei auf dem Neuen Kommunalen Finanzmanagement (NKF) als bundeslandspezifische Ausprägung des doppischen Haushalts- und Rechnungswesens in Nordrhein-Westfalen.¹⁹

Wirtz leitet im Rahmen eines deduktiven Rechnungslegungsansatzes über die Bestimmung von öffentlichen Rechnungszwecken und -zielen Grundsätze ordnungsmäßiger öffentlicher Buchführung (GoöB) für Gebietskörperschaften ab und würdigt vor diesem Hintergrund die Rechnungskonzepte des NKF und der IPSAS. Das zentrale Ergebnis seiner Untersuchung lautet, dass beide Rechnungssysteme Stärken und Schwächen haben und im Zuge einer verstärkten Harmonisierung der öffentlichen Rechnungslegung die Etablierung von eigenen Grundsätzen einer öffentlichen Rechnungslegung anzustreben ist. Seine konzeptionell abgeleiteten öffentlichen Rechnungslegungsgrundsätze entsprechen allerdings im Wesentlichen den handelsrechtlichen Rechnungslegungsvorschriften.²⁰

Kirchmann vergleicht in seiner Arbeit die Eignung der IPSAS als Steuerungsrechnung mit der Kameralistik. Seinem Forschungsergebnis zufolge können die IPSAS durch die verursachungsgerechte Periodisierung von Ressourcenverbrauch und -aufkommen im

¹⁶ Vgl. Hennies 2005, S. 3; 196.

¹⁷ Vgl. Henkes 2008, S. 1.

¹⁸ Die unterschiedlichen Rechnungssysteme werden in den Abschnitten 2.1.3. bzw. 2.1.4. behandelt. Die Fortentwicklung der Kameralistik spiegelt sich in der erweiterten Kameralistik wider, welche die herkömmliche Kameralistik um Nebenrechnungen wie z.B. eine Kosten- und Leistungsrechnung ergänzt (Ahlgriem 1999, S. 19; Srocke 2004, S. 1).

¹⁹ Da der Reformanstoß der IMK durch die Landesgesetzgeber in den Bundesländern landesspezifisch umgesetzt wurde, gibt es in jedem Bundesland ein eigenes Haushalts- und Rechnungswesen. Vgl. hierzu auch Abschnitt 2.1.4.

²⁰ Vgl. Wirtz 2008, S. 153-156; 227; 230-232.



Gegensatz zur Kameralistik zu einer kosteneffizienten Produktion öffentlicher Güter beitragen und erfüllen daher aus wirtschaftswissenschaftlichen Gesichtspunkten im Wesentlichen die Anforderungen an Steuerungsrechnungen.²¹

Im Zentrum von Köhrmanns Dissertation steht wiederum das NKF. Köhrmann beschäftigt sich mit der bilanziellen Behandlung konkretisierungsbedürftiger sowie unregelter Sachverhalte im Jahresabschluss von nordrhein-westfälischen Gemeinden. Er analysiert zudem, ob die Anwendung der IPSAS in Deutschland sinnvoll sein könnte, und urteilt, dass eine solche Anwendung insbesondere aufgrund der eingeschränkten Verlässlichkeit der Daten derzeit abzulehnen ist.²²

Magin untersucht in seiner Dissertation das doppelte Rechnungswesen vor dem Hintergrund der Reformziele und der Aussagefähigkeit der gewonnenen Daten. Sein Fazit lautet, dass die kommunale Vermögensrechnung im Gegensatz zur Ergebnisrechnung nur begrenzt aussagefähig ist, woraufhin er Vorschläge zur Verbesserung der Aussagekraft von Instrumenten der kommunalen Rechnungslegung unterbreitet.²³

Müller beleuchtet in seiner Arbeit die Stellung des Gesamtabchlusses im reformierten Haushaltsrecht vor dem Hintergrund der Zielvorstellungen der Reformgesetzgeber sowie der Erwartungen der Wissenschaft und kommunalen Praxis. Er folgert aus seiner Untersuchung, dass das Potential der konsolidierten Rechnungslegung in der Darstellung der kommunalen Verschuldung liegt und die konsolidierte Rechnungslegung insbesondere über eine „Konzern-Ergebnisplanung“ zur Steuerung des „Konzerns Kommune“ beitragen kann.²⁴

Kiaman würdigt das handelsrechtliche Referenzsystem der Doppik konzeptionell aus dem Blickwinkel der kommunalen Rechnungszwecke, -ziele und -inhalte. Er behandelt ausgewählte Themenbereiche wie die Aussagefähigkeit von Periodenerfolg, Eigenkapital, Vermögen und Gesamtabschlüssen. Kiamans Erkenntnissen zufolge ist die Konzeption der kaufmännischen Rechnungslegung nur äußerst eingeschränkt auf den kommunalen Bereich übertragbar mit den Folgen einer stark begrenzten Aussagefähigkeit der veröffentlichten Informationen.²⁵

Von den „Rechnungslegungs-Arbeiten“ sind die Arbeiten zu unterscheiden, die in Tradition der betriebswirtschaftlichen Managementlehre oder Public Management Disziplin

²¹ Vgl. Kirchmann 2009, S. 425-429.

²² Vgl. Köhrmann 2009, S. 4; 208.

²³ Vgl. Magin 2011, S. 2; 107; 234-236.

²⁴ Vgl. Müller 2011, S. 183-184.

²⁵ Vgl. Kiaman 2012, S. 1-5.



weniger die Ausgestaltung der Rechnungslegung als die Erarbeitung von umfassenden Steuerungskonzepten für den öffentlichen Sektor in den Mittelpunkt ihres Forschungsinteresses stellen.

Kulosa beurteilt in seiner Arbeit eine Bandbreite von betriebswirtschaftlich orientierten Steuerungsinstrumenten im Hinblick auf ihren Beitrag zur kommunalen Zielerreichung. Die sinnvolle Verknüpfung geeigneter Steuerungsinstrumente aus den Bereichen Rechnungswesen, Koordination und Wettbewerb bildet die Grundlage für Kulosas Vorschlag einer zielorientierten Neukonzeption der Steuerung wirtschaftlicher Aktivitäten von Kommunen.²⁶

Linhos entwickelt in seiner Dissertation ein Steuerungskonzept für den „Konzern Stadt“, indem er die konzeptionellen Grundlagen des betriebswirtschaftlichen Management-Holding-Ansatzes als dezentrales Führungskonzept auf den kommunalen Bereich überträgt. Nach seiner Konzeption agiert die kommunale „Konzernspitze“ analog zu einer Holdinggesellschaft als Gewährleistungskommune, die für die strategischen Entscheidungen der Kommune zuständig ist, während die (ausgegliederten) Geschäftsbereiche die operative Verantwortung tragen.²⁷

Darstellung 1 gibt einen Überblick über den aktuellen Forschungsstand des deutschen Schrifttums in chronologischer Reihenfolge.

²⁶ Vgl. Kulosa 2003, S. 217-219; 256-257.

²⁷ Vgl. Linhos 2005, S. 129; 142.



Autor	Titel der Dissertation	Jahr	Wissenschaftliche Disziplin	Forschungsschwerpunkt
Marco Kulosa	Die Steuerung wirtschaftlicher Aktivitäten von Kommunen. Eine betriebswirtschaftliche Analyse	2003	Betriebswirtschaftslehre	Beurteilung von betriebswirtschaftlich orientierten Steuerungsinstrumenten im Hinblick auf ihren Beitrag zur kommunalen Zielerreichung
Isabelle Srocke	Konzernrechnungslegung in Gebietskörperschaften unter Berücksichtigung von HGB, IAS/IFRS und IPSAS	2004	Public Management	Entwicklung eines Konzepts für eine öffentliche Konzernrechnungslegung auf Grundlage der IAS/IFRS bzw. IPSAS
Marc Hennies	Bilanzpolitik und Bilanzanalyse im kommunalen Sektor. Beurteilung der wirtschaftlichen Lage des Konzerns Kommune mit Hilfe der Informationsinstrumente des neuen Rechnungswesens	2005	Betriebswirtschaftslehre	Beurteilung der Möglichkeiten und Grenzen der Übertragbarkeit der privatwirtschaftlichen Verfahren der Bilanzanalyse auf den kommunalen Bereich
Ramon Linhos	Der Konzern Stadt: Ansätze eines Konzernmanagements für Kommunen und ihre Beteiligungen	2005	Public Management	Entwicklung eines Konzepts zur wirksamen Beteiligungssteuerung von Kommunen
Jörg Henkes	Der Jahresabschluss kommunaler Gebietskörperschaften. Von der Verwaltungskameralistik zur kommunalen Doppik	2008	Betriebswirtschaftslehre	Vermittlung eines umfassenden Bildes von der Umstellung des kommunalen Rechnungswesens von der Kameralistik auf die Doppik bzw. erweiterte Kameralistik
Holger Wirtz	Grundsätze ordnungsmäßiger öffentlicher Buchführung	2008	Betriebswirtschaftslehre	Konzeptgeleitete Ableitung von GoöB mit dem Ziel einer zweckmäßigen Ausgestaltung der öffentlichen Rechnungslegung
Ulrich Kirchmann	Steuerung von Kommunen nach International Public Sector Accounting Standards (IPSAS)	2009	Wirtschaftswissenschaften	Untersuchung der Eignung der IPSAS als Steuerungsrechnung im Vergleich zur Kameralistik
Hannes Köhrmann	Die Rechnungslegung kommunaler Gebietskörperschaften. Eine Analyse der Regelungen des NKF und der IPSAS	2009	Betriebswirtschaftslehre	Analyse der bilanziellen Behandlung konkretisierungsbedürftiger sowie unregelter Sachverhalte im Jahresabschluss von nordrhein-westfälischen Gemeinden
Christian Magin	Kommunale Rechnungslegung. Konzeptionelle Überlegungen, Bilanzanalyse, Rating und Insolvenz	2011	Verwaltungswissenschaften	Analyse des doppelischen Rechnungswesens vor dem Hintergrund der Reformziele und Aussagefähigkeit der Daten
Florian Müller	Kaufmännische Rechnungslegung im kommunalen Gesamtabschluss. Instrument zur Steuerung des "Konzerns Kommune"	2011	Betriebswirtschaftslehre	Analyse der Stellung des Gesamtabschlusses im reformierten Haushaltsrecht vor dem Hintergrund der Zielvorstellungen der Reformgesetzgeber und Erwartungen der Wissenschaft und Praxis
Oliver Kiaman	Kommunale Rechnungslegung: Eine kritische Würdigung von Rechnungszwecken, -zielen und -inhalten	2012	Betriebswirtschaftslehre	Konzeptionelle Würdigung des handelsrechtlichen Referenzsystems aus dem Blickwinkel der kommunalen Rechnungszwecke, -ziele und -inhalte

Darstellung 1: Überblick über den derzeitigen Forschungsstand



Die vorliegende Arbeit versteht sich weder als eine ausschließliche „Rechnungslegungs-Arbeit“ noch als eine „Public Management Arbeit“. Die Besonderheit liegt vielmehr in ihrer Interdisziplinarität mit einer Schnittmenge aus kommunalrechtlichen, politikwissenschaftlichen sowie rechnungslegungs- und organisationstheoretischen Zugängen. Schließlich stellt ein genaues Verständnis des Zusammenwirkens aller relevanten Faktoren eine wesentliche Voraussetzung für eine anforderungsgerechte Ausgestaltung der neuen betriebswirtschaftlich orientierten Informations- und Steuerungsinstrumente im kommunalen Bereich dar. Aus diesem Grund gilt es, das Bild des Gesamtabschlusses im kommunalen Kontext umfassend zu zeichnen.

Zu einem solch umfassenden Bild gehört zunächst, dass in Kapitel 2 der Gesamtabschluss als Untersuchungsgegenstand in den kommunalen Kontext eingebettet wird. Hierzu erfolgt eine Darstellung der *New Public Management* Verwaltungsreform als Auslöser für die Reform des kommunalen Haushalts- und Rechnungswesens, um sich die ursprünglichen Ziele und Entwicklungslinien der Reform sowie den Stellenwert des doppelischen Haushalts- und Rechnungswesens innerhalb der Reformbewegung zu vergegenwärtigen. In diesem Zusammenhang werden auch die Unterschiede zwischen neuer und traditioneller Ausgestaltung des kommunalen Haushalts- und Rechnungswesens erarbeitet und der Gesamtabschluss als neues Rechnungslegungsinstrument vorgestellt.

Eine Einbettung des Untersuchungsobjektes in den kommunalen Kontext erfordert darüber hinaus die Darstellung des Handlungsrahmens der kommunalen Verwaltungstätigkeit und -steuerung, um die Voraussetzungen für eine anforderungsgerechte Steuerung von Kommunen zu erarbeiten. Die rechtlichen, politischen und institutionellen Rahmenbedingungen von Gemeinden gilt es stets im Auge zu behalten, um die Einsatz- und Übertragungsmöglichkeiten von betriebswirtschaftlichen Reformelementen im kommunalen Bereich realistisch einschätzen und damit Anforderungen zielgerichtet aufstellen zu können.²⁸

Ein rein rechnungslegungstheoretischer Fokus birgt die Gefahr, sich auf technische, rechnungslegungsspezifische Fragen zu konzentrieren und institutionelle Beschränkungen der Einsatzmöglichkeiten zu vernachlässigen.²⁹

Zu einem vollständigen Bild gehört aber auch, dass die Rechnungslegung nicht zu kurz kommt. Nach dem dieser Arbeit zugrunde liegenden Verständnis liegt der fundamentale Zweck der kommunalen Rechnungslegung in der Bereitstellung von aussagekräftigen

²⁸ Vgl. Müller et al. 2009, S. 6.

²⁹ Vgl. Lapsley et al. 2009, S. 722; Pallot 1992, S. 43.



und steuerungsrelevanten Informationen.³⁰ Das Kapitel 3 soll sich mit der Frage auseinandersetzen, ob und inwieweit Instrumente der doppelten Rechnungslegung auf Basis der derzeitigen konzeptionellen Grundlagen im kommunalen Sektor Aussagekraft und Steuerungsrelevanz besitzen.

Zur Beurteilung der Zweckerreichung des doppelten kommunalen Haushalts- und Rechnungswesens auf Grundlage des handelsrechtlichen Referenzsystems ist zunächst das Wissen um die Prinzipien der handelsrechtlichen Rechnungslegung und abweichenden kommunalen Rechnungslegungsgrundsätze notwendig, um die Aussagefähigkeit der neu gewonnen Informationen realistisch beurteilen zu können.

Die Zweckerreichung hinsichtlich der Aussagekraft und Steuerungsrelevanz erfordert außerdem das Wissen darüber, wer die Informationsadressaten der kommunalen Rechnungslegung sind, welche Informationen sie benötigen und wie sie Rechnungslegungsinformationen einsetzen. Jeglicher Versuch, die kommunale Rechnungslegung zu verbessern, sollte sich daher auf die Adressaten, deren Informationsinteressen sowie konkrete Anwendungsmöglichkeiten der Informationsinstrumente konzentrieren.³¹ Genauer als in den bisherigen Dissertationen wird untersucht, welche Sachverhalte die primären Adressaten der kommunalen Rechnungslegung beurteilen möchten bzw. welche Entscheidungen sie zu treffen haben, für welche Beurteilungen bzw. Entscheidungen sie welche Informationen benötigen und welche Informationsinstrumente hierfür am besten geeignet sind.

Zur Vermeidung einer Erwartungslücke erfolgt anschließend eine Eingrenzung der Beurteilungen bzw. Entscheidungen auf die Sachverhalte, die mit Hilfe der externen Rechnungslegung beurteilt werden können, um realitätsnahe Anforderungen an Instrumente der Rechnungslegung zu formulieren. In einem weiteren Schritt werden diese Sachverhalte auf die Fälle eingegrenzt, bei denen der Gesamtabschluss das überlegene Informationsinstrument darstellt bzw. wertvolle zusätzliche Informationen bereitstellen kann.

Kern der Arbeit ist in Kapitel 4 die Erarbeitung von Verbesserungsvorschlägen zur Änderung der konzeptionellen Grundlagen der kommunalen Rechnungslegung, damit der Gesamtabschluss seine Informations- und Steuerungswirkungen besser entfalten kann. Die Verbesserungsvorschläge betreffen die kommunalen Ansatz- und Bewertungsgrundlagen sowie die Grundsätze der „Konzernrechnungslegung“ und damit sowohl die Einzel- als auch die Gesamtabslussebene, die nicht unabhängig voneinander betrachtet werden

³⁰ Vgl. Müller et al. 2009, S. 74.

³¹ Vgl. Patton 1975, S. 70.



können. Schließlich baut der Gesamtabchluss auf den Einzelabschlüssen der Kernverwaltung und ausgegliederten Einheiten auf. Im Rahmen der Verbesserungsvorschläge werden - anders als in den bisherigen Dissertationen - bewusst auch internationale Erkenntnisse und Erfahrungen berücksichtigt, da Deutschland von der Vorreiterposition anderer Länder auf dem Gebiet der Reform des öffentlichen Haushalts- und Rechnungswesens durchaus profitieren kann.

In Kapitel 5 wird daraufhin ein Framework für die Gesamtabchlussanalyse entwickelt, mit dessen Hilfe der Gesamtabchluss unter Berücksichtigung der angedachten Empfehlungen bestmöglich genutzt werden kann. Dabei werden unter Beachtung der internationalen Erfahrungen im Rahmen von Best Practice Modellen und Ansätzen des Schrifttums Gesamtabchlusskennzahlen abgeleitet, die den Adressaten in knapper Form die benötigten Informationen bereitstellen.

Zu einem vollständigen Bild gehört schließlich, dass in Kapitel 6 die Gründe für das bisherige „Scheitern“ der neuen Informations- und Steuerungsinstrumente im kommunalen Bereich genauer beleuchtet werden.

Die rechtlichen, politischen und institutionellen Rahmenbedingungen von Kommunen bestimmen nicht nur die Einsatz- und Übertragungsmöglichkeiten von betriebswirtschaftlichen Reformelementen, sondern auch die Akzeptanz und Nutzungsbereitschaft der potentiellen Anwender.

Unstrittig ist, dass die doppelischen Rechnungslegungsinstrumente ihre Steuerungswirkung nur dann entfalten können, wenn die kommunalen Führungskräfte sich intensiv mit ihnen befassen und die Potentiale auch nutzen.³² Hiervon kann - ohne zu pessimistisch sein zu wollen - bislang nicht die Rede sein.³³ Für jede Reform gilt deshalb, dass diese nur so gut sein kann, wie sie auch verstanden und in der Praxis „gelebt“ wird.³⁴ Da die kommunalen Entscheidungsträger die Vorgaben des Gesetzgebers zwar weitgehend umsetzen lassen, die Ergebnisse des neuen Rechnungssystems dann aber vor allem ignorieren, soll Kapitel 6 dazu beitragen, die Zusammenhänge besser zu verstehen und zu analysieren, wie bestehende Barrieren überwunden werden können.

Kapitel 7 fasst die wichtigsten Erkenntnisse zusammen.

³² Vgl. Hellenbrand und Lasar 2011, S. 98. In diesem Zusammenhang ist Vernau zuzustimmen, dass es naiv wäre, davon auszugehen, dass aus dem Rechnungswesen generierte betriebswirtschaftlich relevante Steuerungsinformationen automatisch Eingang in den politischen Willensbildungsprozess finden (Vernau 2008, S. 189).

³³ Das Ergebnis der empirischen Studie von Bogumil et al. zeigt, dass die kommunalen Entscheidungsträger die Potentiale der neuen Instrumente bisher kaum nutzen (Bogumil et al. 2011, S. 176-177).

³⁴ Vgl. Passardi 2003, S. 113.



1.2.2. Arbeitsmethodik

Die gewählte Vorgehensweise zur Beantwortung der Forschungsfragen und damit zur Erkenntnisgewinnung beinhaltet eine interdisziplinär angelegte Literaturanalyse und die Ergänzung der Literaturrecherche durch einen empirischen Teil. Den Schwerpunkt bildet eine fundierte Aufarbeitung der für das Thema einschlägigen Literaturquellen und Studien. Diese sekundäranalytische Auswertung und Nutzung von vorhandenen Erkenntnissen des Schrifttums dient als Bestandsaufnahme der Literaturdiskussion und als Ausgangspunkt für die Entwicklung eines eigenen Konzepts. Dabei wird der Anspruch erhoben, nicht nur das deutschsprachige Schrifttum, sondern auch eine Bandbreite an internationaler Literatur zu berücksichtigen. Fortschrittskriterium ist insofern primär die Erklärungskraft bestehender Konzepte für den erarbeiteten theoretischen Bezugsrahmen und die Problemlösungsfähigkeit der vorgestellten Ausgestaltungsempfehlungen für die im Schrifttum identifizierten Unzulänglichkeiten.

Indes wird die Literaturrecherche mit einem Abstecher in die Empirie durch Erkenntnisse der Primäranalyse angereichert. Hierdurch wird nicht nur bereits vorhandenes Quellenmaterial ausgewertet, sondern auch neues Material geschaffen.³⁵

Forschungsmethodisch kann die Arbeit insofern als literaturquellenbetonte Konzeptentwicklung mit selektiver empirischer Überprüfung durch die Verwaltungspraxis verstanden werden.

³⁵ Zur Abgrenzung der unterschiedlichen Forschungsansätze siehe Seiffert und Bachmair (Seiffert und Bachmair 1976, S. 4-11).



2. Doppische Informations- und Steuerungsinstrumente im Kontext der öffentlichen Verwaltungsreform und des kommunalen Handlungsrahmens

2.1. Eine länderübergreifende Verwaltungsreformbewegung als Auslöser der Reform des kommunalen Haushalts- und Rechnungswesens

2.1.1. Ziele und Dimensionen der New Public Management Verwaltungsreformbewegung

Anfang der 1980er Jahre führten die auf Staats- und Bürokratieversagen zurückgeführten langfristigen Finanzkrisen, Steuerungsprobleme sowie die als mangelhaft empfundene Bürgerorientierung des öffentlichen Sektors zu einer länderübergreifenden Verwaltungsreformbewegung nach dem Konzept des *New Public Management* (NPM).³⁶ Politisch motiviert verfolgte NPM das Ziel, den Nutzern öffentlicher Leistungen unter Verfolgung der Grundsätze der Effektivität und Effizienz bestmögliche Leistungen für die von ihnen geleisteten Abgaben bereitzustellen (*Value for Money*).³⁷ Die Verwaltungsreform des NPM kombiniert Ansätze der Neuen Institutionenökonomik mit privatwirtschaftlichen Managementkonzeptionen.³⁸ Ihre Partnerschaft beruht auf praktischer Komplementarität. Sie verbindet die scharfe Kritik an jeder Form von bürokratischer Regulierung.³⁹

Als Reformdimensionen des NPM lassen sich eine ordnungspolitische und eine binnensstrukturelle Dimension unterscheiden. Die ordnungspolitische Strukturreform zielt darauf ab, das öffentliche Handeln unter Wettbewerbsdruck zu stellen, um die Rolle der Bürger und Politik zu stärken sowie den Einfluss der Bürokratie auf die Politik zu schmälern.⁴⁰ Sie umfasst die Einführung von Wettbewerbsmechanismen, eine stärkere Finanzierung öffentlicher Güter und Dienstleistungen durch die Nutzer sowie die Schaffung von Wahlmöglichkeiten für die Nutzer.⁴¹

³⁶ Vgl. Budäus 1998, S. 1-8; Libbe und Hanke 2011, S. 108.

³⁷ Vgl. Bräunig 1999, S. 44.

³⁸ Vgl. Kegelmann 2007, S. 79. Zu der Neuen Institutionenökonomik gehören im Wesentlichen der Transaktionskostenansatz, die Property-Rights-Theorie sowie die ökonomische Vertragstheorie. Die institutionenökonomischen Ansätze erklären Entstehung, Wandel und Wirkung von Institutionen aus ihrer ökonomischen Funktion heraus (Peters 2000, S. 279-282).

³⁹ Vgl. Bogumil und Jann 2005, S. 204-205; Vogel 2006, S. 61.

⁴⁰ Vgl. Müller et al. 2009, S. 14.

⁴¹ Vgl. Budäus 1998, S. 4.



Die ordnungspolitische Dimension bezieht sich im Wesentlichen auf den Rückbau des Staates durch Verringerung des Umfangs öffentlicher Aufgaben und Deregulierung. Idealerweise erbringt die Verwaltung nur noch Kernaufgaben wie den Schutz der öffentlichen Ordnung und Sicherheit. Ansonsten agiert sie als Gewährleistungsverwaltung, indem sie für die Erbringung politisch erwünschter Leistungen sorgt, ohne zwangsläufig selber tätig zu werden. Die strikte Trennung von Gewährleistung und Vollzug führt stets zu der Kardinalfrage nach Eigenleistung oder Fremdbezug. Die binnenstrukturelle Dimension betrifft dagegen die grundlegende Reorganisation interner Strukturen und Prozesse durch den Abbau von Handlungsrestriktionen und die Stärkung von wirtschaftlichen Anreizen.⁴² Ziel ist es, den Anreizen der Verwaltung zur Budgetmaximierung⁴³ durch die Zusammenführung von Fach- und Ressourcenverantwortung auf politischer und administrativer Ebene z.B. durch Eckwertebeschlüsse und der Budgetierung entgegenzuwirken.⁴⁴

Besonderes Augenmerk wird zudem auf die Erneuerung des internen Steuerungsinstrumentariums gelegt. Während Verwaltungshandeln traditionell durch eine inputorientierte Steuerung der Organisationseinheiten mittels einer detaillierten Ressourcenzuweisung samt Vorgaben zum Ressourceneinsatz (Input) charakterisiert war, soll nun eine Steuerung mittels Zielvereinbarungen über angestrebte Leistungsergebnisse die öffentlichen Güter bzw. Leistungen (Output) und damit die Bedürfnisse der Nutzer in den Mittelpunkt stellen.⁴⁵ Der Grundgedanke der outputorientierten Steuerung besteht darin, den einzelnen Organisationseinheiten der Verwaltung die Ressourcen (Geld, Personal, Anlagevermögen etc.) in dem Umfang zuzuweisen, wie sie diese zur vorgesehenen Ausgangsleistung benötigen.⁴⁶ Die konkrete Festlegung über die der Verwaltung zur Verfügung ge-

⁴² Vgl. Vogel 2006, S. 61.

⁴³ Nach der von Niskanen im Jahr 1971 begründeten Staatsbürokratiethorie versuchen Ämter grundsätzlich, ihr Budget zu maximieren, da ihre Eigeninteressen - wie Macht, Prestige, Besoldung, Aufstiegschancen - positiv mit der Höhe des zur Verfügung gestellten Budgets zusammenhängen. Annahmegemäß nimmt das Amt bei der Verhandlung mit der Gemeindevertretung über ein Leistungspaket für ein pauschaliertes Gesamtbudget eine überlegene Position ein, da es seine eigene Kosten- und Produktionsfunktion genau kennt und von der Zahlungsbereitschaft des Parlaments ausgehen kann, während das Parlament wegen Unkenntnis der Kostenfunktion des Amtes kaum die Angemessenheit der Preisforderung beurteilen kann und dazu neigt, das angebotene Leistungspaket zu dem geforderten Preis anzunehmen. Insofern besteht die optimale Budgetmaximierungsstrategie des Amtes darin, seinen Leistungsumfang tatsächlich (oder auch nur vorgetäuscht) zu erweitern, was zu einer Überproduktion an Verwaltungsleistungen führt (Niskanen 2007; Peters 2000, S. 290-291).

⁴⁴ Vgl. Griske und Maier 2001, S. 204; 211-212; Mühlenkamp 2011, S. 5.

⁴⁵ Vgl. Kulosa 2003, S. 129.

⁴⁶ Vgl. Braun 2011, S. 190.



stellten Ressourcen und die dafür erwarteten Leistungen erfolgt im neuen produktorientierten Haushaltsplan als den Hauptkontrakt zwischen Politik und Verwaltung.⁴⁷

Für die Umsetzung der vom NPM angestrebten outputorientierten Steuerung öffentlicher Ressourcen gilt die Einführung eines neuen, outputorientierten Haushalts- und Rechnungswesens als zwingend erforderlich.⁴⁸ Faktisch wird der Reform des Haushalts- und Rechnungswesens als finanzwirtschaftliche Komponente der Verwaltungsreform eine Schlüsselrolle bei der Modernisierung der politischen Steuerung zugeschrieben.⁴⁹ Dabei wird gerade im traditionellen Rechnungsstil der Kameralistik ein wichtiges strukturelles Hindernis für ein effizientes und effektives Verwaltungshandeln gesehen.⁵⁰

In diesem Zusammenhang hat die NPM Reformliteratur die Erwartung geschürt, dass ein doppisches Rechnungskonzept dazu in der Lage ist, öffentliche Verwaltungen effizienter zu machen.⁵¹

2.1.2. Bestandsaufnahme der Reformentwicklungen

Die NPM Reformbewegung spiegelt eine neoliberale Staatsauffassung wider, wie sie durch die amerikanische Antitrustpolitik unter Präsident Reagan und die Liberalisierungs- und Privatisierungspolitiken der EU in den 1980er Jahren verbreitet wurde.⁵²

Hiernach besteht das grundlegende Problem des öffentlichen Sektors darin, dass fehlender Wettbewerb als Kontroll- und Steuerungsmechanismus zwangsläufig zu Ineffizienzen führt. Wettbewerb und Privatisierung gelten als die neuen Zauberwörter im öffentlichen Sektor.⁵³ Ist die Einführung von echtem Marktwettbewerb nicht möglich, soll Wettbewerb über Surrogate simuliert werden.⁵⁴ Dementsprechend wird auch die Rechnungslegung als ein Mittel angesehen, um Wettbewerb durch die Herstellung von Vergleichbarkeit auf Basis objektivierter, messbarer Größen zu erzeugen.⁵⁵

Im internationalen Vergleich haben NPM Reformen unterschiedliche Ausprägungen angenommen. Insbesondere die angelsächsischen Staaten Neuseeland, Australien, USA, Kanada und Großbritannien, aber auch die skandinavischen Staaten und die Niederlande verfolgten bereits früh und sehr konsequent die externe Strukturreform durch die Einfüh-

⁴⁷ Vgl. Mühlenkamp 2011, S. 5; 15.

⁴⁸ Vgl. Budäus und Hilgers 2009, S. 378.

⁴⁹ Vgl. Bogumil et al. 2012, S. 4.

⁵⁰ Vgl. Peper und Weller 2010, S. 20; Schwarting 1997, S. 16.

⁵¹ Stellvertretend für die Reformliteratur vgl. Chan 2003; Pallot und Ball 1996; Wright 1995.

⁵² Vgl. Libbe und Hanke 2011, S. 108.

⁵³ Vgl. Gräf 2011, S. 198.

⁵⁴ Vgl. Kuhlmann 2005, S. 9.

⁵⁵ Vgl. Ellwood und Newberry 2007, S. 552-553; Kornberger und Carter 2010, S. 328.



rung von marktlichen Wettbewerbselementen im öffentlichen Sektor. Darüber hinaus waren diese Staaten Vorreiter bei der Reformierung des öffentlichen Haushalts- und Rechnungswesens, indem sie flächendeckend die kaufmännische Rechnungslegung einführten und erste Konzepte für konsolidierte Gesamtabschlüsse erarbeiteten.⁵⁶ So veröffentlichte der *National Council on Governmental Accounting* (NCGA) in den USA bereits im Jahr 1981 einen ersten Standard, der den Umfang der berichtspflichtigen Einheit spezifizierte und als Ausgangspunkt für das bis heute gültige *Statement 14 The Financial Reporting Entity* des *Governmental Accounting Standards Board* (GASB) für die „Konzernrechnungslegung“ im öffentlichen Sektor angesehen werden kann. Ähnlich früh wurde in Großbritannien die Veröffentlichung von konsolidierten Gesamtabschlüssen durch das *Chartered Institute of Public Finance and Accountancy* (CIPFA) zu Beginn der 1980er Jahre standardisiert.⁵⁷

In Deutschland stand mit dem Neuen Steuerungsmodell (NSM) als deutsche Variante des NPM in den 1990er Jahren weniger die Neubestimmung des staatlichen Außenverhältnisses (Privatisierung, marktlicher Wettbewerb etc.) als die binnenstrukturelle Reformierung des bürokratischen Verwaltungsapparates im Vordergrund. Allerdings wurden insbesondere auf kommunaler Ebene im Zuge der erheblichen Auslagerungen von Aufgaben und Leistungen durchaus auch Elemente der externen Strukturreform gezielt umgesetzt.⁵⁸

Erst vergleichsweise spät ebnete in Deutschland der Beschluss der IMK vom 21. November 2003 den Weg zu einem neuen kommunalen Haushalts- und Rechnungswesen, indem eine flächendeckende Umstellung der zahlungsorientierten auf eine ressourcenorientierte Darstellung sowie eine outputorientierte Haushaltssteuerung anhand von Zielen für zu erbringende Dienstleistungen vereinbart wurden.⁵⁹

2.1.3. Abgrenzung der traditionellen von der reformierten Ausgestaltung des kommunalen Haushalts- und Rechnungswesens

Bevor das kommunale Haushalts- und Rechnungswesen in seiner traditionellen und reformierten Ausgestaltung dargestellt wird, sei darauf hingewiesen, dass das neue kom-

⁵⁶ Vgl. Müller 2011, S. 24.

⁵⁷ Dabei gibt es die verpflichtende Konzernrechnungslegung in der Privatwirtschaft kaum länger. Während die Einzelabschlusserstellung von Unternehmen auf Basis der doppelten Buchführung schon seit dem 15. Jahrhundert etabliert ist, sind Konzernabschlüsse für erwerbswirtschaftliche Konzerne erst seit den 80er Jahren des vergangenen Jahrhunderts standardisiert und verpflichtend eingeführt worden. In Deutschland bspw. wurde die Konzernrechnungslegung erst mit dem Bilanzrichtliniengesetz von 1985 im Zuge der Umsetzung der 7. EG-Richtlinie zur Vereinheitlichung des Gesellschaftsrechts in das HGB eingeführt (Lande und Rousseau 2005, S. 280-281).

⁵⁸ Vgl. Bogumil et al. 2011, S. 173; Libbe und Hanke 2011, S. 108; Müller 2011, S. 22.

⁵⁹ Vgl. Müller 2011, S. 60-61; Ständige Konferenz der Innenminister 2003, S. 19.



munale Haushalts- und Rechnungswesen keinesfalls mit dem Rechnungsstil der Doppik gleichzusetzen ist.⁶⁰ Schließlich umfasst es stets weitere zentrale Bausteine wie den produktorientierten Haushalt, die Budgetierung, die Einführung einer Kosten- und Leistungsrechnung sowie Leistungskennzahlen.⁶¹

Tatsächlich hatte es die IMK den Bundesländern freigestellt, ob sie als neuen Rechnungsstil ausschließlich die kommunale Doppik vorschreiben oder den Kommunen die Wahlmöglichkeit lassen möchten, an deren Stelle eine erweiterte Kameralistik zuzulassen.⁶² Wurde also die erweiterte Kameralistik vom Gesetzgeber erlaubt und von der Kommune gewählt, ist die Doppik überhaupt kein Bestandteil des neuen kommunalen Haushalts- und Rechnungswesens. Insofern repräsentiert der Rechnungsstil der doppelten Buchführung immer nur ein mögliches Element des reformierten Haushalts- und Rechnungswesens.⁶³

Da sich jedoch fast alle Bundesländer für die Einführung der Doppik entschieden haben, ist der doppische Rechnungsstil faktisch zu einem zentralen Reformelement des neuen kommunalen Haushalts- und Rechnungswesens geworden, während die Kameralistik ein wesentliches Merkmal des traditionellen kommunalen Haushalts- und Rechnungswesens darstellt. Im Folgenden wird daher auch ein reformiertes Haushalts- und Rechnungswesen auf Basis des doppelischen Rechnungsstils unterstellt.

2.1.3.1. Das traditionelle kommunale Haushalts- und Rechnungswesen

Das traditionelle kommunale Haushalts- und Rechnungswesen war durch eine inputorientierte Haushaltsplanung und -steuerung sowie einen zahlungsorientierten Buchführungsstil der Verwaltungskameralistik gekennzeichnet. Der traditionelle Haushaltsplanungsprozess verlief von „unten nach oben“, indem die mittelbewirtschaftenden Stellen ihren Finanzbedarf für die künftige Haushaltsperiode anmeldeten. Die Mittelanforderungen der einzelnen Organisationseinheiten wurden daraufhin an zentraler Stelle mit den zu erwartenden Einnahmen abgestimmt und üblicherweise gekürzt, bevor die Verhandlungen im politischen Raum stattfanden. Die Gliederung des Haushalts erfolgte dementsprechend auf Basis von Organisationseinheiten. Da politische Programme und Ziele, die sich daraus ergebenden Produkte und die mit den Produkten intendierten Wirkungen im traditionellen Haushaltsplan nicht formuliert waren, blieb der unmittelbare Zusammenhang zwischen Einnahmen bzw. Ausgaben und den damit erreichten Zielen verborgen. Die input-

⁶⁰ Vgl. Mühlenkamp 2011, S. 7.

⁶¹ Vgl. Peper und Weller 2010, S. 21.

⁶² Vgl. Schwarting 2010, S. 56.

⁶³ Vgl. Mühlenkamp 2011, S. 7.



orientierte Steuerung über Ausgabe- und Einnahmeermächtigungen ermöglichte keine Rückschlüsse darauf, ob die von den Fachbereichen geforderten Mittel sachlich gerechtfertigt waren oder die Ziele erreicht bzw. die Mittel wirtschaftlich eingesetzt wurden, sondern nur Aussagen über die korrekte Vereinnahmung und Verwendung der finanziellen Mittel.⁶⁴

Im traditionellen Haushaltswesen wurde der Haushaltsplan in einen Vermögens- und Verwaltungshaushalt gegliedert. Während der Verwaltungshaushalt alle nicht vermögenswirksamen Einnahmen und Ausgaben gegenüberstellte, wies der Vermögenshaushalt alle Einnahmen und Ausgaben aus, die eine Veränderung des Vermögens der Gemeinde bewirkten. Über den Vermögenshaushalt wickelte die Kommune insofern Investitionsvorhaben, die Tilgung bzw. Aufnahme von Krediten und den Verkauf bzw. Kauf von Anlagevermögen ab.⁶⁵ Dabei entsprechen die haushaltsrechtlichen Begriffe Ausgaben und Einnahmen nicht dem betriebswirtschaftlichen Verständnis dieser Begriffe, das Erhöhungen oder Verminderungen der Verbindlichkeiten bzw. Forderungen einschließt. Vielmehr beschreiben sie inhaltlich ausschließlich kaufmännische Auszahlungen und Einzahlungen.⁶⁶

In der kameralistischen Verwaltungsbuchführung wurden in sogenannten Zeitbüchern die Kassenvorgänge und damit die Einnahmen und Ausgaben in chronologischer Reihenfolge erfasst und die Buchungen gemäß der sachlichen Grundlage mit den sog. Sachbüchern verknüpft, wobei je ein Sachbuch für den Verwaltungs- und den Vermögenshaushalt existierte. Die auf Basis des Haushaltsplans festgelegten Mittel des laufenden Jahres zur Verausgabung und Vereinnahmung bildeten zusammen mit den übertragenen und noch nicht zahlungswirksam gewordenen Anordnungen aus Vorperioden das gesamte Anordnungssoll der betreffenden Haushaltsstelle in der laufenden Rechnungsperiode. Im Rahmen der Ausführung erfolgte erst die Buchung der tatsächlichen Zahlungen und dann die Dokumentation eines gegebenenfalls in der laufenden Periode nicht zahlungswirksam gewordenen Betrags in der Reste-Spalte. Dieser Rest wurde schließlich unter bestimmten Voraussetzungen in die Folgeperiode übertragen (Vgl. Darstellung 2).⁶⁷

⁶⁴ Vgl. Mühlenkamp 2011, S. 3-4.

⁶⁵ Vgl. Schwarting 2010, S. 64.

⁶⁶ Vgl. Müller 2011, S. 25.

⁶⁷ Vgl. Fleige 1989, S. 79-81.



Haushaltsstelle	Anordnungssoll		Ausführung	noch auszuführen
	Reste-Soll	Laufendes Soll	Ist	Rest
	Im Vorjahr zweckspezifisch zugewiesene Mittel, die nicht verausgabt bzw. eingenommen wurden.	Zweckspezifische Zuweisungen des laufenden Jahres zur Verausgabung bzw. Vereinnahmung	Tatsächliche Auszahlung bzw. Einzahlung	Differenz zwischen Soll und Ist
	Leistung Vorjahr	Leistungsseite	Zahlungsseite	

Darstellung 2: Die kameralistische Buchung nach Diemer 1996, S. 29

In der Verwaltungskameralistik wurden geplante und ausgeführte Zahlungsströme mit dem Ziel gebucht, die Legitimität des Verwaltungshandels nachzuweisen. Der Erfolg einer Periode zeigte sich dadurch, dass möglichst alle geplanten Zahlungen auch ausgeführt wurden und eine Deckung der Ausgaben durch ordentliche Einnahmen ohne Kreditaufnahme gelang.⁶⁸

Bei Buchungen auf einem kameralistischen Sachbuchkonto wurde der Grundsatz der Trennung von Anordnung und Ausführung streng befolgt. Erst wenn die zuständige Dienststelle eine Vereinnahmung oder Verausgabung von Mitteln angeordnet hatte, war die Kasse als ausführendes Organ befugt, den korrespondierenden Zahlungsvorgang auszulösen.⁶⁹ Damit folgte die Kameralistik dem fundamentalen Prinzip öffentlichen Wirtschaftens, wonach den Verwaltungen sowohl beim Verausgaben als auch beim Einziehen von Mitteln zur Deckung der Ausgaben durch eine vorausgegangene Vorveranschlagung auf Basis des Haushaltsplans Grenzen zu setzen sind.⁷⁰

Die Buchführung der Kassenbücher erbrachte den Nachweis über die Bestände der Zahlungsmittel und die ausgeführten Zahlungsströme.⁷¹

Da Transaktionen dann erfasst werden, wenn sie Zahlungskonsequenzen auslösen und mit dem Betrag der Zahlung bewertet werden, stellen Ansatz und Bewertung in der ka-

⁶⁸ Vgl. Magin 2012, S. 103.

⁶⁹ Vgl. Fleige 1989, S. 80.

⁷⁰ Vgl. Schubert 1950, S. 410.

⁷¹ Vgl. Magin 2012, S. 101.



meralistischen Verwaltungsbuchführung kein Problem dar.⁷² Allerdings fehlt es der Kameralistik sowohl an einer verursachungsgerechten Periodisierung der Zahlungsvorgänge als auch an der Einbeziehung von Positionen ohne Kassenwirksamkeit, wie z.B. Abschreibungen oder Rückstellungen.⁷³ Wesentliche Nachteile der Kameralistik werden im Schrifttum deshalb darin gesehen, dass weder der Werteverzehr bzw. -zuwachs von Vermögen erfasst noch periodenübergreifende Aussagen im Sinne einer vollständigen Vermögens- oder Bestandsrechnung ermöglicht werden.⁷⁴ Durch den fehlenden Nachweis des Vermögensverzehrs begünstige die Kameralistik eine verdeckte Lastenverschiebung auf Kosten der zukünftigen Generationen. Gleichzeitig verhindere sie durch ihre Zahlungsorientierung ein Kostendenken, da eine direkte verursachungsgerechte Zuordnung von Aufwand und Ertrag nicht möglich sei.⁷⁵ Als weiteres Defizit der Kameralistik gilt ihre eingeschränkte Konsolidierungsfähigkeit mit den Jahresplanungen und -rechnungen der ausgegliederten, kaufmännisch rechnenden Aufgabenträger.⁷⁶

2.1.3.2. Das reformierte kommunale Haushalts- und Rechnungswesen

Das reformierte kommunale Haushalts- und Rechnungswesen zeichnet sich primär durch eine produktorientierte Strukturierung des Haushalts aus, die im Sinne der NPM Reformen nicht mehr die eingesetzten Mittel, sondern die damit erreichten Leistungen bzw. Produkte in den Mittelpunkt stellt. Gegliedert wird der Haushalt in produktorientierte Teilhaushalte, die die Eigenschaft von Budgets haben und mit Produktbeschreibungen sowie der Formulierung von Zielen bzw. entsprechenden Kennzahlen zur Messung der Zielerreichung zu ergänzen sind.⁷⁷

Der neue Haushaltsplan und der am Ende der Haushaltsperiode der Kontrolle der Haushaltsvorgaben dienende Jahresabschluss werden nicht mehr auf Basis der Kameralistik, sondern auf Grundlage der doppelten Buchführung erstellt. An Stelle des Verwaltungshaushaltes legt der Ergebnishaushalt sämtliche zu erwartenden Aufwendungen und Erträge dar.⁷⁸ Dabei verkörpern Erträge und Aufwendungen die nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung einzelnen Perioden zugeordneten Ein- und Auszahlungen.⁷⁹ Das Prinzip der Periodisierung von Zahlungen gehört zu den ureigensten konzeptionellen

⁷² Vgl. Kiaman und Wielenberg 2010, S. 238.

⁷³ Vgl. Fleige 1989, S. 82.

⁷⁴ Vgl. Fleige 1989, S. 81; Mühlenkamp 2011, S. 8.

⁷⁵ Vgl. Ahlgrimm 1999, S. 19-20.

⁷⁶ Vgl. Engels und Balk 2010, S. 56.

⁷⁷ Vgl. Schwarting 2010, S. 62; 67-68.

⁷⁸ Vgl. Schwarting 2010, S. 64.

⁷⁹ Vgl. Leffson 1976, S. 16.



Grundlagen der kaufmännischen Rechnungslegung.⁸⁰ Die Abkehr vom reinen Zahlungsstromdenken der Kameralistik und die Hinwendung zu Aufwendungen als dem Einsatz von Gütern und Leistungen einer Abrechnungsperiode und Erträgen als dem in Geld bewerteten Wertzugang sollen den tatsächlichen Ressourcenverbrauch durch die Verwaltungstätigkeit aufzeigen und eine bessere Einschätzung der Zukunft erlauben.⁸¹ Neben dem Ergebnishaushalt dient der Finanzhaushalt dazu, die investiven Zahlungen sowie die Finanzbedarfe der laufenden Verwaltungs- und Finanzierungstätigkeit (Kreditaufnahme, Tilgung von Krediten für Investitionen) auszuweisen.⁸²

Das doppelte Rechnungswesen verbindet über ein Drei-Komponenten-System im Jahresabschluss die Ergebnisrechnung (in Anlehnung an die Gewinn- und Verlustrechnung der kaufmännischen Rechnungslegung), die Finanzrechnung (vergleichbar mit einer privatwirtschaftlichen Kapitalflussrechnung) sowie die Vermögensrechnung (in Anlehnung an die Bilanz der kaufmännischen Rechnungslegung) miteinander und beinhaltet insofern mit der Vermögensrechnung gegenüber dem Haushaltsplan einen weiteren Bestandteil. Die Ergebnisrechnung enthält alle tatsächlich angefallenen zahlungswirksamen und zahlungsunwirksamen Aufwendungen und Erträge. Der Saldo der Ergebnisrechnung wird in die Vermögensrechnung abgeschlossen und verringert im Falle eines Aufwandsüberschusses oder vermehrt im Falle eines Ertragsüberschusses dort das Eigenkapital. Der Haushaltsausgleich bezieht sich bei einer doppelten Haushaltsführung insofern auf den Jahresüberschuss bzw. -fehlbetrag als Differenz zwischen den Erträgen und Aufwendungen unter Berücksichtigung der bilanziellen Rücklagen. Die Finanzrechnung wiederum stellt eine zeitraumbezogene Abbildung der Zahlungsströme dar. Sie führt zu der Bestimmung des Liquiditätssaldos in Form eines Einzahlungs- oder Auszahlungsüberschusses, der im Posten Liquide Mittel der Vermögensrechnung abgeschlossen wird.⁸³

Die aus dem Bereich der Unternehmensrechnung stammende doppelte Buchführung kann als Rechentechnik zur Ermittlung des Gewinns bzw. der Reinvermögensänderung verstanden werden.⁸⁴ Der doppelten Buchführung ist eigen, dass sämtliche Geschäftsvorfälle, die Auswirkungen auf den Wert oder die Struktur des Vermögens und des Kapitals der rechnungslegenden Einheit haben, innerhalb eines systematisch geschlossenen Konten-

⁸⁰ Vgl. Hail und Meyer 2001, S. 669.

⁸¹ Vgl. Braun 2011, S. 85.

⁸² Vgl. Schwarting 2010, S. 64-66.

⁸³ Vgl. Kulosa 2003, S. 88-90; Kußmaul und Henkes 2008, S. 328.

⁸⁴ Vgl. Kiaman und Wielenberg 2010, S. 238.



systems auf mindestens zwei Konten (Soll und Haben) chronologisch und systematisch gebucht werden.⁸⁵

Dabei lassen sich die Konten der doppelten Buchführung in Erfolgs- und Bestandskonten unterteilen. Erfolgsneutrale Geschäftsvorfälle werden auf mindestens zwei Bestandskonten der Bilanz gebucht. Erfolgskonten sammeln hingegen die Aufwendungen und Erträge einer Periode in der Gewinn- und Verlustrechnung.⁸⁶

Sämtliche erfolgswirksamen Buchungen haben Auswirkungen auf das Eigenkapitalkonto in der Bilanz. Erfolgswirksame Geschäftsvorfälle erhöhen im Falle eines Ertrags einerseits den Bestand an Eigenkapital und andererseits vermehren sie entweder den Vermögensbestand oder vermindern den Schuldenbestand.⁸⁷ Im Falle eines Aufwands verringert sich einerseits der Bestand an Eigenkapital und andererseits vermindert sich der Vermögensbestand oder erhöht sich der Schuldenbestand. Von doppelter Buchführung wird deshalb auch gesprochen, weil der Erfolg doppelt ermittelt wird, einmal in der Bilanz und einmal in der Gewinn- und Verlustrechnung.⁸⁸

2.1.3.3. Einordnung des kommunalen Gesamtabchlusses in das reformierte kommunale Haushalts- und Rechnungswesen

Der kommunale Gesamtabschluss gilt als ein wesentliches Informations- und Steuerungsinstrument des reformierten kommunalen Haushalts- und Rechnungswesens.⁸⁹

Grundlegendes Ziel der Einführung der doppelten Buchführung in Kommunen war die Aufstellung von doppischen Jahresabschlüssen. Der Jahresabschluss der Kommune betrifft jedoch ausschließlich den organisatorisch abgrenzbaren Bereich der Kernverwaltung. Da sich Kommunen regelmäßig zur Erfüllung ihrer Aufgaben verschiedener Organisationsformen des öffentlichen und privaten Rechts bedienen, diese kommunalen Unternehmen in der Regel über separate Rechnungskreise verfügen und in der Vermögensrechnung der Kernverwaltung nur als gesonderter Vermögenswert und in der Ergebnisrechnung im Rahmen von Verrechnungssalden (Zuschüsse, Beteiligungserträge, Gewinnabführung) auftauchen, soll der Jahresabschluss der Kernverwaltung durch einen Gesamtabschluss ergänzt werden, der die Gemeinde und ihre verselbstständigten Aufgabenbereiche als eine bilanzierende Einheit erfasst.⁹⁰ Ein solcher Gesamtabschluss soll dazu

⁸⁵ Vgl. Braun 2011, S. 119-120.

⁸⁶ Vgl. Braun 2011, S. 142.

⁸⁷ Vgl. Braun 2011, S. 121.

⁸⁸ Vgl. Bussiek und Ehrmann 2004, S. 33

⁸⁹ Vgl. Budäus und Hilgers 2011, S. 11-12.

⁹⁰ Vgl. Lehmitz und Kamp 2012, S. 16; Peper und Weller 2010, S. 28-29.



dienen, die tatsächliche wirtschaftliche Lage der Gebietskörperschaft als Ganzes transparent abzubilden.⁹¹

Dementsprechend sieht das reformierte kommunale Haushalts- und Rechnungswesen neben der Erstellung eines Jahresabschlusses auch die eines kommunalen Gesamtabchlusses vor, der aus einer Gesamtvermögensrechnung, einer Gesamtergebnisrechnung und einer Gesamtfinanzrechnung besteht. Der Gesamtabschluss ist zudem um einen Anhang zu ergänzen und durch einen Konsolidierungsbericht zu erläutern.⁹²

Im Gegensatz zum Jahresabschluss ist der Gesamtabschluss allerdings nicht in die Haushaltswirtschaft eingebunden. Das bedeutet, dass die genannten Rechenwerke nur auf der Rechnungsabschlussebene existieren. Anders als auf Einzelabschlussebene ist weder ein Gesamtergebnis- noch ein Gesamtfinanzhaushalt im Sinne eines verbundweit abzustimmenden Planungswesens vorgesehen, das dem Gesamtabschluss vorangestellt und einem Plan-Ist-Vergleich dienen könnte.⁹³ Ebenso wenig wie Planrechenwerke fordern die Gemeindeordnungen Teilhaushalte oder Teilrechnungen auf Gesamtabchlussebene, die mit einer privatwirtschaftlichen Segmentberichterstattung vergleichbar wären.⁹⁴

Im Schrifttum wird in diesem Zusammenhang kritisiert, dass der Gesamtabschluss als isoliertes, vergangenheitsorientiertes Informations- und Steuerungsinstrument ohne Plan-Ist-Vergleiche nur bedingt geeignet sei, den politischen Entscheidungsträgern bei der Steuerung des kommunalen Verbunds behilflich zu sein. Dies könne nur geändert werden, wenn ein „Gesamthaushalt“ vorgeschrieben werde, der die Wirtschaftspläne (Erfolgs- und Finanzpläne) der Tochterseinheiten unter Beachtung eines verbundweiten Zielsystems mit dem Haushalt der Kernverwaltung zusammenfasse.⁹⁵

2.1.4. Umsetzung der Reform in Deutschland

Nach jahrzehntelangen Reformbemühungen im Sinne des NPM macht sich zunehmend Ernüchterung breit, da trotz redlicher Bemühungen das vorrangige Ziel - die Effektivitäts- und Effizienzsteigerung der Verwaltung - nicht erreicht wurde.⁹⁶

Im Hinblick auf die externe Strukturreform verläuft der Trend in Deutschland unter dem Stichwort „Rekommunalisierung“ insbesondere im Bereich der Ver- und Entsorgung derzeit wieder in die entgegengesetzte Richtung. In vielen Fällen konnten schlicht die ur-

⁹¹ Vgl. Budäus und Hilgers 2011, S. 12.

⁹² Vgl. stellvertretend §§ 53-55 GemHVO Hessen; Lehmitz und Kamp 2012, S. 41; 54; 56.

⁹³ Vgl. Dörschell und Hellenbrand 2011, S. 57; Marettke und Schmitt 2011, S. 77.

⁹⁴ Vgl. Kußmaul und Henkes 2008 a, S. 464-465; Kußmaul und Henkes 2008 b, S. 553-554.

⁹⁵ Vgl. Busch et al. 2009, S. 438; Kußmaul und Henkes 2008 b, S. 553-554.

⁹⁶ Vgl. Holtkamp 2010, S. 55.



sprünglich an Privatisierungsentscheidungen geknüpften Erwartungen nicht erfüllt werden. Politikversagen wurde gleichermaßen konstatiert wie regionales Marktversagen.⁹⁷

Im Bereich der Binnenmodernisierung zeigen Studien, dass trotz mancher Teilerfolge, etwa im Hinblick auf Transparenzgewinne, ein wirklicher Leitbildwechsel der öffentlichen Verwaltung nicht stattfand, in der Praxis bis heute eine erhebliche Skepsis gegenüber den neuen Steuerungsinstrumenten vorherrscht und sie insofern nicht „gelebt“ werden.⁹⁸

Der Studie von Bogumil et al. zufolge trugen die Reformelemente der Binnenmodernisierung insgesamt eher zu Ausgabensteigerungen als zu den erhofften Einsparungen bei. Gerade die outputorientierte Steuerung produziere tatsächlich erhebliche Transaktionskosten, ohne einen Beitrag zur Steuerung zu leisten. Die über Jahre personalintensiv in den Kommunalverwaltungen mit Hilfe von externen Beratern entwickelten Produkthaushalte, Ziel- und Indikatorensysteme werden von der Verwaltungsspitze insbesondere aufgrund von Informationsüberlastung und fehlender konkreter Zielformulierung der Politik kaum zur Steuerung genutzt. Vielmehr sei in der Praxis derzeit wieder ein Trend zur Rehierarchisierung durch zentrale Vorgaben und Kontrollen zu beobachten. Gerade in Krisenzeiten dominieren inputorientierte, hierarchische Eingriffe der Politiker, die sich in Bezug auf die Durchsetzung von Haushaltskonsolidierung als leistungsfähiger erwiesen haben.⁹⁹

Nachdem die Umstellung auf die Doppik bereits weit vorangeschritten ist und die Mehrheit der Kommunen zumindest Einzelabschlüsse auf doppischer Basis erstellt hat, macht sich in der Praxis auch im Hinblick auf den doppischen Rechnungsstil Enttäuschung breit. Verwaltungspraktiker stellen bis heute die Sinnhaftigkeit der Doppik-Einführung in Frage.¹⁰⁰ Studien zeigen etwa, dass das Interesse der Politik und Verwaltungsspitze an Informationen aus dem doppischen Rechnungswesen nicht unbedingt groß ist und nur sehr wenige Mitglieder der Gemeindevertretung bzw. Verwaltungsführung tatsächlich die neuen doppischen Jahresabschlüsse lesen, geschweige denn verstehen.¹⁰¹ So stützen empirische Studien die These, dass das fachliche Verständnis der kommunalen Entscheidungsträger im Hinblick auf externe Rechnungslegungsinformationen begrenzt ist und sie

⁹⁷ Vgl. Libbe und Hanke 2011, S. 109; Schaefer 2008, S. 102.

⁹⁸ Dies zeigen insbesondere die Ergebnisse der von Bogumil et al. durchgeführten Evaluation der Verwaltungsreform (Bogumil et al. 2006, S. 171-179; Bogumil et al. 2008, S. 304; 316-317; Bogumil et al. 2011, S. 176-177).

⁹⁹ Vgl. Bogumil et al. 2008, S. 284; 294; 303; Bogumil et al. 2011, S. 176-178; Holtkamp 2010, S. 56; 59; 73.

¹⁰⁰ Vgl. Mühlenkamp 2011, S. 2.

¹⁰¹ Vgl. Bogumil et al. 2011, S. 178; Pollanen und Loiselle-Lapointe 2012, S. 371.



- wenn überhaupt - den Haushaltsplan als Informationsquelle bevorzugen. Als deren wichtigste Informationsquellen gelten sowieso stets informelle Informationskanäle, etwa Führungskräfte der Kämmerei.¹⁰²

Im Hinblick auf den Gesamtabchluss kritisieren die Verwaltungspraktiker den enormen Aufwand der Gesamtabchlusserstellung und bezweifeln ein ausgewogenes Kosten-Nutzen-Verhältnis. Auf Druck der Kommunen hin sahen sich etliche Länder gezwungen, die ursprünglich gesetzlich vorgeschriebenen erstmaligen Aufstellungstermine zumindest faktisch nach hinten zu verschieben (so z.B. in Hessen durch eine Zusicherung des Innenministers auf das Jahr 2015).¹⁰³ Gleichzeitig zeichnen sich die vermeintlichen Vorreiter, etwa die nordrhein-westfälischen Kommunen, insbesondere dadurch aus, dass sie ihrer gesetzlichen Verpflichtung nicht nachkommen. Bezeichnenderweise wird dieses rechtswidrige Verhalten von der Aufsichtsbehörde als Exekutive nicht sanktioniert, sondern schlicht hingenommen.¹⁰⁴

Problematisch ist sicherlich, dass der IMK Beschluss zu keiner einheitlichen Umsetzung der Reform des Haushalts- und Rechnungswesens in den Bundesländern geführt hat.¹⁰⁵ Die in Deutschland vorherrschende Grundsatzdiskussion „Doppik oder Kameralistik“ hat in der Praxis Lösungen hervorgebracht, die Hybride darstellen.¹⁰⁶ So hat die IMK in ihrem Leittext aus dem Jahr 2003 bei der Reform des kommunalen Haushalts- und Rechnungswesens bewusst Raum für „länderspezifische Gegebenheiten und konzeptionelle Unterschiede“¹⁰⁷ gelassen. Die Folge aber ist eine große Heterogenität zwischen dem Haushalts- und Rechnungswesen der einzelnen Bundesländer. Obwohl sich die meisten Bundesländer für den vollständigen Umstieg auf die Doppik entschieden haben, folgen doch einige auch dem Optionsmodell und überlassen ihren Kommunen die Entscheidung, ob sie nach der Doppik oder der traditionellen bzw. erweiterten Kameralistik den Haus-

¹⁰² Vgl. Lapsley 1992, S. 285-286.

¹⁰³ Es wurde am 16. Oktober 2009 die Zusicherung des hessischen Innenministers an die hessischen Gemeinden erteilt, dass in den Entwurf eines Gesetzes zur Änderung der Hessischen Gemeindeordnung (HGO) eine Regelung aufgenommen wird, wonach die erstmalige Erstellung eines Gesamtabchlusses erst auf den 31. Dezember 2015 vorzunehmen ist, obwohl nach § 112 Abs. 5 Nr. 5 der damals gültigen HGO die erstmalige Erstellung für drei Jahre nach der Aufstellung der Eröffnungsbilanz (2007) vorgeschrieben war. Diese Zusicherung wurde mit der Novellierung der HGO zum 16. Dezember 2011 umgesetzt.

¹⁰⁴ Vgl. Abrusatz und Brocke 2012, S. 230.

¹⁰⁵ Vgl. Mühlenkamp 2011, S. 1.

¹⁰⁶ Vgl. Seiwald und Meyer 2012, S. 124.

¹⁰⁷ Ständige Konferenz der Innenminister 2003, S. 20.



halt aufstellen und Rechenschaft ablegen wollen. Dieses Nebeneinander von zwei unterschiedlichen Rechnungssystemen wird im Schrifttum zu Recht immer wieder kritisiert.¹⁰⁸

Zumal die IMK den Bundesländern auch innerhalb der Doppik zahlreiche Regelungsoptionen z.B. im Hinblick auf die Erstbewertung des Vermögens zugestanden hat.¹⁰⁹ Da die Bundesländer diesen Bewertungskorridor weiträumig ausgenutzt haben, ist auch die inhaltliche Heterogenität zwischen den einzelnen Doppik-Konzepten der Bundesländer - trotz der überwiegend engen Anlehnung an die handelsrechtlichen Regelungen - groß. Die Unterschiede betreffen Gliederung, Terminologie sowie Ansatz- und Bewertungsvorschriften. Die Heterogenität setzt sich zudem bundeslandintern auf Ebene der Kommunen durch die dort vorgenommene unterschiedliche Ausübung von Wahlrechten fort. Dies alles führt nicht nur dazu, dass Vergleiche von Kommunen erheblich erschwert werden, sondern auch zur begrifflichen und inhaltlichen Konfusion.¹¹⁰

Faktisch existieren heute unter Berücksichtigung der Stadtstaaten sechzehn verschiedene Varianten eines neuen kommunalen Haushalts- und Rechnungswesens.¹¹¹

Neben den Unterschieden in den Systemen gibt es darüber hinaus erhebliche Abweichungen in den Umstellungsfristen für die Erstellung von Einzel- und Gesamtabschlüssen. Einen Überblick über die jeweiligen Festlegungen in den Bundesländern bzw. Stadtstaaten gibt Darstellung 3.

¹⁰⁸ Vgl. Beutel und Witte 2010, S. 131-132; Mühlenkamp 2011, S. 9; Mühlenkamp und Glöckner 2010, S. 1/8.

¹⁰⁹ Vgl. Schwarting 2010, S. 57.

¹¹⁰ Vgl. Beutel und Witte 2010, S. 132; Mühlenkamp 2011, S. 1; Mühlenkamp und Glöckner 2010, S. 1/7; Müller et al. 2009, S. 101.

¹¹¹ Vgl. Beutel und Witte 2010, S. 131-132.



Bundesland/Stadtstaat	Einzelabschluss		Gesamtabschluss
	Festlegung	Anwendung Doppik spätestens ab Haushaltsjahr	Aufstellung spätestens ab Haushaltsjahr
Baden-Württemberg	Doppik	2016	2018
Bayern	Wahlrecht zwischen Kameralistik und Doppik	n.a.	5 Jahre nach Doppik-Umstellung (fakultativ)
Berlin	HGrGMoG (Kameralistik und Doppik sind möglich)	n.a.	n.a.
Brandenburg	Doppik	2011	2013
Bremen	HGrGMoG (Kameralistik und Doppik sind möglich)	faktisch Doppik seit 2010	n.a.
Hamburg	HGrGMoG (Kameralistik und Doppik sind möglich)	Parallelbetrieb Doppik - Kameralistik	faktisch bereits seit 2008
Hessen	Doppik (ehemals Wahlrecht Doppik - erweiterte Kameralistik)	2012*	2015
Mecklenburg- Vorpommern	Doppik	2012	2015
Niedersachsen	Doppik	2012	2012
Nordrhein-Westfalen	Doppik	2009	2010
Rheinland-Pfalz	Doppik	2009	2013
Saarland	Doppik	2009	2014
Sachsen	Doppik	2013	2016
Sachsen-Anhalt	Doppik	2013	2016
Schleswig-Holstein	Wahlrecht zwischen erweiterter Kameralistik und Doppik	n.a.	6 Jahre nach Doppik-Umstellung (fakultativ)
Thüringen	Wahlrecht zwischen Kameralistik und Doppik	n.a.	3 Jahre nach Doppik-Umstellung (fakultativ)

* Auch bei der erweiterten Kameralistik waren nach § 108 HGO a. F. Eröffnungsbilanzen ab 2009 verpflichtend aufzustellen.

Darstellung 3: Umstellungsfristen zur Erstellung von doppischen Einzel- bzw. Gesamtabschlüssen nach Bundesland bzw. Stadtstaat. Erstellt in Anlehnung an Peper 2010, S. 22



Problematisch an der Reform des kommunalen Haushalts- und Rechnungswesens ist weiterhin, dass sich das öffentliche Rechnungswesen in Deutschland stark auseinander entwickelt hat, da es auf staatlicher Ebene an vergleichbaren Entwicklungen fehlt.¹¹²

Zwar wurde auf Staatsebene das Haushaltsrecht durch das Haushaltsgrundsätze-Modernisierungsgesetz (HGrGMoG) mit Wirkung zum 1. Januar 2010 ebenfalls reformiert. Dieses lässt Bund und Ländern jedoch immer noch die Wahl zwischen dem kameralistischen und doppischen Rechnungswesen.¹¹³ Auf Bundesebene wurden daraufhin die Reformansätze hin zu einer erweiterten Kameralistik vom Haushaltsausschuss des Bundestages im Juli 2010 bis auf weiteres gestoppt.¹¹⁴ Obwohl einige Bundesländer bzw. Stadtstaaten wie Hamburg, Hessen oder Nordrhein-Westfalen die Doppik bereits eingeführt haben bzw. sich im Umstellungsprozess befinden, bleibt damit auf staatlicher Ebene in Deutschland faktisch die Kameralistik das zentrale Rechnungssystem öffentlicher Verwaltungen. Ursächlich hierfür scheint in Deutschland die Kompetenz der Innenminister der Länder über die Rechnungslegung der Kommunen zu sein, die es von übergeordneter Ebene ermöglicht, einseitige Reformbemühungen von unteren Verwaltungsebenen einzufordern. Dass die Reform weit seltener auf staatlicher Ebene durchgeführt wird, mag aber auch daran liegen, dass es dort an politischen Promotoren fehlt.¹¹⁵

Nicht verwunderlich ist deshalb, dass in der Wissenschaft zunehmend die Vereinheitlichung des öffentlichen Rechnungswesens gefordert und in diesem Zusammenhang die Anwendung der IPSAS diskutiert wird.¹¹⁶ Als länderübergreifender Standardsetter erarbeitet das *International Public Sector Accounting Standards Board* (IPSASB) seit 1996 internationale Rechnungslegungsstandards für das öffentliche Rechnungswesen mit dem Ziel das Finanzmanagement und die Rechnungslegung der öffentlichen Hand durch die internationale Vergleichbarkeit von Abschlüssen auf Grundlage von *full accrual accounting* zu verbessern.¹¹⁷ Die konzeptionelle Grundlage hierfür bildete lange Zeit das für den privaten Sektor entwickelte Rahmenkonzept der IAS/IFRS, welches nur an einigen Stellen modifiziert wurde.¹¹⁸ Seit 2010 gibt es allerdings den Entwurf eines eigenen Rahmenkonzeptes, das die Rahmenbedingungen von Einheiten des öffentlichen Sektors bes-

¹¹² Vgl. Mühlenkamp und Glöckner 2010, S. 1/45-46.

¹¹³ Vgl. Budäus und Hilgers 2010, S. 7.

¹¹⁴ Vgl. Engels und Balk 2010, S. VI; 27-28.

¹¹⁵ Vgl. Mühlenkamp und Glöckner 2010, S. 1/46.

¹¹⁶ Vgl. Kirchmann 2009, S. 429; Meinen 2012, S. 305-316.

¹¹⁷ Vgl. Adam 2004, S. 2. Mit *full accrual accounting* ist die periodengerechte, kaufmännische Rechnungslegung gemeint. Trotzdem gibt es im Rahmen der IPSAS auch einen Standard, der sämtliche Regelungen zu einem zahlungsstromorientierten Rechnungswesen enthält (Kirchmann 2009, S. 156).

¹¹⁸ Vgl. Adam 2004, S. 15-16.



ser berücksichtigen soll.¹¹⁹ Dieses sich mittlerweile im vierten Entwurfsstatus befindliche Framework soll im Laufe des Jahres 2014 verabschiedet werden.¹²⁰

Vor diesem Hintergrund werden derzeit verstärkt Standards für spezifisch öffentliche Fragestellungen erarbeitet bzw. die bereits bestehenden Standards weiterentwickelt. Faktisch besitzen die IPSAS in Europa zwar noch keine große praktische Bedeutung, mit schrittweiser Vervollständigung des IPSAS-Regelwerks ist allerdings zu erwarten, dass die Bedeutung der IPSAS im Rahmen der Reformprojekte auch in Deutschland zunehmen wird.¹²¹

2.2. Handlungsrahmen der kommunalen Verwaltungstätigkeit und -steuerung

Ein grundsätzlicher Kritikpunkt an den betriebswirtschaftlich orientierten Informations- und Steuerungsinstrumenten im öffentlichen Sektor betrifft die konstatierte Missachtung der Besonderheiten öffentlichen Verwaltens.¹²² Insofern soll im Folgenden der Handlungsrahmen erarbeitet werden, innerhalb dessen die neuen Informations- und Steuerungsinstrumente im kommunalen Bereich zum Einsatz kommen.

Dabei geht es insbesondere um die Frage, was derartige Instrumente aus Steuerungsgesichtspunkten angesichts der institutionellen Rahmenbedingungen von Kommunen zu leisten imstande sind.

2.2.1. Stellung und Aufgaben der Kommunen im Staatsgefüge

Die Kommunen nehmen im föderalistischen System der Bundesrepublik Deutschland eine besondere Stellung ein.¹²³ Sie verfügen im Rahmen der in Art. 28 Abs. 2 GG verankerten kommunalen Selbstverwaltung über die allgemeine Zuständigkeit für die Erledigung aller in ihrem Gebiet anfallenden Aufgaben und über eine eigene Finanzwirtschaft. Gleichzeitig gehören sie staatsrechtlich zur Ebene der Länder und unterliegen damit einem umfassenden Aufsichts- und Weisungsrecht.¹²⁴

Aus rechtlicher Perspektive haben Kommunen als Körperschaften des öffentlichen Rechts die (begrenzte) gesetzliche Befugnis, ihre örtlichen Angelegenheiten selbst zu

¹¹⁹ Vgl. Bergmann 2011, S. 1.

¹²⁰ Vgl. IPSASB, Conceptual framework for general purpose financial reporting by public sector entities: presentation in general purpose financial reports, Exposure Draft 4, April 2013.

¹²¹ Vgl. Ernst & Young 2010, S. 3; Kirchmann 2009, S. 160.

¹²² Vgl. Bogumil und Reichard 2007, S. 89.

¹²³ Vgl. Schwarting 2010, S. 33.

¹²⁴ Vgl. Mayntz 1985, S. 98-99; Wollmann 2007, S. 67.



regeln. Als Gebietskörperschaften besitzen Kommunen auf ihrem Territorium eigene Hoheitsrechte, denen jeder, der sich auf dem Gebiet aufhält, unterworfen wird und eine unmittelbar gewählte demokratische Vertretung.¹²⁵ Mitglieder der Gebietskörperschaft sind einerseits natürliche Personen mit ihrem Wohnsitz im Gemeindegebiet und andererseits juristische Personen, die ihren Sitz innerhalb des Gemeindegebietes haben.¹²⁶

Die kommunale Selbstverwaltung gewährt den Kommunen nicht nur das Recht, örtliche Angelegenheiten selbst zu regeln, sondern auch eigene Finanzierungsquellen zu erschließen und über sie zu verfügen. Die Erhebung eigener Steuern wird den Kommunen ausdrücklich in Art. 28 Abs. 2 GG eingeräumt und ist unverzichtbarer Bestandteil der kommunalen Finanzhoheit und damit der kommunalen Selbstverwaltungsgarantie.¹²⁷ Derzeit steht den Kommunen gemäß Art. 106 Abs. 6 GG die Ertragshoheit an der Grund- und Gewerbesteuer sowie an den örtlichen Verbrauch- und Aufwandsteuern zu.¹²⁸

Diese weit gefasste Kompetenzermächtigung wird verfassungsrechtlich lediglich durch das Örtlichkeitsprinzip eingeschränkt, welches die Betätigung der Kommune grundsätzlich räumlich auf das Gemeindegebiet begrenzt. Es gehört ebenso wie die Verpflichtung auf das Gemeinwohl zum Wesensgehalt der Kommune, die sich durch ihre besondere Nähe zum Bürger auszeichnet.¹²⁹

Allerdings bindet die Verfassung das Selbstverwaltungsrecht ausdrücklich an die Beachtung gesetzlicher, durch den Staat vorgegebener Grenzen. Der Staat ist nach der Konstruktion des Grundgesetzes durch Bund und Länder zweistufig aufgebaut und die Kommunen gelten als integraler Teil der Länder. Allgemeine Rechtsgrundlage für die Tätigkeit der Gemeinden sind daher die Kommunalverfassungen (Gemeindeordnungen) der 16 Bundesländer. Die Gemeinden verfügen im Gegensatz zu den beiden staatlichen Ebenen über keine eigene Rechtsprechung und keine „echte“ Legislative. Zwar werden die Gemeinden durch Satzungserlass auch rechtssetzend tätig, eine originäre Gesetzgebungskompetenz beinhaltet das Satzungsrecht aber nicht. Vielmehr gilt es lediglich als staatlich eingeräumte und verfassungsrechtlich beschränkte Befugnis, im Rahmen exekutiver Funktionen auch mit dem Mittel der Normsetzung handeln zu können. Die Hauptfunktion

¹²⁵ Vgl. Bieker 2006, S. 1-3.

¹²⁶ Vgl. Fleige 1989, S. 8.

¹²⁷ Vgl. Schwarting 2010, S. 33; 46; 106.

¹²⁸ Vgl. Müller 2011, S. 9.

¹²⁹ Vgl. Libbe und Hanke 2011, S. 110.



der kommunalen Gebietskörperschaften liegt stets in ihrer Beteiligung an der ausführenden Gewalt, also der öffentlichen Verwaltung.¹³⁰

Hinzu kommt, dass sich die Kommunen trotz kommunaler Finanzhoheit faktisch durch eine relativ geringe finanzielle Eigenverantwortung auszeichnen, da sie lediglich bei ca. 25 % ihrer Steuereinnahmen eigenständig über die Bemessungsgrundlage oder die Höhe der Steuersätze entscheiden können und große Teile der Steuereinnahmen aus Verbundsteuern resultieren.¹³¹

Kommunale Selbstverwaltung kann sich insofern nur innerhalb der staatlichen Grenzen bewegen. Dies betrifft insbesondere auch die kommunale Aufgabenerfüllung.¹³²

Das Aufgabenspektrum der kommunalen Gebietskörperschaften reicht von Infrastrukturaufgaben (z.B. Straßenbau) über öffentliche Ver- und Entsorgung (von der U-Bahn über die Elektrizität bis zur Müllabfuhr und Abwasserreinigung), Entwicklungsaufgaben (Stadtentwicklungsplanung, Wirtschaftsförderung) bis hin zu Aufgaben im kulturellen und sozialen Bereich (Theater, Schwimmbad, Sportplatz, Kindertagesstätte, Altenheim).¹³³ Es lässt sich in Abhängigkeit des Umfangs staatlicher Regulierung in staatliche Auftragsangelegenheiten und kommunale Selbstverwaltungsaufgaben unterteilen (duales Aufgabenschema). Erstere werden den Kommunen vom Staat zur Erfüllung nach Weisung übertragen, letztere umfassen freiwillige Aufgaben und Pflichtaufgaben und sind von der Kommune selbstständig unter der Aufsicht des Landes zu erledigen.¹³⁴

Bei der Wahrnehmung von freiwilligen Selbstverwaltungsaufgaben entscheiden die Gemeinden eigenverantwortlich darüber, ob sie die Aufgaben wahrnehmen und wie sie sie erfüllen wollen. Es gibt keine staatlichen Rechtsvorschriften, die ihnen inhaltliche Vorgaben für die Aufgabenerfüllung machen. Beispiele für freiwillige Selbstverwaltungsaufgaben sind die Kultur- und Sportförderung, Grünanlagen sowie die Wohnungsbau- und Wirtschaftsförderung.¹³⁵

Bei den weisungsfreien Pflichtaufgaben besteht hingegen eine gesetzliche Erledigungspflicht, so dass die Gemeinden nur entscheiden können, wie sie diese Aufgaben durch-

¹³⁰ Vgl. Bieker 2006, S. 3-5.

¹³¹ Vgl. Jäkel und Kuhlmann 2012, S. 134. Beispielsweise bildet der kommunale Einkommensteueranteil im steuerlichen Verbundsystem der Gebietskörperschaften, der den Kommunen einen Anteil von 15 % am gemeinsamen Aufkommen der Einkommensteuer der Gebietskörperschaften gewährt, im Allgemeinen die zweitgrößte Einnahmequelle der Kommunen (Hardes 2012, S. 243).

¹³² Vgl. Bieker 2006, S. 16.

¹³³ Vgl. Mayntz 1985, S. 99.

¹³⁴ Vgl. Bieker 2006, S. 35-37; Eichhorn 2001, S. 21.

¹³⁵ Vgl. Bieker 2006, S. 37; Schwarting 2010, S. 44.



führen wollen. Zu den weisungsfreien Pflichtaufgaben zählen die Trägerschaft von Grund- und Hauptschulen, der Bau und Unterhalt von Gemeindestraßen sowie die Sozial- und Jugendhilfe. Die weisungsgebundenen Pflichtaufgaben umfassen jene öffentlichen Aufgaben, bei denen nicht nur eine gesetzliche Erledigungspflicht besteht, sondern den staatlichen Behörden außerdem ein beschränktes Weisungsrecht gegenüber den Kommunen dahingehend zusteht, wie die Aufgabenerledigung im Einzelnen geschehen soll. Beispiele hierfür sind die Abwehr von Gefahren für die öffentliche Sicherheit und Ordnung, die Feuerwehr, Meldeangelegenheiten, Straßenverkehrsangelegenheiten sowie der öffentliche Gesundheitsdienst. In diesen Fällen überwacht der Staat die rechtmäßige Erfüllung der Weisungen.¹³⁶

Bei den Pflichtaufgaben sind die Kommunen maßgeblich von den Vorgaben des Bundes- und Landesgesetzgebers abhängig. Ein direkter Einfluss der Kommunen auf die Gesetzgebungsverfahren in Form von Mitsprache- oder Veto-Rechten liegt nicht vor.¹³⁷ Im Bereich der staatlichen Auftragsangelegenheiten stellt sich die Situation noch eklatanter dar. Hier verfügt der Staat über ein unbeschränktes Weisungsrecht bezüglich der Art der Aufgabenerfüllung, so dass die Kommunen lediglich als „verlängerter Arm“ des Staates agieren. Beispiele hierfür sind Volkszählungen sowie die Durchführung von Bundes- und Landeswahlen.¹³⁸

Faktisch wurden die Selbstverwaltungsaufgaben in den vergangenen Jahrzehnten durch eine Vielzahl von Gesetzen, Verordnungen und Verwaltungsvorschriften immer weiter ausgehöhlt.¹³⁹ Gleichzeitig ist aber auch die Trennlinie zwischen den Aufgaben unter der alleinigen Verantwortung der Gemeinden auf der einen Seite und den vom Staat durch Weisungen und Auftragsangelegenheiten reglementierten Aufgaben immer schwerer zu ziehen. Beispiele für die direkte oder indirekte Einflussnahme des Gesetzgebers auf die kommunale Selbstverwaltung sind die Einführung des Rechtsanspruchs auf einen Kindergartenplatz, das Tagesbetreuungsgesetz, das die Betreuung der unter dreijährigen Kindern verbessern soll, und die wiederholt vorgenommenen Änderungen der Leistungen der Arbeitslosenversicherung.¹⁴⁰

Bei den staatlichen Auftragsangelegenheiten und Pflichtaufgaben mit Weisung bestehen faktisch weder bei der Gestaltung der Ziele noch bei der Art und Weise der Aufgaben-

¹³⁶ Vgl. Bieker 2006, S. 38.

¹³⁷ Vgl. Junkernheinrich et al. 2011, S. 51.

¹³⁸ Vgl. Müller et al. 2009, S. 33.

¹³⁹ Es wird geschätzt, dass der Anteil des durch Gesetze, Verordnungen und Erlasse geregelten kommunalen Aufgabenbereichs bei ca. 90 % liegt (Deutscher Bundestag 2002, S. 336).

¹⁴⁰ Vgl. Bieker 2006, S. 17-18.



wahrnehmung Handlungsspielräume für die Kommune, so dass sie ihre Effektivität und Effizienz nicht selber beeinflussen kann. Nur bei den weisungsfreien Pflichtaufgaben kann die Gemeinde prinzipiell darüber entscheiden, „wie“, also mit welchen Mitteln und in welcher Form sie eine Aufgabe erfüllt und damit ihre Effizienz steuern. Je effizienter die Kommune diese Pflichtaufgaben ohne Weisung im Rahmen der Gestaltungsmöglichkeiten erbringt, desto größere finanzielle Spielräume entstehen für die Erfüllung und Ausgestaltung freiwilliger Aufgaben, bei denen die Kommune über einen umfassenden Handlungsspielraum verfügt.¹⁴¹ In diesem Zusammenhang wird auch deutlich, dass Kommunen freiwillige Aufgaben nur übernehmen können, wenn ihnen nach ordnungsgemäßer Wahrnehmung der staatlichen Auftragsangelegenheiten und Pflichtaufgaben hierfür noch ausreichende Mittel zur Verfügung stehen. Da die freiwilligen Aufgaben zum Wesensgehalt der kommunalen Selbstverwaltung gehören, führt insofern gerade eine unzureichende Finanzmittelausstattung zu einer erheblichen Aushöhlung der Selbstverwaltungsgarantie.¹⁴²

Zusammenfassend darf bei der Beurteilung von neuen Informations- und Steuerungsinstrumenten nicht vergessen werden, dass die staatliche Einflussnahme auf die Kommunen das kommunale Steuerungs- und Koordinationspotential von vornherein stark einschränkt.¹⁴³

2.2.2. Kommunale Entscheidungsträger und kommunales Haushaltsrecht

Die Gemeindeordnungen der Bundesländer benennen zwei zentrale Organe als kommunale Entscheidungsträger: Gemeindevertretung und Gemeindevorstand.¹⁴⁴

Das Hauptorgan der Kommune ist die Vertretungskörperschaft der Bürger, die grundsätzlich über alle politisch, rechtlich, wirtschaftlich und in sonstiger Beziehung wichtigen Angelegenheiten der Gemeinde entscheidet, solange Entscheidungskompetenzen nicht ausdrücklichen anderen Organen vorbehalten sind.¹⁴⁵

Die Gemeindevertretung hat allerdings wie dargestellt nicht den Status eines „echten“ Parlaments. Sie soll als Hauptorgan der kommunalen Selbstverwaltung zwar die Aufträge für die Verwaltung formulieren und deren Erfüllung durch die operativen Verwaltungs-

¹⁴¹ Vgl. Bogumil und Holtkamp 2006, S. 51; Müller et al. 2009, S. 32-33.

¹⁴² Vgl. Bieker 2006, S. 37; Schwarting 2010, S. 46.

¹⁴³ Vgl. Wollmann 2007, S. 67.

¹⁴⁴ Vgl. stellvertretend §§ 49, 65 HGO. Die Vertretungskörperschaft wird in den einzelnen Bundesländern unterschiedlich bezeichnet (Gemeinderat, Rat, Gemeindevertretung etc.), soll im Folgenden aber stets Gemeindevertretung genannt werden.

¹⁴⁵ Vgl. Bieker 2006, S. 123.



einheiten kontrollieren, ist verfassungsrechtlich aber zugleich selbst Teil der kommunalen Selbstverwaltung, so dass sie faktisch eine eigentümliche Zwitterposition zwischen Politik und Verwaltung einnimmt. Tatsächlich übt die kommunale Gemeindevertretung im Unterschied zu den Parlamenten auf höheren politischen Ebenen kaum echte legislative Funktionen aus. Ihre quasi-legislativen Funktionen beschränken sich im Wesentlichen auf den Erlass von Benutzungs- oder Gebührenordnungen und Satzungen.¹⁴⁶ Verschärft wird die Situation dadurch, dass die Gemeindevertretung regelmäßig bestimmte Angelegenheiten oder Arten von Angelegenheiten auf den Gemeindevorstand oder einen Ausschuss überträgt. Als Folge dieser Aufgabenübertragung unterbleibt in vielen Fällen eine wirksame Wahrnehmung der Zielsetzungskompetenz.¹⁴⁷

Im Hinblick auf den Vorsitz der Gemeindevertretung bestehen in den Bundesländern keine einheitlichen Regelungen. Den Vorsitz führt häufig der von den wahlberechtigten Bürgern (fast immer) direkt gewählte Bürgermeister, der gleichzeitig Chef der Kommunalverwaltung ist. In einigen Ländern wird der Vorsitzende aber auch aus der Mitte der Gemeindevertretung gewählt.¹⁴⁸

Neben der Gemeindevertretung kommt dem Bürgermeister als Gemeindevorstand und politischer Führungskraft eine Schlüsselrolle in der Gestaltung der kommunalen Politik zu. Er ist sowohl rechtlich als auch politisch ein zweites Organ der Kommune. Als Verwaltungschef obliegt ihm gleichzeitig die Leitung der Verwaltung. Fast alle Gemeindeordnungen kennen darüber hinaus Beigeordnete (oft Dezernenten) als Funktionsträger mit administrativen Leitungsaufgaben, die in der Regel die Führungsebene zwischen dem Bürgermeister und den Ämtern bilden, in einigen Bundesländern aber auch dem Bürgermeister gleichgeordnet sind.¹⁴⁹

Der Gemeindevorstand trifft zugleich die Entscheidungen zu laufenden Verwaltungsangelegenheiten, bereitet die Beschlüsse der Gemeindevertretung vor und führt sie aus.¹⁵⁰ Insofern nimmt auch er eine sonderbare Zwitterposition zwischen Politik und Verwaltung ein. Allerdings ist anzumerken, dass die Politisierung der Verwaltungsspitze immer weiter voranschreitet, da deren Mitglieder ohne parteipolitische Unterstützung für ihre Wahl nicht die notwendigen Mehrheiten erhalten.¹⁵¹

¹⁴⁶ Vgl. Bogumil und Kißler 1998, S. 129; Mayntz 1985, S. 99.

¹⁴⁷ Vgl. Kulosa 2003, S. 65.

¹⁴⁸ Vgl. Bieker 2006, S. 127.

¹⁴⁹ Vgl. Bieker 2006, S. 129; 161-162.

¹⁵⁰ Vgl. stellvertretend § 66 HGO.

¹⁵¹ Vgl. Andree 1994, S. 26



Das zentrale Planungs- und Steuerungsinstrument der kommunalen Entscheidungsträger ist der Haushalt als umfassender Ausweis aller Vorgänge in einer Kommune, die finanzielle Auswirkungen haben.¹⁵² Er spiegelt zwangsläufig das Arbeitsprogramm der Mehrheit der Gemeindevertretung wider und offenbart dadurch die politischen Prioritäten, zumindest insoweit eine Gemeinde im Rahmen ihrer Selbstverwaltung rechtlich und aufgrund der finanziellen Gegebenheiten Einfluss auf die Aufgabenerfüllung hat.¹⁵³ Als „Politik in Zahlen“ stellt der kommunale Haushalt das zentrale „Nervensystem“ einer kommunalen Gebietskörperschaft dar.¹⁵⁴

Das kommunale Haushaltsrecht gibt den Gemeinden für die Haushaltsbewirtschaftung verbindliche Regeln vor. Die überwiegenden Rechtsgrundlagen der Haushaltsführung finden sich in den Gemeindeordnungen (GO) und Gemeindehaushaltsverordnungen (GemHVO) der Länder, die wiederum durch bundesrechtliche Vorgaben (Haushaltsgrundsätze-Modernisierungsgesetz – HGrMoG) zum Zwecke der Sicherstellung eines Mindestmaßes an Rechtseinheitlichkeit geprägt werden. Das kommunale Gemeindehaushaltsrecht wirkt insbesondere auf einen effizienten Umgang mit kommunalen Finanzmitteln hin. Dementsprechend ist die kommunale Haushaltsbewirtschaftung durch die Grundsätze der stetigen Aufgabenerfüllung, der Ausgeglichenheit des Haushalts sowie der Sparsamkeit und Wirtschaftlichkeit gekennzeichnet.¹⁵⁵

Die Kommune setzt ihren Haushaltsplan durch rechtsverbindlichen Beschluss der Gemeindevertretung in Form einer Satzung fest. Dieser Haushaltsplan ist dann die Grundlage der Haushaltswirtschaft, die zu den Geschäften der laufenden Verwaltung gehört.¹⁵⁶ Der Haushaltsplan ist für die Verwaltung insofern bindend, als die Haushaltsmittel nur für die im Haushaltsplan festgelegten Zwecke und bis zur Höhe der Haushaltsansätze im Gültigkeitszeitraum der Haushaltssatzung eingesetzt werden dürfen.¹⁵⁷

Obwohl der Gemeindevertretung als demokratischer Vertretungskörperschaft das Budgetrecht, d.h. das Recht der Mittelzuweisung, zusteht, hat faktisch die Verwaltung wesentlichen Einfluss auf die Ausarbeitung der Haushaltsgrundlagen, die sie später binden sollen.¹⁵⁸ Schließlich erarbeitet sie den Entwurf der Haushaltssatzung, der die Basis für

¹⁵² Vgl. Schwarting 2010, S. 59-60.

¹⁵³ Vgl. Mühlenkamp 2011, S. 3.

¹⁵⁴ Vgl. Heller 2010, S. VI; 221; Katz 2011, S. 146.

¹⁵⁵ Vgl. Bieker 2006, S. 74-75; Müller 2011, S. 15.

¹⁵⁶ Vgl. Bieker 2006, S. 77; Fudalla et al. 2011, S. 45.

¹⁵⁷ Vgl. Schwarting 2010, S. 60.

¹⁵⁸ Vgl. Mayntz 1985, S. 75.



die anschließende Beratung und Beschlussfassung durch die Gemeindevertretung bildet.¹⁵⁹

Die Haushaltssatzung ist der Aufsichtsbehörde anzuzeigen. Für bestimmte Teile der Haushaltssatzung, insbesondere Kreditaufnahmen und Verpflichtungsermächtigungen, besteht in der Regel eine besondere Genehmigungspflicht. Nach der erteilten Genehmigung wird die Haushaltssatzung der Öffentlichkeit bekannt gegeben, indem der Haushaltsplan zur Einsichtnahme öffentlich ausgelegt wird.¹⁶⁰

Das externe Rechnungswesen erlaubt schließlich den Abgleich der Sollvorgaben des Haushaltsplans mit den von der Verwaltung erreichten Ist-Werten und dient damit primär der Kontrolle der Verwaltung durch die Politik.¹⁶¹ Eine Besonderheit der kommunalen Gebietskörperschaften liegt insofern in der vollständigen Einbettung der Rechnungslegung in das Gemeindehaushaltsrecht.¹⁶² Daraus folgt, dass bei Kommunen - im Unterschied zum Unternehmensbereich - einerseits bereits die Planungsebene und nicht nur die Jahresabschlussebene gesetzlich normiert und andererseits sauber zwischen Tätigkeiten und Aufgaben des Haushaltswesens und Tätigkeiten und Aufgaben des Rechnungswesens zu trennen ist.¹⁶³

Der verabschiedete Haushaltsplan ist rechtlich verbindlich und damit quasi ein geschlossener Vertrag zwischen der Verwaltung, Politik und den Bürgern. Die Stellung des Haushaltsplans im politischen Umfeld der Kommune kann nicht hoch genug eingeschätzt werden. Letztlich ist er lebenswichtiger Bestandteil des politischen Prozesses der kommunalen Gebietskörperschaften.¹⁶⁴

In dem Zusammenhang wird auch deutlich, warum Politiker dem Haushaltswesen eine größere Wichtigkeit beimessen als der vergangenheitsorientierten Ex-Post-Betrachtung des externen Rechnungswesens. Schließlich erfährt der Prozess der Haushaltsplanaufstellung in den Medien in der Regel eine große Aufmerksamkeit und eröffnet den Politikern die Möglichkeit, den Bürgern ihre politischen Programme bzw. Ideologien näherzubringen. Da politische Debatten und Karriereabsichten grundsätzlich zukunftsorientiert sind, erscheint es nur logisch, dass der Fokus auf dem Haushaltsplan liegt.¹⁶⁵

¹⁵⁹ Vgl. Müller 2011, S. 17.

¹⁶⁰ Vgl. Bieker 2006, S. 82.

¹⁶¹ Vgl. Mühlenkamp 2011, S. 3.

¹⁶² Vgl. Bolsenkötter et al. 2009, S. 7.

¹⁶³ Vgl. Kußmaul und Henkes 2008, S. 328; Magin 2012, S. 102.

¹⁶⁴ Vgl. Freeman et al. 2008, S. 15-16.

¹⁶⁵ Vgl. Falkman und Tagesson 2008, S. 273.



2.2.3. Kommunale Entscheidungsprozesse

Zum Verständnis des kommunalen Verwaltungshandelns sind die unterschiedlichen Rollen von zentraler Bedeutung, die die Akteure in Politik und Verwaltung in den politisch-administrativen Entscheidungsprozessen einnehmen.¹⁶⁶

So können kommunale Entscheidungsprozesse durch das Vorhandensein einer politischen Steuerung mit spezifischen Eigeninteressen der Politiker, einer Einmischung der Politiker in die operative Verwaltungsführung sowie eines Informations- und Kompetenzgefälles zwischen Politik und Verwaltung charakterisiert werden.¹⁶⁷

Die Zusammenarbeit zwischen Gemeindevertretung und Verwaltung stellt seit jeher ein spannungsreiches Zusammenspiel dar, das mal durch ein Miteinander und mal durch ein Gegeneinander geprägt ist. Entscheidungen werden oft in der Verwaltung so weit aufbereitet, dass eine alternative Entscheidung in der Gemeindevertretung kaum möglich ist.¹⁶⁸

Tatsächlich werden kommunale Entscheidungsprozesse meist durch Vorschläge und Empfehlungen der Verwaltung initiiert. Die hohe Quote der Verwaltungsinitiativen lässt den großen Einfluss der Verwaltung auf Anzahl und Gegenstände der politischen Entscheidungen einer Kommune erkennen.¹⁶⁹ Die Tendenz zur Verselbstständigung der Verwaltung und inhaltlichen Politikbeeinflussung liegt im Umfang des Entscheidungsspielraums begründet, welcher der Verwaltung zur Erledigung der Aufgaben zugestanden wird.¹⁷⁰ Die intensive Einbindung der Verwaltung in sämtliche örtliche Angelegenheiten, die größeren zeitlichen und personellen Ressourcen und die fachliche Überlegenheit bringen einerseits einen Vorsprung an Sachkenntnis und Erfahrungswissen der Verwaltung sowie andererseits eine Abhängigkeit der Politik von der fachlichen Beratung der Verwaltung mit sich. Diese Abhängigkeit wird intensiviert, wenn die Verwaltung ihren Informationsvorsprung für eigene Zielsetzungen nutzt und die Mandatsträger nur noch mit ausgewählten Informationen versorgt.¹⁷¹ In der Literatur wird kritisiert, dass diese Strategie der Verwaltung im mikropolitischen Machtspiel um die Durchsetzung von Interessen vom NPM grundsätzlich unterschätzt wird.¹⁷²

¹⁶⁶ Vgl. Andree 1994, S. 19; Bogumil 2002, S. 33-37.

¹⁶⁷ Vgl. Bogumil und Reichard 2007, S. 88-89.

¹⁶⁸ Vgl. Müller et al. 2009, S. 38.

¹⁶⁹ Vgl. Bieker 2006, S. 226.

¹⁷⁰ Vgl. Mayntz 1985, S. 73.

¹⁷¹ Vgl. Bieker 2006, S. 226.

¹⁷² Vgl. Bogumil und Kißler 1998, S. 124-125.



Gleichzeitig sieht sich die Verwaltung durch operative Eingriffe der Gemeindevertretung in ihrer professionellen Arbeit behindert.¹⁷³ Zum einen ist es für die Gemeindevertretung unverzichtbar, die administrative Durchführung von Projekten zu beeinflussen und falls nötig auch im Detail zu steuern. Zum anderen liegt es im eigenen Interesse der Verwaltung, sich im Zweifelsfall bei brisanten Entscheidungen politische Rückendeckung einzuholen.¹⁷⁴ Ein besonders bedeutsames Gegengewicht der Politik gegen eine strukturell dominante Verwaltung liegt zudem darin, Verwaltungspositionen möglichst mit eigenen Leuten zu besetzen, die der politischen Mehrheit der Gemeindevertretung gegenüber loyal sind.¹⁷⁵ Verflechtungen zwischen Politik und Verwaltung bestehen allein schon deswegen, weil die Mehrheitsfraktionen die wesentlichen Personalfunktionen in der Verwaltung mit Kandidaten ihrer Wahl besetzen.¹⁷⁶

Annahmegemäß mischen sich Kommunalpolitiker immer dann in den Verwaltungsvollzug ein, wenn es ihnen eine politische Profilierung im Kampf um Wählerstimmen beschert (Wählermaximierungslogik).¹⁷⁷ Schließlich sind die Politiker und ihre Parteien Anbieter von politischen Programmen, die im Wettbewerb miteinander stehen und das Ziel der Stimmenmaximierung verfolgen, um bei den regelmäßig stattfindenden Wahlen ihre persönlichen Ziele wie Einkommen, Macht und Prestige zu erreichen.¹⁷⁸ Aufgrund der zunehmenden Schnelllebigkeit politischer Themen sowie instabiler bzw. nur kurzfristig stabiler politischer Mehrheiten ist für das eigene politische Überleben vor allem das politische Tagesgeschäft entscheidend. Hier sehen sich Politiker mit den Erwartungen der Bürger und der Presse nach schnellen Reaktionen auf Ereignisse konfrontiert, so dass Eingriffe in das operative Geschäft der Verwaltung für sie überlebensnotwendig sind.¹⁷⁹

Folgt man der ökonomischen Theorie der Politik, die das Streben der politischen Akteure nach Stimmenmaximierung und Machterhalt in den Mittelpunkt ihrer Überlegungen stellt, werden Politiker deshalb kaum an Informationen und Transparenz interessiert sein.¹⁸⁰ Komplexität, Kompromisse und Mehrheiten in politischen Entscheidungsprozessen führen zu bewussten Intransparenzen. Schließlich wollen Politiker eigene Strategien zumindest teilweise durchsetzen, ansonsten aber nicht zu viele klare Kriterien preisgeben,

¹⁷³ Vgl. Müller et al. 2009, S. 38.

¹⁷⁴ Vgl. Bogumil et al. 2006, S. 172-178.

¹⁷⁵ Vgl. Bieker 2006, S. 228.

¹⁷⁶ Vgl. Bogumil und Kißler 1998, S. 129-130.

¹⁷⁷ Vgl. Bogumil 2007, S. 42.

¹⁷⁸ Vgl. Köhrmann 2009, S. 26-27.

¹⁷⁹ Vgl. Mühlenkamp 2011, S. 14.

¹⁸⁰ Vgl. Downs 1957, S. 28-30; Kuhlmann 2005, S. 22; Kuhlmann 2011, S. 160.



an denen sie gemessen werden könnten.¹⁸¹ Insbesondere in Großstädten führt der stark ausgeprägte Parteienwettbewerb dazu, dass die Mehrheitsfraktionen konkrete Zielsetzungen und die Messung der Zielerreichung regelrecht fürchten, weil so der Opposition unnötige Munition für öffentliche Kritik geliefert wird.¹⁸²

Dementgegen stehen allerdings die Argumente der vergleichenden Policy-Forschung, insbesondere der Parteiendifferenztheorie, die ein grundsätzliches Interesse der Politikakteure an Transparenz aus ihrem Streben nach inhaltlichen Problemlösungen und Programmumsetzung ableiten. Demzufolge haben die Politiker ein Interesse an (Ergebnis)Transparenz insbesondere deshalb, weil sie ihr Handeln an der Durchsetzung inhaltlicher Politikziele messen, die eine unverzichtbare Voraussetzung für die Wiederwahl sind.¹⁸³

Neue Informations- und Steuerungsinstrumente stehen damit vor der doppelten Herausforderung, einerseits Transparenz in den politischen Entscheidungsprozess zu bringen, an der aus Sicht einer inhaltlichen Politikorientierung auch ein grundsätzliches Interesse besteht. Andererseits müssen die Instrumente dem Verhalten der Politikakteure begegnen, das sich durch politische Profilierung kennzeichnet sowie berücksichtigen, dass der Wunsch nach Transparenz im Politikprozess vom Nutzen für die eigene Wiederwahl abhängt.¹⁸⁴

2.2.4. Kommunales Zielsystem

Da der allgemeine Zweck jeder Art von Steuerung in erster Linie in der Möglichkeit einer gezielten Beeinflussung besteht, stellen Informations- und Steuerungsinstrumente Hilfsmittel zur zielgerichteten finanz- und leistungswirtschaftlichen Steuerung von privaten und öffentlichen Einheiten dar.¹⁸⁵ Eine solche Steuerung erfordert zwingend Ziele.¹⁸⁶

Ziele beschreiben für erstrebenswert gehaltene künftige Zustände, die nach Inhalt, Ausmaß und Zeitbezug zu operationalisieren sind. In Anlehnung an Kosiol können die Ziele eines Betriebs nach Sach- und Formalzielen unterschieden werden.¹⁸⁷ Während das Sachziel die herzustellenden Leistungen betrifft, hat das Formalziel das möglichst optimale Verhältnis von eingesetzten Mitteln und erzieltm Ergebnis zum Inhalt. Das Formalziel

¹⁸¹ Vgl. Eichhorn 2001, S. 26.

¹⁸² Vgl. Bogumil et al. 2011, S. 175.

¹⁸³ Stellvertretend hierzu siehe Schmidt 1995, S. 580.

¹⁸⁴ Vgl. Kuhlmann 2005, S. 22-24.

¹⁸⁵ Vgl. Kirchmann 2009, S. 6-7.

¹⁸⁶ Vgl. Finger 2007, S. 96.

¹⁸⁷ Vgl. Kosiol 1978, S. 223.



besteht aus der Wirtschaftlichkeit im Allgemeinen und der Rentabilität im Besonderen. Wirtschaftlichkeit bzw. Effizienz beschreibt ein Handeln, welches das bestmögliche Verhältnis von erzieltm Ergebnis (Output, Leistungen) und eingesetzten Mitteln (Input, Maßnahmenprogramme) bewirkt, so dass entweder ein gegebener Zweck mit minimalem Input erreicht wird oder bestimmte Mittel einen maximalen Output hervorbringen. Es kann nach seinen wichtigsten Komponenten in das Erfolgsziel (Gewinn) und Finanzziel (Liquidität) unterteilt werden. In erwerbswirtschaftlichen Betrieben ist das Sachziel stets nur Mittel zur Erreichung des Formalziels.¹⁸⁸

Das Zielsystem von Kommunen unterscheidet sich nun erheblich von dem Zielsystem eines Unternehmens. Während Erwerbsbetriebe produzieren, um mit dem Absatz ihrer Produkte Gewinne zu erzielen, erstellen Verwaltungen Leistungen, um Nutzen zu stiften bzw. um zum Gemeinwohl beizutragen.¹⁸⁹ Dieses metaökonomische Oberziel der Steigerung des Gemeinwohls wird im Allgemeinen als die optimale Versorgung der Gemeindeglieder mit Gütern und Dienstleistungen verstanden. Die bestmögliche Bedarfsdeckung ist durch ein oder mehrere Sachziele zu verwirklichen, die als inhaltliche kommunale Ziele verstanden werden können. Grundsätzlich besitzt die Formalzielkategorie im kommunalen Zielsystem daher stets eine Nachrangigkeit gegenüber den inhaltlichen Sachzielen.¹⁹⁰

Kommunale Sachziele werden durch Leistungsziele konkretisiert, die Leistungsprogramme als Gesamtheit der zur Verwirklichung des Leistungsziels erforderlichen Güter und Dienstleistungen beinhalten. Leistungsprogramme bestimmen die einzelnen Güter und Leistungen nach Qualität, Menge und Preis und schlagen sich regelmäßig in den monetären Ansätzen des Haushaltsplans nieder. Die Wirkungskette zur Sachzielerreichung reicht bei der kommunalen Leistungserbringung vom Mitteleinsatz (Input) über die Leistungserstellung und Leistungsabgabe (Output) bis hin zu den durch die Leistungsabgabe erzielten Wirkungen (Outcomes). Der öffentliche Zweck wird immer erst dann erreicht, wenn die gewünschte Wirkung eingetreten ist, bspw. wenn mit der kommunalen Leistung „Kindertagesstättenplatz“ familien-, bildungs- und integrationspolitische Ziele verwirklicht werden.¹⁹¹ In diesem Zusammenhang misst die Effektivität den Grad der Zielerreichung, d.h. das Ausmaß, in dem die Leistungen die beabsichtigten Wirkungen erzielen.¹⁹²

¹⁸⁸ Vgl. Kulosa 2003, S. 38-39; Luhmann 1960, S. 97.

¹⁸⁹ Vgl. Becker und Weise 2002, S. 173-174; Bornhalm 1986, S. 64.

¹⁹⁰ Vgl. Fleige 1989, S. 42-43; 60.

¹⁹¹ Vgl. Glöckner und Mühlenkamp 2009, S. 402-403; Kulosa 2003, S. 46-47.

¹⁹² Vgl. Müller et al. 2009, S. 37.



Im Mittelpunkt der kommunalen Steuerung steht also die Erreichung der im politischen Zielfindungsprozess formulierten Sachziele der Kommune.¹⁹³ Bei Sachzielen ist allerdings eine präzise Zielvorgabe in Wert- und Mengengrößen oft nicht oder nur in eingeschränktem Maße möglich.¹⁹⁴ Spezielle Probleme entstehen durch die Schwierigkeit der Messung des Zielbeitrags von Dienstleistungen und der Zielgröße Leistungswirkung. Schließlich betrifft ein großer Teil der Aktivitäten von Kommunen die Erstellung von immateriellen Dienstleistungen, bei denen eine weitgehende Produktions- und Absatzsynchronisation vorliegt. Nun kann der Inhalt einer Dienstleistung aufgrund ihrer Immaterialität sowie der Produktions- und Absatzsynchronisation schwer gemessen werden und die Beurteilung, ob die Erstellung effektiv und effizient erfolgt, erscheint fast unmöglich. Gerade die Messung der Leistungswirkung gestaltet sich als äußerst schwierig. So ist es einerseits problematisch, einen kausalen Zusammenhang zwischen der Leistungsabgabe und einer bestimmten Wirkung herzustellen und andererseits sind die Wirkungsergebnisse beim einzelnen Bürger subjektiver Art. Da die Messung subjektiver Wirkungen vor dem Hintergrund der individuellen Präferenzen des einzelnen Bürgers erfolgen muss, stoßen objektive Messkriterien naturgemäß an ihre Grenzen.¹⁹⁵ Zumal die von der Politik vorgegebenen Verwaltungsziele aufgrund des besonderen Charakters politischer Zielfindungsprozesse häufig absichtlich vage und nicht operational formuliert sind.¹⁹⁶

Obwohl die Sachzielerreichung bei Kommunen im Vordergrund steht, können Kommunen in einer Welt knapper Ressourcen aber auch nicht einfach den Ressourceneinsatz ignorieren (zumindest nicht ohne die Gefahr erheblicher Wohlfahrtsverluste).¹⁹⁷ Insofern ist die Erreichung von Formalzielen zur Sicherung der dauerhaften kommunalen Leistungserstellung auch im kommunalen Sektor wichtig. Neben der Wirtschaftlichkeit stellen weitere Formalziele im kommunalen Sektor gemeinhin das Ziel der Liquidität im Sinne der Gewährleistung der Zahlungsbereitschaft sowie das Bestreben nach Kostendeckung und Leistungserhaltung dar.¹⁹⁸

Nun entstehen im kommunalen Bereich regelmäßig Zielkonflikte zwischen den unterschiedlichen Sach- und Formalzielen. Verfolgt eine Kommune bspw. das Sachziel, mehr Arbeitsplätze für ihre Bürger zu schaffen, könnte sie als Maßnahme zur Zielerreichung

¹⁹³ Vgl. Glöckner und Mühlenkamp 2009, S. 401-402.

¹⁹⁴ Vgl. Streitferdt 2007, S. 151.

¹⁹⁵ Vgl. Kulosa 2003, S. 62.

¹⁹⁶ Vgl. Streitferdt 2007, S. 151.

¹⁹⁷ Vgl. Glöckner und Mühlenkamp 2009, S. 402.

¹⁹⁸ Vgl. Passardi 2003, S. 128.



die Entwicklung eines Gewerbegebietes anstreben, um die Ansiedlung von Unternehmen als potentielle Arbeitgeber zu fördern.¹⁹⁹ Dieses Ziel konterkariert allerdings das Formalziel der kurzfristigen Haushaltskonsolidierung zur Liquiditätssicherung genauso wie das umweltpolitische Sachziel der Kommune, den CO₂-Ausstoß im Gemeindegebiet um 10 % zu reduzieren.

Insgesamt sehen sich Kommunen daher mit einem komplexen Bündel zum Teil widerstreitender Sach- und Formalziele konfrontiert, deren Zusammensetzung und Bedeutung sich laufend ändern können.²⁰⁰ Dies betrifft in besonderem Maße den kommunalen Verbund, da konkurrierende Ziele zwischen gewinn- und gemeinwohlorientierten Beteiligungen quasi selbstverständlich sind.²⁰¹ Ein solch komplexes Zielsystem ist im Regelfall deutlich weniger operationalisierbar als das Zielsystem erwerbswirtschaftlicher Unternehmen.²⁰² Zumal sich die Interessenlage der an der Zielgenese Beteiligten als äußerst heterogen darstellt.²⁰³

Zusammenfassend schränkt folglich auch ein kaum operationalisierbares Zielsystem die Steuerungsmöglichkeiten der kommunalen Entscheidungsträger von vornherein ein.

2.2.5. Kommunale „Gesellschafter“

Auf den ersten Blick können die Bürger vergleichbar mit den Anteilseignern eines Unternehmens als „Gesellschafter“ der Kommune betrachtet werden. Schließlich haben die Bürger als wahlberechtigte Einwohner in ihrer „Gesellschafterfunktion“ die Möglichkeit, ihre Interessen bei Kommunalwahlen durchzusetzen, indem die Partei oder der Kandidat gewählt wird, die bzw. der ihre Interessen am besten vertritt.²⁰⁴

Das Bild des Gesellschafters eines privatwirtschaftlichen Unternehmens ist allerdings dahingehend zu modifizieren, dass der Bürger der Kommune finanzielle Ressourcen unfreiwillig und ohne konkrete Vorgaben zur Verfügung stellt und in einer repräsentativen Demokratie nicht die Kompetenz hat, das Management als Gesellschafter in einer Gesellschafterversammlung zu disziplinieren.²⁰⁵ Ein weiterer Unterschied besteht in den fehlenden Eigentumsrechten der Bürger. So gibt es in der Kommune im Gegensatz zum privatwirtschaftlichen Unternehmen keine Eigentümer in Form einzelner, natürlicher Perso-

¹⁹⁹ Vgl. Gleich und Schentler 2010, S. 50.

²⁰⁰ Vgl. Glöckner und Mühlenkamp 2009, S. 399.

²⁰¹ Vgl. Kirchmann 2009, S. 270.

²⁰² Vgl. Eichhorn 2001, S. 26; Kulosa 2003, S. 59-60.

²⁰³ Vgl. Eichhorn 2001, S. 26; Kulosa 2003, S. 59.

²⁰⁴ Vgl. Magin 2011, S. 71.

²⁰⁵ Vgl. Otte 1990, S. 36-37.



nen, die einerseits über das kommunale Vermögen verfügen und andererseits für die kommunalen Schulden haftbar gemacht werden können. Vielmehr hält jeder Bürger einen „gleichen Anteil“ am Besitz der Kommune. Insofern kann der Bürger im Gegensatz zum Anteilseigner eines Unternehmens auch keinerlei private Eigentumsrechte in direkte Wohlfahrtsgewinne umwandeln. Gerade die fehlenden Eigentumsrechte führen nun dazu, dass Bürger im Gegensatz zu den Anteilseignern eines Unternehmens kaum Anreize haben, die wirtschaftliche Lage einer Kommune über die veröffentlichte Finanzberichterstattung zu beobachten.²⁰⁶

In der Tat zeigen etliche empirische Studien, dass die Bürger an kommunaler Finanzberichterstattung schlicht nicht interessiert sind.²⁰⁷ Butterworth et al. folgerten etwa bereits in den 1980er Jahren aus einer durchgeführten empirischen Studie, dass das Interesse der Bürger an kommunaler Berichterstattung äußerst gering ist: 97 % der 100 befragten Bürger einer amerikanischen Kleinstadt hatten sich den Jahresabschluss der Kommune nicht angeschaut bzw. wussten nicht einmal, dass es einen solchen Bericht gab. Darüber hinaus wurde kein einziger der Fragebögen, welche die Autoren in die veröffentlichten Jahresabschlüsse gelegt hatten, beantwortet.²⁰⁸ Auch aus der Bundesrepublik Deutschland ist aus dem kommunalen Bereich bekannt, dass nur sehr wenige Bürger von der Möglichkeit zur Einsicht in die in der Verwaltung ausgelegten Haushaltspläne und Rechnungsabschlüsse Gebrauch machen.²⁰⁹

Jones stellte daraufhin für den öffentlichen Sektor provokativ fest: „The publication of financial statements is not in the public interest because the public has no interest.“²¹⁰

Als Erwiderung wird an dieser Stelle meist angeführt, dass gerade die Bürger in einer Demokratie quasi ein verfassungsmäßiges Recht auf eine umfassende Rechenschaft der Gebietskörperschaft haben und diejenigen, die sich für solche Informationen interessieren, auch die Möglichkeit bekommen müssen, diese zu erhalten.²¹¹ Man sollte sich aber an dieser Stelle über die Folgen des überwiegenden Desinteresses der Bürger an Informationen aus dem kommunalen Haushalts- und Rechnungswesen bewusst sein: Sobald nämlich eine transparentere Finanzberichterstattung auf ein relatives Desinteresse der Bürger stößt, dürfte sie auch aus Politikersicht keinen hohen Stellenwert haben.²¹²

²⁰⁶ Vgl. Falkman und Tagesson 2008, S. 273; Magin 2006, S. 202; Zimmerman 1977, S. 122-123.

²⁰⁷ Vgl. Butterworth et al. 1989, S. 73-87; Coy et al. 1997, S. 114; Kloby 2009, S. 367-391.

²⁰⁸ Vgl. Butterworth et al. 1989, S. 82; Lapsley 1992, S. 284.

²⁰⁹ Vgl. Merschbächer 1987, S. 141.

²¹⁰ Jones 1992, zitiert in Walker 2009, S. 176.

²¹¹ Vgl. Merschbächer 1987, S. 170-171.

²¹² Vgl. Evans 1992, S. 141; Mühlenkamp 2011, S. 13-14.



2.2.6. Kommunale Beteiligungssteuerung

Die verfassungsrechtliche Garantie der kommunalen Selbstverwaltung gewährleistet den Kommunen eine Organisationshoheit, d.h. die Gemeinden können die eigene innere Organisation der Aufgabenerledigung eigenverantwortlich ausgestalten. Dazu gehört auch, dass sie sich bei der Aufgabenerfüllung öffentlich-rechtlicher und privatrechtlicher Organisationsformen außerhalb der Kernverwaltung bedienen können. Kommunen sind insofern befugt, Unternehmen und Einrichtungen außerhalb der Kernverwaltung zu errichten und ihnen bestimmte Aufgaben zuzuweisen.²¹³

Gegenstand einer Ausgliederung kann sowohl die wirtschaftliche als auch die nicht-wirtschaftliche Betätigung der Kommune sein.²¹⁴

Als Gründe für solche Ausgliederungen wurden in der Vergangenheit immer wieder die Entpolitisierung von Entscheidungen, kürzere Entscheidungswege, die Bündelung von Verantwortlichkeiten, eine erhöhte Flexibilität in der Personalwirtschaft und eine insgesamt wirtschaftlichere Aufgabenerfüllung angeführt. Nun verursacht jegliche Aufgabenausgliederung Steuerungsverluste. Grundsätzlich verlagern Gemeindevertretung und Verwaltungsspitze durch jede Herausnahme von Aufgaben aus der Ämterorganisation bestimmte Zuständigkeiten auf die jeweiligen Organe der verselbstständigten Beteiligungsgesellschaften. Hier gibt es dann je nach gesellschaftsrechtlicher Ausgestaltung Geschäftsführer, Vorstandsmitglieder oder Betriebsleiter als primäre Entscheidungsträger für die ausgelagerten Bereiche. Verstärkt wird die Kompetenzverlagerung durch den Vorrang des Gesellschaftsrechts vor dem Kommunalrecht, so dass Gemeindevertreter bei Zielkonflikten eher die Interessen der Beteiligungen als die der Mutterkommune verfolgen müssen. Faktisch existiert zwischen der Mutterkommune und ihren ausgegliederten Aufgabenträgern ein quasi natürliches Spannungsverhältnis. Einerseits werden die Aufgaben bewusst aus der Gesamtverwaltung herausgelöst, um über die größere Entscheidungsfreiheit bessere Ergebnisse zu erzielen. Andererseits müssen die ausgegliederten Aufgabenträger nach den rechtlichen Vorgaben in das Gesamtkonzept integriert bleiben, um in ausreichendem Maße zu den Zielen der Kommune beizutragen.²¹⁵

Um Letzteres zu gewährleisten, sehen die Gemeindeordnungen unter anderem vor, dass sich die Kommunen bei Beteiligungen an Unternehmen in privater Rechtsform über die

²¹³ Vgl. Müller 2011, S. 41.

²¹⁴ Nicht ausgegliedert werden dürfen allerdings solche Aufgaben, die gemäß der Gemeindeordnungen durch Organe wie der Gemeindevertretung oder dem Bürgermeister zu erledigen sind (Müller 2011, S. 42).

²¹⁵ Vgl. Röhrich 1999, S. 237.



Besetzung der Aufsichtsgremien einen „angemessenen Einfluss“ sichern und bei Mehrheitsbeteiligungen darauf hinwirken, dass für jedes Jahr ein Wirtschaftsplan erstellt sowie der Wirtschaftsführung eine fünfjährige Finanzplanung zugrunde gelegt und der Gemeinde zu Kenntnis gebracht wird. Darüber hinaus versucht der Gesetzgeber die Steuerungsverluste durch die obligatorische Erstellung eines Beteiligungsberichts abzufedern. Dabei soll der Beteiligungsbericht Teil eines strategischen Beteiligungscontrolling sein, mit dessen Hilfe die Steuerungsprobleme gelöst werden.²¹⁶

Insgesamt müssen die Einflussmöglichkeiten der Kommunalpolitiker auf die Beteiligungen aber als schwach eingeschätzt werden.²¹⁷

Zunächst ist aus der Praxis bekannt, dass die städtischen Unternehmen unverbunden nebeneinander arbeiten und wie kleine Fürstentümer eifersüchtig die eigenen Machtbereiche gegen die Kernverwaltung und Schwesterunternehmen zu verteidigen versuchen.²¹⁸

Die Besetzungen von Aufsichtsgremien haben regelmäßig nicht den gewünschten Effekt, weil die Aufgabe von den jeweiligen Politikern meist ohne jegliche Vorbereitung parallel zu den sonstigen Aufgaben durchgeführt wird.²¹⁹ Zumal die Besetzungen häufig nach den Mehrheitsverhältnissen der politischen Gruppierungen in der Gemeindevertretung erfolgen, was einem starken, geschlossenen Auftreten entgegensteht.²²⁰ Aus der Praxis ist außerdem bekannt, dass nur wenige Städte über eine wirkungsvolle Beteiligungssteuerung verfügen. Wenn überhaupt, wird der Beteiligungsbericht eher als Rechenschaftsbericht genutzt, auch weil er im Hinblick auf Steuerungsmöglichkeiten zu spät erscheint. Ein effizientes Beteiligungscontrolling scheitert in der Praxis aber vor allem an der sehr schwierigen Zielbildung aufgrund von Zielkonflikten von Trägerkommune und Beteiligungsunternehmen sowie schwer zu definierenden Zielen. Weitere Hinderungsgründe sind Schwierigkeiten bei der politischen Einbindung der Beteiligungen.²²¹

All dies hat zur Folge, dass Entscheidungen von den kommunalen Beteiligungen und deren Organen eigenmächtig getroffen werden. Die kommunalen Weisheiten „Arme Mütter, reiche Töchter“ und „Starke Töchter, schwache Mütter“ gelten gleichermaßen.²²²

Nun ist mit der Erstellung eines Gesamtabchlusses den kommunalen Entscheidungsträgern ein weiteres Informations- und Steuerungsinstrument zur Verfügung gestellt wor-

²¹⁶ Vgl. Röhrich 1999, S. 237; Stellvertretend siehe auch §§ 122, 123 HGO.

²¹⁷ Vgl. Kiaman 2012, B 18.

²¹⁸ Vgl. Bremer et al. 2006, S. 92.

²¹⁹ Vgl. Kirchmann 2009, S. 108.

²²⁰ Vgl. Kiaman 2012, B 18.

²²¹ Vgl. Röhrich 1999, S. 237.

²²² Vgl. Bremer et al. 2006, S. 93.



den. Wie dieses neue Instrument die grundlegenden Probleme der mangelnden Einflussmöglichkeiten und des schwierigen Zielbildungsprozesses lösen soll, bleibt unklar.

In dem Zusammenhang ist auch der Begriff „Konzern Stadt“ für das im Zuge der Ausgliederungen entstehende Konglomerat von Stadt und städtischen Gesellschaften irreführend. Dieses Bild unterstellt einerseits, dass die kommunalen Unternehmen Einheiten der Stadt sind und andererseits der „Vorstand“ der Kommune, also i.d.R. der Bürgermeister und seine Dezernenten, den „Konzern“ steuern kann wie einen erwerbswirtschaftlichen Konzern, natürlich unter Beachtung der durch die jeweilige Gemeindeordnung vorgegebenen Regelungen zur Willensbildung und Haushaltswirtschaft. Entscheidend ist nun, dass auf dieser Vorstellung der „Top-down-Steuerung“ auch die handelsrechtliche Konzeption eines Gesamtabchlusses auf Grundlage der Einheitsfiktion aufbaut.²²³ In der Realität sind aber die Voraussetzungen für eine konsequente „Konzernsteuerung“ aufgrund konkurrierender Zielsysteme und mangelnder Durchgriffsmöglichkeiten der Kernverwaltung auf die ausgegliederten Einheiten z.B. über einen Gesamtabschluss schlicht nicht gegeben. Bei genauerer Betrachtung kann eine unrealistische Konzeption eines Gesamtabchlusses aber nicht zu zweckdienlichen Ergebnissen führen.

Ganz wesentlich werden die kommunalen Steuerungsmöglichkeiten daher auch durch die sich dem Zugriff der Muttergebietskörperschaft entziehenden dezentralen öffentlichen Einheiten eingeschränkt.²²⁴

2.3. Zwischenfazit

Das zweite Kapitel bettet den Gesamtabchluss als neues Informations- und Steuerungsinstrument in den kommunalen Kontext ein. Es bildet den Rahmensatz, innerhalb dessen die Beurteilung des Gesamtabchlusses und die Ableitung von Ausgestaltungsempfehlungen zu erfolgen hat, will die Arbeit dem Anspruch genügen, die Forschungsfrage umfassend zu bearbeiten. Im Zentrum steht die Frage, welchen Beitrag die neuen kommunalen Informations- und Steuerungsinstrumente zur Verbesserung der Steuerung des kommunalen Verbunds vor dem Hintergrund der institutionellen Rahmenbedingungen überhaupt leisten können. Das zweite Kapitel betont insofern die Steuerungsunterstützungsfunktion des Gesamtabchlusses und stellt damit indirekt die kommunalen Entscheidungsträger in den Mittelpunkt.

Als Zwischenfazit kann festgehalten werden:

²²³ Vgl. Breimeier et al. 2006, S. 92.

²²⁴ Vgl. Budäus und Hilgers 2011, S. 14.



Der Einsatz neuer, doppischer Informations- und Steuerungsinstrumente hat seinen Ursprung in einer länderübergreifenden, mittlerweile seit mehreren Jahrzehnten andauernden NPM Verwaltungsreformbewegung. Diese Verwaltungsreformbewegung hatte unter anderem zum Ziel, die interne Steuerung der Verwaltung auf Basis der betriebswirtschaftlich orientierten Informationsinstrumente zu verbessern. Das Vorbild der Verwaltungsreform war die Privatwirtschaft mit ihren Verfahren und Modellen. Die NPM Doktrin geht von der Überlegenheit privatwirtschaftlicher Lösungen aus.²²⁵

Nun gibt es einige Aspekte, die der wirkungsvollen Steuerung einer kommunalen Gebietskörperschaft von vornherein zuwiderlaufen. Zum einen haben Kommunen per se wenige Möglichkeiten zur Steuerung, da ihnen die meisten Aufgaben per Gesetz zugewiesen werden und damit die finanzielle Eigenverantwortung äußerst eingeschränkt ist. Faktisch verschärft sich die sukzessive Abnahme der Entscheidungs- und Finanzierungs-kompetenzen der Kommunen immer weiter. Zum anderen ist der hohe Einfluss der politischen Faktoren auf kommunale Entscheidungen und Programme anzuerkennen. Das politische Umfeld kennt seine eigenen Gesetzmäßigkeiten und ist wenig empfänglich für betriebswirtschaftlich orientierte Informations- und Steuerungsinstrumente. Zunächst stößt die kommunale Finanzberichterstattung sowieso auf ein relativ hohes Desinteresse - sowohl der Bürger als auch der Politiker. Wenn überhaupt, sind die Politiker am zukunftsgerichteten Haushaltsplan interessiert, der im kommunalen Bereich einen besonderen Stellenwert einnimmt und für die politische Diskussion genutzt werden kann. Darüber hinaus fehlt im kommunalen Bereich ein eindimensionales, einfach zu operationalisierendes Zielsystem. Gleichzeitig ist der kommunale Verbund mit der Kernverwaltung und den ausgliederten Einheiten nicht wie ein erwerbswirtschaftlicher Konzern steuerbar.²²⁶

In diesem Zusammenhang stellt sich auch die Frage, welche Verwertungsmöglichkeiten das vom Schrifttum teilweise geforderte integrierte Gesamtplanungs- und -kontrollsystem für Steuerungszwecke bereithält.²²⁷ Unabhängig davon, dass die vollständige Einbeziehung der ausgegliederten Einheiten in einen Gesamthaushalt den Haushaltsplanaufstellungsprozess enorm verkomplizieren würde, mit der Folge von wahrscheinlich erheblichen Verzögerungen, lassen gerade die widerstreitenden Ziele zwischen gewinn- und gemeinwohlorientierten Beteiligungen einen solchen Gesamtergebnishaushalt auf Basis

²²⁵ Vgl. Eskridge und French 2011, S. 339.

²²⁶ Vgl. Bulloch 1971, S. 181.

²²⁷ Vgl. Müller 2011, S. 109-111.



eines einheitlichen Zielsystems unrealistisch erscheinen.²²⁸ Ein solcher Gesamthaushalt würde die Erwartung wecken, dass der kommunale Verbund auf Basis eines einheitlichen Zielsystems zu steuern ist. Dies aber bleibt eine Illusion.

Insgesamt erschweren die institutionellen Rahmenbedingungen von Kommunen den Einsatz betriebswirtschaftlich inspirierter Informations- und Steuerungsinstrumente merklich.²²⁹ Dabei dürften es Instrumente der externen kommunalen Rechnungslegung wie der Gesamtabschluss besonders schwer haben. Da diese Schwierigkeiten von der NPM Verwaltungsreformbewegung nicht thematisiert wurden, stellt sich die Frage, ob die Reformliteratur nicht von vornherein übersteigerte Erwartungen an derartige Instrumente geweckt hat.²³⁰

²²⁸ Vgl. Kirchmann 2009, S. 270.

²²⁹ Vgl. Proeller und Siegel 2012, S. 137-139.

²³⁰ Zur Kritik am NPM vgl. Gröske und Maier 2001, S. 244-253.



3. Kritische Würdigung der kommunalen Rechnungslegung im Lichte der Vereinbarkeit von adressatenorientierten Anforderungen und derzeitigen konzeptionellen Möglichkeiten

„Business accounting has always been considered to be the model for government accounting. In 1802, Thomas Jefferson, the author of the American Declaration of Independence, wished to ‘see the finances of the Union as clear and intelligible as a merchant’s book’.”²³¹

Ob die kaufmännische Rechnungslegung zu Recht das Idealbild für den öffentlichen Sektor darstellt, gilt es im Folgenden zu untersuchen.

Im Schrifttum wird diese Frage bis dato länderübergreifend kontrovers diskutiert. Faktisch haben sich seit längerem zwei Lager gebildet, die vehement ihre eigene Position gegenüber der anderen verteidigen. Das eine Lager propagiert eine Art Sektorneutralität, indem es die Ansicht vertritt, dass ein konzeptionelles Grundgerüst bzw. ein Rechnungssystem quasi gleich gut für den erwerbswirtschaftlichen und öffentlichen Sektor funktioniert. Das andere Lager sieht das Wesen des öffentlichen Sektors gegenüber der Erwerbswirtschaft als so grundlegend verschieden an, insbesondere aufgrund der unterschiedlichen „Märkte“, in denen operiert wird, aufgrund des andersartigen Zielsystems und der teilweise grundverschiedenen Vermögensgegenstände und Schulden, dass eine eigene Konzeption für den öffentlichen Sektor und damit ein eigenes Rechnungssystem als dringend notwendig erachtet wird. Die Befürworter der Übertragung der kaufmännischen Rechnungslegung auf den öffentlichen Sektor erhoffen sich aus der Anwendung der Grundsätze der kaufmännischen Rechnungslegung mehr Transparenz mit der Folge einer besseren Ressourcenallokation und damit einer effizienteren und effektiveren Leistungsbereitstellung im öffentlichen Sektor. Die zugrunde liegende Annahme lautet, dass die Zahlen des kaufmännischen Rechnungssystems auch im öffentlichen Bereich aussagefähig sind. Dies wird von den Reformgegnern aufgrund der fundamentalen Unterschiede zwischen den beiden Sektoren vehement bestritten.²³²

Das deutsche Schrifttum beschäftigt sich in diesem Zusammenhang insbesondere mit der Frage der Eignung des handelsrechtlichen Referenzsystems für den kommunalen Bereich. Auch diesbezüglich herrscht - als kleiner Ausschnitt aus der internationalen Debatte -

²³¹ Chan 2008, S. 61.

²³² Vgl. Carlin 2005, S. 318. Zu dem ersten Lager zählen etwa Anthony, McGregor sowie Micallef und Peirson (Anthony 1989; McGregor 1999; Micallef und Peirson 1997). Dem zweiten Lager können Barton sowie Carnegie und Wolnizer zugeordnet werden (Barton 1999; Carnegie und Wolnizer 1995).



te - Uneinigkeit. Während Lüder, Berens et al. oder Kiaman und Wielenberg zum Schluss kommen, dass eigenständige Grundsätze zur kommunalen Rechnungslegung notwendig sind, halten Breidert und Rüdinger, Eibelshäuser sowie Böcking und Dutzi hingegen die Übernahme der handelsrechtlichen Regelungen für sachgerecht.²³³

Zentraler Streitpunkt ist bei dieser Auseinandersetzung stets, ob der Gewinn im öffentlichen Sektor eine aussagefähige Größe darstellt. Die Kritiker betonen, dass anders als im erwerbswirtschaftlichen Sektor der Gewinn im öffentlichen Bereich keine relevante Zielgröße und daher das privatwirtschaftliche Rechnungswesen als Rechnungssystem für Gebietskörperschaften ungeeignet sei.²³⁴ Unter Berufung auf die Tatsache, dass die Tätigkeit der öffentlichen Verwaltung in weitem Umfang nicht auf die Erwirtschaftung eines Gewinns gerichtet sein könne, verliere der Vorzug der doppelten Buchführung, den Gewinn auf zweierlei Wegen zu ermitteln und dadurch zugleich die Richtigkeit der Buchführung zu erweisen, erhebliches an Gewicht. Gerade auch deshalb, weil mit der Einführung einer Vermögensrechnung im öffentlichen Sektor die Schwierigkeiten der Vermögensbewertung und der Abschreibung auftauchen.²³⁵

Die Befürworter der Anwendung der kaufmännischen Rechnungslegung auch im öffentlichen Bereich argumentieren hingegen, dass der Gewinn aus der öffentlichen Rechnungslegung genau jenen Betrag darstelle, welcher der Verwaltung entnommen werden könne, ohne ihre zukünftige Aufgabenerfüllung einzuschränken. Dadurch werde der Gewinn auch im öffentlichen Sektor zu einer aussagefähigen Größe. Diese Art von Gewinn entstehe in der öffentlichen Verwaltung nur dann, wenn die Verwaltung so wirtschaftlich arbeite, dass sie das geplante Budget bei vollständiger Aufgabenwahrnehmung unterschreite.²³⁶

Ziel des folgenden Kapitels ist es, die Aussagefähigkeit von kommunalen Rechnungsabschlüssen auf Basis der doppischen Rechnungslegungskonzeption zu beurteilen. Da sich die Landesgesetzgeber in Deutschland bei der Einführung der Doppik eng an das HGB angelehnt haben, soll insbesondere der Frage nachgegangen werden, ob die handelsrechtlichen Ansatz- und Bewertungsvorschriften sowie Grundsätze der Konzernrechnungslegung geeignet sind, die kommunalen Rechnungszwecke zu erfüllen.²³⁷

²³³ Vgl. Lüder 1996; Berens et al. 2005; Kiaman und Wielenberg 2010; Böcking und Dutzi 2008; Breidert und Rüdinger 2008; Eibelshäuser 2006.

²³⁴ Vgl. Merschbächer 1987, S. 168.

²³⁵ Vgl. Lapsley et al. 2009, S. 721-722; Schubert 1950, S. 410.

²³⁶ Vgl. Böcking und Dutzi 2008, S. 416; Breidert und Rüdinger 2008, S. 33.

²³⁷ Vgl. Kiaman und Wielenberg 2010, S. 237-238.



Die kritische Würdigung der derzeitigen kommunalen Rechnungslegungskonzeption bildet den Ausgangspunkt für die spätere Ableitung von Verbesserungsvorschlägen und Ausgestaltungsempfehlungen. Obwohl der Fokus dieser Arbeit auf dem Gesamtabschluss liegt, genügt es dabei nicht, ausschließlich die Konzernrechnungslegung zu thematisieren, da ein Konzern lediglich als fiktives Konstrukt existiert und der Konzernabschluss aus den Einzelabschlüssen der konzernzugehörigen Einheiten abgeleitet werden muss. Grundlage des kommunalen Gesamtabchlusses sind insofern die Einzelabschlüsse der einbezogenen Aufgabenträger sowie der Kernverwaltung.²³⁸ Deshalb sollen nachfolgend die konzeptionellen Grundlagen der handelsrechtlichen Einzel- und Konzernabschlüsse parallel behandelt werden. Da die Landesgesetzgeber trotz enger Orientierung am handelsrechtlichen Rechnungssystem an einigen Stellen explizit davon abgewichen sind, werden bei der kritischen Würdigung der derzeitigen kommunalen Rechnungslegungskonzeption ferner die spezifischen kommunalen Vorschriften beachtet, sofern sie für die Beurteilung von Bedeutung sind.

3.1. Übertragung der theoretischen Grundlagen des kaufmännischen Rechnungswesens auf den kommunalen Bereich

Die doppelischen Rechnungslegungskonzeptionen der Landesgesetzgeber wurden unter der Maßgabe entwickelt, das kaufmännische Rechnungswesen als Referenzmodell zu nutzen.²³⁹

In der betriebswirtschaftlichen Theorie stellt das kaufmännische Rechnungswesen das zentrale Dokumentations- und Informationssystem eines Unternehmens dar, das sich eines Rechnungssystems zur strukturierten Erfassung, Abbildung und Verarbeitung der wirtschaftlichen Zustände und Abläufe der Unternehmenspraxis bedient.²⁴⁰ Rechnungssysteme erfüllen grundsätzlich keinen Selbstzweck, sondern stellen Mittel zur Erreichung übergeordneter Rechnungszwecke dar. Rechnungszwecke konkretisieren die informationellen Anforderungen an die Rechnungsergebnisse über die Ableitung von Rechnungszielen und Rechnungslegungsgrundsätzen.²⁴¹

²³⁸ Vgl. Peper und Weller 2010, S. 24.

²³⁹ Vgl. Fudalla et al. 2011, S. 29.

²⁴⁰ Vgl. Diemer 1996, S. 9-10.

²⁴¹ Vgl. Merschbächer 1987, S. 134; Wirtz 2010, S. 32-33.



Grundsätzlich gilt es festzulegen, welche Daten wie zu erfassen sind, in welchen Teilrechnungen diese Daten Eingang finden, zu welchem Zeitpunkt die Daten berücksichtigt werden und welcher Rechnungsperiode sie zuzurechnen sind.²⁴²

Schlüsselfaktor für die kaufmännische Rechnungslegung ist daher die Frage, wie die Daten zu erfassen und zu bewerten sind. Die Ansatz- und Bewertungsvorschriften bestimmen den Aussagegehalt von Bilanz bzw. Gewinn- und Verlustrechnung und sind deshalb wesentlich für die zweckgerechte Umsetzung des Rechnungssystems. Im Gegensatz zur Kameralistik gibt es in diesem System keine naheliegende Lösung für Ansatz- und Bewertungsfragen. Vielmehr konkurrieren im kaufmännischen Rechnungswesen z.B. in Deutschland mit dem HGB, den Regeln zur steuerlichen Gewinnermittlung im Einkommensteuergesetz und den IAS/IFRS bereits drei verschiedene Rechnungssysteme mit unterschiedlichen Rechnungszwecken.²⁴³

Auch im betriebswirtschaftlichen Schrifttum besteht keine endgültige Einigung darüber, welche die übergeordneten Zwecke eines solchen kaufmännischen Rechnungssystems sind.²⁴⁴ Die Untersuchung von Zwecken eines Rechnungssystems und darauf aufbauende Fragen der Ausgestaltung der Rechnungslegung nehmen seit jeher einen wichtigen Bereich in der Betriebswirtschaftslehre ein.²⁴⁵ So gab es in der Vergangenheit verschiedene Theorieansätze darüber, welche Zwecke ein solches Rechnungssystem zu erfüllen hat, mit entsprechenden Auswirkungen auf die Bilanzierung von Vermögen, Schulden, Erträgen und Aufwendungen.²⁴⁶

Im Mittelpunkt der traditionellen Bilanztheorie standen dabei Fragen des Bilanzinhalts. Bedeutendste Ausprägungen der traditionellen bilanztheoretischen Konzeption sind die dynamische Bilanzinterpretation Schmalenbachs, die statische Bilanzinterpretation Simons, die organische Tageswertbilanzinterpretation Schmidts und die pagatorische Bilanzinterpretation Kosiols, deren Erklärungsgehalt für das Verständnis des geltenden Bilanzrechts immer noch von besonderer Bedeutung sind.²⁴⁷

Neuere Ansätze der Bilanztheorie stellen allerdings eine informationsökonomische Betrachtung der Rechnungslegung in den Mittelpunkt.²⁴⁸

²⁴² Vgl. Diemer 1996, S. 9-10.

²⁴³ Vgl. Kiaman und Wielenberg 2010, S. 238.

²⁴⁴ Vgl. Merschbächer 1987, S. 145.

²⁴⁵ Vgl. Menken 1993, S. 1.

²⁴⁶ Vgl. Magin 2011, S. 40. Einen guten Überblick über die verschiedenen betriebswirtschaftlichen Bilanztheorien bietet Moxter 1993.

²⁴⁷ Vgl. Menken 1993, S. 1; Schwiering 1973, S. 9.

²⁴⁸ Vgl. Kormaier 2008, S. 23.



Aus informationsökonomischer Perspektive gehören die Bereitstellung von entscheidungsnützlichen Informationen sowie die Anspruchsbemessung und Vertragsgestaltung zu den zentralen Aufgaben der kaufmännischen Rechnungslegung.²⁴⁹ Eine entscheidungsnützliche Rechnungslegung hat all jene Informationen zur Verfügung zu stellen, die von den Adressaten der Rechnungslegung als „Entscheidungsträger“ im Entscheidungsprozess benötigt werden. Zudem hat die Rechnungslegung Informationen, die als schutzwürdig gelten, zu normieren.²⁵⁰

Die informationsökonomische Betrachtung der Rechnungslegung basiert auf mikroökonomischen Überlegungen der Neuen Institutionenökonomik, insbesondere der ökonomischen Vertragstheorie.²⁵¹ Der ökonomischen Vertragstheorie zufolge handelt es sich bei einem Unternehmen um ein Netzwerk aus expliziten und impliziten Verträgen unter rational handelnden Akteuren.²⁵² Als Vertragsparteien des Unternehmens gelten die Eigenkapitalgeber, das Management, die Arbeitnehmer, Fremdkapitalgeber, Kunden, Lieferanten, der Staat und die Revisionsgesellschaft. Jeder Akteur entscheidet vor dem Hintergrund seiner individuellen Ziele, Fähigkeiten und Alternativen, ob er bei einem Unternehmen ein Engagement eingeht oder einen anderen Ressourceneinsatz vorzieht. Wird ein Vertrag geschlossen, verpflichten sich die beteiligten Parteien zu einem Leistungsaustausch. Die Eigen- und Fremdkapitalgeber bspw. erwarten eine Verzinsung des eingesetzten Kapitals, die Kunden erhalten als Gegenleistung für den gezahlten Preis ein gewünschtes Produkt, die Beschäftigten stellen gegen entsprechende Entlohnung ihr Wissen und Können zur Verfügung und der Staat wird für die Bereitstellung von öffentlichen Gütern mit Steuern und Gebühren abgegolten.²⁵³

Die jeweiligen Verträge regeln die Rechte und Pflichten des Einzelnen, wobei die Rechte in einem Anspruch auf einen Anteil an dem erzielten Ergebnis des Unternehmens bestehen. Eine vertraglich vereinbarte Teilungsregel bestimmt die Aufteilung des erzielten Ergebnisses in Form von fixen oder leistungsabhängigen Vergütungen (Kontrakteinkommen) und reduziert das Risiko der Akteure. Da die Eigenkapitalgeber sowohl am positiven als auch am negativen Unternehmensergebnis teilhaben, erhalten sie eine residuale Verzinsung des eingesetzten Kapitals und tragen somit den größten Teil des Risikos. Den Fremdkapitalgebern wird dagegen in der Regel vertraglich eine auf das einge-

²⁴⁹ Vgl. Wiederhold 2007, S. 19.

²⁵⁰ Vgl. Leitner-Hanetseder 2011, S. 11.

²⁵¹ Vgl. Kormaier 2008, S. 25. Zur Definition der Neuen Institutionenökonomik siehe auch Fußnote 38.

²⁵² Zur Sicht des Unternehmens als einen Zusammenschluss von Verträgen vgl. Alchian und Demsetz 1972, S. 782-783; Jensen und Meckling 1976, S. 310-311.

²⁵³ Vgl. Hail und Meyer 2001, S. 672.



setzte Kapital fixe Verzinsung gewährleistet, unabhängig von der wirtschaftlichen Lage des Unternehmens.²⁵⁴

Bei der Ausarbeitung und Durchsetzung von Verträgen treten nun Probleme auf, da die beteiligten Akteure einen unterschiedlichen Informationsstand aufweisen, divergierende Ziele verfolgen und entstehende Handlungsspielräume opportunistisch ausnutzen. Hier vereinfacht die Rechnungslegung die Ausarbeitung und Durchsetzung von Verträgen, indem sie den Beitrag eines jeden Einzelnen an den Ressourcen des Unternehmens misst und seine Entschädigung regelt. Gleichzeitig dient sie als Rechenschaftslegung gegenüber den beteiligten Parteien über die pflichtkonforme Vertragserfüllung.²⁵⁵

Die Vertragstheorie steht in enger Beziehung zur Prinzipal-Agent-Theorie, die sich mit den Problemen beschäftigt, welche sich in einer Vertragsbeziehung zwischen Auftraggeber (Prinzipal) und Auftragsausführendem (Agent) ergeben.²⁵⁶ Der Auftraggeber (Eigenkapitalgeber) überträgt bestimmte Rechte, Aufgaben und Entscheidungsbefugnisse auf den Auftragnehmer (Manager), da er sich Vorteile aus der Qualifikation und dem Informationsvorsprung des Auftragnehmers bzw. aus der Entlastung seiner eigenen Kapazitäten verspricht. Gleichzeitig erwartet der Auftragnehmer eine Vergütung oder andere Belohnung für seine Dienste. Problematisch ist nun, dass der Prinzipal das Wissen und das Verhalten des Agenten nicht oder nicht kostenlos beobachten kann. So kann der Agent dem Prinzipal schon im Vorfeld der Vertragserfüllung relevante Informationen verschweigen. Zudem können dem Prinzipal wesentliche Eigenschaften, Handlungsmöglichkeiten und das tatsächliche Leistungsverhalten sowie die wahren Absichten des Agenten verborgen bleiben. Folglich besteht auch hier die Möglichkeit der opportunistischen Ausnutzung vertraglicher Beziehungen durch den Agenten.²⁵⁷

Aus informationsökonomischer Perspektive soll das Rechnungssystem insofern dazu dienen, Informationsasymmetrien zwischen einzelnen Marktteilnehmern zielgerichtet abzubauen und Belastungen für die beteiligten Parteien unter Kosten-Nutzen-Aspekten zu

²⁵⁴ Vgl. Leitner-Hanetseder 2011, S. 23; Menken 1993, S. 11.

²⁵⁵ Vgl. Hail und Meyer 2001, S. 672.

²⁵⁶ Vgl. Kormaier 2008, S. 25; Menken 1993, S. 12.

²⁵⁷ Vgl. Vogel 2006, S. 66. Mit der von Donaldson und Davis begründeten Stewardship-Theorie gibt es durchaus Gegenentwürfe zum einseitig negativen Bild des Agenten. Im Mittelpunkt der „Stewards“ stehen demnach primär nicht-finanzielle (intrinsische) Motivationsmomente, z.B. die Übernahme von Verantwortung und herausfordernden Tätigkeiten bzw. die Schaffung von Handlungsflexibilitäten. Die Agenten stellen hiernach keine opportunistisch handelnden Akteure, sondern stets „gute Verwalter“ dar, die sich mit ihrer Organisation identifizieren. Die Existenz von Zielkonflikten und Informationsasymmetrien zwischen Prinzipal und Agent als Hauptcharakteristikum der Prinzipal-Agenten-Theorie wird aufgegeben und kein Fokus auf die finanzielle Berichterstattung gelegt (Velte 2010, S. 285-286; Donaldson und Davis 1991).



minimieren. Die Informationsfunktion der Rechnungslegung umfasst dabei nicht nur eine Entscheidungsunterstützungsfunktion durch die Übermittlung von entscheidungsnützlichen Informationen, sondern auch eine Rechenschaftsfunktion, indem sie den aufgrund der Trennung von Eigentum und Verfügungsgewalt entstehenden diskretionären Handlungsspielräumen der Manager mit Hilfe allgemein kodifizierter Abbildungsregeln Grenzen setzt. Diese beiden Funktionen bilden die Grundlage für eine effizientere Kapitalallokation und güterwirtschaftliche Versorgung auf gesamtwirtschaftlicher Ebene, so dass die Rechnungslegung aus informationsökonomischer Sicht im weiteren Sinne gleichzeitig eine Wohlfahrtsfunktion hat.²⁵⁸

Der Gedanke der Informationsversorgung zur Entscheidungsunterstützung und Rechenschaftslegung lässt sich nach herrschender Meinung ohne weiteres auf die kommunale Rechnungslegung übertragen. Zunächst existieren auch im kommunalen Bereich Adressaten, die - analog zu den Informationsberechtigten von Unternehmen - an Informationen zur Unterstützung von Entscheidungen interessiert sind.²⁵⁹

Darüber hinaus kommt der kommunalen Rechnungslegung eine Rechenschaftsfunktion zu, die in Analogie zur kaufmännischen Rechnungslegung mit der Prinzipal-Agent-Theorie erklärt werden kann.²⁶⁰ Die Bürger als „Eigentümer“ der Gebietskörperschaft sowie als Kunden der öffentlichen Leistungen erwarten ein Gut von hoher Qualität zu angemessenen Preisen. Sie hegen den Wunsch nach Wohlfahrtsmaximierung und beauftragen die gewählten politischen Vertreter als Agenten mit den Mandaten, diesen öffentlichen Zweck zu erfüllen.²⁶¹ Vergleichbar mit dem Gesellschaftsvertrag wird in parlamentarischen Demokratien durch die Wahl Entscheidungsgewalt von den Wählern auf die Politiker delegiert.²⁶² Für die Bürger als die obersten Prinzipale bedeutet die Delegation von Entscheidungsbefugnissen und die freiwillige sowie unfreiwillige Überlassung von finanziellen Ressourcen die Gefahr von Wohlfahrtsverlusten.²⁶³ Auf dieser Stufe soll das Rechnungswesen der Rechenschaftslegung über die Aufgabenerfüllung und Ressourcenverwendung der gewählten Politiker im abgelaufenen Haushaltsjahr dienen. Den Bürgern soll auf diese Weise ermöglicht werden, das Verhalten der Politiker zu kontrollieren und deren Leistung zu beurteilen. Auf der nächsten Stufe weist die Gemeindevertretung als Prinzipal der Verwaltungsspitze als Agent Ressourcen und Aufgaben zur Leistungs-

²⁵⁸ Vgl. Kormaier 2008, S. 8; Mölls und Strauß 2007, S. 956.

²⁵⁹ Vgl. Kiaman und Wielenberg 2010, S. 241.

²⁶⁰ Vgl. Otte 1990, S. 33-34.

²⁶¹ Vgl. Lenk und Rottmann 2008, S. 47-48.

²⁶² Vgl. Otte 1990, S. 35.

²⁶³ Vgl. Köhrmann 2009, S. 26.



erbringung zu. Die Verwaltungsspitze wiederum delegiert die Aufgaben und Ressourcen daraufhin an die operativen Verwaltungseinheiten. Auf dieser Stufe hat die Verwaltungsspitze gegenüber der Gemeindevertretung Rechenschaft über die Haushaltsführung und die Einhaltung des Haushaltspans abzulegen.²⁶⁴ In Abgrenzung zur Rechnungslegung erwerbswirtschaftlicher Unternehmen beinhaltet die kommunale Rechenschaftsfunktion folglich stets die Abrechnung des Haushaltsplans.²⁶⁵ Bei der gegenwärtigen Organisationsstruktur von Kommunen wird die Situation dadurch erschwert, dass die politisch-administrative Führung die Fach- und Ressourcenverantwortung nunmehr auch den ausgegliederten Einheiten zuweist, die aufgrund von Informationsasymmetrien und Opportunismus versuchen werden, sich dem Zugriff der Muttergebietskörperschaft zu entziehen.²⁶⁶

Der herrschenden Meinung zufolge hat die kommunale Rechnungslegung außerdem eine Schutzfunktion, indem sie über den Grundsatz der intergenerativen Gerechtigkeit die Generationen zukünftiger Bürger schützen soll. Bei dem Grundsatz der intergenerativen Gerechtigkeit handelt es sich um die Forderung, dass jede Generation die von ihr verbrauchten Ressourcen mittels Abgaben wieder ersetzt, um das von der vorangegangenen Generation empfangene öffentliche Vermögen uneingeschränkt der nachfolgenden Generation zu übergeben.²⁶⁷ Demzufolge kommt der kommunalen Rechnungslegung die Aufgabe zu, die haushaltspolitische und ökonomische Handlungsfähigkeit künftiger Generationen zu bewahren.²⁶⁸

3.2. Das handelsrechtliche Referenzsystem unter Berücksichtigung abweichender kommunaler Rechnungslegungsvorschriften

3.2.1. Handelsrechtliche Rechnungszwecke

Das kommunale Rechnungswesen orientiert sich am Handelsgesetzbuch. Ein zentraler handelsrechtlicher Rechnungszweck ist im Sinne der Informationsökonomie die Informationsbereitstellung, indem das Rechnungssystem der Unternehmensleitung und weiteren Informationsberechtigten einen so vollständigen, klaren, übersichtlichen und zutreffenden Einblick in die wirtschaftliche Lage des Unternehmens gewähren soll, dass sie sich ein eigenes Urteil über die Verwendung des anvertrauten Kapitals und die damit erzielten

²⁶⁴ Vgl. Köhrmann 2009, S. 83.

²⁶⁵ Vgl. Köhrmann 2009, S. 80.

²⁶⁶ Vgl. Budäus und Hilgers 2011, S. 16-17.

²⁶⁷ Vgl. Lüder 1999, S. 7.

²⁶⁸ Vgl. Ellerich 2012, S. 1132.



Erfolge bilden können. Der Fokus liegt dabei eindeutig auf der Selbstinformation des Kaufmanns bzw. Managements. Als dominierender Zweck des handelsrechtlichen Rechnungssystems gilt indes die Kapitalerhaltung. Sie zielt auf die Sicherung des zur Unternehmensfortführung erforderlichen Eigenkapitals und damit aus Sicht des Gläubigerschutzes insbesondere auf die Erhaltung des Haftungspotentials. Dieser Zweck der Kapitalerhaltung kommt im handelsrechtlichen Rechnungssystem vor allem durch das Vorsichtsprinzip zum Ausdruck.²⁶⁹ So soll mit Hilfe von Ausschüttungsgrenzen im Gesellschaftsrecht sichergestellt werden, dass insbesondere in haftungsbeschränkten Unternehmen keine übertriebenen Ausschüttungen an die Anteilseigner zu Lasten der Gläubiger vorgenommen werden.²⁷⁰

Beide Zwecke gelten gleichermaßen für den handelsrechtlichen Einzel- und Konzernabschluss.²⁷¹ Da der Konzern keine eigenständige Rechtspersönlichkeit besitzt und somit weder Rechte noch Pflichten übernehmen kann, leistet in Deutschland nicht der Konzern „Ausschüttungen“ an die Anteilseigner und den Fiskus. Die Ausschüttungssperre kann deshalb im Gegensatz zum Einzelabschluss keinen Zweck für den deutschen Konzernabschluss darstellen. Allerdings soll im Konzernabschluss die Kapitalerhaltung aufgrund von Informationen erreicht werden, indem der Konzernabschluss Informationen über die Bestandssicherheit des gesamten Konzerns vermittelt, die Einzelabschlüsse ergänzt und ihre Informationsdefizite ausgleicht. Da die wirtschaftliche Lage der einzelnen Konzernunternehmen aufgrund ihrer Abhängigkeit eng mit der wirtschaftlichen Lage des Gesamtkonzerns verknüpft ist, informiert der Einzelabschluss die Adressaten nur begrenzt darüber, ob ihre unmittelbare Verdienstquelle bzw. ihr Schuldner, also das einzelne Konzernunternehmen, gesichert ist. Zumal sich aus Konzernsicht aufgrund der wirtschaftlichen Abhängigkeit der Konzernunternehmen viele Sachverhalte anders darstellen, als sie den Einzelabschlüssen der Konzernunternehmen zu entnehmen sind, so dass die Geschäftsvorfälle aus der Sicht der Einheit Konzern neu beurteilt werden müssen.²⁷²

3.2.2. Handelsrechtliche Rechnungsziele und Rechnungslegungsgrundsätze

Rechnungsziele stellen die Maß- oder Zielgrößen der Rechnungszwecke dar. Unterschiedliche Rechnungsziele führen zu unterschiedlichen Erfolgs- und Vermögenskonzeptionen.²⁷³

²⁶⁹ Vgl. Fudalla et al. 2011, S. 33; Lüdenbach 2005, S. 46; Moxter 2003, S. 4-5; Srocke 2004, S. 45.

²⁷⁰ Vgl. Kiaman und Wielenberg 2010, S. 246.

²⁷¹ Vgl. Baetge et al. 2011, S. 51.

²⁷² Vgl. Baetge et al. 2011, S. 44-47.

²⁷³ Vgl. Wirtz 2010, S. 38.



Das primäre Rechnungsziel der kaufmännischen Rechnungsabschlüsse besteht in der Ermittlung des Periodengewinns.²⁷⁴

In einem Unternehmen wird Geld in Produktionsfaktoren investiert, um auf dem Umweg ihrer Kombination ein Geldgewinn zu erzielen. Ein solcher Geldgewinn entsteht, wenn aufgrund der Unternehmenstätigkeit die für den Absatz von Endleistungen erzielbaren Entgelteinnahmen die für die Beschaffung von Produktionsfaktoren zu leistenden Entgeltausgaben übersteigen. Da Unternehmen nur um des Gelderfolgs willen gegründet werden und der Periodenabschluss dazu dient, Rechenschaft über den Ablauf der unternehmerischen Betätigung und deren Ergebnis abzulegen, also den Grad des Erreichens unternehmerischer Ziele zu messen, soll der Periodenabschluss primär den Gelderfolg des gesamten wirtschaftlichen Handelns im Kontrollzeitraum in einer einzigen Größe erfassen.²⁷⁵ Im Sinne der Informationsfunktion gehört die Information über den Periodenerfolg mithin zu den wichtigsten Informationen, welche die Adressaten der Unternehmensrechnung benötigen.²⁷⁶

Da es einerseits bei unvollkommenen Märkten ohne ausreichende Verfügbarkeit von wohl definierten Marktpreisen für die Bewertung von Bestands- und Stromgrößen keinen allgemein „wahren“ Gewinnbegriff gibt und andererseits in der kaufmännischen Rechnungslegung die Gewinnermittlung eng mit der (Rein-)Vermögensermittlung verbunden ist, wird die grundlegende Aufgabe der Rechnungslegungstheorie in der Entwicklung von Abrechnungsregeln gesehen, die aussagefähige Maßgrößen von Erfolg und Vermögen ermöglichen.²⁷⁷

Im handelsrechtlichen Rechnungssystem verlangen die Zwecke der Informationsbereitstellung und Kapitalerhaltung als Rechnungsziele die Ermittlung eines vorsichtigen Periodengewinns bzw. eine vorsichtige Reinvermögensermittlung.²⁷⁸

Die handelsrechtlichen Rechnungslegungsgrundsätze haben in diesem Zusammenhang insbesondere die Aufgabe, sowohl Gewinnverkürzungen als auch Gewinnaufblähungen zu verhindern und dienen damit dem Schutz der Gewinnberechtigten und dem Schutz Dritter, insbesondere der Gläubiger, vor einem überhöhtem Mittelentzug.²⁷⁹

²⁷⁴ Vgl. Kiaman und Wielenberg 2010, S. 241-242.

²⁷⁵ Vgl. Schwiering 1973, S. 9; 17-19.

²⁷⁶ Vgl. Leffson 1987, S. 60.

²⁷⁷ Vgl. Wirtz 2010, S. 38.

²⁷⁸ Vgl. Leffson 1987, S. 466-467.

²⁷⁹ Vgl. Moxter 2003, S. 1.



Rahmengrundsätze zur vorsichtigen Gewinnermittlung bilden im Referenzmodell des HGB das Vermögensermittlungsprinzip, das Einzelbewertungsprinzip, das allgemeine Vorsichtsprinzip, das Realisations- sowie Imparitätsprinzip.²⁸⁰ Diese Rahmengrundsätze sind über § 298 Abs. 1 HGB auch für den Konzernabschluss bzw. für die zusammenzufassenden Einzelabschlüsse anzuwenden.²⁸¹

Im Sinne des Vermögensermittlungsprinzips stellt der bilanzielle Gewinn eine Reinvermögensmehrung dar. Erst das, was sich nach Reinvermögenserhaltung als Überschuss ergibt, kann dem Unternehmen entzogen werden. Das Prinzip der Reinvermögenserhaltung beruht auf der Annahme, dass der Unternehmenszweck in nachhaltigen Einkommenszahlungen an die Beteiligten liegt. Da dieses Reinvermögen die notwendige Quelle der dauerhaften Einkommensbezüge darstellt, darf es nicht geschmälert werden.²⁸²

Während das Einzelbewertungsprinzip verlangt, dass jeder Vermögensgegenstand und jede Schuld isoliert bewertet werden, erfordert das allgemeine Vorsichtsprinzip die ungleiche Behandlung von Risiken und Chancen, indem Vermögen und Gewinne eher zu niedrig und Schulden eher zu hoch angesetzt werden, mit dem Ziel, die Gläubiger eines Unternehmens zu schützen.²⁸³

Das Imparitätsprinzip besagt dem Vorsichtsprinzip entsprechend, dass Verluste, die noch nicht eingetreten, aber vorhersehbar sind, bereits berücksichtigt werden, auch wenn die Lieferung und Leistung noch nicht erbracht wurde.²⁸⁴ Aus dem Imparitätsprinzip resultieren die Bildung von Drohverlustrückstellungen, das Niederstwertprinzip von Vermögensgegenständen und das Höchstwertprinzip von Schulden.²⁸⁵

Anhand des Realisationsgrundsatzes sowie der Grundsätze der Abgrenzung der Zeit und der Sache nach ist zu entscheiden, wann Sachverhalte in der Bilanz oder GuV zu erfassen sind bzw. wann die Gewinnrealisierung erfolgt.²⁸⁶ Nach dem Realisationsprinzip dürfen Erträge nicht durch bloße Wertsteigerungen von Aktiva bzw. Wertminderungen von Schulden realisiert werden. Erst wenn der Risikoabbau durch die erfolgte vertragsgemäße Leistungserbringung so gut wie sicher ist, wird eine Ertragsberücksichtigung zulässig.²⁸⁷

²⁸⁰ Vgl. Moxter 2003, S. 19-61

²⁸¹ Vgl. Baetge et al. 2011, S. 51.

²⁸² Vgl. Moxter 2003, S. 19-21.

²⁸³ Vgl. Küting und Eichenlaub 2011, S. 1195; Moxter 2003, S. 30; 39; Schultz 2011, S. 93.

²⁸⁴ Vgl. Fudalla et al. 2011, S. 38; Schultz 2011, S. 93.

²⁸⁵ Vgl. Moxter 2003, S. 60.

²⁸⁶ Vgl. Wirtz 2010, S. 46.

²⁸⁷ Vgl. Moxter 2003, S. 52.



Eine Ausnahme von dem handelsrechtlichen Realisationsgrundsatz bilden bei Kommunen die Forderungen aus Steuern, die nicht aus einer unmittelbaren Leistungserbringung der Kommune resultieren. Der Ertragsrealisierungszeitpunkt kann insofern nicht mit der Überlegung verbunden sein, dass der Anspruch auf Gegenleistung durch Erbringung der eigenen Leistung hinreichend konkretisiert ist. Indes dürfen auch Steuererträge erst dann realisiert werden, wenn die mit ihrer Entstehung verbundenen Risiken soweit abgebaut sind, dass der Steueranspruch als so gut wie sicher gilt. Die Beurteilung des Risikoabbaus richtet sich nach den Rechtsgrundlagen der Besteuerung. Ertragsrealisierungszeitpunkte bestimmen sich je nach Steuerart regelmäßig durch das Vorliegen eines Steuerbescheids, einer Steueranmeldung oder die Abrechnung einer anderen Gebietskörperschaft.²⁸⁸

Um eine möglichst exakte Periodenabgrenzung zu gewährleisten, sind im Laufe der Zeit Grundsätze zur Periodenabgrenzung nach sachlichen und zeitlichen Gesichtspunkten entwickelt worden, die den Strom der Beschaffungs-, Absatz- und sonstigen Geschäfte künstlich periodisieren.²⁸⁹ Der Abgrenzungsgrundsatz der Sache nach besagt, dass Aufwendungen derselben Periode zuzurechnen sind, in der die damit unmittelbar zusammenhängenden Erträge anfallen. Der Abgrenzungsgrundsatz der Zeit nach verlangt, dass unmittelbar zeitraumbezogene Aufwendungen der Periode zugeordnet werden, in der sie anfallen.²⁹⁰

Wichtige Rechnungslegungsgrundsätze im Hinblick auf die Definition des Jahreserfolgs sind zudem Ansatz- und Bewertungsgrundsätze. Für Konzerne bedarf es darüber hinaus Grundsätzen einer Konzernrechnungslegung, die festlegen, wie die Einzelabschlüsse der Konzernunternehmen zu einem Konzernabschluss zusammengefasst werden.²⁹¹

3.2.2.1. Ansatzvorschriften

Ansatzvorschriften der Rechnungslegung regeln, welche Posten in der Bilanz bzw. GuV ausgewiesen werden dürfen oder müssen. Aktivierbar ist nach HGB grundsätzlich jeder Vermögensgegenstand, sofern er wirtschaftlich zum Vermögen des Kaufmanns gehört und kein Aktivierungsverbot vorliegt.²⁹²

Der Begriff des Vermögensgegenstandes im Sinne von § 246 Abs. 1 HGB ist ein unbestimmter Rechtsbegriff. Im handelsrechtlichen Schrifttum werden die Kriterien der selbstständigen Verkehrsfähigkeit bzw. Einzelveräußerbarkeit, selbstständigen Bewert-

²⁸⁸ Vgl. Engels und Balk 2010, S. 262.

²⁸⁹ Vgl. Leffson 1976, S. 8.

²⁹⁰ Vgl. Lüder 2007, S. 18.

²⁹¹ Vgl. Wirtz 2010, S. 43.

²⁹² Vgl. Merkt 2010, § 246, Rn. 2-3.



barkeit sowie das Vorhandensein eines sicheren, zukünftigen wirtschaftlichen Werts zur Bestimmung von Vermögensgegenständen herangezogen.²⁹³

Die handelsrechtlichen Aktivierungskriterien stellen im Sinne des Gläubigerschutzes auf die Schuldendeckungsfähigkeit als Eigenschaft eines Vermögensgegenstandes ab. Die Bilanz soll Aufschluss darüber geben, inwieweit das Unternehmen über Aktiva verfügt, die zur Deckung der Schulden des Unternehmens dienen können.²⁹⁴

Nun existieren auf kommunaler Ebene nur relativ wenige Vermögensgegenstände, die zur Erreichung finanzieller Ziele eingesetzt werden können oder zur Veräußerung bestimmt sind und deren wirtschaftlicher Wert dadurch relativ einfach in Geldeinheiten zu bewerten ist. Vielmehr nehmen hier Vermögensgegenstände des Infrastrukturvermögens einen großen Stellenwert ein, mit denen die Kommune gemeinnützige Sachziele verfolgt und zu denen z.B. Straßen, Brücken, Tunnel, Gleisanlagen, Entwässerungs- und Abwasserbeseitigungsanlagen sowie Parks zählen. Vermögensgegenstände dieser technischen und sozialen Infrastruktur sind durch eine stark eingeschränkte alternative Verwendungsmöglichkeit gekennzeichnet, so dass eine selbstständige Verkehrsfähigkeit regelmäßig nicht gegeben ist. Zumal der Barwert zukünftiger Cashflows selten positiv sein wird, da die Auszahlungen für Instandhaltungen die zu erwartenden „Einkünfte“ aus dem Infrastrukturvermögen regelmäßig übersteigen.²⁹⁵ Grundsätzlich entziehen sich diese Vermögensgegenstände zur Ausübung von kommunalen Aufgaben einer eindeutigen monetären Bewertung, da ihr Wert von der Nutzbarkeit abhängt und Nutzenzuflüsse schwer in Geldeinheiten auszudrücken sind. Eine Aktivierungsfähigkeit nach den handelsrechtlichen Kriterien kommt somit nicht in Betracht, was eine außerplanmäßige Abschreibung auf den Erinnerungswert zur Folge hätte.²⁹⁶

Vor vergleichbaren Problemen steht die von den Landesgesetzgebern zugelassene Aktivierung von geleisteten Investitionszuweisungen und -zuschüssen. Zur Tätigkeit der kommunalen Verwaltung gehört häufig die Gewährung von nicht rückzahlbaren Investitionszuwendungen an Dritte. Mit der Gewährung von Investitionszuweisungen und -zuschüssen beteiligt sich die Kommune an der Finanzierung der Anschaffung oder Herstellung von Anlagevermögen durch Dritte. Die Aktivierungsfähigkeit als handelsrechtlicher Vermögensgegenstand würde bedeuten, dass die Kommune im Gegenzug für die

²⁹³ Vgl. Krag und Mölls 2012, S. 40-44.

²⁹⁴ Vgl. Fudalla et al. 2011, S. 51.

²⁹⁵ Mautz stellte schon früh die Frage, ob es sich bei Infrastrukturvermögen nicht eher um Verbindlichkeiten der Gebietskörperschaft handelt, da die laufende Instandhaltung vor allem zu Zahlungsverpflichtungen führt (Mautz 1981, S. 53-54).

²⁹⁶ Vgl. Kiaman 2012, C 5.



geleistete Investitionszuwendung einen wirtschaftlichen Wert erlangte. Bei geleisteten Investitionszuweisungen und -zuschüssen handelt es sich allerdings um freiwillige Leistungen, bei denen kein unmittelbarer Leistungsaustausch im Sinne des Rechts gegenseitiger Verträge stattfindet. Obwohl der Zuwendungsempfänger durchaus verpflichtet ist, etwa die bestimmungsgemäße Verwendung der Zuwendungen nachzuweisen, handelt es sich doch hierbei um Auflagen für die Zuwendungsgewährung und nicht um eine Gegenleistung für die gewährte Investitionszuwendung. Schlussendlich leistet die Kommune die Zuwendung nicht, um einen eigenen Vorteil zu erlangen, sondern um einen politisch erwünschten Förderzweck zu erfüllen. Da der Kommune durch die geleistete Investitionszuwendung kein vermögenswerter Vorteil zugeht, werden die handelsrechtlichen Aktivierungskriterien nicht erfüllt.²⁹⁷

Vor diesem Hintergrund werden die Ansatzvoraussetzungen im kommunalen Sektor weiter gefasst, indem die Aktivierung nicht an das Vorliegen eines künftigen Vermögensvorteils in Form von Einnahmen oder ersparten Ausgaben geknüpft ist, sondern es genügt, wenn der Vermögensgegenstand einer Aufgabe dient bzw. ein Potential zur Nutzenstiftung birgt.²⁹⁸ Das Nutzenpotential wird dabei so interpretiert, dass es die Abgabe von Dienstleistungen und Programmen anstatt lediglich die Generierung von Zahlungsmitteln bewirken kann.²⁹⁹

Unter diesen weiter gefassten Ansatzvoraussetzungen kommt nicht nur die Aktivierung von Infrastrukturvermögen in Betracht, sondern auch die Aktivierung von geleisteten Investitionszuwendungen, sofern die Zuwendung für eine Investition gezahlt wird, an der die kommunale Einheit ein erhebliches Interesse hat. Dieses äußert sich insbesondere darin, dass die Investition einem wirtschafts-, gesellschafts- und sozialpolitisch erwünschten Zweck dient.³⁰⁰

Unproblematisch sind hingegen die handelsrechtlichen Passivierungskriterien, die im kommunalen Bereich gleichermaßen gelten. Passivierbar im handelsrechtlichen Sinne sind grundsätzlich alle Schulden des Kaufmanns.³⁰¹

Der einschlägigen Literatur zufolge können Schulden anhand der Kriterien des Vorliegens einer Leistungsverpflichtung sowie einer wirtschaftlichen Belastung, der

²⁹⁷ Vgl. Engels und Balk 2010, S. 249-253.

²⁹⁸ Vgl. Hennies 2005, S. 42.

²⁹⁹ Vgl. Kirchmann 2009, S. 214.

³⁰⁰ Vgl. Ellerich 2012, S. 1136.

³⁰¹ Vgl. Merkt 2010, § 246, Rn. 13.



Quantifizierbarkeit der Leistung und bilanziellen Greifbarkeit bzw. selbstständigen Bewertbarkeit bestimmt werden.³⁰²

3.2.2.2. Bewertungsvorschriften

Die Bewertungsgrundsätze regeln, mit welchem Wert die Posten der Bilanz bzw. GuV angesetzt werden dürfen oder müssen.³⁰³ Aufgrund der Vielfalt an wirtschaftlichen Geschäftsvorfällen und der Unsicherheit über die zukünftige Entwicklung können Bewertungsvorschriften unmöglich jeden denkbaren Sachverhalt regeln und müssen zwangsläufig Ermessensspielräume zulassen.³⁰⁴

Mögliche Wertmaßstäbe sind Buchwerte, Zeitwerte und sonstige Werte.³⁰⁵ Historische Anschaffungs- oder Herstellungskosten, also jene Werte, die zum Zeitpunkt des Erwerbs bzw. der Herstellung an Zahlungsmitteln oder Zahlungsmitteläquivalenten entrichtet wurden, stellen Buchwerte dar. Unter die Kategorie Zeitwerte fallen hingegen sämtliche Wertbegriffe, die nach dem Anschaffungs- bzw. Herstellungszeitpunkt des Vermögensgegenstandes ermittelt werden. Hierzu gehören absatzmarktorientierte Zeitwerte (Verkehrswerte), beschaffungsmarktorientierte Zeitwerte (Wiederbeschaffungswerte) oder rechnerisch ermittelte Zeitwerte. Letztere sind über allgemein anerkannte Bewertungsmethoden wie z.B. dem Ertragswert- oder Substanzwertverfahren zu ermitteln und kommen in Betracht, wenn keine Marktwerte vorhanden sind. Die Entscheidung zwischen Buch- und Zeitwerten spiegelt einen der zentralen Zielkonflikte der Rechnungslegung wider. Für die Bewertung zu Zeitwerten spricht der Aktualitätsgewinn in der Bilanz, der Mangel an Objektivität, Vergleichbarkeit und ein erhöhter Ermittlungsaufwand dagegen.³⁰⁶

Gemäß dem im § 253 Abs. 1 Satz 1 HGB verankerten Anschaffungskostenprinzip dürfen Vermögensgegenstände bis zum Realisationszeitpunkt höchstens mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten bewertet werden, eine Berücksichtigung von Wertsteigerungen ist unzulässig.³⁰⁷

Dem Anschaffungskostenprinzip zufolge repräsentieren die in der Bilanz zu Geldeinheiten angesetzten Vermögensgegenstände nicht irgendeinen „Wert“ der Güter, sondern die - zum Teil durch Abschreibungen geminderten - tatsächlich für diese Gegenstände ge-

³⁰² Vgl. Krag und Mölls 2012, S. 57-59.

³⁰³ Vgl. Merkt 2010, § 246, Rn. 2.

³⁰⁴ Vgl. Krag und Mölls 2012, S. 73.

³⁰⁵ Unter die Gruppe der sonstigen Werte fallen Gruppenwerte, Festwerte, Erinnerungswerte und Versicherungswerte (Wirtz 2010, S. 48).

³⁰⁶ Vgl. Wirtz 2010, S. 47.

³⁰⁷ Vgl. Schultz 2011, S. 92.



zahlten Preise, egal wie lange der Anschaffungszeitpunkt zurückliegt und ob die Zahlung bereits erfolgt oder noch zu leisten ist.³⁰⁸ Erst im Realisationszeitpunkt vollzieht sich der Wertsprung zum Verkaufspreis, wenn dieser über den Anschaffungs- oder Herstellungskosten liegt. Die Differenz zwischen dem Verkaufspreis und den Anschaffungs- oder Herstellungskosten entspricht dann dem realisierten Gewinn.³⁰⁹

Auch im kommunalen Bereich spielen die Anschaffungs- und Herstellungskosten für die Bewertung der Vermögensgegenstände die zentrale Rolle. Die Anschaffungs- und Herstellungskosten bilden die Wertobergrenze für die Bewertung der Vermögensgegenstände und sind die Zugangswerte, mit denen angeschaffte oder hergestellte Vermögensgegenstände erstmalig angesetzt werden. Zu beachten ist in diesem Zusammenhang allerdings, dass in der kommunalen Eröffnungsbilanz die Ermittlung der Wertansätze etlichen Sonderbestimmungen unterliegt.³¹⁰

Zwar greifen die meisten Landesgesetzgeber bei der Eröffnungsbilanzerstellung grundsätzlich auf die fortgeführten Anschaffungs- oder Herstellungskosten zurück, allerdings gibt es auch Ausnahmen wie das Bundesland Nordrhein-Westfalen, das eine Bewertung auf Basis von vorsichtig geschätzten Zeitwerten vorsieht (§ 92 Abs. 3 Satz 1 GO NRW).³¹¹

Unabhängig von den landesspezifisch uneinheitlichen Regelungen liegt das besondere Problem der Erstbewertung darin, dass sämtliche Kommunen über viele nicht marktgängige Vermögensgegenstände verfügen, die sich teilweise seit Jahrzehnten in ihrem Eigentum befinden und von denen nicht mehr bekannt ist, wie hoch die Anschaffungs- oder Herstellungskosten einmal waren. Und selbst wenn die historischen Anschaffungs- oder Herstellungskosten bekannt sind, erscheinen diese als Ausgangsgröße für die Ermittlung des Wertansatzes in der Eröffnungsbilanz häufig als ungeeignet, da sie in nicht mehr gültigen Währungen vorliegen, die Berücksichtigung aller wertbeeinflussenden Entwicklungen, die die Vermögensgegenstände seither durchlaufen haben, schwierig ist und somit der tatsächliche Wert der Vermögensgegenstände nicht richtig widerspiegelt wird.³¹²

In der Praxis werden daher die unterschiedlichsten Bewertungsverfahren eingesetzt, um geeignete Wertansätze rechnerisch zu ermitteln. Beim Straßeninfrastrukturvermögen spielt bspw. insbesondere der Wiederbeschaffungszeitwert eine große Rolle, dessen Er-

³⁰⁸ Vgl. Leffson 1976, S. 9.

³⁰⁹ Vgl. Fudalla et al. 2011, S. 38.

³¹⁰ Vgl. Fudalla et al. 2011, S. 63; 122.

³¹¹ Vgl. Müller 2011, S. 36-37.

³¹² Vgl. Engels und Balk 2010, S. 194-195.



mittlung regelmäßig an Werten für vergleichbare Vermögensgegenstände ansetzt. Diese vergleichbaren Werte werden dann auf den Anschaffungs- oder Herstellungszeitpunkt zurückindiziert, bevor sie in einem letzten Schritt fortgeschrieben werden. Auch bei Gebäuden, denen sich keine Mieterträge zurechnen lassen, kann auf ein derartiges Sachwertverfahren zurückgegriffen werden, das von einer Wiederbeschaffung auf Basis sogenannter Normalherstellungskosten ausgeht. Bei ertragsorientiert bewirtschafteten Vermögensgegenständen hingegen, wie z.B. Waldflächen, wird häufig ein vereinfachtes Ertragswertverfahren angewendet. Im Falle einer nachrangig ertragsorientierten Bewirtschaftung kommen wiederum substanzorientierte Bewertungsverfahren in Betracht, z.B. der Mittelwert der von den Gutachterausschüssen gemeldeten Bodenrichtwerte für forstwirtschaftliche Flächen. Für die Bewertung von Kunstgegenständen andererseits eignet sich die marktnahe Einzelbewertung durch Kunstsachverständige genauso wie der Ansatz von Versicherungswerten. Die Fülle an unterschiedlichen Bewertungsverfahren und die großen Ermessensspielräume des Bilanzierenden innerhalb eines Bewertungsverfahrens führen dazu, dass mittlerweile eine große Bandbreite unterschiedlicher Bewertungen des Sachanlagevermögens nicht nur zwischen den Kommunen unterschiedlicher Bundesländer, sondern auch zwischen den Kommunen desselben Bundeslandes existiert. Für folgende Haushaltsjahre gilt dann allerdings das Anschaffungs- bzw. Herstellungskostenprinzip wieder uneingeschränkt.³¹³

Unterliegen Anlagengüter der Abnutzung, sind die Anschaffungs- oder Herstellungskosten gemäß festgelegtem Nutzungsverlauf planmäßig über die Nutzungsdauer auf den erwarteten Restbuchwert abzuschreiben.³¹⁴

Vor dem Hintergrund der weiter gefassten Ansatzvoraussetzungen im kommunalen Sektor stellt sich natürlich die Frage, ob die herkömmlichen Bewertungsmaßstäbe der kaufmännischen Rechnungslegung geeignet sind, das in einem kommunalen Vermögensgegenstand steckende Potential zur Nutzenstiftung adäquat abzubilden.³¹⁵

Auf der Passivseite der handelsrechtlichen Bilanz hingegen sind Verbindlichkeiten und Rückstellungen nach § 253 HGB Abs. 1 Satz 2 zu ihren Erfüllungsbeträgen anzusetzen.³¹⁶

In der Folge ist an jedem Bilanzstichtag zu prüfen, ob die (planmäßig fortgeführten) Anschaffungs- oder Herstellungskosten bzw. Beträge der Schulden beibehalten werden dür-

³¹³ Vgl. Fudalla et al. 2011, S. 126-135; Mühlenkamp und Glöckner 2010, S. 1/14-15.

³¹⁴ Vgl. Krag und Mölls 2012, S. 98.

³¹⁵ Vgl. Kiaman 2012, B 10-13.

³¹⁶ Vgl. Merkt 2010, § 253, Rn. 2.



fen oder ob außerplanmäßige Umstände eingetreten sind, die im Sinne des Vorsichtsprinzips eine Korrektur der Werte bei den Vermögensgegenständen nach unten (Niederstwertprinzip) und bei den Schulden nach oben (Höchstwertprinzip) erfordern. Als niedrigeren Vergleichsmaßstab zu den (fortgeführten) historischen Anschaffungs- oder Herstellungskosten kennt das HGB gemäß § 253 Abs. 3 Satz 3 den am Abschlussstichtag beizulegenden Wert. In der Literatur wird dieser unbestimmte Rechtsbegriff als Wiederbeschaffungswert bzw. Wiederherstellungskosten, als Einzelveräußerungswert oder als Ertragswert konkretisiert. Während der Ertragswert den Barwert aller zukünftig zu erwartenden Einzahlungsüberschüsse darstellt, spiegeln Wiederbeschaffungs- und Einzelveräußerungswerte grundsätzlich Marktpreise wider und erfordern einen funktionsfähigen Beschaffungs- oder Absatzmarkt.³¹⁷

3.2.2.3. Grundsätze der Konzernrechnungslegung

Die Grundsätze der Konzernrechnungslegung regeln, wie handelsrechtliche Konzernabschlüsse aufzustellen sind.³¹⁸ Im Konzernabschluss werden rechtlich selbstständige, aber wirtschaftlich zusammengehörige Einheiten auf Grundlage der Einheitsfiktion zusammengefasst.³¹⁹ Nach der Einheitsfiktion verlieren die einzelnen Konzerngesellschaften fiktiv ihren „Rechtsmantel“ und nehmen den Charakter von rechtlich unselbstständigen Betriebsstätten an, so dass der „Konzern“ hypothetisch zu einem Einheitsunternehmen aufgewertet wird. Dem Konzernabschluss kommt die Aufgabe zu, das Ergebnis der wirtschaftlichen Aktivitäten der Konzernunternehmen so abzubilden, wie es sich für den Konzern als wirtschaftliche Einheit darstellt.³²⁰

Die Landesgesetzgeber verweisen im Hinblick auf das konkrete Vorgehen zur kommunalen Gesamtabchlusserstellung auf die §§ 300 bis 309 HGB zur Durchführung der Vollkonsolidierung bei beherrschten Unternehmen und auf die §§ 311-312 HGB zur Durchführung der Konsolidierung maßgeblich beeinflusster Unternehmen, während sie regelmäßig die Aufstellungspflicht, den Konsolidierungskreis, die Bestandteile, Form und den Stichtag des Gesamtabchlusses selbst konkretisieren, wobei die Konkretisierung stets eng an das Vorbild des HGB angelehnt ist. Als problematisch an dem grundsätzlichen Verweis auf das Handelsrecht wird die landesspezifische Anwendung statischer und dynamischer Verweise in den gemeindlichen Regelungen angesehen, wobei der „problema-

³¹⁷ Vgl. Krag und Mölls 2001, S. 122; 204-205.

³¹⁸ Vgl. Baetge et al. 2011, S. 66.

³¹⁹ Vgl. Wirtz 2010, S. 54.

³²⁰ Vgl. Gräfer und Scheld 2012, S. 6; § 297 Abs. 3 S. 1 HGB.



tische“ Fall eines statischen Verweises immer dann ausläuft, wenn mit der Novellierung des Gemeindehaushaltsrechts dann aktuelles HGB anzuwenden ist.³²¹

Die erforderliche Konkretisierung der wirtschaftlichen Einheit eines Konzerns erfolgt durch die Festlegung des Konsolidierungskreises.³²²

Der Konsolidierungskreis umfasst die in den Konzernabschluss einzubeziehenden Unternehmen, wobei der Grad der Einflussnahme darüber entscheidet, wie die Gesellschaften in den Konzernabschluss einbezogen werden. Im HGB wird der Konsolidierungskreis nach der sogenannten Stufenkonzeption in Tochterunternehmen (§ 290 Abs. 1 HGB), Gemeinschaftsunternehmen (§ 310 Abs. 1 HGB), assoziierte Unternehmen (§ 311 Abs. 1 HGB) und Beteiligungen (§ 271 Abs. 1 HGB) unterteilt.³²³ Ziel des handelsrechtlichen Stufenkonzeptes ist es, die wirtschaftliche Einheit Konzern gemäß der tatsächlichen wirtschaftlichen Verflechtung abzubilden.³²⁴ Dabei gelten Gemeinschaftsunternehmen, assoziierte Unternehmen und Beteiligungen nicht als Teile der Einheit Konzern, sondern als eigene Verbindungen, mit deren Erfassung im Konzernabschluss der Gesetzgeber versucht, die Grauzone zwischen Markt und Hierarchie adäquat abzubilden.³²⁵

Die durch Vollkonsolidierung in den Konzernabschluss einzubeziehenden Tochterunternehmen bilden den innersten Konsolidierungskreis. Das Mutterunternehmen beherrscht diese Tochterunternehmen oder hat zumindest die Möglichkeit zur Beherrschung.³²⁶

Die Möglichkeit zur Beherrschung („Control-Konzept“) liegt nach § 290 Abs. 2 Nr. 1-3 HGB vor, wenn der Muttergesellschaft

- (1) die Mehrheit der Stimmrechte der Gesellschafter zusteht,
- (2) das Recht zusteht, die Mehrheit der Mitglieder des die Finanz- und Geschäftspolitik bestimmenden Verwaltungs-, Leitungs- oder Aufsichtsorgans zu bestellen oder abuberufen, wenn sie gleichzeitig Gesellschafter ist,
- (3) das Recht zusteht, die Finanz- und Geschäftspolitik aufgrund eines Beherrschungsvertrags oder aufgrund einer Satzungsregelung zu bestimmen.

Gemäß § 290 Abs. 2 Nr. 4 liegt ein Mutter-Tochter-Verhältnis zudem vor, wenn das Mutterunternehmen für die Mehrheit der Chancen und Risiken eines anderen Unternehmens

³²¹ Vgl. Lehmitz und Kamp 2012, S. 25-26; Peper und Weller 2010, S. 33.

³²² Vgl. Baetge et al. 2011, S. 75; Wirtz 2010, S. 54.

³²³ Vgl. Müller und Weller 2008, S. 9.

³²⁴ Vgl. Husmann 1997, S. 70.

³²⁵ Vgl. Küting und Weber 2012, S. 494.

³²⁶ Vgl. Baetge et al. 2011, S. 106.



eintreten muss, also die formalrechtlichen Kriterien nicht erfüllt sind, aber ein beherrschender Einfluss auf Grundlage einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise nachgewiesen werden kann.³²⁷

Bei Kommunen bestimmen die jeweiligen Gemeindeordnungen, dass die Gemeinde ihren Jahresabschluss und die Jahresabschlüsse aller verselbstständigten Aufgabenbereiche in öffentlich-rechtlicher oder privatrechtlicher Form zu konsolidieren hat. Allerdings schließen sämtliche Landesgesetzgeber die Sparkassen und Sparkassenverbände explizit aus dem kommunalen Konsolidierungskreis aus.³²⁸ Bei der Bestimmung des Konsolidierungskreises ist aber grundsätzlich das handelsrechtliche „Control-Konzept“ auf den kommunalen Bereich übertragen worden.³²⁹

Die Pflicht, alle Tochterunternehmen durch Vollkonsolidierung in den Konzernabschluss einzubeziehen, wird durch vier Einbeziehungswahlrechte in § 296 Abs. 1 Nr. 1-3 und Abs. 2 HGB relativiert.³³⁰ Die gemäß § 296 Abs. 2 HGB bestehende Möglichkeit auf die Einbeziehung eines Unternehmens in den Konzernverbund zu verzichten, wenn es von untergeordneter Bedeutung für die Darstellung der tatsächlichen Lage des Konzerns ist, wurde von den Gemeindeordnungen aufgegriffen. Kommunale Aufgabenträger müssen daher nicht in den Gesamtabschluss einbezogen werden, wenn sie für die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage der Gemeinde von untergeordneter Bedeutung sind. Da „untergeordnete Bedeutung“ ein unbestimmter Rechtsbegriff ist, bestehen auch im kommunalen Bereich erhebliche bilanzpolitische Gestaltungsmöglichkeiten bei der Abgrenzung des Konsolidierungskreises.³³¹

Im Rahmen der Vollkonsolidierung werden aus den Bilanzen sowie Gewinn- und Verlustrechnungen der Tochterunternehmen die Vermögensgegenstände und Schulden sowie Erträge und Aufwendungen vollständig und in voller Höhe, auch wenn der Konzern nicht alle Anteile an den Konzernunternehmen hält und somit andere Gesellschafter an den Tochterunternehmen beteiligt sind, in einem Summenabschluss zusammengefasst.³³²

Danach sind in der sog. „Handelsbilanz II“ die einbezogenen Einzelabschlüsse zu vereinheitlichen, indem sowohl Gliederung als auch Ansatz und Bewertung an die Muttergesellschaft angeglichen werden. Dazu werden zunächst die einbezogenen Einzelabschlüsse

³²⁷ Vgl. Baetge et al. 2011, S. 87.

³²⁸ Vgl. stellvertretend § 112 Abs. 5 HGO

³²⁹ Vgl. Müller und Weller 2008, S. 11; stellvertretend siehe auch § 112 Abs. 7 HGO

³³⁰ Vgl. Baetge et al. 2011, S. 109.

³³¹ Vgl. für die Unternehmensrechnung Husmann 1997, S. 70; stellvertretend vgl. auch § 112 Abs. 5 HGO.

³³² Vgl. Baetge et al. 2011, S. 74-75; Küting und Weber 2012, S. 504.



der Tochterunternehmen formell und materiell harmonisiert, indem einerseits einheitliche Abschlussstichtage und Währungen verwendet und andererseits Gliederung, Ansatz und Bewertung gemäß Konzernvorgaben angepasst werden.³³³

Dies gilt für den kommunalen Bereich gleichermaßen, da die Verwaltungsvorschriften zu den Gemeindeordnungen in der Regel festlegen, dass eine Vereinheitlichung der Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden grundsätzlich auf Basis der den Einzelabschluss der Kernverwaltung betreffenden Regelungen zu erfolgen hat. Aufgrund der Unterschiede im Bereich von Ansatz, Bewertung und Ausweis ist die Zusammenführung von Kernverwaltung und Aufgabenträgern im kommunalen Bereich indes von vornherein komplexer als im Unternehmensbereich.³³⁴ Faktisch erlauben einige Verwaltungsvorschriften daher auch, auf die Anpassung von Ansatz- und Bewertungsvorschriften zu verzichten. Ein Blick in die bisher veröffentlichten Gesamtabschlüsse zeigt, dass diese Vereinfachungsregel gerne genutzt wird.³³⁵

Da aus Sicht der wirtschaftlichen Einheit eine Aufblähung des Summenabschlusses auf jeden Fall zu vermeiden ist, sind schließlich im Rahmen der Konsolidierung sämtliche innerkonzernlichen Vorgänge aus den Postensummen herauszurechnen. Diese sind aus Konzernsicht schlicht nicht entstanden, weil sie nicht mit außenstehenden Dritten getätigt wurden.³³⁶ Für die Konsolidierung sind Regelungen zur Schuldenkonsolidierung, Aufwands- und Ertragskonsolidierung, Zwischenergebniskonsolidierung sowie Kapitalkonsolidierung erforderlich.³³⁷

Bei der Schuldenkonsolidierung gemäß § 303 HGB sind die zwischen den einbezogenen Einheiten bestehenden Forderungen, Rückstellungen und Verbindlichkeiten gegenseitig zu verrechnen, da nach dem Einheitsgrundsatz Schuldverhältnisse zwischen den in den Konzernabschluss einbezogenen Unternehmen nicht bestehen können. Unterschiedsbeträge aus der Verrechnung sind in Höhe der Veränderung gegenüber dem Vorjahr ergebniswirksam zu behandeln. Gleichzeitig sind durch konzerninterne Vorgänge hervorgerufene Aufwendungen und Erträge im Rahmen der Aufwands- und Ertragskonsolidierung nach § 305 HGB zu konsolidieren, um die Konzern-GuV von Erfolgskomponenten zu

³³³ Vgl. Husmann 1997, S. 68.

³³⁴ Vgl. Kiaman 2012, B 15.

³³⁵ Vgl. stellvertretend VV Tz. 3.2 zu § 53 GemHVO Hessen. Auch das NKF Modellprojekt zum Gesamtabschluss sieht etliche Vereinfachungsregeln vor, so z.B., dass sich eine Prüfung der Nutzungsdauern nur auf Dienst-, Geschäfts- und Betriebsgebäude gleicher Art und Funktion bezieht und eine Anpassung erst dann geboten ist, wenn sich die Abschreibungshöhe um mehr als 5 % verändern würde (Dörschell und Hellenbrand 2011, S. 49).

³³⁶ Vgl. Möller et al. 2011, S. 15.

³³⁷ Vgl. Wirtz 2010, S. 54-55.



befreien, die allein aus Geschäften zwischen einbezogenen Konzernunternehmen resultieren.³³⁸

Einen weiteren Konsolidierungsvorgang stellt die Zwischenergebniseliminierung gemäß § 304 HGB dar. Ergebnisanteile der in den Konzernabschluss aufgenommenen Vermögensgegenstände sind zu eliminieren, wenn diese aus Lieferungen und Leistungen zwischen einbezogenen Einheiten des Konzerns folgen. Denn auf Grundlage der Einheitstheorie, wonach die einzelnen Konzernunternehmen den Status von rechtlich und wirtschaftlich unselbstständigen Betriebsstätten einnehmen, gelten Erfolge erst dann als realisiert, wenn der Abnehmer nicht wieder ein einbezogenes Konzernunternehmen ist, also wenn die Lieferung den Konzernbereich verlässt.³³⁹

Die Kapitalkonsolidierung gemäß § 301 HGB dient der Eliminierung von Kapitalverflechtungen, indem gehaltene Anteile an Tochterunternehmen mit dem anteiligen Eigenkapital der Tochterunternehmen aufgerechnet werden, da über den Summenabschluss die den Anteilen entsprechenden Vermögensgegenstände und Schulden der Tochterunternehmen bereits in den Konzernabschluss aufgenommen wurden.³⁴⁰

Die Kapitalkonsolidierung stellt den Kern der Konsolidierungsvorgänge dar. Sie bestimmt maßgeblich das Aussehen des Konzernabschlusses. Wesentlich ist im Rahmen der Kapitalkonsolidierung die Unterscheidung zwischen der Erst- und Folgekonsolidierung.³⁴¹ Als Erstkonsolidierung wird der Vorgang bezeichnet, bei dem die Kapitalkonsolidierung erstmalig, also anlässlich der ersten Einbeziehung eines Tochterunternehmens in den Konzernabschluss, durchgeführt wird.³⁴² Die Erstkonsolidierung dient der Ermittlung der Grundlagen für die späteren Folgekonsolidierungen und die hierbei durchzuführenden Ergänzungsrechnungen. Bei den Folgekonsolidierungen wird die Erstkonsolidierung stets wiederholt, da der Beteiligungsbuchwert grundsätzlich mit dem am Stichtag der Erstkonsolidierung vorhandenen anteiligen Eigenkapital des Tochterunternehmens zu verrechnen und der dabei verbleibende Unterschiedsbetrag in einer bestimmten Art fortzuführen ist.³⁴³

Die Kapitalkonsolidierung von Tochterunternehmen ist seit dem Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (BilMoG) ausschließlich nach der sog. Erwerbsmethode (*Purchase Method*) durchzuführen. Der Erwerbsmethode liegt eine Erwerbsfiktion zu Grunde, wonach im

³³⁸ Vgl. Baetge et al. 2011, S. 227; 285-286.

³³⁹ Vgl. Husmann 1997, S. 72-73; Küting und Weber 2012, S. 511.

³⁴⁰ Vgl. Husmann 1997, S. 71.

³⁴¹ Vgl. Ebeling 1995, S. 131.

³⁴² Vgl. Gräfer und Scheld 2012, S. 134.

³⁴³ Vgl. Ebeling 1995, S. 131-132.



Zeitpunkt des erstmaligen Einbezugs des Tochterunternehmens der Konzern die einzelnen Vermögensgegenstände und Schulden des Tochterunternehmens erwirbt. Die Aufrechnung des Kapitals erfolgt insofern gemäß der Verhältnisse zum Zeitpunkt des (fiktiven) Anteilskaufs. Während vor BilMoG verschiedene Zeitpunkte zur Auswahl standen, ist nunmehr nach § 301 Abs. 2 HGB grundsätzlich eine Verrechnung auf Grundlage des Zeitpunkts des (fiktiven) Anteilserwerbs vorgeschrieben.³⁴⁴

Als logische Folge der Erwerbsmethode sieht das BilMoG die Neubewertungsmethode als verbindliche Methode der Kapitalkonsolidierung vor, während zuvor noch ein Wahlrecht zwischen der Neubewertungsmethode und der Buchwertmethode bestand. Mit der konsequenten Umsetzung der Erwerbsfiktion geht eine Neubewertungsbilanz einher, da die in den Konzernabschluss aufzunehmenden Vermögensgegenstände und Schulden mit dem beizulegenden Wert zum Zeitpunkt der Erstkonsolidierung erworben werden und bei der Bestimmung des Kaufpreises zwingend neu zu bewerten sind.³⁴⁵

Der Neubewertungsmethode zufolge werden die Vermögensgegenstände und Schulden mit ihrem Zeitwert Neubewertet, indem stille Reserven und Lasten bei Vermögensgegenständen und Schulden unabhängig von der Beteiligungsquote vollständig aufgedeckt werden.³⁴⁶ Übersteigt der Buchwert der Anteile den Wert des neubewerteten Eigenkapitals, entsteht ein Unterschiedsbetrag auf der Aktivseite, der nach der Grundkonzeption der Erwerbsmethode als Geschäfts- oder Firmenwert aktiviert wird, während es im umgekehrten Fall zu einem Unterschiedsbetrag auf der Passivseite kommt. In den Folgeperioden sind die zu Zeitwerten übernommenen Vermögensgegenstände und Schulden sowie der verbleibende Unterschiedsbetrag fortzuführen.³⁴⁷

Eine Besonderheit besteht im kommunalen Bereich allerdings darin, dass die Buchwertmethode abweichend von den aktuellen handelsrechtlichen Vorschriften von einigen Verordnungsgebern weiterhin zugelassen wird.³⁴⁸ Bei der Buchwertmethode erfolgt die Aufdeckung stiller Reserven und Lasten nur anteilig entsprechend der Beteiligungsquote der Muttergesellschaft und zwar nach der Aufrechnung der Beteiligung mit dem anteili-

³⁴⁴ Vgl. Leitner-Hanetseder 2011, S. 57-59.

³⁴⁵ Vgl. Beine und Roß 2012, S. 2745-2746.

³⁴⁶ Vgl. Baetge et al. 2011, S. 176.

³⁴⁷ Vgl. Baetge et al. 2011, S. 177.

³⁴⁸ Vgl. stellvertretend § 112 Abs. 7 Satz 1 HGO.



gen buchmäßigen Eigenkapital des Tochterunternehmens und allerhöchstens in Höhe des ermittelten Unterschiedsbetrags.³⁴⁹

Ein aus der Kapitalkonsolidierung verbleibender aktiver Unterschiedsbetrag (Geschäfts- oder Firmenwert) wird gemäß BilMoG als Vermögensgegenstand betrachtet, dessen Nutzung zeitlich begrenzt ist und der daher gemäß § 253 HGB über die voraussichtliche Nutzungsdauer (in der Regel fünf Jahre) abzuschreiben ist. Zudem ist er bei einer voraussichtlichen dauernden Wertminderung außerplanmäßig abzuschreiben. Ein verbleibender passiver Unterschiedsbetrag aus der Kapitalkonsolidierung muss auf seine Ursachen hin untersucht werden, die sich auf seine Behandlung in den Folgejahren auswirkt. Zeigt der niedrige Kaufpreis in Zukunft erwartete negative Erfolgsbeiträge an, hat der passive Unterschiedsbetrag den Charakter einer Rückstellung, die nur ergebniswirksam aufgelöst werden darf, wenn die erwartete ungünstige Entwicklung eintritt. Resultiert der passive Unterschiedsbetrag aus einem „lucky buy“ ist er in den Folgeperioden erfolgswirksam aufzulösen, wenn er einem realisierten Gewinn entspricht. Eine dritte mögliche Ursache für einen passiven Unterschiedsbetrag liegt darin, dass eine Beteiligung an einem Tochterunternehmen über einen längeren Zeitraum zwar gehalten, aber nicht konsolidiert wurde, so dass das Tochterunternehmen aufgrund nicht ausgeschütteter Gewinne zum Zeitpunkt der Erstkonsolidierung in erheblichem Maße Rücklagen angesammelt hat. Ein solcher passiver Unterschiedsbetrag hat Eigenkapitalcharakter und wird den Rücklagen des Konzerns zugerechnet.³⁵⁰

Auch bei der Behandlung der Unterschiedsbeträge weicht die kommunale Rechnungslegung häufiger vom handelsrechtlichen Referenzsystem ab, indem erlaubt wird, Geschäfts- oder Firmenwerte neben dem Ausweis und der linearen Abschreibung auch ergebnisneutral mit den Rücklagen zu verrechnen. Zumal die Abschreibungszeiträume regelmäßig länger gefasst sind (höchstens 15 Jahre). Konkrete Vorgaben zur Behandlung von passiven Unterschiedsbeträgen gibt es in der Regel nicht.³⁵¹

Wesentlich für die Vollkonsolidierung ist zudem, dass das auf die anderen Gesellschafter entfallende Kapital nach § 307 Abs. 1 HGB in einen eigenen Ausgleichsposten innerhalb

³⁴⁹ Vgl. Müller 2011, S. 102-103. Da die Buchwertmethode für Tochterunternehmen, die vor dem 01.01.2010 erstmalig konsolidiert wurden, beibehalten werden darf, ist sie auch für die erwerbswirtschaftliche Konzernrechnungslegung in Deutschland weiterhin relevant (Baetge et al. 2011, S. 178).

³⁵⁰ Vgl. Baetge et al. 2011, S. 215-216.

³⁵¹ Vgl. stellvertretend VV zu § 53 GemHVO Hessen, Tz. 5.3.



des Eigenkapitals eingestellt und der auf die Minderheitsgesellschafter entfallende Teil des Ergebnisses in der GuV nach dem Konzernjahresergebnis ausgewiesen wird.³⁵²

Bei der Abgrenzung des Konsolidierungskreises stellen Gemeinschaftsunternehmen den zweiten Kreis nach der Stufenkonzeption dar. Solche Unternehmen werden von der Konzernmutter und einem oder mehreren konzernfremden Unternehmen gemeinsam geführt.³⁵³

Für die Übernahme der Vermögensgegenstände und Schulden sowie Aufwendungen und Erträge von Gemeinschaftsunternehmen in den Konzernabschluss lässt § 310 HGB die anteilmäßige Verrechnung nach der sogenannten Quotenkonsolidierung zu, die alternativ zur At-Equity-Methode gewählt werden darf. Im Rahmen der Quotenkonsolidierung werden die Abschlussposten aus der Bilanz und der GuV des Gemeinschaftsunternehmens im Konzernabschluss nur in Höhe des eigenen Kapitalanteils erfasst.³⁵⁴ Die Quotenkonsolidierung von Gemeinschaftsunternehmen ist für Kommunen de facto allerdings trotz des handelsrechtlichen Wahlrechts nicht relevant, da im Rahmen der Verweise auf das HGB der § 310 HGB von den Landesgesetzgebern ausgelassen wurde.³⁵⁵ Man kann insofern eine gewollte Nichtanwendbarkeit der Quotenkonsolidierung unterstellen, die im Folgenden noch zu diskutieren sein wird.³⁵⁶

Die At-Equity-Methode nimmt eine besondere Stellung ein, da sie auf der Grenze zwischen den Konsolidierungs- und den Bewertungsmethoden liegt. Anders als bei den „reinen“ Konsolidierungsmethoden werden bei der At-Equity-Methode nicht die einzelnen Vermögensgegenstände und Schulden, Aufwendungen und Erträge aus der Einzelbilanz des assoziierten Unternehmens in den Konzernabschluss übernommen, sondern lediglich eine Beteiligung an dem assoziierten Unternehmen im Finanzanlagevermögen in der Konzernbilanz ausgewiesen. Der Wertansatz dieser Beteiligung wird jedoch gegenüber dem in der Einzelbilanz zur Übernahme in die Konzernbilanz angepasst. Die Bewertung erfolgt nicht wie sonst bei Beteiligungen üblich zu Anschaffungskosten. Vielmehr sind die Anschaffungskosten der Beteiligung in den Folgejahren entsprechend der anteiligen Eigenkapitalentwicklung des assoziierten Unternehmens fortzuschreiben.³⁵⁷ Da bei kommunalen Gemeinschaftsunternehmen die Anwendung der Quotenkonsolidierung

³⁵² Vgl. Baetge et al. 2011, S. 218.

³⁵³ Vgl. Baetge et al. 2011, S. 107.

³⁵⁴ Vgl. Gräfer und Scheld 2012, S. 249-251.

³⁵⁵ Vgl. Lehmitz und Kamp 2012, S. 190.

³⁵⁶ Vgl. Peper und Weller 2010, S. 106.

³⁵⁷ Vgl. Gräfer und Scheld 2012, S. 275-285.



nicht vorgesehen ist, kommt auch hier nur eine Anwendung der At-Equity-Methode infrage.³⁵⁸

Liegt nur ein maßgeblicher Einfluss einer Gesellschaft auf eine Beteiligung vor, wird dieser sogenannte assoziierte Aufgabenträger im dritten Kreis gemäß §§ 311 und 312 HGB grundsätzlich über die At-Equity-Methode konsolidiert. Da das Kriterium des maßgeblichen Einflusses nicht oder nur schwer zu konkretisieren ist, sieht das Gesetz eine objektivierte Vermutung vor, wonach bei einem direkt oder indirekt gehaltenen Stimmrechtsanteil von 20 % bis zu 50 % widerlegbar ein maßgeblicher Einfluss vorliegt. Hat die Gesellschaft in Bezug auf eine Beteiligung nicht einmal einen maßgeblichen Einfluss, darf dieses Unternehmen nur als eine mit den Anschaffungskosten bewertete Beteiligung im Konzernabschluss abgebildet werden. Eine solche Beteiligung bildet den äußersten Kreis des Stufenkonzepts.³⁵⁹

3.3. Beurteilung der derzeitigen kommunalen Rechnungslegungskonzeption vor dem Hintergrund der adressatenorientierten Anforderungen

3.3.1. *Ableitung von adressatenorientierten Anforderungen aus den Informationsinteressen der kommunalen Rechnungslegungsadressaten*

Zur Beantwortung der Frage, ob die derzeitige kommunale Rechnungslegungskonzeption geeignet ist, die kommunalen Rechnungszwecke zu erfüllen, gilt es primär zu klären, ob die kommunale Rechnungslegung den Adressaten entscheidungsnützliche Informationen bereitstellen und zudem Rechenschaft über die Leistung der Rechenschaftspflichtigen ablegen kann. Darüber hinaus gilt es zu beurteilen, ob mit Hilfe der zur Verfügung gestellten Informationen die haushaltspolitische und ökonomische Handlungsfähigkeit zukünftiger Generationen geschützt werden kann. Im Folgenden sollen die kommunalen Rechnungszwecke daher adressatenorientiert aufgeschlüsselt werden, um die Informationsanforderungen an das kommunale Rechnungswesen konkreter formulieren und die zweck- oder nicht zweckgerechte Umsetzung auf Basis der derzeitigen konzeptionellen Grundlagen besser einschätzen zu können.³⁶⁰

³⁵⁸ Vgl. Peper und Weller 2010, S. 106.

³⁵⁹ Vgl. Baetge et al. 2011, S. 107.

³⁶⁰ Dieses Vorgehen erfolgt in Anlehnung an Walker (Walker 2009, S. 181-189).



Aus informationsökonomischer Perspektive bestimmen die Informationsbedürfnisse bzw. -interessen der relevanten Rechnungslegungsadressaten die Anforderungen an ein Rechnungssystem.³⁶¹

Die Qualität eines Informationssystems ist folglich an der Verwendung der Informationen durch den Nutzer zu messen.³⁶² Der Informationswert wird dabei durch die Relevanz der Information für die zu treffende Entscheidung bzw. durchzuführende Beurteilung, durch die Kosten, ihre Genauigkeit und Vertrauenswürdigkeit determiniert.³⁶³ Sofern mehrere Informationssysteme miteinander konkurrieren, ist das System vorteilhaft, das unter Berücksichtigung seiner Kosten den höchsten erwarteten Informationswert bzw. Nutzen generiert. Dabei steht bspw. das externe Rechnungswesen auf der ersten Stufe als Informationssystem im Wettbewerb mit anderen Informationssystemen. Auf der nächsten Stufe konkurrieren unterschiedliche Instrumente des externen Rechnungswesens miteinander.³⁶⁴ Die Informationsökonomie unterstellt dementsprechend, dass der rationale Adressat immer das Informationssystem wählt, mit dem sich sein Entscheidungsnutzen maximieren lässt.³⁶⁵

Nun ist der informationsökonomische Ansatz nicht unumstritten. Schließlich belegen empirische Untersuchungen über Informationen in Organisationen ein Muster, das sich nur sehr schwer mit der unterstellten Vernunft in Einklang bringen lässt. So besitzen viele der von Individuen und Organisationen beschafften und übermittelten Informationen lediglich eine geringe Entscheidungsrelevanz. Auf der einen Seite werden regelmäßig weit mehr Informationen zusammengetragen, als für die Entscheidungsfindung verwendet werden können. Auf der anderen Seite werden die verfügbaren Informationen immer wieder ignoriert, während gleichzeitig ein Mangel an Informationen beklagt wird. Prinzipiell scheinen Entscheidungsträger einen beträchtlichen Teil ihrer Zeit darauf zu verwenden, Aktivitäten zur bloßen Bestätigung der eigenen Wichtigkeit und der anderer durchführen. Kritiker folgern deshalb, dass die Informationsökonomie systematisch die Kohärenz von Entscheidungsprozessen überschätzt und vernachlässigt, dass Informationen mit wenig Rücksicht auf ihre Relevanz für spätere Entscheidungen bzw. Beurteilungen beschafft und verarbeitet werden. Insofern könne auch ein Informationssystem, welches mit dem Ziel entwickelt wurde, Informationen mit einer wohldefinierten Auswahl von Entscheidungen zu verknüpfen, nicht automatisch von Nutzen für den Entscheidungsprozess

³⁶¹ Vgl. Abschnitt 3.1 und March 1990, S. 429-431; Otte 1990, S. 7-8; Wirtz 2008, S. 56.

³⁶² Vgl. Kleine-Doepke 1978, S. 3.

³⁶³ Vgl. Luhmann 2005, S. 30.

³⁶⁴ Vgl. Wirtz 2008, S. 57.

³⁶⁵ Vgl. Wiederhold 2007, S. 111.



sein, bei dem die Aufmerksamkeit und die folgerichtigen Verbindungen zwischen Problemen und Lösungen unsicher seien.³⁶⁶

Darüber hinaus bestehe ein großes Problem des informationsökonomischen Ansatzes darin, dass die Mehrdeutigkeit von Präferenzen ignoriert werde. So müssen bei der Auswahl eines bestimmten Informationssystems die heterogenen Erwartungen und Präferenzen der unterschiedlichen Adressaten berücksichtigt werden, die sich schwer widerspruchsfrei ordnen lassen. Daraus folgte Demski, dass es das für alle Adressaten optimale Informationssystem nicht gebe und dass es somit unmöglich sei, normative Anforderungen an die Rechnungslegung abzuleiten.³⁶⁷

Trotz der Kritik an der normativen Rechnungslegungsforschung auf Basis der Informationsökonomie spielt sie bei Zweckmäßigkeitsbeurteilungen von Rechnungslegungsalternativen immer noch eine große Rolle und wird auch dieser Arbeit zugrunde gelegt.³⁶⁸

Zunächst ist insofern zu klären, wer die primären Adressatengruppen der kommunalen Rechnungslegung sind und welche Informationsinteressen sie haben. Die Informationsinteressen der Adressaten wiederum hängen von den zu treffenden Entscheidungen bzw. durchzuführenden Beurteilungen ab.³⁶⁹

Es werden zuerst die theoretisch-konzeptionellen Ansätze des Schrifttums zur Bestimmung von Adressatengruppen der öffentlichen Rechnungslegung vorgestellt, bevor eine eigene Auswahl an primären kommunalen Rechnungslegungsadressaten getroffen und eine Ableitung der idealtypischen Informationsinteressen auf Basis der Entscheidungen bzw. Beurteilungen durchgeführt wird. Diese theoretisch-konzeptionelle Ableitung von Informationsinteressen der kommunalen Rechnungslegungsadressaten wird anschließend anhand der Erkenntnisse aus der empirischen Forschung kritisch gewürdigt.

3.3.1.1. Theoretisch-konzeptionelle Ansätze zur Bestimmung der Adressatengruppen der staatlichen bzw. kommunalen Rechnungslegung

Im Schrifttum bestehen unterschiedliche Ansichten über die relevanten Informationsadressaten der staatlichen bzw. kommunalen Rechnungslegung und damit auch des Gesamtabschlusses. Insbesondere die angelsächsische Literatur hat sich in der Vergangenheit intensiv mit der Ermittlung von Adressaten(gruppen) der Rechnungslegung von Ge-

³⁶⁶ Vgl. Feldman und March 1990, S. 458-461; Kleidat 2011, S. 47-48; Luhmann 2005, S. 31; 33; March 1990, S. 434-435.

³⁶⁷ Vgl. Demski 1973; S. 718; 721-722; March 1990, S. 431-434; Wiederhold 2007, S. 112.

³⁶⁸ Vgl. Wiederhold 2007, S. 115.

³⁶⁹ Vgl. Moxter 2003, S. 223.



bietskörperschaften auseinandergesetzt. Interessant ist, dass die Arbeiten in der Regel im Auftrag von Standardsettern durchgeführt oder von Wirtschaftsprüfungsgesellschaften gesponsert wurden, was deren Bedeutung im Reformprozess unterstreicht.³⁷⁰

Als eine der ersten theoretisch-konzeptionellen Arbeiten kann der im Jahr 1978 von Anthony für das *Financial Accounting Standards Board* (FASB) durchgeführte Forschungsbericht *Financial Accounting in Nonbusiness Organizations* angesehen werden. Anthony identifiziert die *governing bodies*, *investors and creditors*, *resource providers*, *oversight bodies* sowie *constituents* als primäre Adressaten der staatlichen bzw. kommunalen Rechnungslegung. Mit *governing bodies* sind die Mitglieder des Parlaments bzw. der Gemeindevertretung gemeint, welche die Aufgabe haben, die Politikprogramme festzulegen und die Verwaltungsführung zu überwachen. *Resource providers* stellen der Gebietskörperschaft Ressourcen auf verschiedene Arten bereit, z.B. finanzieller Art als Steuerzahler und Kreditgeber oder materieller Art als Lieferanten. Unter *constituents* wird die Wählerschaft verstanden, die gleichzeitig Steuerzahler und Leistungsempfänger ist und in parlamentarischen Demokratien die Möglichkeit besitzt, bei Wahlen ihre Interessen durchzusetzen.³⁷¹

Der spätere Forschungsbericht *Objectives of Accounting and Financial Reporting for Governmental Units: A Research Study* von Drebin et al. aus dem Jahr 1981 hebt stärker die unterschiedlichen Rollen der Adressaten hervor, die sich aus den jeweiligen Entscheidungssituationen ergeben. Die Autoren identifizieren zunächst mit den *providers of financial resources* und den *providers of labour and material resources* diejenigen, die der öffentlichen Hand entweder auf freiwilliger oder unfreiwilliger Basis Ressourcen bereitstellen.³⁷² Zu jenen, die unfreiwillig finanzielle Ressourcen aufbringen, zählen neben den Steuerzahlern auch die Gebührenzahler. Denn obwohl Gebühren in der Regel in Beziehung zu den Kosten der Leistungserstellung stehen, stellen sie letztlich doch eine Art unfreiwilligen Beitrag dar. Schließlich führt die monopolistische Struktur vieler gebührenfinanzierter Leistungen dazu, dass nicht Angebot und Nachfrage den Preis bestimmen, sondern der Preis auf Basis von Kosten kalkuliert wird und von einer freiwilligen Entscheidung aufgrund mangelnder Alternativen nicht die Rede sein kann.³⁷³ Diejenigen, die

³⁷⁰ Vgl. Walker 2009, S. 177.

³⁷¹ Vgl. Anthony 1978, S. 42-44.

³⁷² Vgl. Drebin et al. 1981, S. 58

³⁷³ Vgl. Drebin et al. 1981, S. 64.



freiwillig, auf Grundlage von Markttransaktionen, finanzielle Ressourcen bereitstellen, sind die Investoren, Kreditgeber und Kunden öffentlicher Leistungen.³⁷⁴

Darüber hinaus identifizieren die Autoren als relevante Anspruchsgruppe *persons involved in resource allocation decisions for the governmental units*. Hierzu gehören das Parlament bzw. die Gemeindevertretung und die Regierung bzw. Verwaltungsspitze sowie gegebenenfalls auch die Bürger, wenn es zu einer Entscheidung ihrer Zustimmung bedarf. Weiterhin benennen Drebin et al. die *providers of the legitimacy of the governmental unit* als zu berücksichtigende Adressatengruppe. Diese Gruppe umfasst die Wähler, das Parlament bzw. die Gemeindevertretung sowie die Aufsichtsbehörden. Schließlich gehören zu den relevanten Anspruchsgruppen nach Drebin et al. noch *parties for whom the governmental unit has a fiduciary responsibility* sowie *parties contemplating transactions external to the governmental unit for which information regarding the unit is essential*. Während mit der ersten Gruppe Treuhandgeber der öffentlichen Hand gemeint sind, zählen zu der zweiten Gruppe potentielle Einwohner und Investoren, andere Gebietskörperschaften und Wissenschaftler.³⁷⁵

Als eine der ersten Arbeiten, die sich speziell mit den Adressaten der kommunalen Rechnungslegung auseinandersetzt, gilt die von Hogan und Mottola im Jahr 1978 im Auftrag der amerikanischen Wirtschaftsprüfungsgesellschaft Coopers & Lybrand durchgeführte Untersuchung *Financial Disclosure Practices of the American Cities: Closing the Communications Gap II*. Sie bestimmt folgende relevante Adressatengruppen: *municipal management, senior levels of government, oversight agencies, labour groups, taxpayers and investors*.³⁷⁶

In der deutschsprachigen Literatur hat sich Merschbächer im Jahr 1987 zuerst mit der theoretisch-konzeptionellen Ableitung von Adressaten der staatlichen Rechnungslegung auseinandergesetzt. Er unterscheidet zwischen originären und derivativen Informationsadressaten der staatlichen Rechnungslegung. Während die originären Informationsadressaten auf Basis der zur Verfügung stehenden Informationen Entscheidungen treffen, sind die derivativen Adressaten mit den Medien, Analysten und Wissenschaftlern lediglich „berufsmäßige Informationsvermittler“. Zu den originären Informationsadressaten zählen einerseits die Verwaltung und das Parlament sowie andererseits Bürger, Unternehmen und Verbände. Erstere haben den Einsatz von Ressourcen zu verantworten, letztere sind

³⁷⁴ Vgl. Drebin et al. 1981, S. 59.

³⁷⁵ Vgl. Drebin et al. 1981, S. 58.

³⁷⁶ Vgl. Hogan und Mottola 1978, S. 18.



die Nutznießer des Ressourceneinsatzes, müssen aber gleichzeitig die notwendigen Ressourcen in Form von Steuern und Abgaben aufbringen.³⁷⁷

Otte hält hingegen einen kleineren Adressatenkreis der staatlichen Rechnungslegung für relevant. Er definiert die Parlamente und Aufsichtsbehörden als primäre und die interessierte Öffentlichkeit als sekundäre Adressaten der Rechnungslegung von Gebietskörperschaften.³⁷⁸

Magin identifiziert schließlich in einer neueren Arbeit die Politik und Verwaltung sowie die Aufsichtsbehörden als Hauptadressaten der kommunalen Rechnungslegung. Darüber hinaus benennt er mit den Bürgern, den Fremdkapitalgebern, Geschäftspartnern, Arbeitnehmern, dem Bundesland, anderen Kommunen, der Öffentlichkeit sowie Informationsintermediären acht weitere kommunale Jahresabschlussadressaten, denen er allerdings ein äußerst geringes Interesse an den Abschlussinformationen unterstellt.³⁷⁹

3.3.1.2. Eigene Auswahl an kommunalen Rechnungslegungsadressaten und Ableitung von Informationsinteressen

Im Rahmen dieser Arbeit sollen die kommunalen Entscheidungsträger, Gemeindemitglieder, Aufsichtsbehörden und Kreditgeber als relevante Adressatengruppen der kommunalen Rechnungslegung und damit auch des kommunalen Gesamtabschlusses berücksichtigt werden. Da es sich bei der Auswahl von Adressaten im Hinblick auf die relative Wichtigkeit stets um eine angreifbare Wertungsentscheidung handelt, ist sie im Folgenden zu begründen.³⁸⁰

Zunächst werden im Rahmen dieser Arbeit bewusst die kommunalen Entscheidungsträger als interne Adressatengruppe in die Analyse einbezogen. Unter den kommunalen Entscheidungsträgern wird sozusagen als Pendant zur Hauptversammlung und dem Management einer Aktiengesellschaft die oberste Leitungszentrale der Kommune verstanden. Diese oberste Leitungszentrale umfasst die Entscheidungsträger des führenden politischen Lagers in der Gemeindevertretung und den Bürgermeister einschließlich der Leiter der Dezernate und Ämter.³⁸¹

Vergleicht man die unterschiedlichen Ansätze im Schrifttum, fällt auf, dass ein zentraler Unterschied darin besteht, ob die Verwaltungsspitze als interner Adressat mit zu den re-

³⁷⁷ Vgl. Merschbächer 1987, S. 139-143; Wirtz 2010, S. 155.

³⁷⁸ Vgl. Otte 1991, S. 512; Wirtz 2010, S. 155.

³⁷⁹ Vgl. Magin 2011, S. 69-83.

³⁸⁰ Vgl. Wirtz 2008, S. 19.

³⁸¹ Vgl. Fleige 1989, S. 30-31.



levanten Anspruchsgruppen zählt oder nicht. Einige Autoren schließen die Verwaltungsspitze als Adressatengruppe explizit mit der Begründung aus, dass die Ausgestaltung der externen Rechnungslegung nicht im Hinblick auf interne Steuerungszwecke zu erfolgen hat, da interne Adressaten über die Möglichkeit verfügen, ihre Informationswünsche jederzeit durchzusetzen.³⁸² Dies entspricht auch der Praxis des Standardsetters IPSASB, der zu den primären Adressatengruppen des öffentlichen Sektors die Bürger als Leistungsempfänger und Ressourcenbereitsteller der öffentlichen Hand sowie das Parlament als Interessenvertretung der Bürger zählt.³⁸³

In der Tat wird auch in der betriebswirtschaftlichen Literatur üblicherweise strikt zwischen externem Rechnungswesen (Finanzbuchführung) und internem Rechnungswesen (Betriebsbuchführung) unterschieden.³⁸⁴ Dies geschieht in Abhängigkeit der Zielgruppe, der die Daten des Rechnungswesens primär zur Verfügung gestellt wird. Informationsadressaten des internen Rechnungswesens befinden sich innerhalb der jeweiligen Rechnungslegungseinheit (z.B. Vorstand, Führungskräfte, Mitarbeiter) und verfügen insofern auch über interne Informationsbeschaffungsmöglichkeiten.³⁸⁵ Demzufolge gelten interne Adressaten als eine Anspruchsgruppe, die nicht auf die eigenen, extern publizierten Rechnungslegungsdaten angewiesen ist. Sie befriedigt ihre Informationsbedürfnisse anhand der tatsächlich vorliegenden Einblicksrechte bzw. der Möglichkeit, alle gewünschten Informationen (z.B. Kosten- und Leistungsrechnung, Planungsrechnung) erstellen zu lassen.³⁸⁶

Externe Rechnungslegung wird hingegen als finanzielle Berichterstattung verstanden, die sich an externe Adressaten richtet. Für sie stellt die publizierte Rechnungslegung die primäre Informationsquelle über die wirtschaftlichen Aktivitäten der berichtenden Einheit dar, weil sie außerhalb der jeweiligen Rechnungslegungseinheit stehen und nicht die Autorität besitzen, ihre Informationswünsche durchzusetzen.³⁸⁷ Aufgrund der fehlenden verbindlichen Bestimmungen zur internen Berichterstattung ist mit Rechnungslegung im

³⁸² Vgl. Anthony 1978, S. 42-44; Jones et al. 1985, S. III; 25.

³⁸³ Darüber hinaus gehören mit Kreditgebern, Zuschussgebern und Investoren weitere Ressourcenbereitsteller zu den primären Informationsadressaten. Zudem können nach dem IPSAS Framework auch Statistiker, Analysten, die Medien, Aufsichtsbehörden, die Verwaltungsleitung, Rechnungslegungsinstitutionen und andere Gruppen Informationen der öffentlichen Rechnungslegung als nützlich für ihre jeweiligen Zwecke erachten. Sie gehören allerdings nicht zu den primären Informationsadressaten und deren Informationsbedürfnisse sind damit nicht grundlegend für das Framework (IPSASB, Conceptual framework for general purpose financial reporting by public sector entities. Exposure draft 1, December 2010, S. 17-18; 24-25).

³⁸⁴ Vgl. Magin 2012, S. 102.

³⁸⁵ Vgl. Braun 2011, S. 60.

³⁸⁶ Vgl. Kormaier 2008, S. 41-42.

³⁸⁷ Vgl. Wirtz 2010, S. 2.



allgemeinen Sprachgebrauch allerdings immer die externe Rechnungslegung gemeint, die auf die Erstellung von Jahres- bzw. Konzernabschlüssen oder unterjährigen Abschlüssen abzielt.³⁸⁸

Da das primäre Ziel dieser Arbeit aber nun einmal ist, zu untersuchen, ob und inwieweit der Gesamtabchluss von den Führungskräften der Kommune zur Steuerungsunterstützung genutzt werden kann, müssen die kommunalen Entscheidungsträger in das Untersuchungsdesign integriert werden.

Nach Ansicht der Verfasserin ist die Ausklammerung der internen Adressaten aber auch grundsätzlich wenig überzeugend.

Zunächst ignoriert die Annahme, dass Individuen mit größerer Autorität sämtliche Informationen, die sie benötigen, einfordern können pragmatische Überlegungen wie die Kosten der Informationserlangung und die Kosten der Erstellung von Finanzberichten, die die Möglichkeiten zur Informationseinholung begrenzen.³⁸⁹

Darüber hinaus ist von vielen, insbesondere kleineren Kommunen bekannt, dass sie nicht über ein standardisiertes Controlling-Berichtswesen verfügen. Insofern stellt das externe Rechnungswesen gerade im kommunalen Bereich eine wichtige Informationsquelle für die Verwaltungsleitung dar.³⁹⁰

Zumal die Unterscheidung zwischen internen und externen Adressaten im kommunalen Bereich wenig praktikabel und realitätsnah ist. Während die Verwaltungsspitze unstrittig zu den internen Adressaten zählt, da sie die finanzielle Berichterstattung erstellen lässt, sie durch Bilanzpolitik beeinflussen kann und die Informationen zur Steuerung der Kommune benötigt, nehmen die Mitglieder der Gemeindevertretung eine Zwitterposition ein. Gelten alle Mitglieder der Gemeindevertretung als interne Adressaten, wird unterstellt, dass sie als „Insider“ die Autorität besitzen, sämtliche erwünschte Informationen von der Verwaltung zu erhalten. Ein wichtiges Charakteristikum vieler Mitglieder der Gemeindevertretung ist aber gerade deren „Outsider“-Status, da sie in der Regel ehrenamtlich tätig sind, für die Aufgabenerledigung nur eine Aufwandsentschädigung erhalten, selten über Fachwissen auf dem Gebiet der Rechnungslegung verfügen und ihr Amt nur für relativ kurze Zeit bekleiden.³⁹¹ Aufgrund des häufig spannungsreichen Zusammenspiels zwischen der Verwaltung und der Politik kann zudem davon ausgegangen werden, dass die Verwaltung bisweilen ein vollständiges in Kenntnis setzen der Gemeindevertre-

³⁸⁸ Vgl. Wiederhold 2007, S. 17.

³⁸⁹ Vgl. Drebin et al. 1981, S. 52.

³⁹⁰ Vgl. Müller et al. 2009, S. 94.

³⁹¹ Vgl. Honadle und Lloyd-Jones 1998, S. 69.



tung verhindern will.³⁹² Sinnvoll erscheint es daher, bei der Gemeindevertretung zwischen dem führenden politischen Lager und der Opposition zu differenzieren.³⁹³ Während das Lager der Opposition weitgehend von internen Informationen abgeschnitten ist und eher einen „Outsiderstatus“ einnimmt, ist das führende politische Lager mit der Verwaltung verflochten. Ihm können deshalb sowohl Zugang zu weitergehenden Informationen aus der internen Rechnungslegung als auch eine gegebene Einflussmöglichkeit auf die kommunalpolitischen Entscheidungen unterstellt werden.³⁹⁴

Im Rahmen dieser Arbeit wird daher mit der Adressatengruppe der kommunalen Entscheidungsträger auch weniger auf die Zuordnung zum Organ Gemeindevorstand oder Gemeindevertretung abgestellt als auf die eingenommene Rolle in den politisch-administrativen Entscheidungsprozessen.

Neben den kommunalen Entscheidungsträgern sollen die Gemeindemitglieder und Aufsichtsbehörden als weitere Anspruchsgruppen berücksichtigt werden. Deren Bedeutung für die kommunale Rechnungslegung ist im Schrifttum weitgehend unstrittig, da die Gemeindemitglieder als Prinzipale der Politik und die Aufsichtsbehörden als institutionalisierte finanzielle Kontrolle der Kommunen ein Recht auf umfassende Information und Rechenschaftslegung haben.³⁹⁵

Darüber hinaus sollen die Kreditgeber als primäre Adressatengruppe gelten.

Im Schrifttum werden die Kreditgeber teilweise als relevante Adressatengruppe mit der Begründung ausgeschlossen, dass die Gläubigerschutzproblematik im kommunalen Sektor nur schwach ausgeprägt sei, da kommunale Kernverwaltungen in Deutschland gemäß der Bestimmungen der Landesgesetzgeber keine Insolvenz anmelden können und Kreditgeber bei Kommunalkrediten faktisch kein Ausfallrisiko haben. So bestehe für die Gläubiger die Sicherheit eines Kommunalkredits zunächst in der Einbettung der Kommunen in das System des kommunalen Finanzausgleichs.³⁹⁶ Zudem sei im Falle einer drohenden Illiquidität einer Kommune das übergeordnete Gemeinwesen zur finanziellen Unterstützung verpflichtet, so dass letztlich die kommunale Zahlungsbereitschaft über die nationale Steuerkraft garantiert werde.³⁹⁷

³⁹² Vgl. Drebin et al. 1981, S. 66.

³⁹³ Vgl. Bogumil und Kißler 1998, S. 129-131; 138.

³⁹⁴ Vgl. Drebin et al. 1981, S. 66; Walker 2009, S. 191; Wirtz 2008, S. 153.

³⁹⁵ Vgl. Glöckner und Mühlenkamp 2009, S. 400.

³⁹⁶ Vgl. Kußmaul und Henkes 2008 c, S. 664.

³⁹⁷ Vgl. Fleige 1989, S. 32; 56.



Tatsächlich liegen die Kreditkonditionen für Kommunen als quasi risikolose Schuldner der Banken regelmäßig unter denjenigen für andere Kreditgeber, so dass sich Kommunen immer noch vergleichsweise günstig am Kapitalmarkt refinanzieren können.³⁹⁸ Indes droht die bisherige Kreditfinanzierung der Kommunen durch die neuen Regelungen zur Eigenkapitalunterlegung gemäß Basel III unter Druck zu geraten.³⁹⁹ Die Einführung der Eigenkapitalunterlegungsanforderung von Basel III sieht eine Verschuldungsgrenze vor, wonach die Bilanzsumme der Kreditinstitute maximal das 33,3-fache des gesamten Kernkapitals betragen darf.⁴⁰⁰ Diese für den Bankensektor risikobeschränkende Bilanzrelation könnte für die Vergabe von Kommunal- und Liquiditätskrediten wesentliche Beeinträchtigungen zur Folge haben. Ist ein Kreditinstitut in der Ausweitung seiner Bilanz auf das 33,3-fache des Kernkapitals beschränkt, limitiert das gleichzeitig auch die Kreditvergabe, die auf der Aktivseite der Kreditinstitute abgebildet wird. Ein solch begrenztes Kreditvolumen lässt die bislang privilegierte Kreditvergabe an Kommunen im Wettbewerb zu anderen Kreditgewährungen, z.B. an Firmenkunden treten. Da es sich bei der Kreditvergabe an Gemeinden um ein bisher ausgesprochen margenschwach (aber natürlich auch wenig riskantes) Geschäft handelt, droht hier eine grundsätzliche Verschiebung zu Lasten der kommunalen Kreditvergabe. Zu erwarten ist entweder, dass die Margen erhöht und insofern die Kredite für Kommunen teurer werden oder dass sich die Banken verstärkt aus der Kreditvergabe an Kommunen zurückziehen. Da die Verschuldungsgrenze erst ab dem Jahr 2018 als verbindliche Mindestgröße gelten soll, sind die Auswirkungen zwar bisher weder sicher noch spürbar. Es bleibt allerdings zu erwarten, dass Kreditvergaben an Kommunen von den Kreditinstituten neu überdacht und Zinskonditionen entsprechend der wirtschaftlichen Lage der Kommune angepasst werden.⁴⁰¹ Insofern lässt sich für Kreditgeber ein zukünftig erhöhter Informationsbedarf im Hinblick auf die Bonität der Kommune feststellen, so dass die Berücksichtigung als relevante Adressatengruppe sinnvoll ist.

Weitere im Schrifttum identifizierte Adressatengruppen der Kommune, wie etwa Lieferanten, Mitarbeiter und Investoren sollen hingegen vernachlässigt werden.

³⁹⁸ Vgl. Kußmaul und Henkes 2008, S. 331.

³⁹⁹ Basel III wird das Regelwerk des Baseler Ausschusses der Bank für Internationalen Zahlungsausgleich genannt, mit dem die bestehende Bankenregulierung (Basel II) reformiert werden soll (Klieve 2012, S. 223).

⁴⁰⁰ Derzeit ist eine Verschiebung der gesetzlichen Umsetzung von Basel III in Deutschland wahrscheinlich, da andere Staaten wie die USA eine Umsetzung bereits verschoben haben (Mayer-Friedrich und Müller 2013, S. 174).

⁴⁰¹ Vgl. Klieve 2012, S. 223.



Die Gruppe der Lieferanten kann außer Acht gelassen werden, da ein Ausfallrisiko der finanziellen Ansprüche aus Lieferungen und Leistungen aufgrund der fehlenden Zahlungsunfähigkeit der Kommunen grundsätzlich nicht besteht.⁴⁰² Ebenfalls sollen die kommunalen Mitarbeiter als Anspruchsgruppe ausgeklammert werden, da sie hinsichtlich ihrer Entlohnung nur in geringem Umfang am wirtschaftlichen Erfolg ihres Arbeitgebers interessiert sind. Schließlich orientieren sich Gehalt und Beförderung im öffentlichen Dienst überwiegend nach Laufbahn- oder Tarifeingruppierung sowie Dienstalter. Soweit leistungsabhängige Komponenten z.B. gemäß Tarifvertrag vorgesehen sind, werden diese unabhängig von dem Erfolg der Kommune ausgezahlt.⁴⁰³

Genauso soll die in der englischsprachigen Literatur so oft aufgeführte Adressatengruppe der *investors* nicht zu den primären Informationsadressaten zählen. In den USA spielen traditionell Kommunalanleihen eine große Rolle. Dort finanzieren sich die Kommunen häufig über sogenannte *revenue bonds*. Solche für Investitionsmaßnahmen emittierten Anleihen können nur aus künftigen Erträgen der auf diese Weise finanzierten Investition und/oder anderen Erträgen und Rücklagen getilgt werden, während eine generelle Rückzahlungsgarantie aus dem allgemeinen Steueraufkommen grundsätzlich ausgeschlossen ist. Investoren, die diese *bonds* kaufen, sind logischerweise besonders an dem Erfolg des finanzierten Projekts interessiert. Da diese Finanzierungsmöglichkeit in Deutschland faktisch kaum genutzt wird, spielt diese Adressatengruppe aber hierzulande keine Rolle.⁴⁰⁴

Die idealtypischen Informationsinteressen der ausgewählten Adressatengruppen lassen sich wie folgt ableiten.

3.3.1.2.1. Kommunale Entscheidungsträger

Die kommunalen Entscheidungsträger treffen die wesentlichen politischen bzw. administrativen Entscheidungen der Gemeinde.⁴⁰⁵

Nachdem Budgetvorschläge von der Verwaltung erarbeitet werden, findet im Rahmen der Haushaltsplanaufstellung die Auswahl alternativer Maßnahmenprogramme statt. Bei dieser Auswahlentscheidung verfolgen die kommunalen Entscheidungsträger das Ziel, die Effektivität und Effizienz der kommunalen Leistungserstellung zu maximieren.⁴⁰⁶

⁴⁰² Vgl. Hennies 2005, S. 14; Otte 1990, S. 29; Wirtz 2008, S. 162.

⁴⁰³ Vgl. Wirtz 2008, S. 161.

⁴⁰⁴ Vgl. Otte 1990, S. 29.

⁴⁰⁵ Vgl. Fleige 1989, S. 31.

⁴⁰⁶ Vgl. Drebin et al. 1981, S. 82.



Insofern werden zunächst Informationen benötigt, die dabei helfen, die Effektivität von alternativen Programmen im Hinblick auf die kommunalen Ziele vorherzusagen. Konkret geht es darum, die Beziehung zwischen Outputseinheiten (z.B. Tonnen von eingesammeltem Müll) und der Sachzielerreichung (z.B. „Sauberes Frankfurt“) messen zu können. Hierzu sind Kriterien zur Leistungsmessung für jedes Programm, eine präzise Zieldefinition und Leistungskennzahlen erforderlich. Aus den effektivsten Maßnahmen gilt es dann die Maßnahmen auszuwählen, welche die Effizienz maximieren. Dafür sind Informationen zur Bewertung der Beziehung zwischen Inputeinheiten (Arbeit, Material, Ausstattung) und Outputseinheiten (Tonnen von eingesammeltem Müll) erforderlich. Obwohl die wünschenswerten Effekte der kommunalen Leistungserbringung im Vordergrund stehen, sind insbesondere die Kosten der Ressourcenbereitstellung gegen den Nutzen der erwarteten Ergebnisse abzuwägen.⁴⁰⁷

Gleichzeitig gilt es aber auch die Machbarkeit von geplanten Maßnahmen im Lichte der Haushaltssituation realistisch zu beurteilen. Hierzu bedarf es Kostenschätzungen der jeweiligen Maßnahmen sowie Haushaltsprognosen und Prognosen des wirtschaftlichen Umfeldes. Darüber hinaus gilt es die unterschiedlichen längerfristigen finanziellen Auswirkungen der geplanten Maßnahmen einzuschätzen. So haben die kommunalen Entscheidungsträger die möglichen Auswirkungen von Entscheidungsalternativen auf langfristige Ressourcen wie z.B. das Infrastrukturvermögen zu berücksichtigen. Wenn es bspw. ein Ziel ist, den Leistungsumfang zu erhalten, bedeutet ein Verschleiß des Infrastrukturvermögens einen Bedarf an zukünftigen Instandhaltungsaufwendungen. Insofern werden Informationen benötigt, die Aussagen über die Auswirkungen von verschiedenen Maßnahmen auf den zukünftigen Ressourcenbedarf sichtbar machen. Einzukalkulieren sind bei der Entscheidungsfindung insbesondere die aus der Vermögenslage resultierenden Folgekosten durch erforderlich werdende Investitionen bzw. Erhaltungsaufwendungen.⁴⁰⁸

Die kommunalen Entscheidungsträger müssen als Entscheidungsgrundlage zur Planung und Umsetzung ihrer politischen Programme außerdem beurteilen, ob das kommunale Leistungsangebot bei gegebenen Finanzierungsbeiträgen auf Dauer gewährleistet ist oder ob Leistungseinschränkungen bzw. Abgabenerhöhungen wahrscheinlich sind.⁴⁰⁹ Hierzu gilt es die (zukünftigen) finanziellen Spielräume und Risiken der Kommune realistisch

⁴⁰⁷ Vgl. Drebin et al. 1981, S. 80-85; Mautz 1981, S. 57.

⁴⁰⁸ Vgl. Drebin et al. 1981, S. 82; Jones et al. 1985, S. 29; KGSt-Bericht 1/2011, S. 18; Otte 1990, S. 11-12.

⁴⁰⁹ Vgl. IPSASB, Conceptual framework for general purpose financial reporting by public sector entities. Exposure draft 1, December 2010, S. 18; Owczarzak 2007, S. 8.



einzuschätzen. Dies erfordert im Wesentlichen Informationen über die Ressourcenausstattung, Verschuldung, Finanz- und Ertragskraft, zukünftigen finanziellen Verpflichtungen und Haftungsverhältnisse der Kommune. Informationen über den Zustand der Infrastruktur, den Investitionsnachholbedarf, die zukünftigen Infrastrukturbedürfnisse sowie die Kosten der Instandhaltung helfen zudem dabei, das Risiko von Leistungseinschnitten bzw. Abgabenerhöhungen besser bewerten zu können. Um nicht nur die Kernverwaltung, sondern auch die ausgegliederten Einheiten als integrierte Gesamtheit steuern zu können, benötigen die kommunalen Entscheidungsträger derartige Informationen für den gesamten kommunalen Verbund.⁴¹⁰

Aus Verbundsicht sind die kommunalen Entscheidungsträger weiterhin daran interessiert, die Bedeutung der ausgegliederten Bereiche für die Gesamtheit Kommune einzuschätzen, insbesondere den Erfolgsbeitrag der verselbstständigten Einheiten zur wirtschaftlichen Gesamtlage der Gemeinde. Im Zuge dessen geht es darum zu bewerten, welche finanziellen Risiken und Chancen aus den ausgegliederten Einheiten resultieren.⁴¹¹

Da der Haushalt auf Basis von Prognosen über zukünftige Entwicklungen aufgestellt wird, muss die kommunale Führung in der Lage sein, schnell auf unvorhergesehene Situationen bzw. Veränderungen bei der Verfügbarkeit von Ressourcen zu reagieren. Demnach benötigen die obersten Gemeinde- und Leitungsorgane ferner kurzfristig verfügbare Informationen, um die finanzielle Entwicklung der Kommune während der Haushaltsperiode zu überwachen und - falls notwendig - korrigierende Maßnahmen einzuleiten.⁴¹² Konkret gilt es, die Umsetzung geplanter Maßnahmen im Einzelfall unterjährig kontrollieren zu können.⁴¹³

3.3.1.2.2. Gemeindemitglieder

Einwohner und ortsansässige Unternehmen nehmen als Gemeindemitglieder kommunale Dienstleistungen in Anspruch und tragen in ihrer Eigenschaft als Steuer-, Gebühren- und Beitragszahler zugleich die Hauptlast der Gemeindefinanzierung.⁴¹⁴ Das Interesse eines jeden Gemeindemitglieds besteht darin, dass die Verwaltung genau die Leistungen bereitstellt, die es zu konsumieren beabsichtigt oder gesellschaftlich für wichtig erachtet bei gleichzeitig minimalem Finanzierungsbeitrag.⁴¹⁵

⁴¹⁰ Vgl. Gornas 2009, S. 4; Walker 2009, S. 184-185.

⁴¹¹ Vgl. Lande und Rousseau 2005, S. 290.

⁴¹² Vgl. Drebin et al. 1981, S. 67.

⁴¹³ Vgl. Bulloch 1971, S. 181.

⁴¹⁴ Vgl. Fleige 1989, S. 30; Magin 2011, S. 71.

⁴¹⁵ Vgl. Zahradnik 1997, S. 55.



Während der Bürger als idealtypisches Gemeindemitglied die drei unterschiedlichen Rollen des Leistungsempfängers, Wählers sowie Steuer- und Abgabenzahlers einnimmt, üben die sonstigen Einwohner und angesiedelten Unternehmen als Leistungsempfänger und Ressourcenbereitsteller lediglich zwei Rollen aus, da sie nicht wahlberechtigt sind.⁴¹⁶

In ihrer Rolle als Leistungsempfänger interessieren die Gemeindemitglieder grundsätzlich die Art, Menge, Qualität und Wirkungen der von der Kommune erbrachten Leistungen, auch im Vergleich zu anderen Kommunen.⁴¹⁷ Die Gemeindemitglieder benötigen demnach Leistungsdaten (performance data) der Kommune zur Beurteilung der Effektivität der Leistungserstellung.⁴¹⁸ Konkret erfordert dies Informationen über die erbrachten Leistungen, die Leistungsempfänger und Leistungswirkungen von kommunalen Maßnahmen genauso wie Leistungskennzahlen. Dabei geht es immer auch darum, den persönlichen Nutzen aus der kommunalen Leistungsbereitstellung einzuschätzen. Als Leistungsempfänger interessiert die Gemeindemitglieder weiterhin die Art und Weise der Bepreisung von kommunalen Leistungen. Da viele kommunale Leistungen auf Gebührenbasis bereitgestellt werden, ist ausschlaggebend, ob die Gebührenkalkulation entsprechend der tatsächlichen Kosten der Leistungserstellung „gerecht“ erfolgt ist. Hierzu müssen die Gemeindemitglieder wissen, auf welcher Basis die Kostenschätzung durchgeführt wurde.⁴¹⁹ Zur Beurteilung der angemessenen Bepreisung von kommunalen Leistungen gilt es zudem die Rentabilität der Ämter, welche die Leistungen anbieten, sowie die Qualität der angebotenen Leistungen einzuschätzen.⁴²⁰

In ihrer Rolle als Wähler möchten die Bürger wissen, ob die kommunalen Mittel ihren Präferenzen entsprechend verausgabt wurden und zukünftig werden.⁴²¹ Das Informationsinteresse der Bürger betrifft insofern die Höhe der (zukünftigen) Ausgaben für bestimmte Maßnahmen im Vergleich zu anderen bzw. die Trends in der Ausgabenpolitik.⁴²² Die Präferenzen der Bürger hinsichtlich der kommunalen Leistungsbereitstellung sind allerdings als äußerst heterogen einzustufen, da sie in Abhängigkeit ihrer individuellen Situa-

⁴¹⁶ In der Tat ist nicht jeder Einwohner auch wahlberechtigt. Wahlberechtigte Einwohner werden Bürger genannt. Um wahlberechtigt zu sein, muss man in der Regel Deutscher Staatsbürger oder Staatsbürger eines anderen Mitgliedsstaates der EU sein, das 18. Lebensjahr vollendet haben und seit mindestens drei Monaten im Gemeindegebiet wohnen. Stellvertretend vgl. §§ 8, 30 HGO; Otte 1990, S. 257.

⁴¹⁷ Vgl. Streim 1999, S. 322.

⁴¹⁸ Vgl. Jones et al. 1985, S. 26-27; Likierman 1992, S. 16.

⁴¹⁹ Vgl. Drebin et al. 1981, S. 64.

⁴²⁰ Vgl. Walker 2009, S. 185.

⁴²¹ Vgl. IPSASB, Conceptual framework for general purpose financial reporting by public sector entities. Exposure draft 1, December 2010, S. 18; Otte 1990, S. 13.

⁴²² Vgl. Otte 1990, S. 13. Solche Informationen können zumindest theoretisch Wahlentscheidungen beeinflussen.



tion ganz unterschiedlich von kommunalen Leistungen profitieren und den Nutzen aus kommunalen Leistungen sowie ein „akzeptables“ Maß an Leistungsbereitstellung dementsprechend unterschiedlich bewerten.⁴²³ Bei der Entscheidung, ob das Ausmaß an Leistungsbereitstellung akzeptabel ist, spielt allerdings die Gerechtigkeit bei der Leistungsbereitstellung und der Lastenverteilung der Finanzierung eine große Rolle. Um dies beurteilen zu können, sind disaggregierte Informationen zur Verteilung von Lasten und zu den Inputs und Outputs von Programmen für unterschiedliche sozio-ökonomische Gruppen erforderlich.⁴²⁴

In ihrer Rolle als Wähler möchten die Bürger wissen, ob die politischen Leitungsorgane generationengerecht gehandelt haben. Dies erfordert zuverlässige Indikatoren für die Generationengerechtigkeit der Kommunalpolitik.⁴²⁵

Als Steuerzahler sind die Gemeindemitglieder gezwungen, unfreiwillig einen Beitrag zum Gemeinwesen zu leisten und möchten deshalb einschätzen, ob und inwieweit mit einem Vermögensverlust zu rechnen ist. Dieser ist zum einen zu befürchten, wenn die finanziellen Handlungsspielräume der Kommune derart eingeschränkt sind, dass Leistungseinschnitte bzw. Abgabenerhöhungen drohen.⁴²⁶ Zur Beurteilung der Wahrscheinlichkeit von Abgabenerhöhungen bzw. Leistungseinschnitten sind Informationen zur Ressourcenausstattung, Verschuldung, Finanz- und Ertragskraft sowie zu zukünftigen finanziellen Verpflichtungen und Haftungsverhältnissen der Kommune wichtig. Darüber hinaus ist der Zustand der kommunalen Infrastruktur zur Abschätzung von auflaufenden Investitionsvorhaben von Interesse, da größere Investitionsvorhaben die finanziellen Spielräume der Kommune in Zukunft massiv einschränken können. Gleichzeitig zeigen notwendig werdende Kosten der Reparatur und des Austausches der Infrastruktur bzw. alternativer Lösungen mit welchen finanziellen Belastungen die Kommune in Zukunft zu rechnen hat.⁴²⁷

Gemeindemitglieder erleiden zum anderen Vermögensverluste, wenn die Verwaltung ihre Leistungen unwirtschaftlich und nicht kosteneffizient erstellt.⁴²⁸ So unterschiedlich die Interessen der einzelnen Gemeindemitglieder hinsichtlich der Sachziele auch sein mögen, so übereinstimmend werden sie in ihrer Rolle als Steuer- und Abgabenzahler

⁴²³ Vgl. Hennies 2005, S. 15; Kiaman 2012, B 10.

⁴²⁴ Vgl. Drebin et al. 1981, S. 86-87.

⁴²⁵ Vgl. Walker 2009, S. 186.

⁴²⁶ Vgl. Streim 1999, S. 322.

⁴²⁷ Vgl. Jones et al. 1985, S. 27.

⁴²⁸ Vgl. IPSASB, Conceptual framework for general purpose financial reporting by public sector entities. Exposure draft 1, December 2010, S. 18; Merschbächer 1987, S. 175; Streim 1999, S. 322.



deshalb ein Interesse an einem sparsamen und effizienten Ressourceneinsatz der Verwaltung haben.⁴²⁹

Schließlich profitieren die Gemeindemitglieder von einer Effizienzsteigerung der Kommune, da ein Mehr an Wirtschaftlichkeit die Erreichung der Sachziele verbessert bzw. die zu entrichtenden Steuern und Abgaben senkt.⁴³⁰ Insofern sind die Gemeindemitglieder auf Informationen zur Beurteilung der Effizienz der Leistungserstellung der Verwaltung angewiesen. In diesem Zusammenhang möchten die Gemeindemitglieder auch wissen, ob die Verwaltung in Übereinstimmung mit dem verabschiedeten Haushalt gehandelt hat. Budgetüberschreitungen können auf ein schlechtes Finanzmanagement hindeuten, während Budgetunterschreitungen aufzeigen, dass Leistungen in einem höheren Umfang hätten angeboten werden können. Hierzu benötigen die Gemeindemitglieder eine Gegenüberstellung von Zahlen der Haushaltsplanung und der Ex-Post-Rechnungslegung.⁴³¹

3.3.1.2.3. Aufsichtsbehörden

Die Aufsichtsbehörden umfassen mit den Rechnungshöfen und -prüfungsämtern sowie der Rechts- bzw. Kommunalaufsicht die Institutionen, welche die Kommunalverwaltung auf Grundlage von Rechtssätzen des öffentlichen Rechts überwachen sollen.⁴³²

Den Rechnungshöfen und -prüfungsämtern obliegt eine Kontrolle der Recht- und Ordnungsmäßigkeit sowie der Zweckmäßigkeit und Wirtschaftlichkeit des kommunalen Verwaltungshandelns.⁴³³ In erster Linie haben sie in formaler Hinsicht die Einhaltung bestehender Gesetze und Weisungen, die entsprechende Verwendung von zweckgebundenen Zuweisungen sowie die Ordnungsmäßigkeit der Buchführung und Zahlungsabwicklung zu prüfen. Allerdings sollen sie zunehmend auch die wirtschaftliche und sachgerechte Aufgabenwahrnehmung der Kommunen überwachen.

Die Aufgabe der Rechts- bzw. Kommunalaufsicht beinhaltet zum einen die Rechtsaufsicht zur Rechtmäßigkeitskontrolle der Wahrnehmung von freiwilligen Selbstverwaltungsaufgaben und zum anderen die Fachaufsicht zur Kontrolle der Recht- und Zweckmäßigkeit der Wahrnehmung von staatlichen Auftragsangelegenheiten und pflichtigen Selbstverwaltungsaufgaben.⁴³⁴ Die Aufsichtsbehörden benötigen insofern Informationen, um die Rechtmäßigkeit und Sparsamkeit der Mittelverwendung der Verwaltung überprü-

⁴²⁹ Vgl. Hennies 2005, S. 15.

⁴³⁰ Vgl. Zahradnik 1997, S. 57-58.

⁴³¹ Vgl. Jones et al. 1985, S. 28.

⁴³² Vgl. Wirtz 2008, S. 155.

⁴³³ Vgl. Glöckner und Mühlenkamp 2009, S. 402.

⁴³⁴ Vgl. Magin 2011, S. 78.



fen zu können.⁴³⁵ Darüber hinaus sind die Aufsichtsbehörden auf Informationen zur Beurteilung von Effektivität und Effizienz der kommunalen Aufgabenwahrnehmung angewiesen.⁴³⁶

Neben der Kontrollfunktion nimmt die Aufsicht immer auch eine Schutzfunktion wahr. So gehört es zu ihrer Aufgabe, die kommunale Handlungsfähigkeit zu erhalten und den Bereich der kommunalen Selbstverwaltung zu schützen. In diesem Zusammenhang muss die Kommunalaufsicht die angemessene Finanzausstattung der Kommune beurteilen. Auch aufgrund der Tatsache, dass sich Kommunen in beträchtlichem Ausmaß über Zuweisungen des Landes und aus dem kommunalen Finanzausgleich finanzieren und die Verteilung möglichst gerecht erfolgen soll, wird die Kommunalaufsicht grundsätzlich an der Angemessenheit der Finanzausstattung der Kommunen interessiert sein. Dies bedingt im Wesentlichen wiederum ein Informationsinteresse an den der Kommune zur Verfügung stehenden Ressourcen, ihrer Finanz- und Ertragskraft, Verschuldungssituation, den bestehenden zukünftigen finanziellen Verpflichtungen sowie Haftungsverhältnissen.⁴³⁷ Vor dem Hintergrund der Aufgabe, eine intergenerative gerechte Wirtschaftsführung der Kommune sicherzustellen, benötigen die Aufsichtsbehörden zudem Informationen, um die Generationengerechtigkeit der kommunalen Finanzpolitik bewerten zu können.⁴³⁸

Im Sinne der Schutzfunktion hat die Aufsicht notfalls mit Hilfe von Haushaltsauflagen dafür zu sorgen, dass die finanziellen Handlungsspielräume der Kommune erhalten bleiben. Schließlich haben die Kommunen der Kommunalaufsicht die Haushaltssatzungen vorzulegen bzw. von ihr genehmigen zu lassen. Dabei stellt der Haushaltsausgleich das wichtigste Kriterium zur Genehmigung des Haushalts dar. Die Kommunalaufsicht verfügt gerade bei schlechter Haushaltslage der Kommunen über repressive Mittel in Form von Anordnungen (Haushaltsauflagen), Ersatzvornahmen und der Bestellung eines Beauftragten (sog. Staatskommissar). Auch in diesem Zusammenhang geht es um die Beurteilung der Sparsamkeit und Rechtmäßigkeit der Mittelverwendung. Insbesondere interessiert die Kommunalaufsicht, ob die Begrenzungen zur Kreditaufnahme, zur Steuererhebung sowie die Haushaltsauflagen eingehalten wurden.⁴³⁹

⁴³⁵ Vgl. Otte 1990, S. 13.

⁴³⁶ Vgl. Glöckner und Mühlenkamp 2009, S. 402-403.

⁴³⁷ Vgl. Drebin et al. 1981, S. 91; Junkernheinrich et al. 2011, S. 86-87; Kußmaul und Henkes 2008, S. 328.

⁴³⁸ Vgl. Magin 2011, S. 79.

⁴³⁹ Vgl. Glöckner und Mühlenkamp 2009, S. 408.



3.3.1.2.4. Kreditgeber

Die kommunalen Kreditgeber möchten wissen, ob eine Kommune die vertraglichen Zins- und Tilgungszahlungen betrags- und termingenau erfüllen kann.⁴⁴⁰ Stehen die Kreditgeber in einer stetigen Geschäftsbeziehung mit der Kommune, sind sie aber nicht nur an der Rückzahlung der derzeit gewährten Kredite einschließlich der Zinsen interessiert, sondern auch an der Frage, ob sie der Kommune unbesorgt weitere Kredite gewähren können, d.h. die Geschäftsbeziehung zukünftig aufrechterhalten sollen.⁴⁴¹

Von Interesse ist insofern die kurzfristige Liquidität der Kommune, damit sichergestellt ist, dass die Gemeinde ihre laufenden Verpflichtungen erfüllen kann, genauso wie die nachhaltig ausreichende Finanz- und Ertragskraft der Kommune, um ihre zukünftige Schuldtilgungsfähigkeit beurteilen und eine weitere Kreditvergabe prüfen zu können. Damit die finanzielle Lage der Kommune im Rahmen einer umfassenden Bonitätsbeurteilung eingeschätzt werden kann, benötigen die Kreditgeber weiterhin Informationen zur Verschuldung, den sonstigen finanziellen Verpflichtungen und Haftungsverhältnissen der Kommune.⁴⁴²

3.3.1.3. *Beurteilung der ausgewählten Adressatengruppen und abgeleiteten Informationsinteressen anhand der Erkenntnisse aus empirischen Studien*

Die Ableitung von Anforderungen an die Rechnungslegung aus den Informationsinteressen der relevanten Abschlussadressaten ist im Schrifttum aufgrund der Schwierigkeiten im Zusammenhang mit der Bestimmung und Abgrenzung sowie der Gewichtung der Adressatengruppen nicht unumstritten.

Eine spezielle Streitfrage ist, ob sämtliche potentiellen Adressaten relevant sein sollten, oder nur die Adressaten, die tatsächlich die Berichte des externen Rechnungswesens nutzen.⁴⁴³ So muss sich die theoretisch-konzeptionelle Bestimmung von Rechnungslegungsadressaten die Kritik gefallen lassen, dass auf diese Weise womöglich Adressaten identifiziert und Informationsinteressen unterstellt werden, die empirischen Studien zufolge in der Realität gar nicht vorzufinden sind.⁴⁴⁴

⁴⁴⁰ Vgl. Hennies 2005, S. 13; Wirtz 2008, S. 161.

⁴⁴¹ Vgl. für den erwerbswirtschaftlichen Bereich Leffson 1987, S. 72-73.

⁴⁴² Vgl. Knechtenhofer 2003, S. 71.

⁴⁴³ Vgl. Clark 2010, S. 71.

⁴⁴⁴ Vgl. Walker 2009, S. 175-177.



Schließlich sind gerade die Bürger an der Finanzberichterstattung von Kommunen schlicht nicht interessiert. Wenn überhaupt, nutzen die Bürger die Medien als Informationsvermittler, deren Nutzung im Allgemeinen keine zusätzlichen Kosten verursacht.⁴⁴⁵

Der Mangel an eigener Initiative von Bürgern ist dabei durchaus verständlich. Zunächst stellt politische Kontrolle durch Wähler ein öffentliches Gut dar, so dass es für den einzelnen Wähler nicht rational ist, Kontrollanstrengungen zu unternehmen. Letzten Endes trägt der Wähler die vollen Kosten seiner Bemühungen in Form von Informationsbeschaffungskosten und Zeitkosten, wenn er Anstrengungen zur Überwachung von Gemeindevertretung und Verwaltung unternimmt, während der mit einer intensiveren Kontrolle verbundene Nutzen allen Wählern zu Gute kommt.⁴⁴⁶

Zumal die ambivalente Rolle der Gemeindemitglieder als Zahler und Empfänger von öffentlichen Leistungen nicht unterschätzt werden darf. Da die Gemeindemitglieder aller Wahrscheinlichkeit nach geneigt sein werden, ihren persönlichen Nettonutzen aus den kommunalen Aktivitäten zu maximieren, werden sie im konkreten Einzelfall solange nichts gegen ineffiziente Aktivitäten einwenden, wie sie persönlich davon profitieren. Wenn es einer Gruppe gelingt, Nutzen aus ineffizienten Verwaltungshandlungen zu ziehen und die Kosten auf eine andere Bevölkerungsgruppe abzuwälzen, wird die Gruppe auch ineffiziente Handlungen gutheißen. Es gilt dann das Sankt Florians-Prinzip, wonach die Effizienzregel am besten nur die anderen einzuhalten haben. Darum ist es auch durchaus zweifelhaft, ob die Gemeindemitglieder bzw. einflussreiche Gruppierungen wirklich ein eindeutiges Interesse an transparenzfördernden Informationen haben. Genauso mag kritisch hinterfragt werden, ob die Bürger tatsächlich an Generationengerechtigkeit interessiert sind. Schließlich erfordert der Wunsch nach Generationengerechtigkeit ein nicht unerhebliches Maß an Altruismus.⁴⁴⁷

Daneben kann das Desinteresse der Bürger schlicht mit hohen Informationsbeschaffungskosten erklärt werden, da die Daten des kommunalen Haushalts- und Rechnungswesens aufgrund der hohen Komplexität und des hohen Schwierigkeitsgrads schwer zu interpretieren sind.⁴⁴⁸ Zumal nicht gesichert ist, ob die gesuchten Informationen überhaupt in dem Haushaltsplan bzw. Rechnungsabschluss zu finden sind. Außerdem wird der Zugang zu den Informationen regelmäßig erschwert. So ist die Bereitstellung der Haushaltspläne oder der Rechnungsabschlüsse im Internet immer noch keineswegs üblich

⁴⁴⁵ Vgl. Arnaboldi und Lapsley 2009, S. 814; Merschbächer 1987, S. 170-171; Otte 1990, S. 19.

⁴⁴⁶ Vgl. Mühlenkamp 2011, S. 13. Sowieso zeigen Studien, dass Bürger ihre Wahlentscheidungen bei Kommunalwahlen an bundespolitischen Stimmungen ausrichten (Lapsley 1992, S. 284).

⁴⁴⁷ Vgl. Mühlenkamp 2011, S. 13.

⁴⁴⁸ Vgl. Kloby 2009, S. 370.



und das Auslegen der Berichte in Räumlichkeiten der Verwaltung erfüllt nicht unbedingt den Zweck, die Öffentlichkeit zu informieren.⁴⁴⁹

Nun wird im Schrifttum teilweise die Ansicht vertreten, dass die potentiellen Adressaten zwar gegenwärtig die öffentliche Finanzberichterstattung (unter besonderer Berücksichtigung der Instrumente des externen Rechnungswesens) nicht nutzen, es aber gegebenenfalls tun würden, wenn diese Instrumente ihre Informationsanforderungen besser erfüllten.⁴⁵⁰ Dieser Argumentation folgt letztlich auch diese Arbeit, die einen Beitrag dazu leisten will, herauszufinden, wie mit Hilfe der Anpassung der konzeptionellen Grundlagen zur Abschlusserstellung und der Auswertung von Gesamtabschlüssen die Informationsbedürfnisse der identifizierten Adressatengruppen besser befriedigt werden können. Im Rahmen dieser Arbeit werden die identifizierten Adressatengruppen insofern eher als *intended audience* denn als *users* verstanden.⁴⁵¹ Da es allerdings bisher wenige Beweise für die Richtigkeit dieser These gibt, sind weitergehende Forschungen notwendig, um den öffentlichen Institutionen bei der Ausgestaltung der Informationssysteme eine bessere Entscheidungsgrundlage zu liefern.⁴⁵²

Darstellung 4 fasst die erarbeiteten Informationsinteressen der identifizierten Adressaten der kommunalen Rechnungslegung zusammen.

⁴⁴⁹ Vgl. KGSt-Bericht 1/2011, S. 17.

⁴⁵⁰ Vgl. Carlson 1983, S. 2; Clark 2010, S. 71.

⁴⁵¹ Vgl. Walker 2009, S. 176.

⁴⁵² Vgl. Likierman 1992, S. 23. Carlson leitet aus ihrer empirischen Studie die Erkenntnis ab, dass Bürger nicht gleichgültig, sondern dass vielmehr die existierenden Berichte für ihre Bedürfnisse ungeeignet sind (Carlson 1983, S. 2).



	Beurteilungen/ Entscheidungen	Relevante Informationen
Kommunale Entscheidungs- träger	Effektivität und Effizienz von zur Auswahl stehenden Maßnahmen	Zieldefinitionen; Beziehung zwischen Outputeinheiten und Zielerreichung; Kriterien zur Leistungsmessung; Leistungskennzahlen; Beziehung zwischen Ressourceneinsatz und erbrachten Leistungen; Kosten- und Nutzenschätzungen von Maßnahmen
	Machbarkeit von Maßnahmen vor dem Hintergrund der Haushaltslage	Kostenschätzungen von Maßnahmen; Auswirkungen von verschiedenen Maßnahmen auf zukünftigen Ressourcenbedarf; Folgekosten durch erforderlich werdende Investitionen bzw. Erhaltungsaufwendungen; Haushaltsprognosen; Prognosen des wirtschaftlichen Umfeldes
	Fähigkeit der Kommune die Leistungen bei gegebenen Finanzierungsbeiträgen weiter bereitzustellen bzw. die Wahrscheinlichkeit von Abgabenerhöhungen bzw. Leistungseinschnitten	Ressourcenausstattung; Verschuldung; Finanz- und Ertragskraft; sonstige finanzielle Verpflichtungen; Haftungsverhältnisse; Zustand der Infrastruktur; Kosten der Reparatur und des Austausches der Infrastruktur; künftiger Investitionsnachholbedarf; Investitionsvorhaben; Prognose der zukünftigen Infrastrukturbedürfnisse; demografische Daten; volkswirtschaftliche Indikatoren
	Bedeutung der ausgegliederten Bereiche für die Kommune	Indikatoren für die Bedeutung und Entwicklung (Chancen und Risiken) der ausgegliederten Bereiche; Erfolgsbeitrag der Beteiligungen
	Kurzfristige Engpässe bei der notwendigen Ressourcenausstattung	Kurzfristige Informationen bezüglich des Umfangs und der Höhe der zu erwartenden Ein- und Auszahlungen und Termine dieser Zahlungsmittelbewegungen
Gemeinde- mitglieder	Art, Menge, Qualität und Wirkungen der erbrachten Leistungen	Informationen über die erbrachten Leistungen, die Leistungsempfänger und Leistungswirkungen; Leistungskennzahlen
	Art und Weise der Bepreisung von kommunalen Leistungen	Informationen zur Kostenkalkulation von Gebühren; Indikatoren hinsichtlich Rentabilität (der Ämter, die direkt Leistungen an Bürger verkaufen) und Qualität von Leistungen; Leistungskennzahlen für Produktbereiche
	Kommunale Mittelverwendung	Trends in der Ausgabenpolitik
	Gerechtigkeit bei der Leistungsbereitstellung und der Lastenverteilung der Finanzierung	Disaggregierte Informationen zu der Verteilung von Lasten und zu den Inputs und Outputs von Programmen für unterschiedliche sozio-ökonomische Gruppen
	Generationengerechtigkeit der Finanzpolitik der kommunalen Entscheidungsträger	Indikatoren für die Generationengerechtigkeit: Verschuldung, sonstige finanzielle Verpflichtungen, Investitionen, Ergebnisentwicklung; Informationen über (geplante) politische Maßnahmen; demografische Daten; Arbeitskräfteinformationen



	Beurteilungen/ Entscheidungen	Relevante Informationen
Gemeinde- mitglieder (Fortsetzung)	Fähigkeit der Kommune die Leistungen bei gegebenen Finanzierungsbeiträgen weiter bereitzustellen bzw. die Wahrscheinlichkeit von Abgabenerhöhungen bzw. Leistungseinschnitten	Ressourcenausstattung; Verschuldung; Finanz- und Ertragskraft; sonstige finanzielle Verpflichtungen; Haftungsverhältnisse; Zustand der Infrastruktur; Kosten der Reparatur und des Austausches der Infrastruktur; künftiger Investitionsnachholbedarf; Investitionsvorhaben; Prognose der zukünftigen Infrastrukturbedürfnisse; demografische Daten; volkswirtschaftliche Indikatoren
	Wirtschaftlichkeit und Sparsamkeit der kommunalen Leistungserstellung	Beziehung zwischen Ressourceneinsatz und erbrachten Leistungen; Budgetüber- und unterschreitungen
Aufsichts- behörden	Sparsamkeit und Rechtmäßigkeit der Mittelverwendung	Übereinstimmung von Planung und Vollzug; Einhaltung von Haushaltsauflagen und weiteren Vorschriften; Informationen zur Wahrnehmung von Pflichtaufgaben und freiwilligen Aufgaben
	Effektivität und Effizienz der kommunalen Aufgabenwahrnehmung	Zieldefinitionen; Beziehung zwischen Outputeinheiten und Zielerreichung; Kriterien zur Leistungsmessung; Leistungskennzahlen; Beziehung zwischen Ressourceneinsatz und erbrachten Leistungen; Kosten- und Nutzenschätzungen von Maßnahmen
	Angemessenheit der Finanzausstattung der Kommune	Haushaltsprognosen; Ressourcenausstattung; Verschuldung; Finanz- und Ertragskraft; sonstige finanzielle Verpflichtungen; Haftungsverhältnisse
	Generationengerechtigkeit der Finanzpolitik der kommunalen Entscheidungsträger	Indikatoren für die Generationengerechtigkeit: Verschuldung, sonstige finanzielle Verpflichtungen, Investitionen, Ergebnisentwicklung; Informationen über (geplante) politische Maßnahmen; demografische Informationen; Arbeitskräfteinformationen
Kreditgeber	Bonität der Kommune	Kurzfristige Liquidität; Ressourcenausstattung; Verschuldung; Finanz- und Ertragskraft; sonstige finanzielle Verpflichtungen; Haftungsverhältnisse

Darstellung 4: Informationsinteressen der primären kommunalen Rechnungslegungsadressaten.
Erstellt in Anlehnung an Walker 2009, S. 183-189



3.3.2. Diskrepanz zwischen adressatenorientierten Anforderungen und derzeitigen konzeptionellen Möglichkeiten der kommunalen Rechnungslegung

3.3.2.1. Fehlende Darstellung der Leistungserfolge

Da ein wesentliches Informationsinteresse der kommunalen Entscheidungsträger, Gemeindemitglieder und Aufsichtsbehörden auf die kommunale Leistungsbereitstellung gerichtet ist, müsste eine adressatenorientierte Rechnungslegung primär eine Berichterstattung über die Verwirklichung von Sachzielen beinhalten. Konkret sollte die Kommune darüber berichten, welche Leistungen mit welchen Eigenschaften sie im vergangenen Jahr erstellt bzw. abgegeben hat und in welchem Maße sie damit den Bedürfnissen der Gemeindeglieder gerecht wurde. Es wären also prinzipiell kommunale Leistungserfolge offenzulegen.⁴⁵³

Nun zielt aber die kaufmännische Rechnungslegung schlicht nicht auf die Darstellung von Leistungszielen ab. Sie ist konzeptionell auf die Messung, Darstellung und Aufbereitung der ökonomischen Konsequenzen von Geschäftsaktivitäten gerichtet, so dass direkte Aussagen über die kommunale Aufgabenerfüllung nicht möglich sind.⁴⁵⁴ Insofern bewirkt das Ressourcenverbrauchskonzept nach der kommunalen Doppik im Hinblick auf die Darstellung der Sachzielerreichung keine wesentliche Änderung zum Geldverbrauchssystem der Kameralistik.⁴⁵⁵

Jahres- bzw. Gesamtabschlüsse können keinen Aufschluss darüber geben, welche Leistungen in welchen Mengen und mit welcher Qualität im abgelaufenen Haushaltsjahr erbracht sowie an die Gemeindemitglieder abgegeben und in welchem Maße deren Bedürfnisse befriedigt wurden. Allenfalls können die Rechnungsabschlüsse um verbale Erläuterungen im Rechenschaftsbericht ergänzt werden, die den Adressaten zumindest einen Eindruck darüber vermitteln, welche Leistungen in welchen Mengen und in welcher Qualität erstellt wurden.⁴⁵⁶ Bei der vorliegenden Sachzieldominanz der öffentlichen Hand ist die fehlende Darstellung von Umfang und Qualität der erbrachten Leistungen sicherlich ein Mangel.⁴⁵⁷

Vor dem Hintergrund, dass die Reform des kommunalen Rechnungswesens letztlich auf eine effektivere politisch-administrative Steuerung und eine Erhöhung der Ergebnisorientierung öffentlichen Handelns abzielte, die nur über eine Orientierung an Zielen und die

⁴⁵³ Vgl. Streim 1999, S. 322.

⁴⁵⁴ Vgl. Hail und Meyer 2001, S. 273.

⁴⁵⁵ Vgl. Kulosa 2003, S. 97.

⁴⁵⁶ Vgl. Streim 1999, S. 321-323; 326-327.

⁴⁵⁷ Vgl. Streim 1999, S. 322-323; Srocke 2004, S. 236; Wirtz 2008, S. 192.



Ermittlung von Zielerreichungen und Wirkungen sinnvoll gesteuert werden kann, stellt die mangelnde Abbildungsmöglichkeit von Leistungszielen im Rahmen der doppelten Haushalte und Rechnungsabschlüsse die Reform zumindest teilweise in Frage. Erforderlich wären hier spezielle Leistungsberichte, die über Art, Menge, Qualität, Kosten und Wirkungen der kommunalen Leistungen informieren. Solche Leistungsberichte existieren faktisch kaum, was insbesondere an der nicht zu lösenden Schwierigkeit der Erreichung logisch-konsistenter Zielsysteme und der grundsätzlich mangelnden Mess- und Operationalisierbarkeit öffentlicher bzw. gesellschaftlicher Ziele liegt.⁴⁵⁸

Im neuen Haushalts- und Rechnungswesen behilft man sich zwar mit Produkthaushalten, in denen Produkte und Kennziffern definiert werden, die jedoch in den meisten Fällen die kommunale Aufgabenerfüllung bzw. die intendierten Wirkungen nicht oder nicht ausreichend abbilden. Unerlässlich wären stets konkrete Zieldefinitionen, die Berücksichtigung von Qualität sowie das Wissen, wie Produkte auf die dahinter stehenden Ziele wirken. Und selbst wenn dieser Zusammenhang zwischen Produkten und Wirkungen im Einzelfall geklärt werden könnte, wäre zusätzlich noch festzustellen, wie viel die Leistungen bzw. Produkte den Leistungsempfängern wert sind. Ohne Wissen über den Nutzen von Produkten lassen sich kaum Leistungserfolge ermitteln. Die Schwierigkeiten der Praxis bei der Aufstellung von sinnhaften Leistungskennzahlen im Rahmen der Produkthaushalte zeigen, wie utopisch diese Anforderungen sind. Die Folge ist, dass im kommunalen Bereich stets eine nicht behebbare Steuerungslücke verbleibt.⁴⁵⁹

Da im Rahmen dieser Arbeit eine Fokussierung auf ein Instrument des externen Rechnungswesens erfolgt, stellt sich allerdings die Frage, welche Wissenswünsche mit der kaufmännischen Rechnungslegung überhaupt befriedigt werden können. Um eine Erwartungslücke auszuschließen, sind daher aus der Menge der adressatenorientierten Anforderungen die realistischen auszuwählen.⁴⁶⁰ Nun ist bekannt, dass das kaufmännische Rechnungswesen konzeptionell nicht dazu geeignet ist, die Sachzielerreichung zu beurteilen. Dies ist auch im Unternehmensbereich der Fall. Allerdings muss man sich im Klaren darüber sein, dass dieser Mangel aufgrund der Sachzieldominanz im kommunalen Bereich deutlich schwerer wiegt.⁴⁶¹

⁴⁵⁸ Vgl. Fleige 1989, S. 65-66; Mühlenkamp 2011, S. 10; Müller 2010, S. 160-161.

⁴⁵⁹ Vgl. Mühlenkamp 2011, S. 11; 15-16.

⁴⁶⁰ Vgl. Wirtz 2008, S. 21.

⁴⁶¹ Vgl. Streim 1999, S. 323.



3.3.2.2. Fehlende Darstellung der Wirtschaftlichkeit der Leistungserstellung

Weitaus gravierender ist die Tatsache, dass die konzeptionellen Möglichkeiten der kaufmännischen Rechnungslegung im öffentlichen Sektor eingeschränkt sind: So können aus dem Zahlenwerk keine Rückschlüsse auf die Wirtschaftlichkeit der kommunalen Leistungserstellung gezogen werden, obwohl die Beurteilung der Effizienz der Verwaltung eine zentrale Anforderung der Gemeindemitglieder im Sinne der Rechenschaftsfunktion darstellt. Dieses Problem soll im Folgenden genauer erläutert werden.

3.3.2.2.1. Zur Indikatorfunktion des Gewinns im erwerbswirtschaftlichen Sektor

Die Erklärungskraft der kaufmännischen Rechnungslegung baut auf einem neoklassischen Theoriegebäude auf.⁴⁶²

Dem neoklassischen Ideal entsprechend sind erwerbswirtschaftliche Unternehmen auf vollkommenen Märkten dem Preismechanismus unterworfen. Preissignale lenken die Güter dorthin, wo sie den größten Nutzen stiften und bringen Ressourcen zu jenem Ort, wo sie ihre größte Produktivität entfalten.⁴⁶³ Marktlicher Wettbewerb führt dazu, dass ineffiziente Unternehmen vom Markt verdrängt werden, indem Investoren zu anderen Unternehmen abwandern, wo höhere Kapitalerträge erzielbar sind.⁴⁶⁴ Eine ständige Anpassung an die Marktlage ist Voraussetzung für den langfristigen Erfolg.⁴⁶⁵

Der Preismechanismus bestimmt sowohl, was Unternehmen für die für den Leistungserstellungsprozess notwendigen Einsatzmittel zahlen müssen als auch, was sie für ihre Produkte bzw. Leistungen verlangen können. Die Differenz zwischen Inputkosten und Outputpreisen, der Gewinn (Profit), zeigt die Rendite des eingesetzten Kapitals der Eigentümer an. Da sowohl Inputkosten als auch Outputpreise über den Markt definiert werden, reflektiert der Gewinn die Effizienz (Wirtschaftlichkeit) eines Unternehmens als Verhältnis von dem erzielten Output zu den dafür eingesetzten Ressourcen. Bei vollkommenen Märkten ist deshalb der Gewinn die „wahre“ Maßgröße für die Leistungsfähigkeit bzw. Wirtschaftlichkeit des Unternehmens und gleichzeitig ein Sanktionierungsmechanismus für schlechte Leistungen.⁴⁶⁶

⁴⁶² Vgl. Arnaboldi und Lapsley 2009, S. 813.

⁴⁶³ Vgl. Weimann 2001, S. 228. Ausschließlich die Güterart Individualgüter ohne bzw. mit vernachlässigbaren externen Effekten lässt bei Erfüllung der üblichen sonstigen Voraussetzungen bei marktwirtschaftlicher Preisbildung allokatorenstheoretisch effiziente pareto-optimale Lösungen erwarten (Rittig 1984, S. 23).

⁴⁶⁴ Vgl. Rutherford 1983, S. 6.

⁴⁶⁵ Vgl. Braun 2011, S. 75.

⁴⁶⁶ Vgl. Rutherford 1983, S. 6-7.



Ein kaufmännischer Periodenabschluss gibt darüber Auskunft, ob und inwieweit die für das erwerbswirtschaftliche Unternehmen zentrale Erfolgsgröße „Gewinn“ erreicht werden konnte. Damit informieren erwerbswirtschaftliche Unternehmen die Rechnungslegungsadressaten über die zentrale Erfolgsgröße ihrer wirtschaftlichen Betätigung und befriedigen so direkt deren Informationsbedürfnisse.⁴⁶⁷

Im neoklassischen Idealzustand können die Investoren die Daten der Rechnungslegung als sinnvolle Entscheidungsgrundlage nutzen, da die Preise der gehandelten Aktiva zu jedem Zeitpunkt alle (öffentlich) verfügbaren Informationen berücksichtigen und den „wahren“ (Markt-)Wert dieser Aktiva zu jeder Zeit widerspiegeln. Eng verbunden mit dieser Informationseffizienz des Kapitalmarktes ist die Prämisse der rationalen Erwartungen, wonach die Marktteilnehmer rationale Entscheidungen treffen. Unter diesen Prämissen finden alle neuen Informationen umgehend in Kursen Berücksichtigung, die faire Preise widerspiegeln und die effiziente Bereitstellung von Kapital ermöglichen.⁴⁶⁸

Außerhalb dieses Idealzustands kann der Gewinn natürlich nie als „wahre“ Maßgröße eindeutig definiert werden und insofern höchstens eine Indikatorfunktion besitzen. In einer von Unsicherheit geprägten Realität sind Marktpreise nicht ausreichend verfügbar, so dass sich bei der Bewertung von Bestands- und Stromgrößen im Rahmen der kaufmännischen Rechnungslegung vielfältige Probleme ergeben.⁴⁶⁹

Unstrittig ist, dass die Unsicherheit der Zukunft, die Ermessensspielräume bei der Erstellung der Abschlüsse und die Unvollständigkeit der Abschlüsse die Aussagekraft der kaufmännischen Rechnungslegung behindern.⁴⁷⁰

Aufgrund der Unsicherheit über zukünftige Ereignisse muss der Abschlussersteller Schätzungen z.B. hinsichtlich der voraussichtlichen Nutzungsdauer der Anlagegüter, der Höhe der Rückstellungen, der Höhe der voraussichtlichen Forderungsausfälle sowie der zukünftigen Absatzpreise bei der Frage, ob das Imparitätsprinzip anzuwenden ist und welcher Wertansatz zweckentsprechend ist, vornehmen. Als Folge des Imparitäts- und Vorsichtsprinzips bspw. besteht die Gefahr, dass Wertansätze gewählt werden, die sich später bei Vermögensgegenständen als zu niedrig und bei Schulden als zu hoch erweisen. Das verzerrt nicht nur den Erfolg der unmittelbar betroffenen Periode, sondern führt in Folgeperioden zur Auflösung dieser Unter- oder Überbewertungen und damit zu periodenfremden Ertragskomponenten, die weitgehend unsichtbar bleiben. Insofern sind die

⁴⁶⁷ Vgl. Fleige 1989, S. 3-4.

⁴⁶⁸ Vgl. Mölls und Strauß 2007, S. 956.

⁴⁶⁹ Vgl. Wirtz 2008, S. 53-54.

⁴⁷⁰ Vgl. Hail und Meyer 2001, S. 668.



Daten der kaufmännischen Rechnungslegung stets das Resultat subjektiver Wertungsprozesse. Sie können bilanzpolitisch durch die unterschiedliche Ausnutzung von Bilanzierungs- und Bewertungswahlrechten sowie durch die Auslegung von Ermessensspielräumen erheblich beeinflusst werden.⁴⁷¹

Grundsätzlich problematisch ist außerdem, dass in kaufmännischen Rechnungsabschlüssen nur solche Geschäftsvorfälle erfasst werden, die vermögens-, finanz- oder ertragswirksame Auswirkungen von begonnenen oder abgeschlossenen Transaktionen widerspiegeln. Es fehlen Informationen z.B. über Lieferkontraktvereinbarungen, Beschäftigungsgrade, Auftragsbestände sowie schwebende Geschäfte, sofern nicht Verluste daraus drohen.

Bekanntermaßen sind kaufmännische Rechnungsabschlüsse zudem durch einen ausgeprägten Vergangenheitsbezug geprägt. Zwar finden auch vereinzelt Zukunftsaspekte z.B. durch die Rückstellungsbildung oder die Festlegung von Nutzungsdauern Eingang in die Rechnungslegung, allerdings dominiert die Vergangenheitsorientierung, schon als Folge des pagatorischen Anschaffungskostenprinzips und des Vorsichtsprinzips. Hinzu kommt, dass zwischen dem Bilanzstichtag und dem Zeitpunkt der Veröffentlichung ein längerer Zeitraum liegt. Dies führt dazu, dass die veröffentlichten Zahlen im Augenblick der Verwendung bereits überholt und veraltet sind. Hiervon betroffen ist insbesondere die stichtagsbezogene Momentaufnahme der Vermögens- und Finanzlage. Die Vergangenheitsorientierung einer Ex-Post Rechnungslegung ist insbesondere im Hinblick auf den Zweck der Entscheidungsunterstützung problematisch, da nur zukunftsorientierte Informationen für die Adressaten wirklich entscheidungsrelevant sind. Hierzu müsste eine entscheidungsunterstützende Rechnungslegung entweder über die zukünftigen Zahlungsüberschüsse direkt informieren oder Informationen bereitstellen, die es den Adressaten ermöglichen, die zukünftigen Zahlungen selber zu prognostizieren. Eine Prognose der zukünftigen Entwicklung auf Basis von vergangenheitsorientierten Informationen ist aber insbesondere bei variablen Umweltbedingungen sehr schwierig.⁴⁷² Dieses Informationsdefizit kann nur der Lagebericht durch die Übermittlung von ergänzenden Informationen zur Gesamtbeurteilung der wirtschaftlichen Lage und des Geschäftsverlaufs sowie der voraussichtlichen Entwicklung der Gesellschaft mit ihren Chancen und Risiken ausgleichen.⁴⁷³

⁴⁷¹ Vgl. Leffson 1976, S. 11-14.

⁴⁷² Vgl. Hail und Meyer 2001, S. 668; Küting und Weber 1993, S. 48-49; Mölls und Strauß 2007, S. 966; Wirtz 2008, S. 57-58.

⁴⁷³ Vgl. Budde et al. 2012, S. 1413.



Wie gut die Indikatorfunktion des Gewinns bzw. die Erklärungskraft der primär vergangenheitsorientierten Rechnungslegung für den (Markt-)Wert eines Unternehmens in der ökonomischen Realität ist, bleibt daher in der wirtschaftswissenschaftlichen Literatur umstritten.⁴⁷⁴

3.3.2.2.2. Zur Indikatorfunktion des Gewinns im öffentlichen Sektor

Je weniger die Prämisse des vollkommenen Marktes des der Unternehmensrechnung zugrunde liegenden neoklassischen Theoriegebäudes erfüllt wird, desto stärker ist der Informationsgehalt der Rechnungswesensdaten eingeschränkt. Für öffentliche Gebietskörperschaften gilt dies in weit höherem Maße als für erwerbswirtschaftliche Unternehmen.⁴⁷⁵

Die ökonomische Begründung des öffentlichen Sektors beruht auf der Existenz von Markt- und Wettbewerbsversagen. Fehlerquellen des Marktmechanismus verhindern, dass ein Zustand maximaler gesamtwirtschaftlicher Effizienz erreicht wird. Staatliche Aktivität soll deshalb ein unter volkswirtschaftlichen Gesichtspunkten nicht effizientes Ergebnis des Marktmechanismus korrigieren.⁴⁷⁶

Marktversagen tritt z.B. bei öffentlichen Gütern auf, die durch fehlenden Konsumabschluss und eine Nichtrivalität im Konsum gekennzeichnet sind (z.B. Institution des Rechts) und die rationalen Individuen aufgrund fehlender oder nicht vollständig garantierter Eigentumsrechte die Möglichkeit eröffnen, ungestraft als Trittbrettfahrer zu agieren, d.h. das Gut zu konsumieren ohne einen eigenen Beitrag zu seiner Erstellung zu leisten.⁴⁷⁷ Da das Ausschlussprinzip nicht angewendet werden kann, werden öffentliche Güter nicht oder in nicht ausreichendem Maße durch den Markt bereitgestellt.⁴⁷⁸

Kennzeichnend für öffentliche Güter ist die Entstehung von externen Effekten.⁴⁷⁹ Hierunter sind Wirkungen der Aktivität eines Wirtschaftssubjektes auf ein anderes zu verstehen, für die das andere, wenn sie vorteilhaft sind, nichts bezahlen muss, oder, wenn sie nachteilig sind, nicht entschädigt wird. Als Folge senden die Preise falsche Signale für die Allokation knapper Ressourcen, da nicht alle Kosten, die im Zusammenhang mit der Markttransaktion entstehen, berücksichtigt werden.⁴⁸⁰ Externe Effekte führen im Falle

⁴⁷⁴ Vgl. Hail und Meyer 2001, S. 668; Mölls und Strauß 2007, S. 966; Wirtz 2008, S. 57-58.

⁴⁷⁵ Vgl. Rutherford 1983, S. 3-10.

⁴⁷⁶ Vgl. Tanner 1982, S. 11.

⁴⁷⁷ Vgl. Weimann 2001, S. 108; 201.

⁴⁷⁸ Vgl. Tanner 1982, S. 12-13.

⁴⁷⁹ Vgl. Weimann 2001, S. 127-133.

⁴⁸⁰ Vgl. Schmidt 2001, S. 37.



öffentlicher Güter, sofern sie nicht zwischen den Beteiligten internalisiert werden, zu einem Gefangenens-Dilemma, da die individuell rationale Strategie suboptimal für die Gemeinschaft ist und erfordern insofern eine staatliche Intervention.⁴⁸¹

Während reine öffentliche Güter in der Realität selten vorzufinden sind, bestimmen Güter mit unterschiedlichen Graden an Öffentlichkeitscharakter das öffentliche Handeln.⁴⁸²

Im Schrifttum wird regelmäßig von Gütern gemeinsamen Konsums gesprochen, wenn eine Nichtrivalität im Konsum grundsätzlich gegeben ist, Preis-Ausschluss aber zumindest prinzipiell möglich ist, d.h. die Nutzer werden nur gegen Bezahlung zugelassen.⁴⁸³

Güter mit diesen Eigenschaften kommen gerade im kommunalen Bereich häufig vor (z.B. (Maut)straßen, Brücken, öffentlicher Nahverkehr, Energieversorgung, Wasserversorgung, Müllbeseitigung). Güter gemeinsamen Konsums können aus der technischen Unteilbarkeit der Anlage (z.B. einer Infrastruktureinrichtung) resultieren, da das Gut nur en bloc angeboten und gleichzeitig von mehreren Nachfragern genutzt werden kann, ohne dass der Konsum des einen den der anderen ausschließt.⁴⁸⁴

Da reine öffentliche Güter in der Realität selten vorkommen, ist es in den meisten Fällen nicht die Unmöglichkeit der Durchsetzung des Ausschlussprinzips, die quasi-öffentliche Güter charakterisiert, sondern vielmehr der Umstand, dass die Transaktionskosten des Ausschlusses von solchen Gütern höher wären als die dadurch erzielbaren Erträge.⁴⁸⁵

Abgesehen davon können Güter den Charakter von öffentlichen Gütern annehmen, wenn eine Ausschlussmöglichkeit aus einem allgemeinen Interesse nicht erwünscht ist.⁴⁸⁶ In diesem Fall werden Leistungen vom Staat angeboten, die genauso gut von Privaten erbracht werden könnten oder erbracht würden, wenn das staatliche Angebot nicht durch Marktzutrittsschranken für potentielle Privatanbieter geschützt wäre. Die Gründe hierfür liegen darin, dass der Staat die Ergebnisse des Marktmechanismus auf bestimmten Gebieten (z.B. Bildung) aufgrund von politischen Wertvorstellungen nicht akzeptiert und allgemeine Interessen der Gesellschaft verfolgt.⁴⁸⁷ Anwendungsfälle sind insbesondere

⁴⁸¹ Vgl. Weimann 2001, S. 133-134; Wirtz 2008, S. 14.

⁴⁸² Vgl. Rittig 1983, S. 16.

⁴⁸³ Vgl. hierzu die Systematisierung von Rittig 1983, S. 18-19. Die Nichtrivalität gilt allerdings meist nur bis zur Kapazitätsgrenze. Eine kommunale Straße kann von einer bestimmten Anzahl von Verkehrsteilnehmern ohne gegenseitige Beeinträchtigung genutzt werden, steigt jedoch das Verkehrsvolumen beträchtlich, kann von einer gegenseitigen Beeinträchtigung der Verkehrsteilnehmer ausgegangen werden (Peters 2000, S. 188).

⁴⁸⁴ Vgl. Peters 2000, S. 188.

⁴⁸⁵ Vgl. Tanner 1982, S. 12.

⁴⁸⁶ Vgl. Wirtz 2008, S. 13.

⁴⁸⁷ Vgl. Peters 2000, S. 188-189.



die meritorischen Güter, die sich durch verzerrte Konsumentenpräferenzen auszeichnen (z.B. Impfschutz, Schulpflicht, Alkohol).⁴⁸⁸ Ähnliches gilt für die Aufrechterhaltung unrentabler Dienstleistungen aus Gründen der Gewährleistung gleicher Lebensbedingungen. Um soziale Ungleichheiten auszugleichen, werden bestimmte Güter oft so weit unter Preis angeboten, dass auch sozial schwächere Bürger in ihren Genuss kommen können. Gerade bei Kommunen bedingt die hohe politische Abhängigkeit, dass die durch Bund und Länder zugewiesenen Aufgaben auch dann nicht aus eigener Initiative eingestellt werden können, wenn sie sich als besonders kostspielig oder gar unwirksam erweisen.⁴⁸⁹

Charakterisierend für Güter mit öffentlichem Charakter ist einerseits, dass die Finanzierung regelmäßig über Steuern und Abgaben und unabhängig von der Nutzung durch den Einzelnen erfolgt sowie andererseits, dass an die Stelle der Mittelverteilung über marktliche Konkurrenz und Nachfrageentscheidungen die politische Entscheidung über die Mittelverwendung tritt.⁴⁹⁰

Im Schrifttum wird häufig betont, dass der zentrale Unterschied zwischen öffentlichen Gebietskörperschaften und privatwirtschaftlichen Unternehmen darin bestehe, dass für erstere nicht die Gewinnmaximierung oberste Handlungsmaxime sei, sondern die stetige Aufgabenerfüllung zur Förderung des Gemeinwohls.⁴⁹¹

Diese Aussage ist zweifelsohne richtig, kann allerdings im Hinblick auf Instrumente der Rechnungslegung irreführend sein. Ein grundlegendes Formalziel bzw. ökonomisches Ziel besteht auch für öffentliche Gebietskörperschaften darin, einen Wohlfahrtszuwachs zu generieren, indem die hergestellten Güter und Leistungen von einem höheren Wert sind als die verwendeten Ressourcen. Dieses Ziel, das sich in einem ökonomischen Überschuss ausdrückt, entspricht dem Ziel eines privatwirtschaftlichen Unternehmens.⁴⁹²

Der zentrale Unterschied im Hinblick auf das Rechnungswesen liegt vielmehr darin, dass die Bereitstellung der Leistungen oft außerhalb des Marktes erfolgt und die Leistungen insofern nicht marktkonform vergütet werden (müssen). Stattdessen bilden Steuern und Abgaben die Hauptertragsquelle für öffentliche Verwaltungen.⁴⁹³ Wird aber auf eine marktgerechte Bewertung der „Produktionsleistung“ verzichtet und ersetzen Steuermittel

⁴⁸⁸ Vgl. Andree 1994, S. 12; Hanusch 1984, S. 65.

⁴⁸⁹ Vgl. Mayntz 1985, S. 127.

⁴⁹⁰ Vgl. Andree 1994, S. 11; Oettle 1987, S. 285; Zahradnik 1997, S. 54.

⁴⁹¹ Vgl. Rutherford 1983, S. 217. Dies betonen etwa Kußmaul und Henkes oder Müller (Kußmaul und Henkes 2008, S. 328; Müller 2010, S. 154).

⁴⁹² Vgl. Rutherford 1983, S. 217.

⁴⁹³ Vgl. Andree 1994, S. 12; Oettle 1987, S. 285.



fehlende Markterträge, ist die Gegenüberstellung von Erträgen und Aufwendungen als Ausdruck der Wirtschaftlichkeit wenig sinnvoll.⁴⁹⁴

Im privatwirtschaftlichen Sektor kann der Ressourcenfluss als ein geschlossener Kreis dargestellt werden, in dem jede Transaktion die Form eines Ressourcenaustausches annimmt, welche den Wert des Ressourcenflusses zwischen Organisation und Umwelt misst. Die finale Leistungsbewertung liegt in der Marktfähigkeit der Outputs: ein erfolgreiches Unternehmen generiert Umsätze, wodurch das durch die Eigenkapitalgeber bereitgestellte Kapital erhalten bleibt und ein Gewinn entsteht, der den Kapitalgebern als Ausschüttung wieder zu Gute kommt und somit der Kreis geschlossen wird. Bei öffentlichen Gebietskörperschaften hingegen, die einen Rechtsanspruch auf Zwangsabgaben haben, ist die Leistungsabgabe als letzte Transaktion des Kreises häufig eine einseitige Verpflichtung zur Leistungserbringung und insofern stellt auch die erste Transaktion oft eine einseitige Verpflichtung zur Finanzierung dar.⁴⁹⁵ Dieser formell administrative Finanzierungsmechanismus ist von der Leistungserstellung entkoppelt.⁴⁹⁶

Fehlt für die Leistungen von öffentlichen Verwaltungen ein dem Preismechanismus vergleichbares Regulativ, reflektieren die Finanzflüsse zwischen Verwaltung und ihrer Umwelt und damit die Maßgrößen dieser Finanzflüsse im Rahmen von herkömmlichen Jahresabschlüssen aber nicht die Leistungsfähigkeit der Verwaltung. Das Wirtschaftssubjekt Kommune kann daher nicht wie das erwerbswirtschaftliche Unternehmen im Rahmen einer kaufmännischen Rechnungslegung über die Erfolge seines Wirkens berichten, da die Zahlen des kaufmännischen Rechnungswesens schlicht keinen Rückschluss auf die Wirtschaftlichkeit der Leistungserstellung der Kommune zulassen.⁴⁹⁷ Dieses Problem gilt gleichermaßen für den kommunalen Gesamtgewinn als Mixtur aus Zwangseinnahmen und erwerbswirtschaftlich erzielten Erträgen.⁴⁹⁸

Im öffentlichen Sektor sind daher stets interne Rechnungswesensinstrumente, wie z.B. eine Kosten- und Leistungsrechnung, Leistungskennzahlen, eine Investitionsrechnung, gesamtwirtschaftliche Verfahren oder Kalküle zur Erfassung qualitativer Aspekte besser geeignet, die Leistungsfähigkeit abzubilden.⁴⁹⁹

Kiaman schlägt deshalb vor, die Wirtschaftlichkeit der kommunalen Leistungserstellung über kennzahlenorientierte Auswertungen der Kosten- und Leistungsrechnung zu beurtei-

⁴⁹⁴ Vgl. Löw 1994, S. 15.

⁴⁹⁵ Vgl. Rutherford 1983, S. 11.

⁴⁹⁶ Vgl. Gröske und Maier 2001, S. 177-178.

⁴⁹⁷ Vgl. Rutherford 1983, S. 217-218.

⁴⁹⁸ Vgl. Kiaman 2012, B 20.

⁴⁹⁹ Vgl. Müller et al. 2009, S. 77.



len. Seiner Ansicht nach dienen zur Beurteilung der Effizienz vor allem Größen, die etwas über die Einhaltung von Kostenbudgets (Input-Orientierung) sowie über Qualität und Quantität der erbrachten Leistungen im Verhältnis zur erwünschten Leistung (Output-Orientierung) aussagen. Kiaman überträgt daher die von Küpper erarbeitete „Periodische Hochschul-Erfolgsrechnung“ auf den kommunalen Bereich. Eine solche kommunale Erfolgsrechnung besteht aus einer zweckneutralen Kostenrechnung zur Abbildung des monetären „Erfolgs“ sowie einer zweckneutralen, überwiegend mengenmäßigen Leistungserfassung zur Beurteilung des nicht-monetären Erfolgs. Beide Bereiche systematisch verknüpfend folgt eine kennzahlenorientierte Auswertung.⁵⁰⁰

Zusammenfassend bringen die Charakteristika des öffentlichen Sektors zwei entscheidende Effekte hervor, die die externe Rechnungslegung bzw. Finanzberichterstattung beeinflussen: Zum einen erhöht das Fehlen des Gewinns als ein Regulationsmechanismus das Bedürfnis nach einem aussagefähigen Berichtswesen als Kontrollmechanismus, zum anderen erhöht das Fehlen des Gewinns als Maßgröße aber auch die Schwierigkeit, ein aussagefähiges Berichtswesen zu schaffen.⁵⁰¹

3.3.2.3. Eingeschränkte Aussagekraft des Vermögensausweises

Ein weiteres zentrales Informationsbedürfnis der Adressaten besteht darin, die Wahrscheinlichkeit von Abgabenerhöhungen bzw. Leistungseinschnitten einzuschätzen. Hierzu gilt es die finanziellen Spielräume und Risiken der Kommune zu beurteilen, die wesentlich von der Ressourcenausstattung der Kommune, dem Zustand der Infrastruktur und den daraus erwachsenden Verpflichtungen in Form von künftigen Investitionsbedarfen und erforderlichen Instandhaltungsaufwendungen abhängen. In diesem Zusammenhang stellt sich die Frage, ob der Vermögensausweis auf Basis der kaufmännischen Rechnungslegung prinzipiell dazu geeignet ist, aussagefähige Informationen über die kommunale Ressourcenausstattung bereitzustellen.⁵⁰²

Wie dargestellt, erfordern die Aktivierungsvoraussetzungen im kommunalen Bereich, dass ein Vermögensgegenstand das Potential zur Nutzenstiftung hat. Nun mag bezweifelt werden, ob die herkömmlichen Bewertungsgrundlagen der handelsrechtlichen Rechnungslegung dazu geeignet sind, dieses Nutzenpotential adäquat widerzuspiegeln. Insbesondere die Bewertung von Infrastrukturvermögen und sonstigen öffentlichen Einrich-

⁵⁰⁰ Vgl. Kiaman 2012, D 12; Küpper 2002, S. 929-951.

⁵⁰¹ Vgl. Likierman 1992, S. 21; Rutherford 1983, S. 11.

⁵⁰² Vgl. Kiaman und Wielenberg 2010, S. 241-242.



tungen stellt sich als besonders schwierig dar.⁵⁰³ Die geläufigen Wertansätze der kaufmännischen Rechnungslegung wie die fortgeführten Anschaffungs- oder Herstellungskosten oder der beizulegende Zeitwert werden kaum dazu in der Lage sein, ein Nutzenpotential abzubilden, das regelmäßig durch nicht-finanzielle Erwägungen begründet wird. Schließlich hängt das Nutzenpotential aus der kommunalen Infrastruktur insbesondere von der individuellen Situation eines Einwohners ab. So wird das Nutzenpotential eines neuen Spaßbades von Familien höchstwahrscheinlich anders beurteilt als von Bürgern mit Swimmingpool im Garten.⁵⁰⁴

Problematisch ist auch, dass im Rahmen der Folgebewertung bei der Überprüfung von außerplanmäßigen Wertminderungstatbeständen der herrschenden Meinung zufolge beim handelsrechtlichen Konzept ausschließlich die Bausubstanz relevant ist, so dass lediglich physische Beeinträchtigungen berücksichtigt werden. Allerdings ist zu bedenken, dass der Zustand des Infrastrukturvermögens der Kommune wesentlich von seiner Nutzbarkeit bestimmt wird. Dies hat zur Folge, dass die Buchwerte von baulich zwar einwandfreien, aber ungenutzten Objekten planmäßig fortgeschrieben werden, selbst wenn dies die neuen Umfeldbedingungen nicht mehr adäquat abbildet.⁵⁰⁵

Gleichzeitig können die planmäßigen Abschreibungen weder die laufende Instandhaltung eines Objekts noch seine gegenwärtige Nutzbarkeit ausdrücken, weil diese Abschreibungen mit dem tatsächlichen Zustand des Objekts gewöhnlich wenig zu tun haben. Kommunen, die ihr Infrastrukturvermögen besonders gut pflegen, weisen in der Bilanz in der Regel keine höheren Buchwerte aus, da der planmäßige Werteverzehr in der Vermögensrechnung durch einen ex ante festgelegten Abschreibungsplan starr abgebildet wird und selbst besonders hohe Aufwendungen für die laufende Instandhaltung kaum als aktivierungsfähige Herstellungskosten zu klassifizieren sind. Dies ist im Unternehmensbereich zwar nicht anders, aber hier spielt die Nutzbarkeit des Vermögens eine andere Rolle.⁵⁰⁶

Vor ähnlichen Problemen steht der Ausweis von geleisteten Investitionszuwendungen, die im kommunalen Bereich aktivierbar sind, wenn die Zuwendung für die Finanzierung von Anlagevermögen durch Dritte gezahlt wird, mit dem die Kommune wirtschafts-, ge-

⁵⁰³ Carnegie und West sprechen daher sogar von *accounting fiction*, die entsteht, wenn viele öffentliche Ressourcen in Geldgrößen bewertet werden, die einen sozialen und keinen finanziellen Wert haben und zudem einzigartig, nicht marktgängig, unverkäuflich und nicht austauschbar sind (Carnegie und West 2003, S. 84-85).

⁵⁰⁴ Vgl. Kiaman und Wielenberg 2010, S. 241.

⁵⁰⁵ Vgl. Kiaman 2012, C 6; 17.

⁵⁰⁶ Vgl. Kiaman 2012, C 16.



sellschafts- und sozialpolitische Zwecke verfolgt.⁵⁰⁷ Der für die Zuwendung erlangte Gegenwert im Sinne der Zweckerfüllung lässt sich kaum durch den Auszahlungsbetrag ausdrücken und wird sowieso nicht verlässlich monetär bewertbar sein.⁵⁰⁸

Insgesamt offenbart sich beim Vermögensausweis wiederum eine Schieflage zwischen den adressatenorientierten Anforderungen und konzeptionellen Möglichkeiten. Natürlich interessieren Aussagen zur Nutzbarkeit von kommunalen „Vermögensgegenständen“ der Infrastruktur und sonstigen öffentlichen Einrichtungen genauso wie zur Zweckerfüllung von geleisteten Investitionszuwendungen. Solche Aussagen sind aber auf Basis der kaufmännischen Rechnungslegung schlicht nicht möglich. Dadurch wird aber gleichzeitig die Sinnhaftigkeit der weiter gefassten Aktivierungskriterien in Frage gestellt.

Ein Ausweis in der Bilanz zeigt dem Informationsadressaten im Falle von gemeinnützigem Vermögen letztlich nur, dass sich der Vermögensgegenstand im Besitz der Gebietskörperschaft befindet bzw. im Falle von geleisteten Investitionszuwendungen, dass die Kommune Geld für investive Förderzwecke ausgegeben hat. Der Wertansatz ist weder ein Indikator dafür, ob eine Veräußerung der Position zu Einnahmen in entsprechender Höhe führt, die zur Wahrnehmung alternativer Aufgaben bzw. zur Tilgung von Schulden eingesetzt werden könnten noch ein Indikator für das gegenwärtige Nutzenpotential der Vermögensposition. Beim Infrastrukturvermögen können auf Basis des Ausweises genauso wenig Aussagen über den Zustand des Infrastrukturvermögens und Investitions- bzw. Instandhaltungsbedarfe getroffen werden, was für die Einschätzung der Wahrscheinlichkeit von Abgabenerhöhungen bzw. Leistungseinschnitten wichtig wäre.⁵⁰⁹

Damit aber wird dem der Rechnungslegung zugrunde liegenden, zentralen Gedanken der Objektivierung der Boden entzogen.⁵¹⁰

3.3.2.4. Eingeschränkte Aussagekraft im Hinblick auf Generationengerechtigkeit

Eine weitere zentrale Informationsanforderung der Gemeindemitglieder und Aufsichtsbehörden besteht in der Beurteilung der Generationengerechtigkeit der Politik der kommunalen Entscheidungsträger.

Die Vertreter im Schrifttum, die sich für die Übertragung des handelsrechtlichen Referenzsystems auf den kommunalen Bereich aussprechen, sehen die intergenerative Gerechtigkeit beim handelsrechtlichen Konzept über das Periodisierungsprinzip und die

⁵⁰⁷ Vgl. Ellerich 2012, S. 1136.

⁵⁰⁸ Vgl. Engels und Balk 2010, S. 249-253.

⁵⁰⁹ Vgl. Lapsley et al. 2009, S. 721-722.

⁵¹⁰ Vgl. Kiaman 2012, B 11.



vorsichtige Vermögens- und Gewinnermittlung gewährleistet. Der Rechnungszweck der intergenerativen Gerechtigkeit werde durch die periodengerechte Ermittlung des Gewinns nach vorsichtsgeprägten handelsrechtlichen Ansatz- und Bewertungsregelungen erreicht. Durch das Periodisierungsprinzip werde dem Ressourcenaufkommen einer Periode der zugehörige Ressourcenverbrauch derselben Periode zugeordnet. Dementsprechend sei die intergenerative Gerechtigkeit gegeben, wenn die Aufwendungen einer Rechnungsperiode durch die in dieser Periode entstandenen Erträge gedeckt seien und das Reinvermögen erhalten bleibe.⁵¹¹

Ob das handelsrechtliche Rechnungswesen allerdings über das Periodisierungsprinzip und die vorsichtige Vermögens- und Gewinnermittlung dazu geeignet ist, eine intergenerativ gerechte Finanzpolitik der kommunalen Entscheidungsträger abzubilden, muss kritisch hinterfragt werden.

Zwar können insbesondere Gesamtabschlüsse durchaus Hinweise auf die Generationengerechtigkeit der kommunalen Finanzpolitik durch die Höhe der Gesamtverschuldung, die Höhe der getätigten Investitionen in das Infrastrukturvermögen sowie die Gesamtergebnisentwicklung geben.⁵¹²

Allerdings sind diese Hinweise mit Vorsicht zu genießen. Letztlich kann die Anwendung der kaufmännischen Rechnungslegung durch die Periodisierung eine Benachteiligung zukünftiger Generationen nicht ausschließen. Genauso wenig kann der Haushaltsausgleich auf Grundlage von Erträgen und Aufwendungen ein zuverlässiger Indikator für integrative Gerechtigkeit sein. Die Periodisierung zukünftiger Ausgaben bzw. Einnahmen zu Aufwendungen bzw. Erträgen ist - wenn überhaupt - nur eine notwendige, aber sicherlich keine hinreichende Bedingung zur Erfassung der intergenerativen Gerechtigkeit. Die Beurteilung, ob intergenerativ gerecht gehandelt wurde, erfordert insbesondere zweckentsprechende Ansatz- und Bewertungsvorschriften der einzelnen Vermögensgegenstände, damit die daraus resultierenden Größen der Ergebnisrechnung ein realistisches Bild zeichnen.⁵¹³

Gerade die handelsrechtlichen vorsichtsgeprägten Ansatz- und Bewertungsregeln scheinen hierzu aber wenig geeignet. Das Anschaffungskosten- bzw. Herstellungskostenprinzip beispielsweise führt dazu, dass Wertsteigerungen von Vermögensgegenständen, die durch bestimmte Maßnahmen einer Generation ausgelöst wurden, erst dann ertragswirksam erfasst werden, wenn sie realisiert sind und kommen so womöglich erst der folgen-

⁵¹¹ Vgl. Breidert und Rüdinger 2008, S. 34.

⁵¹² Vgl. Walker 2009, S. 186.

⁵¹³ Vgl. Budäus und Hilgers 2011, S. 21.



den Generation zu Gute. Erhöht bspw. eine Generation durch erhebliche aufwandswirksame Wirtschaftsförderungsmaßnahmen den Marktwert von kommunalen Gewerbeflächen, führt dies bei dieser Generation aufgrund der Aufwendungen lediglich zu einer Reinvermögensminderung. Die entsprechende Reinvermögenserhöhung wird erst erfasst, wenn die Flächen von der nachfolgenden Generation zu einem höheren Preis verkauft werden. Das Imparitätsprinzip wiederum, das die Berücksichtigung aller zum Abschlussstichtag vorhersehbaren Verluste und Risiken verlangt, gilt zwar als besonders intergenerativ gerecht, da die Generation, die für die Verluste vermeintlich verantwortlich ist, auch belastet werden soll. Allerdings ist fraglich, ob die Generation, bei der die Verluste und Risiken auftreten oder bekannt werden, auch zwangsläufig die Generation ist, die für die Risiken bzw. Verluste auch selbst verantwortlich ist. Zumal es unwahrscheinlich ist, dass alle Anlässe für die Anwendung des Imparitätsprinzips aus Fehlentscheidungen der betreffenden Generation resultieren. Vielmehr werden häufig exogene Faktoren (Umwelteinflüsse) zu den Verlusten und Risiken führen.⁵¹⁴

Schlussendlich kann intergenerative Gerechtigkeit, die stets auf politischem Einfluss und Verantwortungsbewusstsein basiert, nicht durch das Rechnungswesen verlässlich abgebildet werden.⁵¹⁵

3.3.2.5. Eingeschränkte Aussagekraft von Gesamtab schlüssen

Da gerade zur Beurteilung der Wahrscheinlichkeit von Abgabenerhöhungen und Leistungseinschnitten die finanziellen Spielräume und Risiken nicht nur der Kernverwaltung, sondern des gesamten kommunalen Verbunds inklusive der ausgegliederten Bereiche, relevant sind und zudem die kommunalen Entscheidungsträger Informationen zur Steuerung der Gesamtheit Kommune benötigen, scheint ein zusammengefasster Gesamtab schluss auf den ersten Blick eine gute Idee zu sein. Indes stellt sich die Frage, ob der Gesamtab schluss auf Basis der derzeitigen konzeptionellen Grundlagen des kommunalen Rechnungswesens die Informationsinteressen der Rechnungslegungsadressaten befriedigen kann.

Aus Steuerungsgesichtspunkten ist zunächst kritisch zu bewerten, dass der Gesetzgeber keine Segmentberichterstattung vorgesehen hat. Das Wesen des Gesamtab schlusses besteht darin, die Kommunalfinanzen aggregiert, und damit nicht aufgaben- bzw. produktbezogen, darzustellen. Um aber den kommunalen Verbund gezielt zu steuern, sind Informationen auf Produktbereichsebene bzw. für einzelne Aufgabenbereiche erforderlich.

⁵¹⁴ Vgl. Kiaman und Wielenberg 2010, S. 250-252.

⁵¹⁵ Vgl. Budäus und Hilgers 2011, S. 21; Kiaman und Wielenberg 2010, S. 254.



Im Hinblick auf die Überprüfung der Ergebnisse auf Produktbereichsebene und die Einschätzung der Bedeutung der ausgegliederten Einheiten für den kommunalen Verbund bedarf es daher konsequenterweise einer Segmentberichterstattung.⁵¹⁶

Unabhängig hiervon scheint die Aussagefähigkeit eines auf Basis der handelsrechtlichen Grundsätze der Konzernrechnungslegung erstellten Gesamtabchlusses aber schon deshalb eingeschränkt zu sein, weil das zugrunde liegende theoretische Konstrukt der Einheitstheorie nicht passt.⁵¹⁷

Der Einheitstheorie zufolge ist der Konzern eine eigene Wirtschaftseinheit mit einer eigenen fiktiven Rechtspersönlichkeit. Der Konsolidierungskreis umfasst neben dem Mutterunternehmen sämtliche durch Mehrheitsbeteiligungen rechtlich oder auf andere Art faktisch kontrollierten Unternehmen unabhängig von der Höhe der Beteiligung. Die Konzernleitung verfügt aufgrund der wirtschaftlichen Abhängigkeit der Tochterunternehmen über deren gesamte Vermögensgegenstände und Schulden und hat mittels konzerninterner Transaktionen die Möglichkeit, Kapital, Liquidität und Ergebnisse der Tochterunternehmen zu ihrem eigenen Vorteil zu steuern. Im Sinne dieses Grundgedankens werden nach dem Konsolidierungskonzept der Vollkonsolidierung unabhängig von der Beteiligungsquote sämtliche Aktiva, Passiva, Erträge und Aufwendungen der Tochterunternehmen vollständig in den Konzernabschluss übernommen. Logische Konsequenz ist, dass alle konzerninternen Transaktionen vollständig zu eliminieren sind, da sie nicht mit außenstehenden Dritten getätigt wurden. Wesentlich ist in diesem Zusammenhang, dass die Einheitstheorie von übereinstimmenden Interessen der Eigentümer und Minderheitsgesellschafter ausgeht. Da die Minderheitengesellschafter als gleichberechtigte Eigenkapitalgeber des Konzerns angesehen werden, erfolgt der Ausweis der Minderheitenanteile innerhalb des Konzerneigenkapitals.⁵¹⁸

Indes erscheint gerade die Zugrundelegung der Einheitstheorie im kommunalen Bereich nicht unproblematisch, da bezweifelt werden muss, ob im kommunalen Verbund von Kernverwaltung und ausgegliederten Aufgabenbereichen dem Einheitsgedanken überhaupt Rechnung getragen werden kann.

Zunächst ist die Einbindung aller Beteiligungen in eine einheitliche, kommunale Strategie grundsätzlich schwierig aufgrund eines kaum operationalisierbaren, komplexen und konkurrierenden kommunalen Zielbündels. Der kommunale Verbund zeichnet sich dadurch aus, dass die Berichtseinheiten vor dem Hintergrund ihrer Aufgabenstellung zwi-

⁵¹⁶ Vgl. Müller 2011, S. 109.

⁵¹⁷ Vgl. Kiaman 2012, B 14.

⁵¹⁸ Vgl. Kirsch 1990, S. 14-15; Sürken 1999, S. 107-109.



schen gemeinwohlorientierter Bedarfsdeckung ohne marktliches Umfeld und erwerbswirtschaftlicher Betätigung im Wettbewerb uneinheitlich agieren. Das Spannungsverhältnis zwischen einer den öffentlichen Zweck verfolgenden Kommune und erwerbswirtschaftlichen Unternehmen mit Gewinnerzielungsabsicht führt dazu, dass die Einheitsfiktion an ihre Grenzen stößt. Gerade Interessenkonflikte mit gewinnmaximierenden Minderheitsgesellschaftern sind vorprogrammiert. So sind die Beteiligungsverhältnisse in kommunalen „Konzernen“ oft derart ausgestaltet, dass die Kommune zwar die Mehrheitsanteile an einer Gesellschaft besitzt, dort aber durchaus auch erwerbswirtschaftliche Unternehmen einen bedeutenden Anteil halten. Ob hier von einem einheitlichen Interesse der Mehrheits- und Minderheitsgesellschafter ausgegangen werden kann, mag bezweifelt werden. Schließlich bestehen die Motive einer kommunalen Beteiligung regelmäßig in der Erreichung einer besseren Versorgung der Bürger oder in einer Anpassung an den demografischen Wandel, ohne dass diese mit erhöhten Gewinnchancen verbunden sind. Dauerhafte Verluste werden also aus sozial- oder gemeinwohlorientierten Aspekten in Kauf genommen, während erwerbswirtschaftliche Minderheitsgesellschafter eine angemessene Kapitalverzinsung erwarten. Wird unterstellt, dass mit einer kommunalen Beteiligung primär ein öffentlicher Zweck verfolgt werden soll, der auch dauerhafte Verluste rechtfertigt, ergibt sich ein Interessenkonflikt mit anderen Minderheitsgesellschaftern. Zumal die Minderheitsgesellschafter kaum ein Interesse daran haben werden, dass im Teilkonzern zu geringe Ausschüttungen vorgenommen werden, weil die Kernverwaltung auf hohe Abführungen an den Kernhaushalt besteht. Insofern stellt sich die Frage, ob nicht die Anwendung interessentheoretischer Grundgedanken im kommunalen Bereich sachgerechter wäre.⁵¹⁹

Gleichzeitig kann bei der Beurteilung der finanziellen Spielräume und Risiken die aus der Einheitstheorie resultierende Methode der Vollkonsolidierung im Rahmen der Schulden- sowie Aufwands- und Ertragskonsolidierung irreführend sein, da durch die vollständige Übernahme der Jahresabschlüsse der Tochtergesellschaften, solange die Kommune mehr als die Hälfte der Anteile an der Gesellschaft hält, der Ressourceneinsatz und die Verschuldung der Kommune zu hoch dargestellt werden. Gleichzeitig führt die At-Equity-Methode bei einem Anteilsbesitz von 20-50 % dazu, dass beides unrealistisch niedrig abgebildet wird.⁵²⁰

⁵¹⁹ Kiaman schlägt deshalb vor, von einem einheitlichen Gesamtabschluss Abstand zu nehmen und getrennte Teilkonzernabschlüsse einerseits für die Kernverwaltung und die gemeinnützig orientierten Beteiligungen und andererseits für die mit Gewinnerzielungsabsicht geführten Beteiligungen aufzustellen (Kiaman 2012, B 22).

⁵²⁰ Vgl. Tagesson 2009, S. 216.



Weiterhin stellt sich die Frage, ob das „Control-Kriterium“, also die Übernahme der Kontrolle einer Einheit über eine andere, tatsächlich das entscheidende Kriterium für die Aufnahme einer Einheit in den kommunalen Konsolidierungskreis ist. Die in den Gesamtabchluss aufzunehmenden Einheiten entstehen im kommunalen Bereich häufig durch Reorganisationen bzw. Umstrukturierungen, ohne dass mit den organisatorischen Veränderungen eine Änderung der Kontrolle verbunden wäre. In dem Zusammenhang erscheint gerade die pauschale Übernahme der Erwerbsmethode auf Basis der Neubewertungsmethode unpassend, da die Neubewertungsmethode impliziert, dass die in den Gesamtabchluss aufzunehmenden Vermögensgegenstände und Schulden mit dem beizulegenden Wert zum Zeitpunkt der Erstkonsolidierung erworben worden sind. Mit der konsequenten Umsetzung dieser Erwerbsfiktion geht eine Neubewertungsbilanz einher. Der Neubewertung ist aber immer dann der Boden entzogen, wenn der Zugang von Vermögensgegenständen und Schulden aufgrund anderer Sachverhalte erfolgt, z.B. bei Reorganisationen oder Umstrukturierungen.⁵²¹

Die dem derzeitigen Konzept der Gesamtabchlusserstellung zugrunde liegende Einheits-theorie scheint aber auch schlicht deswegen nicht zu passen, weil es an einer „konzernweiten“ einheitlichen politischen Steuerung aufgrund fehlender Durchgriffsmöglichkeiten der Kernverwaltung auf die dezentralen Einheiten mangelt. So „entkommt“ ein Aufgabenträger durch die Ausgliederung selbst bei Mehrheitsbeteiligung den engen Regularien der öffentlichen Verwaltung und der politischen Steuerung.⁵²² Schließlich muss kritisch hinterfragt werden, was den Entscheidungsträgern die Information über ein theoretisches Gesamtvermögen aufgrund von „reichen“ ausgelagerten Tochterunternehmen nutzt, die sich aber faktisch soweit von der Mutterkommune fortentwickelt haben, dass trotz mehrheitlicher Anteile keine Verfügungsmacht über dieses Vermögen besteht. Hier verbirgt sich ein delikates Problem der legalen Beziehungen im Gegensatz zu den psychologischen, tatsächlichen Kräfteverhältnissen zwischen Kernverwaltung und ausgliederten Einheiten.⁵²³

3.4. Zwischenfazit

Darstellung 5 schlüsselt die aus den Beurteilungen bzw. Entscheidungen resultierenden Informationsinteressen der identifizierten Adressaten noch einmal detailliert auf und zeigt, welche Informationsinstrumente geeignet sind, diese Informationsanforderungen zu

⁵²¹ Vgl. Beine und Roß 2012, S. 2744-2746.

⁵²² Vgl. Kiaman 2012, B 14.

⁵²³ Vgl. Lande und Rousseau 2005, S. 291.



erfüllen.⁵²⁴ Dabei wird deutlich, dass bei vielen Sachverhalten weder das externe Rechnungswesen das vielversprechendste Informationssystem noch der Gesamtabchluss innerhalb des externen Rechnungswesens das überlegene Informationsinstrument ist. Etliche Einschätzungen können bspw. besser auf Basis gesamtwirtschaftlicher Verfahren, spezieller Leistungsberichte, der Kosten- und Leistungsrechnung, aber auch auf Grundlage des Haushalts oder des Jahresabschlusses getroffen werden. Insbesondere muss an dieser Stelle festgehalten werden, dass eine Beurteilung der Erfüllung öffentlicher Aufgaben auf Basis der externen Rechnungslegung genauso wenig möglich ist wie eine Beurteilung der Wirtschaftlichkeit der kommunalen Leistungserstellung. Darüber hinaus kann die Anwendung der kaufmännischen Rechnungslegung durch die Periodisierung von Zahlungsströmen eine Benachteiligung zukünftiger Generationen nicht verhindern. Solche Informationsanforderungen an sie zu stellen wäre schlicht unrealistisch.⁵²⁵

Die letzte Spalte der Darstellung 5 zeigt, an welchen Stellen der Gesamtabchluss bzw. die Gesamtabchlussanalyse wertvolle zusätzliche Informationen liefert. Nur diese Fälle sollen Anknüpfungspunkt für die weitere Untersuchung sein.

Anhand der Darstellung wird deutlich, dass der Gesamtabchluss erstens dazu geeignet ist, die Gemeindemitglieder und kommunalen Entscheidungsträger darüber zu informieren, ob der kommunale Verbund die Leistungen bei gegebenen Finanzierungsbeiträgen weiter bereitstellen kann bzw. wie wahrscheinlich Abgabenerhöhungen und/oder Leistungseinschnitte sind. Zweitens ist er dazu in der Lage, den Aufsichtsbehörden die Angemessenheit der Finanzausstattung der gesamten Kommune aufzuzeigen. Drittens kann er den Kreditgebern als Unterstützung bei der Bonitätsbeurteilung der Gesamtheit Kommune dienen. Bricht man diese konzeptionellen Möglichkeiten auf einen gemeinsamen Nenner herunter, ist der Gesamtabchluss immer dann wertvoll, wenn es darum geht, realistisch einzuschätzen, welche Möglichkeiten aus den finanziellen Spielräumen und welche Gefährdungen aus den finanziellen Risiken der Kommune erwachsen. Dadurch kann der Gesamtabchluss den Entscheidungsträgern gleichzeitig bedeutende Informationen zur Steuerung des kommunalen Verbunds bereitstellen. Schließlich erfordern Richtungsentscheidungen der kommunalen Entscheidungsträger z.B. hinsichtlich Umstrukturierungen, Neugründungen oder Rückzugsnotwendigkeiten aus gewissen Leistungsbereichen verlässliche Informationen darüber, wo man als Gesamtheit Kommune in finanzieller Hinsicht steht. Vor dem Hintergrund dieser Informationsinteressen ist der Gesamtabchluss sicherlich aussagefähiger als der Einzelabschluss der Kernverwaltung. Wird der

⁵²⁴ Dieses Vorgehen orientiert sich an der Arbeit von Walker (2009).

⁵²⁵ Vgl. Anthony 1978, S. 52; Kiaman und Wielenberg 2010, S. 254; Streim 1999, S. 322-323.



Gesamtabschluss zudem um eine Segmentberichterstattung ergänzt, können die Steuerungsanforderungen besser erfüllt werden, indem den kommunalen Entscheidungsträgern die Bedeutung der ausgegliederten Bereiche für den kommunalen Verbund aufgezeigt wird.

Indes ist der Gesamtabschluss entgegen der häufigen Äußerung im Schrifttum auf Basis der derzeitigen konzeptionellen Grundlagen des kommunalen Rechnungswesens nicht in der Lage umfassend über die wirtschaftliche Lage des kommunalen Verbunds zu informieren. Im Schrifttum wird die „wirtschaftliche Lage“ von Kommunen regelmäßig durch die aus der Betriebswirtschaftslehre bekannten Teillagen, Vermögens-, Finanz- und Ertragslage konkretisiert. Nicht zweckentsprechende Ansatz- und Bewertungsgrundlagen sowie Grundsätze der „Konzernrechnungslegung“ führen allerdings dazu, dass zuverlässige Urteile über die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage der Kommune derzeit nur eingeschränkt möglich sind. So ist deutlich geworden, dass die Aktivseite der kommunalen Vermögensrechnung wenig über die tatsächliche „Vermögenslage“ der Kommune aussagt. Schließlich lassen weite Teile des Anlagevermögens im Gesamtabschluss keine Rückschlüsse auf den wirtschaftlichen Wert, die Nutzbarkeit des Vermögens sowie erforderliche Investitions- und Instandhaltungsmaßnahmen zu. Die nicht zweckentsprechende handelsrechtliche Konzernrechnungslegungskonzeption auf Basis der Einheits-theorie führt ferner dazu, dass die Schuldenlage bei Mehrheitsbeteiligungen zu hoch und bei assoziierten Aufgabenträgern zu niedrig und dass darüber hinaus die Mittelverteilung auf die Aufgabenbereiche nicht realistisch abgebildet werden. Bei der Kapitalkonsolidierung haben unpassende Kriterien zur Abgrenzung des Konsolidierungskreises sowie Konsolidierungsmethoden zur Folge, dass die wirtschaftliche Lage des kommunalen Verbunds nicht „wirklichkeitsgetreu“ dargestellt wird.

Daher wird in der vorliegenden Arbeit auch vorsichtig mit dem Begriff „wirtschaftliche Lage“ umgegangen. Wenn im Folgenden von finanziellen Spielräumen und finanziellen Risiken des kommunalen Verbunds die Rede ist, wird hierunter vielmehr die finanzielle Lage der Kommune als ein Teilbereich innerhalb der herkömmlichen Definition der wirtschaftlichen Lage verstanden. Da die derzeitigen konzeptionellen Grundlagen die Möglichkeiten der Informationsvermittlung nicht durchweg bestmöglich ausschöpfen, soll im folgenden Kapitel zunächst eine Suche nach geeigneten, speziell auf den kommunalen Sektor ausgerichteten Regelungen betrieben werden, die dazu führen, dass die neuen Rechnungswesensinstrumente - unter besonderer Berücksichtigung des Gesamtabschlusses - ihre Informations- und Steuerungswirkungen besser entfalten können. Da der Ge-



samtabschluss auf dem Einzelabschluss der Kernverwaltung aufbaut, kann sich diese Suche nicht auf die „Konzernrechnungslegung“ beschränken.⁵²⁶

⁵²⁶ Vgl. Barton 2009, S. 230.



Kommunale Entscheidungsträger	Beurteilungen/Entscheidungen	Relevante Informationen	Relevante Informationsinstrumente	Ansatzpunkt Gesamtabschluss = X
Kommunale Entscheidungsträger	Effektivität und Effizienz von zur Auswahl stehenden Maßnahmen	Zieleffinitionen; Beziehung zwischen Output-einheiten und Zielerreichung; Kriterien zur Leistungsmessung; Leistungskennzahlen; Beziehung zwischen Ressourceneinsatz und erbrachten Leistungen; Kosten- und Nutzenschätzungen von Maßnahmen	Spezielle Leistungsberichte (z.B. Sozial-, Bildungs- u. Familienberichterstattung); Gesamtwirtschaftliche Verfahren (Kosten/ Nutzenrechnungen); Kosten- und Leistungsrechnung; Leistungskennzahlen; Investitionsrechnung	
	Machbarkeit von Maßnahmen vor dem Hintergrund der Haushaltslage	Kostenschätzungen von Maßnahmen; Auswirkungen von verschiedenen Maßnahmen auf zukünftigen Ressourcenbedarf; Folgelasten durch erforderlich werdende Investitionen bzw. Erhaltungsaufwendungen; Haushaltsprognosen; Prognosen des wirtschaftlichen Umfeldes	Berichte zur Gesamtwirtschaft und Konjunktur; Kosten- und Leistungsrechnung, Investitionsrechnung, Spezielle Berichte über den Zustand der Infrastruktur und öffentliche Bauvorhaben; Haushalt	
	Fähigkeit der Kommune die Leistungen bei gegebenen Finanzierungsbeiträgen weiter bereitzustellen bzw. die Wahrscheinlichkeit von Abgabenerhöhungen bzw. Leistungseinschnitten	Ressourcenausstattung; Verschuldung; Finanz- und Ertragskraft; sonstige finanzielle Verpflichtungen; Haftungsverhältnisse; Zustand der Infrastruktur; Kosten der Reparatur und des Austausch der Infrastruktur; künftiger Investitionsnachholbedarf; Investitionsvorhaben; Prognose der zukünftigen Infrastrukturbedürfnisse; demografische Daten; volkswirtschaftliche Indikatoren	Berichte zur Gesamtwirtschaft und Konjunktur; Investitionscontrolling-berichte; Spezielle Berichte über den Zustand der Infrastruktur und öffentliche Bauvorhaben; Haushalt; Jahresabschluss; Gesamtabschluss	X
	Bedeutung der ausgegliederten Bereiche für die Kommune	Indikatoren für die Bedeutung und Entwicklung (Chancen und Risiken) der ausgegliederten Bereiche; Erfolgsbeitrag der Beteiligungen	Haushalt; Beteiligungsbericht; Gesamtabschluss - falls mit Segmentberichterstattung	X
	Kurzfristige Engpässe bei der notwendigen Ressourcenausstattung	Kurzfristige Informationen bzgl. des Umfangs und der Höhe der zu erwartenden Ein- /Auszahlungen und Termine der Zahlungsmittelbewegungen	Quartalsberichte; Zahlungsstromorientierte Berichte	



Gemeinde- mitglieder	Beurteilungen/ Entscheidungen	Relevante Informationen	Relevante Informationsinstrumente	Ansatzpunkt Gesamtabschluss = X
	Art, Menge, Qualität und Wirkungen der erbrachten Leistungen	Informationen über die erbrachten Leistungen, die Leistungsempfänger und Leistungswirkungen; Leistungskennzahlen	Spezielle Leistungsberichte (z.B. Sozial-, Bildungs- u. Familienberichterstattung)	X
	Art und Weise der Bepreisung von kommunalen Leistungen	Informationen zur Kostenkalkulation von Gebühren; Indikatoren hinsichtlich Rentabilität (der Ämter, die direkt Leistungen an Bürger verkaufen) und Qualität von Leistungen; Leistungskennzahlen für Produktbereiche	Berichte zur Gebührenkalkulation; Spezielle Berichte zu Leistungen von einzelnen Ämtern; Haushalt	
	Kommunale Mittelverwendung	Trends in der Ausgabenpolitik	Haushalt; Jahresabschluss	
	Gerechtigkeit bei der Leistungsbereitstellung und der Lastenverteilung der Finanzierung	Disaggregierte Informationen zu der Verteilung von Lasten und zu den Inputs und Outputs von Programmen für unterschiedliche sozio-ökonomische Gruppen	Spezielle Berichte zu Verteilung von Lasten und den Inputs und Outputs von Programmen für unterschiedliche sozio-ökonomische Gruppen	
	Generationengerechtigkeit der Finanzpolitik der kommunalen Entscheidungsträger	Indikatoren für die Generationengerechtigkeit; Verschuldung, sonstige finanzielle Verpflichtungen, Investitionen, Ergebnisentwicklung; Informationen über (geplante) politische Maßnahmen; demografische Daten; Arbeitskräfteinformationen	Haushalt; Jahresabschluss; Gesamtabschluss; Spezielle Berichte zu geplanten politischen Projekten; Berichte zur Demografie, Arbeitskräftesituation	
	Fähigkeit der Kommune die Leistungen bei gegebenen Finanzierungsbeträgen weiter bereitzustellen bzw. die Wahrscheinlichkeit von Abgabenerhöhungen bzw. Leistungseinschnitten	Ressourcenausstattung; Verschuldung; Finanz- und Ertragskraft; sonstige finanzielle Verpflichtungen; Haftungsverhältnisse; Zustand der Infrastruktur; Kosten der Reparatur und des Austausch der Infrastruktur; künftiger Investitionsnachholbedarf; Investitionsvorhaben; Prognose der zukünftigen Infrastrukturbedürfnisse; demografische Daten; volkswirtschaftliche Indikatoren	Berichte zur Gesamtwirtschaft und Konjunktur; Investitionscontrolling-berichte; Spezielle Berichte über den Zustand der Infrastruktur und öffentliche Bauvorhaben; Haushalt; Jahresabschluss; Gesamtabschluss	



	Beurteilungen/ Entscheidungen	Relevante Informationen	Relevante Informationsinstrumente	Ansatzpunkt Gesamtabschluss = X
Gemeinde- mitglieder (Fortsetzung)	Wirtschaftlichkeit und Sparsamkeit der kommunalen Leistungserstellung	Beziehung zwischen Ressourceneinsatz und erbrachten Leistungen; Budgetüber- und unter- schreitungen	Kosten- und Leistungsrechnung; Leistungskennzahlen; Investitions- rechnung; Gesamtwirtschaftliche Verfahren; Haushalt und Jahres- abschluss mit Soll-Ist Abweichungen	
Aufsichts- behörden	Sparsamkeit und Rechtmäßigkeit der Mittelverwendung	Übereinstimmung von Planung und Vollzug; Ein- haltung von Haushaltsauflagen und weiteren Vor- schriften; Informationen zur Wahrnehmung von Pflichtaufgaben und freiwilligen Aufgaben	Haushalt; Jahresabschluss mit Soll-Ist Abweichungen	
	Effektivität und Effizienz der kommunalen Aufgabenwahrnehmung	Zieldefinitionen; Beziehung zwischen Outputein- heiten und Zielerreichung; Kriterien zur Leistungs- messung; Leistungskennzahlen; Beziehung zwischen Ressourceneinsatz und erbrachten Leistungen; Kosten- und Nutzenschätzungen von Maßnahmen	Spezielle Leistungsberichte (z.B. Sozial-, Bildungs- u. Familienberichterstattung); Gesamtwirtschaftliche Verfahren (Kosten/ Nutzenrechnungen); Kosten- und Leistungsrechnung; Leistungs- kennzahlen; Investitionsrechnung	
	Angemessenheit der Finanzausstattung der Kommune	Haushaltsprognosen; Ressourcenausstattung; Verschuldung; Finanz- und Ertragskraft; sonstige finanzielle Verpflichtungen; Haftungsverhältnisse	Berichte zur Gesamtwirtschaft und Konjunktur; Haushalt; Jahresabschluss; Gesamtabschluss	X
	Generationengerechtigkeit der Finanzpolitik der kommunalen Entscheidungsträger	Indikatoren für die Generationengerechtigkeit: Verschuldung, sonstige finanzielle Verpflichtun- gen, Investitionen, Ergebnisentwicklung; Infor- mationen über (geplante) politische Maßnahmen; demografische Daten; Arbeitskräfteinformationen	Haushalt; Jahresabschluss; Gesamtabschluss; Spezielle Berichte zu geplanten politischen Projekten; Berichte zur Demografie, Arbeitskräftesituation	
Kreditgeber	Bonität der Kommune	Kurzfristige Liquidität; Ressourcenausstattung; Verschuldung; Finanz- und Ertragskraft; sonstige finanzielle Verpflichtungen; Haftungsverhältnisse	Berichte zur Gesamtwirtschaft und Konjunktur; Haushalt; Jahresabschluss; Gesamtabschluss	X

Darstellung 5: Konzeptionelle Einsatzmöglichkeiten des Gesamtabschlusses im Lichte der Informationsinteressen der Rechnungslegungsadressaten. Angelehnt an Walker 2009, S. 183-189



4. Entwicklung einer anforderungsgerechten Gesamtabchlusskonzeption

Im weiteren Verlauf soll es darum gehen, eine Gesamtabchlusskonzeption zu erarbeiten, die dazu beiträgt, dass der Gesamtabchluss die an ihn gerichteten Informationsanforderungen besser erfüllen kann. Konkret bedeutet dies, dass der Gesamtabschluss die finanziellen Spielräume und Risiken des kommunalen Verbunds und die Bedeutung der ausgegliederten Einheiten für die Gesamtheit Kommune realistischer abbildet. Auf diese Weise kann er auch den Entscheidungsträgern bei der Gesamtsteuerung des kommunalen Verbunds eine größere Unterstützung sein.

Das vorangegangene Kapitel hat gezeigt, dass die gegenwärtigen konzeptionellen Grundlagen der kommunalen Rechnungslegung auf Basis des handelsrechtlichen Referenzsystems zu einer begrenzten Aussagefähigkeit der Rechnungsabschlüsse führen. Die logische Konsequenz lautet, dass in Deutschland eine stärkere Loslösung von der dogmatischen Fixierung auf das handelsrechtliche Regelwerk bzw. eine systematische Überprüfung einzelner Ansatz- und Bewertungsregeln sowie Konsolidierungsgrundsätze im Hinblick auf die Erfüllung der kommunalen Rechnungszwecke geboten ist.⁵²⁷ Bei der Entwicklung einer solchen anforderungsgerechten Gesamtabchlusskonzeption können die Regelungen anderer Länder oder internationaler Standardsetter durchaus als Ideengeber genutzt werden.⁵²⁸

4.1. Bundesweite Harmonisierung des kommunalen Rechnungswesens

4.1.1. Anlass und Ziel einer Umfrage

Wie dargestellt, möchten sämtliche kommunalen Rechnungslegungsadressaten wissen, wo die Gesamtheit Kommune in finanzieller Hinsicht steht. In diesem Zusammenhang können Vergleichsinformationen aus einem „Benchmarking“ mit anderen Kommunen wertvolle Hinweise über die eigenen Stärken und Schwächen liefern, indem die spezifischen finanziellen Risiken und Spielräume in Relation zu anderen Kommunen bewertet werden. Dabei soll unter Benchmarking im engeren Sinne die Identifikation von besten Lösungen verstanden werden, um hieraus Lehren für die eigene Organisation abzulei-

⁵²⁷ Vgl. Budäus und Hilgers 2011, S. 21.

⁵²⁸ Ähnlich sieht dies Köhrmann im Hinblick auf die Bilanzierung einzelner, spezifischer Sachverhalte (Köhrmann 2009, S. 204).



ten.⁵²⁹ Solche Informationen können gerade den kommunalen Entscheidungsträgern bei der Steuerung des kommunalen Verbunds hilfreich sein.

Eine Vergleichbarkeit ist derzeit allerdings bedauerlicherweise nicht gegeben. Schließlich hat die Innenministerkonferenz der Länder in ihrem Leittext aus dem Jahr 2003 bei der Reform des kommunalen Haushalts- und Rechnungswesens bewusst eine Bandbreite für konzeptionelle Unterschiede zugelassen. Dieser Kompromiss aber führte sowohl zu einer großen Heterogenität zwischen dem Haushalts- und Rechnungswesen der einzelnen Bundesländer als auch zwischen dem Haushalts- und Rechnungswesen der Kommunen innerhalb desselben Bundeslandes.⁵³⁰

Nach Ansicht der Verfasserin kann der Gesamtabschluss seine Informations- und Steuerungswirkungen erst dann richtig entfalten, wenn eine höhere Transparenz durch eine länderübergreifende interkommunale Vergleichbarkeit sichergestellt ist. Um die Potentiale des Gesamtabchlusses bestmöglich auszuschöpfen, bedarf es folglich eines bundesweit einheitlichen kommunalen Rechnungswesens, das mit möglichst wenigen Wahlrechten ausgestaltet ist.⁵³¹ Da dieser Vorschlag sowohl den Einzel- als auch den Gesamtabschluss betrifft, handelt es sich um eine abschlussübergreifende Empfehlung.

In einem kurzen Exkurs in die Empirie soll nachfolgend untersucht werden, ob der aus dem IMK Beschluss resultierende Mangel an Vereinheitlichung auch in der Verwaltungspraxis beklagt wird. Ist dies der Fall, können die Umfrageergebnisse die Notwendigkeit der Überarbeitung des IMK Beschlusses untermauern.

4.1.2. Methodisches Vorgehen

Die folgende Umfrage wurde in dem Zeitraum von September bis November 2012 unter deutschen Kommunen durchgeführt. Dabei richtete sich die Befragung an die Leiter der Kämmerei bzw. Finanzverwaltung. Ihnen wurde die Frage gestellt, ob sie sich eine bundesweite Harmonisierung des doppelten kommunalen Rechnungswesens wünschen. Diese Frage war mit Ja oder Nein zu beantworten. Anschließend wurden die Teilnehmer aufgefordert, ihre Antwort kurz zu begründen. Zur Durchführung der Befragung wurde ein standardisierter Fragebogen eingesetzt und dieser digital per Email an die Kommunen gesendet.

⁵²⁹ Vgl. Kuhlmann 2011, S. 156.

⁵³⁰ Vgl. Beutel und Witte 2010, S. 131-132; Glöckner und Mühlenkamp 2010, S. 1/8; Seiwald und Meyer 2012, S. 124.

⁵³¹ Ähnlich sehen das Müller et al. (Müller et al. 2009, S. 102-103).



An dieser Stelle sei darauf hingewiesen, dass im Rahmen der Befragung bewusst nur das kommunale Rechnungswesen berücksichtigt wurde. Obwohl Haushalts- und Rechnungswesen von Kommunen nicht unabhängig voneinander betrachtet werden können, gilt es doch wie dargestellt beide Bereiche sauber zu trennen. Das kommunale Rechnungswesen mit dem doppelischen Rechnungsstil und den Bestandteilen der (Gesamt)Vermögensrechnung, der (Gesamt)Ergebnisrechnung und (Gesamt)Finanzrechnung ist nicht mit dem reformierten Haushalt gleichzusetzen, der lediglich aus einem Ergebnis- und Finanzhaushalt besteht und zudem weitere wesentliche Elemente wie die Produktorientierung, die Budgetierung, eine Kosten- und Leistungsrechnung und Leistungskennzahlen für Produktbereiche umfasst. Da diese Elemente im Rahmen dieser Arbeit nicht zur Diskussion stehen, konzentriert sich die Umfrage auf den Teilbereich des Rechnungswesens.

Die Stichprobenauswahl erfolgte als geschichtete Zufallsauswahl. Dies bedeutet, dass die Erhebungsgrundgesamtheit zur Stichprobenauswahl, die alle Städte und Gemeinden ab 5.000 Einwohnern umfasste, geschichtet wurde. Bei der Schichtung wurden die N Elemente der Grundgesamtheit (2.864 Kommunen größer 5.000 Einwohner) so auf K Schichten aufgeteilt (K_1 = Einwohnerzahl größer 50.000; K_2 = Einwohnerzahl 20.000 bis 49.999; K_3 = Einwohnerzahl 5.000 bis 19.999), dass jedes Element genau einer Schicht angehört. Über die Zugehörigkeit zu einer bestimmten Schicht entscheidet grundsätzlich das Schichtungsmerkmal, in unserem Fall die Gemeindegrößenklasse zum Stichtag 31.12.2010.

Aus den drei Gemeindegrößenklassen wurde unabhängig voneinander jeweils eine zufällige Stichprobe gezogen, wobei die Schichten proportional gewichtet wurden. Ziel dieser Vorgangsweise war, das Ziehen ungünstiger Stichproben auszuschalten, indem gewisse Gemeindegrößen nicht zu stark oder zu schwach in der Stichprobe vertreten waren.⁵³²

Rein methodisch musste zu Beginn der erforderliche Stichprobenumfang bei dem angewendeten Stichprobenverfahren bestimmt werden.

Wird mit K die Anzahl der Schichten und mit N_k der Umfang der k -ten Schicht in der Grundgesamtheit und mit $N = \sum_{k=1}^K N_k$ der Umfang der Grundgesamtheit bezeichnet, kann der notwendige Stichprobenumfang n bei einer Stichprobe ohne Zurücklegen und einer proportionalen Aufteilung folgendermaßen berechnet werden:⁵³³

⁵³² Vgl. Neubäumer 1982, S. 119-120.

⁵³³ Vgl. v. d. Lippe 2011, S. 15. Formel für eine geschichtete Stichprobe (proportionale Aufteilung) beim Ziehen ohne Zurücklegen.



$$n_{prop} \geq \frac{K^*}{e^{2+} \frac{K^*}{N}} \quad \text{mit } K^* = z^2 \sum_k \omega_k * \pi_k (1 - \pi_k)$$

Dabei ist ω_k der Anteil der k-ten Schicht an der Grundgesamtheit:

$$\omega_k = \frac{N_k}{N}$$

Das in der Umfrage zu erfassende Merkmal ist dichotom, d.h. jeder Merkmalsträger weist eine bestimmte Ausprägung auf oder eben nicht (einheitliches Rechnungswesen gewünscht oder nicht). Der Parameter heißt dann (wobei X die Anzahl der Einheiten ist, welche die dichotome Merkmalsausprägung aufweisen):

$$P = \frac{X}{N} = \pi$$

π gibt insofern den Anteil des Auftretens der interessierenden Ausprägung an. Die Ausprägung des Merkmals tritt bei einem bestimmten Anteil der Einheiten in der jeweiligen Schicht auf. Es wird vermutet, dass $\widehat{\pi}_{k1}$, also der Anteil der Einheiten/Kommunen in der Schicht K1, bei denen dieser Wunsch besteht, bei 80 % liegt, dass $\widehat{\pi}_{k2}$, also der Anteil der Einheiten/Kommunen in Schicht K2, bei denen dieser Wunsch besteht, 70 % beträgt und dass $\widehat{\pi}_{k3}$, also der Anteil der Einheiten/Kommunen in Schicht K3, bei denen dieser Wunsch besteht, bei 60 % liegt. Der Schätzung des notwendigen Stichprobenumfangs wird insofern eine Vermutung für die Anteile in den Schichten zugrunde gelegt.

Mit $\sum_k \omega_k * \pi_k (1 - \pi_k)$ wird die mittlere Varianz innerhalb der Schichten (also eine interne Varianz) angegeben. Der Ausdruck $\widehat{\pi}_k (1 - \widehat{\pi}_k)$ bezeichnet hierin die Streuung der Verteilung des interessierenden (dichotomen) Merkmals in der k-ten Schicht.⁵³⁴

Darüber hinaus sind zwei weitere Größen zu bestimmen, z und e. Dabei bezeichnet e den Stichprobenfehler, während z der Ausdruck für die Sicherheit ist, die im Rahmen dieser Umfrage bei 95 % liegen soll. Der z-Wert ist dann (bei der hier üblichen Annahme eines

⁵³⁴ Vgl. Bortz und Weber 2005, S. 89.



symmetrischen zweiseitig begrenzten Intervalls) bei einer Sicherheit von 95 % = $1,96 \approx 2$.⁵³⁵ Der Schätzfehler e soll wiederum 0,1 betragen. Der Stichprobenumfang n wird also so gesucht, dass für Stichproben von diesem Umfang n (oder größer) der Schätzfehler mit der Sicherheitswahrscheinlichkeit von 95 % höchstens e , also 10 % beträgt, d.h. der Anteil der Stichproben, für die der Schätzwert vom wahren Wert π um höchstens e abweicht, mindestens bei 95 % liegt.

Nach Einsetzen der geschätzten Variablen erhalten wir für K^* und n_{prop} folgende Werte:

$$K^* = 2^2 * \left[\frac{187}{2864} * 0,8 * 0,2 + \frac{502}{2864} * 0,7 * 0,3 + \frac{2175}{2864} * 0,6 * 0,4 \right]$$

$$K^* = 0,9181$$

$$n_{prop} = \frac{0,9181}{0,1^2 + \frac{0,9181}{2864}} = 89$$

Bei einer proportionalen Aufteilung der Gesamtstichprobe ergeben sich die in Darstellung 6 ersichtlichen notwendigen Stichprobenumfänge in den Schichten.

Gemeindegrößenklassen nach Einwohnerzahlen	Umfang der Schichten in der Grundgesamtheit	Anteil des Schichtenumfangs an der Grundgesamtheit	Notwendige Umfänge der Bruttostichprobe nach proportionaler Aufteilung
50.000 und mehr	187	7%	6
20.000 bis 49.999	502	18%	16
5.000 bis 19.999	2175	75%	67
Gesamt	2.864	100%	89

Darstellung 6: Umfrage - Umfang der Schichten in der Grundgesamtheit zum Gebietsstand 31.12.2010 (Quelle: Statistisches Bundesamt) und notwendige Umfänge der Bruttostichprobe.

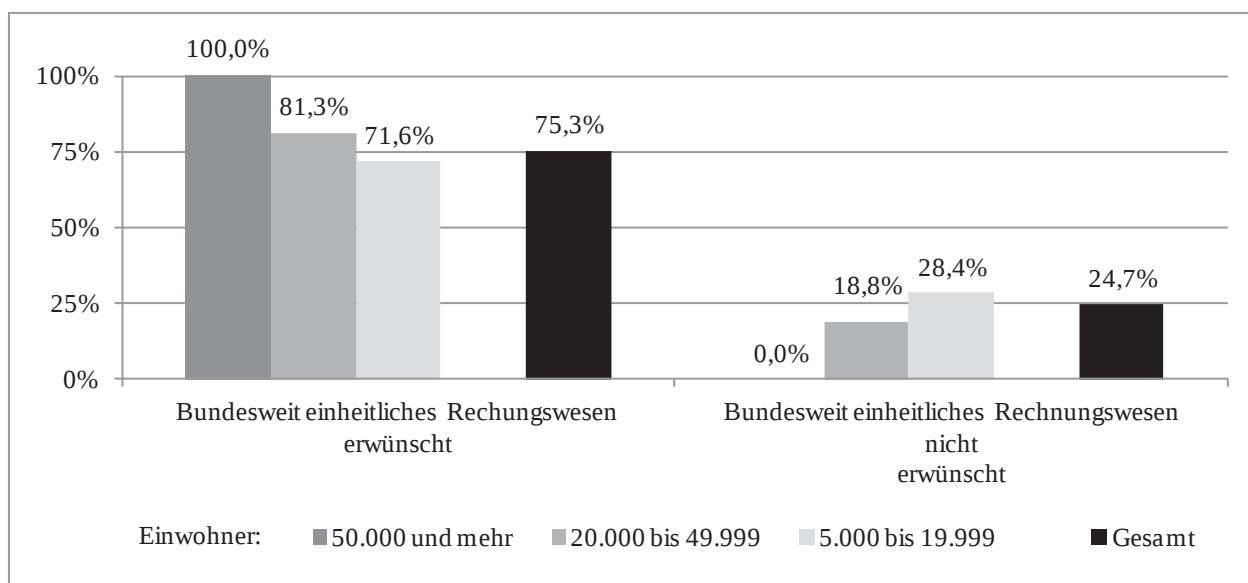
⁵³⁵ Vgl. v. d. Lippe 2011, S. 3.



4.1.3. Ergebnisse der Umfrage

Wesentliches Ergebnis der Umfrage ist, dass der Wunsch nach einem bundeseinheitlichen kommunalen Rechnungswesen auch in der Verwaltungspraxis groß ist. 75,3 % (67 Personen) der angeschriebenen Leiter der Kämmerei bzw. Finanzverwaltung sprechen sich für eine bundesweite Harmonisierung aus, während 24,7 % (22 Personen) dagegen stimmen. Von den angeschriebenen 89 Personen haben nach wiederholten Erinnerungen alle Personen geantwortet, was einer Rücklaufquote von 100 % entspricht. Erwähnenswert ist an dieser Stelle, dass von der bundesweiten Zufallsauswahl etwa ein Drittel der angeschriebenen Kommunen (noch) kameral bucht. Darstellung 7 zeigt das Gesamtergebnis und die Ergebnisse je Schichtungsmerkmal (Gemeindegrößenklasse).

Gemeinde- größenklassen	Notwendige Umfänge der Bruttostichprobe nach proportionaler Aufteilung	Ergebnis der Umfrage			
		Bundesweit einheitliches Rechnungswesen erwünscht		Bundesweit einheitliches Rechnungswesen nicht erwünscht	
Einwohner	Anzahl	Anzahl	in Prozent	Anzahl	in Prozent
50.000 und mehr	6	6	100,0%	0	0,0%
20.000 bis 49.999	16	13	81,3%	3	18,8%
5.000 bis 19.999	67	48	71,6%	19	28,4%
Gesamt	89	67	75,3%	22	24,7%



Darstellung 7: Umfrageergebnis



Wie erwartet, ist der Wunsch nach einer bundesweiten Vereinheitlichung des kommunalen Rechnungswesens bei großen Kommunen stärker ausgeprägt (100 %) als bei mittelgroßen Kommunen (81,3 %) und kleinen Gemeinden (71,6 %).

Bei der Auswertung der Umfrage liefern insbesondere die Begründungen der Teilnehmer weitergehende Erkenntnisse. Die Mehrzahl der Befürworter eines bundesweit einheitlichen doppischen Rechnungswesens erklärt dies - Größenklassen übergreifend - mit einer zu erwartenden besseren Vergleichbarkeit der eigenen Kommune mit anderen Kommunen.

„Zur besseren Vergleichbarkeit wäre es sehr sinnvoll ein einheitliches Rechnungswesen zu installieren.“

„Aus meiner Sicht muss eine Vergleichbarkeit aller Kommunen möglich sein.“

„Ohne eine Vereinheitlichung des Rechnungswesens ist ein Benchmarking über Bundesländergrenzen hinweg nicht möglich. In Zeiten knapper Haushaltsmittel sind Ergebnisse aus dem Vergleich der Kommunen hilfreich und wichtig zur Beurteilung des eigenen Standings und dem damit verbundenen Mitteleinsatz.“

„Wenn wir Kommunen bundesweit vergleichen wollen, müssen wir auch eine gemeinsame Datenbasis schaffen. Ich gehe z.B. davon aus, dass es über kurz oder lang auch ein Rating für Kommunen geben wird. Wenn es dann allerdings keine einheitlichen bilanziellen Bewertungsvorschriften gibt, wird das zu Verwerfungen führen, die jeglicher sachlichen Grundlage entbehren. Es kann doch nicht sein, dass der Grund und Boden von Straßen in Bundesland A anders bewertet wird, als in Bundesland B [...].“

„Eine Harmonisierung ist erforderlich, um die bundesweite Vergleichbarkeit der kommunalen Vermögenslagen zu ermöglichen (kommunales Rating). Vorteilhaft wäre auch, dass kommunale Erfahrungsaustausche über Ländergrenzen hinweg leichter möglich werden. Ein weiterer Vorteil wäre, dass die Kosten der Programm-anbieter/Softwareunternehmen deutlich geringer wären und die Softwarepflege einfacher wäre [...].“

„Eine Vereinheitlichung des Rechnungswesens macht kommunale Vergleichsringe einfacher und dadurch kostengünstiger.“



„[...] insbesondere wegen der Vergleichbarkeit, z.B. in länderübergreifenden Vergleichsringen (KGSt).“⁵³⁶

„Einheitliche Standards lassen überhaupt nur eine annähernde Vergleichbarkeit zu. Ein erheblicher Klärungsbedarf bei vermeintlichen Vergleichszahlen könnte entfallen. Die Gesamtsituation der Kommune wäre ebenfalls besser zu vergleichen.“

„...als Voraussetzung für interkommunale Vergleiche, die im Rahmen der Haushaltskonsolidierung Untersuchungs- bzw. Analyseansätze liefern sollen.“

„Mit dem NKHR wird dem Thema Abschreibungen, Vermögenswerte und Bilanz jetzt ein sehr starkes Gewicht eingeräumt. Tatsächlich sind erst durch die Doppik-Einführung nun die Abschreibungen ergebniswirksam, allein schon wegen deren Auswirkungen sollten bundesweit einheitliche Vorgaben bestehen, damit sich nicht Kommunen im einen Land "arm" oder "wohlhabend" nach eigenem Gutdünken rechnen können.“⁵³⁷

„Somit ist eine vereinfachte Vergleichbarkeit der Kommunen möglich. Alle Bundesländer erstellen ihre eigenen Kontenpläne. Für Unternehmen regelt das HGB dieses einheitlich. Warum nicht auch für die Kommunen?“

„Nur über eine einheitliche Regelung erhalte ich belastbares und vergleichbares Zahlenmaterial. Dadurch kann ich Stärken und Schwächen meiner Kommune erkennen.“

„Zur Vergleichbarkeit der Kommunen untereinander. Hierdurch können die anfallenden Probleme leichter verdeutlicht werden.“

„Einheitliche Rechtsgrundlagen und damit einheitliche Handhabung (z.B. bei der Verwendung des Basisreinvermögens) sind notwendig, um insgesamt eine bessere Vergleichbarkeit zu erlangen.“

„Ein Benchmarking auf Bundesebene wäre möglich.“

„Nur so sind z.B. interkommunale Vergleiche möglich.“

„Um einen einfachen Vergleich und eine einfache Bewertung der finanziellen Situation der Städte und Gemeinden zu ermöglichen.“

⁵³⁶ Die KGSt (Kommunale Gemeinschaftsstelle für Verwaltungsmanagement) ist eine von Kommunen getragene Institution, die sich mit Fragen zur Führung, Steuerung und Organisation der Kommunalverwaltung befasst.

⁵³⁷ Die Bezeichnung NKHR (Neues Kommunales Haushalts- und Rechnungswesen) steht in den Bundesländern Baden-Württemberg, Mecklenburg-Vorpommern, Sachsen und Sachsen-Anhalt für das reformierte Haushalts- und Rechnungswesen.



„Durch die Harmonisierung lassen sich interkommunale Vergleiche mit einer sehr großen Grundgesamtheit erstellen und Synergien bei der Software und bei Auslegungsfragen erzeugen.“

„Eine Vergleichbarkeit und weniger Wahlentscheidungen sind nötig.“

„Dem Benchmarkgedanken kann bislang nicht Rechnung getragen werden.“

„Es wäre wünschenswert, dass auch länderübergreifend eine Vereinheitlichung der gesetzlichen Vorgaben in Betracht kommt, um u.a. notwendige Vergleiche anstellen zu können.“

„Da dies im Endeffekt auch einen Vergleich zur Beantwortung der Frage von "vergleichbaren Lebensverhältnissen" in der Bundesrepublik (Stichwort: arme Kommunen, reiche Kommunen") ermöglicht.“

Die Befürworter eines bundesweit einheitlichen doppelten Rechnungswesens bewerten die jüngste Reform vor dem Hintergrund der nun bestehenden Heterogenität weitgehend kritisch.

„Das Ziel des Beschlusses der IMK kann in der derzeitigen Umsetzung nicht erreicht werden.“

„An dieser Stelle ist der Föderalismus nur hinderlich.“

„Die Einzelregelungen führen zur Verwirrung, sind nicht notwendig und unzeitgemäß. Zudem werden, unter anderem auch für Kommunen mit Haushaltssicherung, hohe zusätzliche Kosten verursacht, die Vergleichbarkeit ist nicht gegeben und die Statistik wird aufgebläht. Wenn die Länder diesen Unsinn nicht schnellstmöglich aufgeben, sollte man den Föderalismus grundsätzlich auf den Prüfstand stellen.“

„Selbst innerhalb der Bundesländer ist ein Vergleich von Haushaltsplänen, Kennzahlen und haushaltsstatistischen Daten auf den ersten Blick praktisch nicht möglich und ohne Darlegung/Hinterfragung von strukturellen und terminologischen Parametern sehr erschwert und ohne Reflektion nur sehr bedingt aussagefähig. Länderübergreifende Vergleiche sind aufgrund unterschiedlichster Regelungsoptionen und deren Spezifizierung/Auslegung noch weniger repräsentativ/verwertbar.“

„Eigentlich wurde die Einführung der Doppik doch damit begründet, dass die Vergleichbarkeit von Kommunen viel besser und transparenter wird. Das ist so nun überhaupt nicht eingetreten. Im Gegenteil, länderübergreifende Vergleiche sind überhaupt nicht möglich bzw. nur mit erheblichem Aufwand evtl. möglich. Nicht einmal in einem Bundesland ist der Vergleich von Kommunen uneingeschränkt mög-



lich, weil es so viele unterschiedliche Sichtweisen auf die verschiedensten Abläufe gibt [...].“

„Es gibt keinerlei Vergleichbarkeit mehr. Das kann nicht Sinn und Zweck einer Reform sein. Nicht einmal auf Landesebene kann man mehr sinnvoll vergleichen.“

Als Gründe für eine bundesweite Harmonisierung des kommunalen Rechnungswesens werden aus Sicht der Verwaltungspraktiker ebenfalls ein leichter Erfahrungsaustausch und eine bessere Zusammenarbeit mit anderen Kommunen, eine einfachere Aus- und Fortbildung sowie erleichterte Möglichkeiten des Wechsels zwischen den Bundesländern angeführt.

„Zurzeit keine einheitliche Ausbildung, damit Wechsel in andere Bundesländer behindert.“

„Erhöht [...] die Wechselmöglichkeiten der Bediensteten und die Möglichkeit des Erfahrungsaustausches.“

„Einheitliche Aus- und Fortbildung wäre bundesweit möglich, [...], Mitarbeiterwechsel von Bundesland zu Bundesland wäre kein Problem, da gleiche Vorschriften etc.“

„Die Vereinheitlichung erleichtert vergleichende fachliche Diskussionen ungemein.“

„Bessere interkommunale Zusammenarbeit.“

Weiterhin wird kritisiert, dass die mangelnde Vereinheitlichung zu Verwirrung gerade bei den Politikern führt.

„Keine der erschienenen Literatur ist in allen Bundesländern anwendbar, z.B. für Kommunalpolitiker zum Verstehen der Doppik [...].“

„[...] fehlende einheitliche Festlegungen führen zu Intransparenz - für Politik nicht mehr vermittelbar.“

„eine Harmonisierung (zur besseren Vergleichbarkeit), aber auch ein einfaches, für alle verständliches Haushalts- und Rechnungswesen (für die ehrenamtlichen Entscheidungsträger) ist wünschenswert.“

Eine zentrale Erkenntnis der Umfrage ist darüber hinaus die Tatsache, dass die Kommunen in einer bundesweiten Vereinheitlichung des doppelten Rechnungswesens gleichzeitig eine Chance für eine Harmonisierung des kommunalen mit dem staatlichen Rechnungswesen sehen.



„Wenn eine Harmonisierung auf kommunaler Ebene gelingt, kann sich auch die Länderebene nicht verschließen.“

„Ich persönlich würde eine Harmonisierung begrüßen. Zunächst gehe ich davon aus, dass letztendlich damit dann auch sichergestellt werden sollte, dass alle Akteure bis zum Bund auf die Doppik umstellen, d.h. nach den gleichen Grundsätzen buchen [...].“

„[...] Die Einführung des doppischen Rechnungsstils auch für die Länder könnte die finanziellen und statistischen Beziehungen zwischen Kommune und Land wesentlich vereinfachen und damit erleichtern.“

„Zur besseren Vergleichbarkeit wäre es sehr sinnvoll ein einheitliches öffentliches Haushalts- und Rechnungswesen zu installieren. Das Land NRW z.B. ist ja noch völlig kameral aufgestellt, wobei sie ihre Kommunen in das NKF "geschickt" haben.“

Wesentliche Anliegen der Kommunen sind, dass auch die Bundesländer auf doppischer Basis buchen und die doppische Datengrundlage bei der Berechnung des Finanzausgleichs berücksichtigen. Das Unverständnis darüber, dass die Berechnung der Verteilungssymmetrie des Finanzausgleichs weiterhin auf Basis von kameralen Rechnungsgrößen erfolgt und auch die Meldung für die Finanzstatistik trotz eigener Doppik-Umstellung immer noch auf kameraler Basis erfolgen muss, kommt in etlichen Aussagen zum Ausdruck.

„Nur über ein einheitliches Rechnungswesen erhalte ich bessere Anhaltspunkte für die Umsetzung eines gerechteren Finanzausgleichs.“

„[...] einheitliche Grundlagen für die Finanzstatistik und den Finanzausgleich notwendig [...].“

„Ein einheitliches Rechnungswesen ist mit die Grundlage für ein funktionierendes Gesamtsystem. Beispiele sind Probleme bei Statistik, Kennzahlen und Beurteilung einer Gebietskörperschaft und der länderübergreifende Finanzausgleich.“

„Zurzeit haben Statistiken keinen Aussagewert.“

„[...] Hoher Aufwand bei Statistiken dem Land gegenüber.“

„Dadurch gäbe es verschiedene Vereinfachungen: z.B. die Finanzstatistik auf Basis der Doppik [...].“

„Für statistische Auswertungen zur Begründung von Finanzzuweisungen sollte eine Vergleichbarkeit vorhanden sein.“



„Eine Harmonisierung ist auch im Hinblick auf eine einheitliche bundesweite Statistik notwendig.“

Bei den 24,7 % der Umfrageteilnehmer, die eine bundesweite Harmonisierung des kommunalen doppischen Rechnungswesens ablehnen, wird dies häufig mit dem aus der nachträglichen Harmonisierung resultierenden hohen Umstellungsaufwand begründet. Gerade die kleinen Kommunen befürchten, den erneuten Umstellungsaufwand nicht bewerkstelligen zu können.

„[...] im Nachgang ist diese Änderung m. E. jedoch sehr schwierig.“

„Die Einführung der landesspezifischen Doppik hat genug Zeit und Aufwand gekostet. Eine bundesweite Harmonisierung hätte jetzt erneut einen großen Umstellungsaufwand zur Folge, der nicht zu leisten ist.“

„Das wäre VOR Umstellung auf das NKR/Doppik sinnvoll gewesen. Eine nachträgliche Harmonisierung würde zu immensem Umstellungs-/Änderungsaufwand führen und daher nicht mehr umsetzbar sein! Bloß das nicht!!!“⁵³⁸

„Für eine Vereinheitlichung ist es in meinen Augen jetzt zu spät. Ein entscheidender Bauteil des NKR ist die Bilanz. Aufgrund unterschiedlicher Bewertungsvorschriften sind die Bilanzen nicht vergleichbar. Eine Standardisierung ist jetzt nicht mehr möglich.“

„Aus Sicht der Gemeinde ist das kein Vorteil. Wir kämpfen immer noch mit "Vergangenheitsbewältigung" und sind der Meinung, dass eine Harmonisierung, die mit Sicherheit wieder Veränderungen mit sich bringt, im Moment nicht verkraftbar ist.“

„Kleinere Gemeinden können sich aufgrund der angespannten Haushaltslage einen Umstieg nicht leisten.“

„Die Kosten einer erneuten Umstellung sind erheblich und sind von vielen kleinen Kommunen derzeit nicht finanzierbar.“

„Bei unserer Größe wäre dies aufgrund der entstehenden Kosten keine Alternative.“

Wie erwartet, ist der Wunsch nach einer bundesweiten Harmonisierung des doppischen Rechnungswesens bei kleinen Kommunen weniger stark ausgeprägt als bei größeren Kommunen. Dies wird damit begründet, dass länderübergreifende Vergleiche bei Gemeinden dieser Größenordnung schlicht nicht stattfinden.

⁵³⁸ Die Bezeichnung NKR (Neues Kommunales Rechnungswesen) steht in den Bundesländern Niedersachsen, Saarland und Schleswig-Holstein für das reformierte Haushalts- und Rechnungswesen.



„Für die praktische Arbeit in einer Gemeinde unserer Größenordnung brauche ich keinen Vergleich mit anderen Bundesländern.“

„Wir sehen in einer bundesweiten Harmonisierung keinen direkten Vorteil für unsere Gemeinde [...]“

„Bei Gemeinden unserer Größe (7.500 EW) sehe ich keinen Vorteil.“

„Es sind für die Haushaltsführung in unserer Verwaltung [kleine Gemeinde, Anmerkung der Verfasserin] keine durchschlagenden Vorteile zu erwarten.“

Daneben lehnen etliche Leiter der Kämmerei bzw. Finanzverwaltung eine bundesweite Vereinheitlichung mit der Begründung ab, dass sie zwar eine Harmonisierung auf Länderebene als erforderlich erachten, nicht aber eine bundesweite Vereinheitlichung.

„Eine bundesweite Harmonisierung wäre zwar wünschenswert, aber aus meiner Sicht nicht zwingend erforderlich. Einheitliche Regelungen in einem Bundesland sind dagegen m.E. zwingend erforderlich, um Vergleiche anstellen zu können. Vergleiche mit Kommunen anderer Bundesländer sind m.E. nicht unbedingt zielführend.“

„Ein landeseinheitliches kommunales Rechnungswesen reicht für Vergleichszwecke aus [...]“

„Eine Vergleichbarkeit innerhalb eines Bundeslandes ist ausreichend.“

„Wir wären schon froh, wenn landeseinheitlich eine für alle Kommunen praktikable und vernünftige Lösung vorhanden wäre.“

Ferner wird eine bundesweite Vereinheitlichung des doppelten Rechnungswesens mit der Begründung abgelehnt, dass das Ziel der Vergleichbarkeit von Kommunen systematisch überschätzt werde. Es wird argumentiert, dass eine solche Vergleichbarkeit zum einen faktisch nur sehr eingeschränkt möglich und zum anderen von politischer Seite auch gar nicht erwünscht sei.

„Eine Vergleichbarkeit ist auch im einheitlichen Rechnungssystem nur beschränkt gegeben. Vielmehr sind örtliche Verhältnisse ausschlaggebend.“

„Der interkommunale Vergleich bleibt nach meiner Einschätzung auch bei Vereinheitlichung in vielen Bereichen sehr schwer.“

„Interkommunale Transparenz wird m. E. völlig überbewertet, da spezifische Standortfaktoren auch spezifische Erträge/Aufwendungen nach sich ziehen. Eine begriffliche Vereinheitlichung wäre aber dringend geboten.“



„Wenn ein aussagefähiger und auch Konsequenzen nach sich ziehender Vergleich tatsächlich erreicht werden kann/soll, wäre das für den zielgerichteten Mitteleinsatz der Steuereinnahmen eine sehr große Hilfe. Will "MAN" das aber wirklich? Das würde Sachargumente vor politischer Argumentation den Vorrang geben. So schlecht geht es Deutschland noch nicht.“

Zusammenfassend zeigen die Umfrageergebnisse, dass die überwiegende Mehrheit der Verwaltungspraxis die Überarbeitung des IMK-Beschlusses als notwendig erachtet. Dabei ist der Wunsch nach Vereinheitlichung bei großen und mittelgroßen Kommunen stärker ausgeprägt als bei kleinen Kommunen. Vor diesem Hintergrund wäre eine bundesweite Novellierung bzw. Angleichung des Gemeindehaushaltsrechts zu fordern. Um den Bedürfnissen kleinerer Kommunen besser zu entsprechen, könnte allerdings prinzipiell über Vereinfachungsregeln für gewisse Größenklassen von Gemeinden nachgedacht werden.⁵³⁹

An dieser Stelle soll noch einmal kurz auf die vorgebrachten Bedenken der Kommunen eingegangen werden. Die beiden zentralen Einwände, dass eine nachträgliche Anpassung mit erneutem Umstellungsaufwand verbunden und die Politik letztlich an einer erhöhten Vergleichbarkeit und Transparenz sowieso nicht interessiert ist, sind durchaus nachvollziehbar. Allerdings können diese Argumente inhaltlich nicht überzeugen. Zwar wird die „Besitzstandswahrung“ bereits bestehender Wertansätze immer wieder mit dem hohen Ressourcenaufwand gerechtfertigt, der für eine neuerliche Erfassung und Bewertung des Vermögens erforderlich wäre und den Kommunen - gerade den Vorreitern - erspart bleiben soll. Wie im 3. Kapitel dargestellt, muss eine mittelfristige Überarbeitungs- bzw. Evaluationsphase aber als nicht nur lohnenswert, sondern erforderlich angesehen werden, um das Potential der doppelischen Informations- und Steuerungsinstrumente voll ausschöpfen zu können.⁵⁴⁰ Gleichzeitig kann auch das Argument, dass die Politik letztlich an einer erhöhten Vergleichbarkeit und Transparenz gar nicht interessiert ist, nicht als Ausschlusskriterium gelten. Ob dieses Desinteresse pauschal zu unterstellen ist, bezweifelt einerseits die Parteiendifferenztheorie.⁵⁴¹ Andererseits gibt es eben auch andere Rechnungslegungsadressaten, die ein Recht auf ein transparentes Rechnungswesen haben.⁵⁴²

Das Fazit der Umfrage lautet, dass ein bundesweit einheitliches kommunales Rechnungswesen auf Basis der Doppik anzustreben ist, das durch eingeschränkte Wahlrechte,

⁵³⁹ Vgl. Köhrmann 2009, S. 202.

⁵⁴⁰ Vgl. Mühlenkamp und Glöckner 2010, S. 1/8.

⁵⁴¹ Vgl. Kuhlmann 2005, S. 23.

⁵⁴² Vgl. Abschnitte 3.3.1.1 und 3.3.1.2.



konkrete Vorgaben und konsistente Regelungen Bilanzierungsspielräume begrenzt und so zu mehr Transparenz und Vergleichbarkeit führt. Dabei bleibt aus Sicht der Verwaltungspraktiker als weiterer Schritt die Harmonisierung des öffentlichen Rechnungswesens im Hinblick auf eine gesamtstaatliche Perspektive ein zentrales Handlungsfeld für Deutschland.⁵⁴³

Wie aber soll dieses einheitliche kommunale Rechnungswesen aussehen? Die im dritten Kapitel konstatierten Informationsmängel führen zu folgenden ausgewählten Anpassungswünschen.

4.2. Einführung des Prinzips der Vermögenstrennung

Eine zentrale Informationsanforderung an den Gesamtabschluss besteht darin, dass die finanziellen Spielräume und Risiken des kommunalen Verbunds realistisch abgebildet werden. Das Informationsinteresse der Rechnungslegungsadressaten konzentriert sich diesbezüglich im Wesentlichen auf die Ressourcenausstattung, die Finanz- und Ertragskraft, die Verschuldungssituation, die sonstigen finanziellen Verpflichtungen und Haftungsverhältnisse der Kommune. Zur Befriedigung dieses Informationsinteresses sollten prinzipiell vollständige Abschlussinformationen mit einer Gesamtvermögensrechnung, einer Gesamtergebnisrechnung, einer Gesamtfinanzrechnung sowie einem Anhang und Rechenschaftsbericht bereitgestellt werden.

Allerdings ist zu empfehlen, dass die Aktiva der Gesamtvermögensrechnung ähnlich Lüders Konzept der Vermögenstrennung des sog. Speyerer Verfahrens in realisierbares Vermögen und gebundenes Verwaltungsvermögen getrennt wird.⁵⁴⁴ Da das Konzept der Vermögenstrennung auch für den kommunalen Einzelabschluss gelten soll, handelt es sich hierbei um eine abschlussübergreifende Empfehlung.

Nach Lüders Konzept der Vermögenstrennung umfasst das realisierbare Vermögen alle Vermögensgegenstände einer Kommune, die ohne Verletzung einer öffentlich-rechtlichen Verpflichtung jederzeit am Markt verwertbar sind und damit zur Schuldendeckung eingesetzt werden können. Es wird üblicherweise unterteilt in veräußerbares Immaterielles Vermögen und Sachvermögen (z.B. marktfähige Flurstücke, Wohngebäude und erwerbswirtschaftliche Waldflächen) sowie realisierbares Finanzvermögen (z.B. Geldanlagen, Vorräte, Forderungen aus Lieferungen und Leistungen, Liquide Mittel). Das Verwaltungsvermögen beinhaltet hingegen jene Gegenstände, die am Bilanzstichtag zur öffentlichen Aufgabenerfüllung eingesetzt werden und demnach nicht veräußerbar

⁵⁴³ Vgl. Seiwald und Meyer 2012, S. 125.

⁵⁴⁴ Vgl. Lüder 1999, S. 19.



sind. Hierzu gehören Infrastrukturvermögen sowie Kultur- und Naturgüter, die an die Erfüllung öffentlicher Aufgaben gebunden sind.⁵⁴⁵ Während nach Lüders Konzept das Verwaltungsvermögen zu fortgeführten Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten bilanziert wird, erfolgt die Bewertung des realisierbaren Vermögens auf Basis von Zeitwerten.⁵⁴⁶

Die Anwendung des Konzepts der Vermögenstrennung führt dazu, dass die kommunalen Adressaten die freie Dispositionsmasse innerhalb des Vermögens im Sinne der bestehenden finanziellen Spielräume erkennen können. Auf diese Weise wird deutlich, welche Ressourcen zur Schuldendeckung zur Verfügung stehen.⁵⁴⁷ Der Saldo zwischen den Schulden und realisierbaren Vermögenswerten gibt dann den Bestand an Nettogesamtschulden an, der als Indikator für die in der Vergangenheit angesammelte Nettoszahllast der Kommune angesehen werden kann. Ein Vergleich dieser Nettoszahllast mit dem gebundenen Verwaltungsvermögen offenbart, ob die Nettogesamtschulden primär durch Investitionen in das gebundene Vermögen oder durch die Finanzierung des laufenden Aufwands verursacht worden sind.⁵⁴⁸

Da das Ziel der kaufmännischen Bilanz, welches in der Ermittlung des Vermögens im Sinne des zukünftigen wirtschaftlichen Werts und des ausschüttbaren Erfolgs besteht, nicht auf den kommunalen Bereich übertragbar ist, muss der Zweck der kommunalen Bestandsrechnung darin gesehen werden, einerseits die Guthaben und Verpflichtungen und andererseits die noch nicht endgültig gedeckten Investitionskosten aufzuzeigen. Genau dies würde eine Vermögensrechnung nach dem Speyerer Konzept leisten, indem die kommunale Bestandsrechnung einerseits mit dem realisierbaren Vermögen die Guthaben und mit dem Fremdkapital die gesamten Verpflichtungen und andererseits durch das abzuschreibende Verwaltungsvermögen die noch nicht endgültig gedeckten Investitionskosten der Kommune aufzeigt. Die jährliche Abschreibung auf das Verwaltungsvermögen belastet die Ergebnisrechnung und muss dort durch Erträge in Form von Steuern, Gebühren und Leistungsentgelten ausgeglichen werden. Damit erfolgt die finanzwirtschaftliche Deckung der aktivierten Kosten dieses abzuschreibenden Verwaltungsvermögens, das die Gemeinde zur Ausübung ihrer Aufgaben zwingend benötigt, über die Nutzungsdauer

⁵⁴⁵ Vgl. Finken 2009, S. 49; Lüder 1999, S. 18-20; Mühlenkamp und Glöckner 2010, S. 1/23.

⁵⁴⁶ Vgl. Finken 2009, S. 49; Kiaman 2012, E12-13; Lüder 1999, S. 43-44.

⁵⁴⁷ Vgl. Kiaman 2012, E 13; Mühlenkamp und Glöckner 2010, S. 1/24.

⁵⁴⁸ Vgl. Streim 1999, S. 324.



hinweg über das laufende Ergebnis. Insofern stellt das abzuschreibende Verwaltungsvermögen noch nicht durch Erträge gedeckte Investitionsausgaben dar.⁵⁴⁹

Obwohl die Vermögenstrennung nach dem Speyerer Verfahren im Schrifttum viele Befürworter fand, wurde sie einzig in Baden-Württemberg und Niedersachsen umgesetzt. Gegen die Grenzziehung zwischen veräußerbarem und nicht veräußerbarem Vermögen wird häufig angeführt, dass sie praxisuntauglich und mit starken Ermessensspielräumen behaftet sei.⁵⁵⁰ Zum anderen wird die Bewertung des realisierbaren Vermögens zu Zeitwerten als nicht zuverlässig genug erachtet.⁵⁵¹

Gegen das Argument der mangelnden Praxisuntauglichkeit kann angeführt werden, dass eine Unterscheidung zwischen Vermögensteilen in anderen Ländern durchaus üblich ist. So praktiziert etwa die Schweiz eine Unterscheidung zwischen Vermögensteilen. Vergleichbar mit Lüders Konzeption wird in der Schweiz zwischen Finanz- und Verwaltungsvermögen getrennt. Während unter Finanzvermögen alle frei verfügbaren Vermögenswerte zu verstehen sind, d.h. solche, die ohne Verletzung einer bestimmten rechtlichen Verpflichtung veräußerbar sind, umfasst das Verwaltungsvermögen sämtliche zweckgebundenen Vermögenswerte, die der Erfüllung von öffentlich-rechtlich festgelegten Aufgabenbereichen dienen.⁵⁵² Die Unterscheidung zwischen Vermögensgegenständen, die durch formalen Beschluss an einen öffentlichen Zweck gebunden sind und solchen, die frei veräußerbar sind, ist in der Schweiz bereits seit Einführung des Harmonisierten Rechnungsmodells (HRM) im Jahr 1977 praktiziert worden und aus Sicht der Schweiz wesentlicher Bestandteil der eigenen kreditrechtlichen Tradition. Während nach dem schweizerischen Konzept beim Finanzvermögen periodisch eine Neubewertung auf Basis von Zeitwerten vorzunehmen ist, wird das Verwaltungsvermögen zu (fortgeführten) Anschaffungs- und Herstellungskosten angesetzt.⁵⁵³

Auch die IPSAS kennen zwei Vermögenskategorien, *Investment property* und *Property, plant and equipment*. IPSAS 16 regelt das Vorgehen bei *Investment property*, welches dasjenige Immobilienvermögen bezeichnet, das nicht für den öffentlichen Zweck, sondern zur Erzielung von Mieteinnahmen bzw. zum Zweck der Wertsteigerung gehalten wird. Die Bewertung von den als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien kann nach der

⁵⁴⁹ Vgl. Passardi 2003, S. 54-57.

⁵⁵⁰ Vgl. Mühlenkamp und Glöckner 2010, S. 1/23.

⁵⁵¹ Vgl. Finken 2009, S. 49.

⁵⁵² In der Schweiz besteht faktisch ein Nebeneinander von dem mittlerweile überarbeiteten HRM 2 und den IPSAS. Demzufolge ist eine unterschiedliche Anwendung zwischen Kantonen und Gemeinden, die IPSAS vollumfänglich einführen und jenen, die dem Mindeststandard HRM 2 folgen, zu beobachten (Rauskala et al. 2012, S. 130).

⁵⁵³ Vgl. Schedler und Knechtenhofer 2002, S. 690.



erstmaligen Erfassung zu Anschaffungskosten im Rahmen der Folgebewertung entweder nach dem Neubewertungskonzept oder nach dem Anschaffungskostenmodell erfolgen.⁵⁵⁴ Für *Property, plant and equipment* als Gegenstände des Sachanlagevermögens, die dem öffentlichen Zweck dienen, gilt nach IPSAS 17 im Rahmen der Ersterfassung wiederum das Anschaffungs- bzw. Herstellungskostenprinzip. In der Folge kann die bilanzierende Einheit aber erneut zwischen dem Anschaffungskostenmodell und dem Neubewertungsmodell für die gesamte Sachanlagenklasse wählen.⁵⁵⁵ Der Unterschied zu Lüders Konzeption besteht neben den Bewertungswahlrechten darin, dass das realisierbare Vermögen zwar genauso wie das Investmentvermögen abstrakt einzelveräußerbar ist, allerdings nicht zwangsläufig der Erzielung einer Rendite dient. Dadurch wird bei den IPSAS aus dem Katalog des realisierbaren Vermögens lediglich eine kleine Gruppe der Immobilien zu Renditezwecken herausgegriffen.⁵⁵⁶

Der Kritikpunkt an der mangelnden Verlässlichkeit der Zeitwertbewertung des realisierbaren Vermögens kann ausgeräumt werden, wenn - entgegen Lüders Konzeption und in Anlehnung an die Wahlmöglichkeit der IPSAS - sowohl Verwaltungsvermögen als auch realisierbares Vermögen ausnahmslos zu Anschaffungs- und Herstellungskosten angesetzt werden. Dies wird vorgeschlagen, da die Verlässlichkeit der Zeitwertbewertung im kommunalen Bereich selbst bei realisierbarem Vermögen, z.B. bei vermieteten Gebäuden oder einem bewirtschafteten Wald nur selten gegeben ist. So handelt es sich bei derartigen Vermögensgegenständen oft um Unikate, für die keine aktiven Märkte vorhanden sind. Kann der Zeitwert aber nicht durch einen Marktpreis bestimmt werden, ist er durch anerkannte Bewertungsverfahren zu ermitteln. Hierdurch eröffnen sich dem Bilanzierenden große Ermessensspielräume, welche die Verlässlichkeit der Rechnungslegung und die erforderliche Vergleichbarkeit einschränken. Schließlich besteht gerade bei der angespannten Finanzlage vieler Kommunen die Gefahr, dass die vorhandenen Ermessensspielräume zum eigenen Vorteil ausgenutzt und die Zeitwerte zu hoch ausgewiesen werden.⁵⁵⁷

Letztlich sind allein Anschaffungs- und Herstellungskosten durch Transaktionen an organisierten Märkten nachweisbar und dadurch wirklichkeitstreu und werthaltig. Das Anschaffungs- bzw. Herstellungskostenprinzip kann im kommunalen Sektor auch für realisierbares Vermögen dann als vertretbar gelten, wenn vom Imparitätsprinzip des HGB, d.h. vom Niederstwertprinzip und der Buchung nichtrealisierter Verluste, abgesehen und

⁵⁵⁴ Vgl. IPSAS 16, S. 465; 472.

⁵⁵⁵ Vgl. IPSAS 17, S. 505; 509.

⁵⁵⁶ Vgl. Henkes 2008, S. 546.

⁵⁵⁷ Vgl. Köhrmann 2009, S. 191-193; 201.



damit die Bildung stiller Reserven eingeschränkt wird.⁵⁵⁸ Die Empfehlung lautet daher, das Anschaffungskostenmodell für Erst- und Folgebewertung des gesamten Vermögens unter der Prämisse einer Abkehr vom Imparitätsprinzip verpflichtend vorzuschreiben.

4.3. Interessentheoretische Rechnungslegungskonzeption für den kommunalen Verbund

Weiterhin wird empfohlen, den Gesamtabchluss auf Basis einer interessentheoretischen Grundkonzeption zu erstellen, um die finanziellen Spielräume und Risiken des kommunalen Verbunds realistischer abzubilden.

In diesem Zusammenhang muss erwähnt werden, dass in der kaufmännischen Rechnungslegung für die Herleitung einer Konzernabschlusskonzeption ursprünglich zwei gegensätzliche Konzernbilanztheorien entwickelt wurden: die Einheitstheorie und die Interessentheorie. Erst im Zuge der weltweiten Harmonisierungsbestrebungen hat sich im erwerbswirtschaftlichen Bereich in den vergangenen Jahren zunehmend die Einheitstheorie gegen die Interessentheorie durchgesetzt und ist als Folge der weitgehend unkritischen Übertragung der handelsrechtlichen Konzernrechnungslegungskonzeption auf den kommunalen Bereich nun auch dort zu finden. Da die Einheitstheorie allerdings, wie in Abschnitt 3.3.2.5. dargelegt, zu spezifischen Problemen im kommunalen Bereich führt, kann der Gesamtabchluss aussagekräftigere Informationen bereitstellen, wenn seiner Erstellung die Interessentheorie zugrunde gelegt wird.

Im Gegensatz zur Einheitstheorie wird die rechnungslegende Einheit der Interessentheorie zufolge aus dem Blickwinkel der Anteilseigner des Mutterunternehmens betrachtet. Ihnen sollen durch die Konzernrechnungslegung entscheidungsrelevante Informationen über den Teil des Vermögens und des Erfolgs bereitgestellt werden, der dem Mutterunternehmen aufgrund seiner Beteiligung zusteht. Der Konzernabschluss ist insofern eine Art erweiterter Einzelabschluss des Mutterunternehmens.⁵⁵⁹ Wesentlich für die Interessentheorie ist der Interessengegensatz zwischen den Mehrheits- und Minderheitsgesellschaftern eines Konzerns. Annahmegemäß sind die Interessen von Mehrheits- und Minderheitsgesellschaftern nicht gleichgerichtet, sondern laufen auseinander. Da Minderheitsaktionäre als Konzernaußenstehende betrachtet werden, liegt der Zweck des Kon-

⁵⁵⁸ Mühlenkamp und Glöckner schlagen die Abkehr vom Imparitätsprinzip unabhängig vom Konzept der Vermögenstrennung vor (Mühlenkamp und Glöckner 2010, S. 498-499).

⁵⁵⁹ Vgl. Küting et al. 2010, S. 90; Sürken 1999, S. 105.



zernabschlusses darin, den Mehrheitsaktionären mit Hilfe von konsolidierten Abschlüssen ein Bild der wirtschaftlichen Einheit von ihrem Standpunkt aus zu vermitteln.⁵⁶⁰

Vor dem Hintergrund einer interessentheoretischen Konzeption kann der Gesamtabchluss als ein den Einzelabschluss der Kernverwaltung ergänzendes Informationsinstrument verstanden werden, das den Informationsinteressen der primären Adressaten so gut wie möglich Rechnung tragen soll. Eine solche Konzeption unterstellt durchaus auch den wirtschaftlichen Verbund des kommunalen Konsolidierungskreises, geht aber von einem anderen Grundverständnis der „Konzernrechnungslegung“ aus: den kommunalen Rechnungslegungsadressaten soll ein vollständiges Bild über den kommunalen Verbund - aus ihrer Sicht und unter Vernachlässigung der Minderheiten - vermittelt werden.⁵⁶¹

4.3.1. Abgrenzung des Konsolidierungskreises nach dem Verpflichtungskonzept

Wird der Gesamtabchluss aus interessentheoretischer Perspektive als ein den Einzelabschluss der Kernverwaltung ergänzendes Informationsinstrument insbesondere zur Beurteilung der finanziellen Spielräume und Risiken des gesamten kommunalen Verbunds angesehen, führt dies konsequenterweise zu einer Abgrenzung des Konsolidierungskreises nach einem Verpflichtungskonzept. Ein solches Verpflichtungskonzept bedeutet, dass die Reichweite des Konsolidierungskreises die gesamte Risikosphäre im Sinne der kommunalen Erfüllungsverantwortung berücksichtigt.⁵⁶²

Das derzeit gültige handelsrechtliche „Control-Konzept“ basiert auf der Einheitsfiktion und betont dadurch die Entscheidungsunterstützungsfunktion. Diejenigen Beteiligungen unter dem direkten Einflussbereich der Entscheidungsträger werden zu einem Gesamtabchluss zusammengefasst. Wie in Abschnitt 2.2.6. dargestellt, sind die Steuerungsmöglichkeiten im kommunalen Verbund allerdings selbst dann eingeschränkt, wenn ausgegliederte Aufgabenträger nach dem „Control-Konzept“ als verbundene Unternehmen klassifiziert werden und somit vermeintlich unter einem beherrschenden Einfluss der Mutterkommune stehen.⁵⁶³

Daher wird das Informationsinteresse der kommunalen Gesamtabchlussadressaten besser befriedigt, wenn der Konsolidierungskreis unabhängig von den rechtlichen Verhältnissen alle Beteiligungen umfasst, von denen eine erhebliche wirtschaftliche Erfüllungs-

⁵⁶⁰ Vgl. Baetge et al. 2011, S. 17.

⁵⁶¹ Vgl. Kirsch 1990, S. 15-17.

⁵⁶² Vgl. Kiaman 2012, B 14-15.

⁵⁶³ Vgl. Lande und Rousseau 2005, S. 291.



verantwortung ausgeht, welche die finanziellen Risiken und Spielräume der Gesamtheit Kommune wesentlich beeinflussen.

Gleichzeitig kann mit der Anwendung des Verpflichtungskonzeptes auch den Steuerungserfordernissen am ehesten entsprochen werden. Da die konkreten Steuerungsmöglichkeiten der kommunalen Entscheidungsträger ohnehin eingeschränkt sind, gilt es für sie vor allem, die gesamten finanziellen Risiken und Spielräume des kommunalen Verbunds richtig einzuschätzen und den Erfolgs- bzw. Verlustbeitrag der einzelnen Gesellschaft realistisch zu bewerten. Auch aus Sicht der kommunalen Entscheidungsträger erscheint es daher zweckmäßig, den Konsolidierungskreis im Sinne des Verpflichtungskonzeptes zu erweitern, damit sie in dem Wissen um die gesamten finanziellen Belastungen der Gesamtheit Kommune bessere Entscheidungen auch im Hinblick auf die bereits ausgliederten oder noch auszugliedernden Einheiten treffen können.

Bei der Frage, wie die konkrete Vorgehensweise zur Abgrenzung des Konsolidierungskreises auf Grundlage eines Verpflichtungskonzeptes aussehen soll, wird empfohlen, das schwedische Konzept als Vorbild heranzuziehen. Schweden hat sich als Vorreiter bei der Einführung von doppelter Buchführung und „Konzernrechnungslegung“ im öffentlichen Sektor in Europa hervorgetan. Schwedens Vorschriften zur kommunalen „Konzernrechnungslegung“ wurden bereits entwickelt, bevor im erwerbswirtschaftlichen Bereich die weltweiten Harmonisierungsbestrebungen nationaler Rechnungslegungssysteme eingeleitet wurden. Zudem wurde in Schweden bei dem Einführungsprozess in hohem Maße die Wissenschaft einbezogen.⁵⁶⁴

Nach der Konzeption des schwedischen Standardsetters *Swedish Council on Municipal Accounting* (SCMA) ist eine Beteiligung in den Konsolidierungskreis aufzunehmen, wenn eine maßgebliche wirtschaftliche Verpflichtung von ihr ausgeht, und zwar prinzipiell unabhängig vom Stimmrechtsanteil. Zwar wird bei einem direkt oder indirekt gehaltenen Stimmrechtsanteil von 20 % und mehr widerlegbar vermutet, dass bei der Beteiligung eine solche maßgebliche finanzielle Verpflichtung besteht. Wenn der Stimmrechtsanteil allerdings darunter liegt, ist stets zu prüfen, ob dennoch eine erhebliche wirtschaftliche Erfüllungsverantwortung vorliegt. Bei konsequenter Anwendung werden Beteiligungen unabhängig des Anteilsbesitzes anhand der von ihnen ausgehenden finanziellen Verpflichtungen für die Kommune beurteilt. Dies ist sinnvoll, da Kommunen speziell durch zahlreiche Zusammenschlüsse in Gemeindeverbänden regelmäßig viele kleinere Anteile an Beteiligungen halten. Die Folge ist, dass durch die Grenzziehung bei einer

⁵⁶⁴ Vgl. Grossi und Tagesson 2008, S. 338.



Beteiligungsquote von 20 % zahlreiche kapitalintensive und risikoreiche Verbindungen der Gemeinden nicht aufgenommen werden und die Zielsetzung einer Risikobeurteilung verfehlt wird.⁵⁶⁵

Aus der systematischen Anwendung eines Verpflichtungskonzeptes und der Abbildung der finanziellen Risikosphäre des kommunalen Verbunds folgt, dass gerade auch Sparkassen und Sparkassenverbände mit in den Konsolidierungskreis aufzunehmen sind. Eine Besonderheit der derzeitigen kommunalen Regelungen liegt wie dargestellt darin, dass sämtliche Landesgesetzgeber die Sparkassen und Sparkassenverbände explizit aus dem Konsolidierungskreis ausgeschlossen haben. Begründet wird dies regelmäßig mit dem andersartigen Aufgabenspektrum der Sparkassen.⁵⁶⁶ Vor dem Hintergrund des Verpflichtungskonzeptes müsste hingegen gefragt werden, ob ein wesentliches finanzielles Risiko von den Sparkassen und Sparkassenverbänden ausgeht. Nachdem die Gewährträgerhaftung von der EU als unzulässige Beihilfe eingestuft wurde, mit dem Ergebnis eines gänzlichen Wegfalls der Gewährträgerhaftung ab Juli 2005, könnte davon ausgegangen werden, dass dies nicht (mehr) der Fall ist. Indes besteht immer noch rechtsverbindlich eine Gewährträgerhaftung für die vor dem 18. Juli 2005 begründeten Altverbindlichkeiten (Grand-Fathering). Weitaus gewichtiger ist außerdem, dass ein faktisches Eintreten der Kommunen bei finanziellen Schwierigkeiten der Sparkassen und Sparkassenverbände wahrscheinlich ist. Dies hat der staatliche Rettungsschirm bei der jüngsten Bankenkrise offenbart.⁵⁶⁷

4.3.2. Grundsätzliche Anwendung der Quotenkonsolidierung

Die Zugrundelegung einer interessentheoretischen Konzeption führt konsequenterweise zur Anwendung der Methode der Quotenkonsolidierung, da aus der Perspektive der kommunalen Rechnungslegungsadressaten auch nur die der Kommune zuordenbaren finanziellen Spielräume und Risiken interessieren.

In der erwerbswirtschaftlichen Konzernrechnungslegung sind nach der Methode der Quotenkonsolidierung Vermögensgegenstände und Schulden sowie Aufwendungen und Erträge der Beteiligungen anteilig gemäß der Beteiligungsquote des Mutterunternehmens in den Konzernabschluss aufzunehmen, um den Gesellschaftern des Mutterunternehmens zu zeigen, was hinter den Beteiligungsansätzen in dessen Einzelabschluss steht, also über welche Vermögensgegenstände das Mutterunternehmen verfügen kann, mit welchen

⁵⁶⁵ Vgl. Grossi und Gardini 2012, S. 12; Grossi und Tagesson 2008, S. 344; Knechtenhofer 2003, S. 230.

⁵⁶⁶ Vgl. Lehmitz und Kamp 2012, S. 76.

⁵⁶⁷ Vgl. Henkes 2008, S. 304-305; Kiaman 2012, B 15.



Schulden es belastet ist und welcher Gewinnanteil ihm zusteht. Der Anteil der Minderheitsgesellschafter an Aktiva, Passiva und Jahresergebnis wird auf diese Weise aus dem Konzernabschluss ausgeschlossen.⁵⁶⁸

Im Rahmen der Quotenkonsolidierung sind die für die Vollkonsolidierung vorgesehenen Maßnahmen zur Eliminierung konzerninterner Geschäftsbeziehungen analog anzuwenden. Insofern ist auch bei der Quotenmethode eine Kapital-, Schulden-, Zwischenergebnis- und Erfolgskonsolidierung durchzuführen. Diese Konsolidierungsmaßnahmen sind allerdings nur mit der quotalen Bilanz und der quotalen Gewinn- und Verlustrechnung durchzuführen, da Vermögensgegenstände und Schulden sowie Aufwendungen und Erträge nur anteilig entsprechend der Beteiligungsquote in den Konzernabschluss übernommen werden. Die quotalen Bilanzen sowie Gewinn- und Verlustrechnungen werden zwar vollkonsolidiert, d.h. Verbundbeziehungen werden in vollem Umfang eliminiert, jedoch sind die Bilanzen und Gewinn- und Verlustrechnungen von vornherein nur anteilmäßig in den Summenabschluss eingegangen.⁵⁶⁹ Die nicht auf die Beteiligung des Mutterunternehmens entfallenden Anteile werden in den Konzernabschluss übernommen, da diese Anteile gegenüber den konzernfremden Gesellschafterunternehmen als realisiert gelten.⁵⁷⁰

Bei der Kapitalkonsolidierung sind die Eigenkapitalposten der Beteiligung mit dem prozentualen Anteil der Muttergesellschaft gegen den Beteiligungsbuchwert der Muttergesellschaft aufzurechnen. Auch bei der Quotenkonsolidierung kann die Kapitalkonsolidierung nach den unterschiedlichen Methoden (Buchwert- oder Neubewertungsmethode) durchgeführt werden. Da bei der Quotenkonsolidierung die einzelnen Vermögensgegenstände lediglich anteilig in den Konzernabschluss eingehen, werden auch die stillen Reserven und Lasten nur in Höhe des Anteils aufgedeckt.⁵⁷¹ Einen Ausgleichsposten für Kapitalanteile fremder Gesellschafter gibt es konsequenterweise nicht.⁵⁷²

An der Methode der Quotenkonsolidierung wird in der betriebswirtschaftlichen Literatur insbesondere kritisiert, dass auf diese Weise suggeriert werde, dass man Vermögensgegenstände bzw. Schulden anteilig besitzen könne. Die anteilmäßige Einbeziehung von Vermögensgegenständen und Schulden solle zwar die juristische Verfügungsmacht der Muttergesellschaft verdeutlichen, jedoch lassen sich Vermögensgegenstände in der Regel

⁵⁶⁸ Vgl. Kirsch 1990, S. 16.

⁵⁶⁹ Vgl. Ebeling 1995, S. 193-194.

⁵⁷⁰ Vgl. Gräfer und Scheld 2012, S. 250-251.

⁵⁷¹ Vgl. Bötzel 1993, S. 62; Ebeling 1995, S. 194; Gräfer und Scheld 2012, S. 250.

⁵⁷² Vgl. Ebeling 1995, S. 194.



nicht teilen und die tatsächliche Verfügungsmacht der Muttergesellschaft beziehe sich regelmäßig auf das gesamte Tochterunternehmen.⁵⁷³

Obwohl der Kritikpunkt durchaus nachvollziehbar ist, erscheint die Anwendung der Quotenkonsolidierung im kommunalen Bereich doch am zweckmäßigsten.

Vor dem Hintergrund der Informationsanforderung, die finanziellen Spielräume und Risiken des kommunalen Verbunds verlässlich beurteilen zu können, kann die Vollkonsolidierung bei Tochterunternehmen bzw. die At-Equity-Methode bei assoziierten Beteiligungen bei einem Stimmrechtsanteil von 20 % und mehr kein realistisches Bild des kommunalen Verbunds zeichnen. Aus Sicht dieser Informationsanforderung steht einerseits die Verschuldungssituation der Kommune im Mittelpunkt des Interesses. Hier aber kann die häufigere Anwendung der Quotenkonsolidierung, und zwar nach dem Verpflichtungskonzept bei allen Beteiligungen, aus denen wesentliche finanzielle Verpflichtungen erwachsen, ein realistischeres Bild der „wahren“ Verschuldungssituation liefern.⁵⁷⁴

Finanziert sich bspw. eine Beteiligung mit einem Stimmrechtsanteil von 40 % in erheblichem Umfang mit Fremdkapital, wird dieses Fremdkapital im Zuge der Quotenkonsolidierung dem Anteil des kommunalen Verbunds entsprechend in die Gesamtvermögensrechnung übernommen. Dadurch kann es zu einer erheblichen Verschiebung innerhalb der Finanzierungsstruktur der Kommune kommen, indem das Eigenkapital sinkt und das Fremdkapital steigt. Wird die Beteiligung hingegen nach der At-Equity-Methode einbezogen, gehen die Schulden der Beteiligung nicht in den Gesamtabschluss ein und das Eigenkapital wird höher ausgewiesen als es bei der Quotenkonsolidierung der Fall ist.⁵⁷⁵ Gleichzeitig folgt aus der Vollkonsolidierung eines Tochterunternehmens mit einem Stimmrechtsanteil von 60 %, dass die Schuldenlage im Gesamtabschluss höher dargestellt wird als sie eigentlich ist. Eine erhebliche Verbesserung durch die Anwendung der Quotenkonsolidierung ergibt sich insofern gerade bei der Abbildung der kommunalen Finanzlage. Der finanzwirtschaftliche Verschuldungsgrad des kommunalen Verbunds wird korrekt wiedergegeben, was eine bessere Abschätzung des gesamten Kapitalstrukturrisikos ermöglicht.⁵⁷⁶

Andererseits stehen die Finanz- und Ertragskraft des kommunalen Verbunds im Mittelpunkt des Informationsinteresses der Adressaten, bzw. anders ausgedrückt, die Möglich-

⁵⁷³ Vgl. Köhle 1997, S. 60.

⁵⁷⁴ Vgl. Tagesson 2009, S. 216.

⁵⁷⁵ Vgl. für die Unternehmensrechnung Zündorf 1987, S. 203.

⁵⁷⁶ Vgl. für den erwerbswirtschaftlichen Bereich Goebel 1995, S. 116.



keiten zur Ertragserzielung und Aufwandsreduzierung. Diese können durch die Anwendung der Quotenkonsolidierung ebenfalls „wahrheitsgetreuer“ dargestellt werden. Schließlich werden Aufwendungen und Erträge bspw. einer Beteiligung mit einem Stimmrechtsanteil von 45 % im Zuge der Quotenkonsolidierung aus der Gewinn- und Verlustrechnung anteilmäßig in die Gesamtergebnisrechnung übernommen. Im Gegensatz hierzu kommt es bei der At-Equity-Methode lediglich zum Ausweis einer einzigen Größe in der Gesamtergebnisrechnung, dem Ergebnis aus assoziierten Unternehmen, das ausschließlich das Finanzergebnis beeinflusst. Bei der Quotenkonsolidierung wird dagegen deutlich, in welchen Bereichen die Aufwendungen und Erträge entstanden sind.⁵⁷⁷ Gleichzeitig werden bei der Vollkonsolidierung bspw. einer Beteiligung mit einem Stimmrechtsanteil von 60 % Mittelverwendung und Ressourcenausstattung unrealistisch hoch dargestellt.⁵⁷⁸

Insofern hilft die Methode der Quotenkonsolidierung dabei, den „wirklichen Umfang“ der geschäftlichen und verwaltungsmäßigen Betätigung des kommunalen Verbunds abzubilden, so dass die Möglichkeiten zur Ertragserzielung und Aufwandsreduzierung umfassender beurteilt werden können.⁵⁷⁹

Zumal wiederum das Beispiel Schweden zeigt, dass die Anwendung der Quotenkonsolidierung im kommunalen Verbund durchaus nicht unüblich ist. So verlangt der schwedische Standardsetter *Swedish Council on Municipal Accounting (SCMA)* gemäß Standard RKR 8.2 grundsätzlich die Anwendung der Quotenkonsolidierung für die nach dem Verpflichtungskonzept in den Konsolidierungskreis einbezogenen Einheiten.⁵⁸⁰

4.3.3. Konsequenzen für die Kapitalkonsolidierung

Damit der Gesamtabchluss die an ihn gerichteten Informationsanforderungen bestmöglich erfüllen kann, empfiehlt es sich zudem, die handelsrechtlichen Grundlagen der Kapitalkonsolidierung zu überdenken. Ziel eines im Folgenden dargestellten, speziell auf den kommunalen Bereich zugeschnittenen Ansatzes zur Kapitalkonsolidierung ist es, die finanziellen Spielräume und Risiken des kommunalen Verbunds im Lichte einer interestheoretischen Gesamtabchlusskonzeption realistisch darzustellen. Bei der Entwicklung eines solchen Ansatzes können die Ideen des IPSASB Diskussionspapiers zu *Public sector combinations* als Ausgangspunkt dienen.

⁵⁷⁷ Vgl. für die Unternehmensrechnung Zündorf 1987, S. 203.

⁵⁷⁸ Vgl. Tagesson 2009, S. 216.

⁵⁷⁹ Vgl. für den erwerbswirtschaftlichen Bereich Schindler 1986, S. 288-289.

⁵⁸⁰ Vgl. Grossi und Gardini 2012, S. 4; Grossi und Tagesson 2008, S. 344.



4.3.3.1. Überblick über die Vorschläge des aktuellen IPSASB Diskussionspapiers zu *Public Sector Combinations*

In der Regulierungspraxis stehen geeignete Kapitalkonsolidierungsmethoden für den öffentlichen Bereich derzeit verstärkt in der Diskussion. Ein aktuelles Diskussionspapier des IPSASB differenziert mit dem Erwerb und der Zusammenlegung zwischen zwei unterschiedlichen Formen von *Public sector combinations* mit jeweils unterschiedlichen Auswirkungen auf die Kapitalkonsolidierung.⁵⁸¹

Während es sich beim Erwerb gemäß IPSASB Definition um einen Zusammenschluss handelt, durch den ein Erwerber Kontrolle über andere Einheiten erlangt, stellen Zusammenlegungen (bspw. von mehreren Kommunen oder Behörden) solche Zusammenschlüsse dar, bei denen mehrere Einheiten verbunden werden, ohne dass eine Einheit Kontrolle über eine andere erlangt und es sich überdies um kein Joint-Venture handelt. Der IPSASB Definition zufolge ist das entscheidende Abgrenzungsmerkmal zwischen diesen beiden Formen von *Public sector combinations* somit die Übernahme von Kontrolle von einer Einheit durch eine andere Einheit. In Abhängigkeit dieser Differenzierung werden unterschiedliche Formen der Kapitalkonsolidierung vorgeschlagen. Für Erwerbsfälle, die noch einmal in Erwerbe innerhalb der wirtschaftlichen Einheit eines öffentlichen „Konzerns“ und sonstige Erwerbe unterteilt werden, empfiehlt das Diskussionspapier grundsätzlich die Anwendung der Erwerbsmethode in Form der Neubewertungsmethode, bei der stille Reserven und Lasten vollständig aufgedeckt werden. In diesem Fall entstehen Unterschiedsbeträge aus der Kapitalkonsolidierung, wenn das neubewertete Eigenkapital der erworbenen Einheit nicht mit dem geleisteten Entgelt übereinstimmt. Für die Zusammenlegung empfiehlt das Diskussionspapier hingegen die in der handelsrechtlichen Rechnungslegung zwischenzeitlich aufgegebene Interessenzusammenführungsmethode, allerdings in modifizierter Form (*Modified pooling of interests method*).⁵⁸²

Als Alternativvorschlag wird allerdings zur Diskussion gestellt, ob nicht bei den Erwerben eine weitere Unterscheidung zwischen unentgeltlichen und entgeltlichen Erwerben angebracht wäre. Unter Berücksichtigung dieser zweiten Differenzierung sieht das Diskussionspapier lediglich bei entgeltlichen Erwerben außerhalb der wirtschaftlichen Einheit des öffentlichen „Konzerns“ die Anwendung der Neubewertungsmethode vor. Bei unentgeltlichen Erwerben und Erwerben innerhalb der wirtschaftlichen Einheit des „Konzerns“ ist dem Diskussionspapier zufolge dann die Aufdeckung von stillen Reser-

⁵⁸¹ Vgl. IPSASB, Consultation paper on public sector combinations, June 2012.

⁵⁸² Vgl. IPSASB, Consultation paper on public sector combinations, June 2012, S. 7-8; 32; Müller-Marqués Berger und Wirtz 2012, S. 1026-1027.



ven und Lasten grundsätzlich abzulehnen und eine Buchwertfortführung vorzuziehen. Als unentgeltliche Erwerbe werden dabei solche Erwerbe bezeichnet, bei denen kein Entgelt oder nur ein symbolischer Kaufpreis gezahlt wird. In diesem Fall ergibt sich ein Unterschiedsbetrag aus der Kapitalkonsolidierung, wenn das buchmäßige Eigenkapital der erworbenen Einheit ungleich Null ist. Als Erwerb innerhalb der wirtschaftlichen Einheit des „Konzerns“ gilt bspw. aus Sicht des aufzunehmenden Ressorts ein Wechsel einer mittelbaren Verwaltungsbehörde in der Ressortzuordnung. Insofern sind auch Umstrukturierungen und Neuorganisationen gemäß IPSASB den Erwerben innerhalb der wirtschaftlichen Einheit des „Konzerns“ zuzuordnen. In diesem Fall entsteht ein Unterschiedsbetrag, wenn das buchmäßige Eigenkapital der erworbenen Einheit nicht dem geleisteten Entgelt entspricht.⁵⁸³ Für die Behandlung der Unterschiedsbeträge stellt das Diskussionspapier drei Vorgehensweisen zur Diskussion: die direkte erfolgswirksame Verrechnung als Aufwand oder Ertrag, die Aktivierung von aktiven Unterschiedsbeträgen als Geschäfts- oder Firmenwert oder die unmittelbare erfolgsneutrale Verrechnung mit dem Eigenkapital. Während bei dem Erwerb von ertragsbringenden Einheiten auch eine Aktivierung von Geschäfts- oder Firmenwerten in Betracht gezogen wird, lehnt das Diskussionspapier einen entsprechenden Ansatz ab, wenn es sich bei den erworbenen Einheiten um Dauerverlustbetriebe handelt. Eine Aktivierung von Geschäfts- oder Firmenwerten wird daneben bei unentgeltlichen Erwerben und bei Erwerben innerhalb einer wirtschaftlichen Einheit grundsätzlich verneint.⁵⁸⁴

Die für Zusammenlegungen empfohlene Interessenzusammenführungsmethode war gemäß § 302 HGB a. F. bis zur BilMoG Reformierung auch im Handelsrecht eine weitere, zulässige Kapitalkonsolidierungsmethode. Im Unterschied zur Erwerbsmethode wird bei der Interessenzusammenführungsmethode nicht der Einzelerwerb der Vermögensgegenstände und Schulden des Tochterunternehmens unterstellt, sondern die Verschmelzung mit dem Tochterunternehmen im Wege der Gesamtrechtsnachfolge.⁵⁸⁵ Der in den USA entwickelten Interessenzusammenführungsmethode liegt die Idee zugrunde, dass die Gesellschafter zweier unabhängiger Unternehmen durch Anteilstausch ihre Ressourcen vereinigen, so dass eine Interessenzusammenführung in einem gemeinsamen, größeren Unternehmen erfolgt.⁵⁸⁶

⁵⁸³ Vgl. IPSASB, Consultation paper on public sector combinations, June 2012, S. 33-35; Müller-Marqués Berger und Wirtz 2012, S. 1027.

⁵⁸⁴ Vgl. IPSASB, Consultation paper on public sector combinations, June 2012, S. 36-39; Müller-Marqués Berger und Wirtz 2012, S. 1027-1028.

⁵⁸⁵ Vgl. Ebeling 1995, S. 132.

⁵⁸⁶ Vgl. Ballwießer 1997, S. 203-204.



Um die Zusammenführung von Gesellschafterinteressen zu erreichen, darf die den Unternehmenszusammenschluss bewirkende Transaktion nicht über einen entgeltlichen Anschaffungsvorgang ausgestaltet sein, sondern muss über einen Anteilstausch vollzogen werden. Durch die Hingabe von eigenen Anteilen des erwerbenden Konzernunternehmens bzw. der Hingabe von Anteilen anderer einbezogener Unternehmen als Gegenleistung für die erlangten Anteile sind die ursprünglichen Anteilseigner des übernommenen Tochterunternehmens weiter mittelbar an diesem Unternehmen beteiligt bzw. werden zumindest Konzerngesellschafter. Insofern bringen die bisherigen Gesellschafter des Tochterunternehmens diese Vermögensgegenstände und Schulden zu Buchwerten gegen Gesellschafterrechte in den Konzern ein. Weder werden sie ausgekauft noch kommt es durch den Unternehmenszusammenschluss zu einem Ressourcenabfluss.⁵⁸⁷ Die logische Konsequenz ist, dass die Buchwerte der sich zusammenschließenden Unternehmen in den Konzernabschluss übernommen werden.⁵⁸⁸ Da die Werte und Wertansätze der Aktiva und Passiva der Tochterunternehmen infolge der Zusammenlegung keine Veränderung erfahren haben, ist eine Neubewertung nicht erforderlich.⁵⁸⁹

Die Kapitalkonsolidierung beschränkt sich in diesem Sinne auf die Verrechnung der Anteile des Mutterunternehmens mit dem gezeichneten Kapital des Tochterunternehmens zum Stichtag des Erwerbs. Die übrigen Eigenkapitalposten und sämtliche verbliebenen Bilanzposten werden nach Anpassung an die konzerneinheitliche Bilanzierung und Bewertung unverändert aus dem Abschluss des Tochterunternehmens in die Konzernbilanz übernommen. Der Wertansatz der Anteile an dem Tochterunternehmen entspricht regelmäßig den Anschaffungskosten der eingetauschten Anteile. Entsteht bei der Verrechnung ein aktiver Unterschiedsbetrag, ist dieser mit den Kapitalrücklagen zu verrechnen, oder, wenn die Kapitalrücklagen nicht ausreichen, mit nicht gebundenen Gewinnrücklagen. Ein passiver Unterschiedsbetrag hingegen ist den Kapitalrücklagen zuzuschreiben. Da weder stille Reserven bzw. stille Lasten aufgedeckt werden, die in den Folgejahren fortzuschreiben sind, noch eine erfolgswirksame Abschreibung eines Goodwill bzw. eine erfolgswirksame Auflösung eines passiven Unterschiedsbetrags erfolgt, gilt die Interessenzusammenführungsmethode als erfolgsneutral.⁵⁹⁰

Abweichungen von der Buchwertmethode ergeben sich bei der Interessenzusammenführungsmethode insofern aus der Behandlung von Unterschiedsbeträgen. Ansonsten gelten sämtliche Konsolidierungsvoraussetzungen sowie die Schulden- und Erfolgskonsolidie-

⁵⁸⁷ Vgl. Budde et al. 2006, S. 1591.

⁵⁸⁸ Vgl. Kühn 2004, S. 96.

⁵⁸⁹ Vgl. Budde et al. 2006, S. 1596; Hoffmann 1992, S. 94.

⁵⁹⁰ Vgl. Budde et al. 2006, S. 1596-1597; Kühn 2004, S. 96-97.



rung gleichermaßen. Genauso sind die Vorschriften für die Ermittlung und den Ausweis von Anteilen anderer Gesellschafter unverändert anzuwenden.⁵⁹¹

Bei der vom IPSASB Diskussionspapier vorgeschlagenen *Modified pooling of interests method* bestehen insofern Differenzen zur herkömmlichen Interessenzusammenführungsmethode, als eine Fusion regelmäßig ohne Anteilstausch stattfindet. Da die Zusammenlegung auf Basis der fortgeführten Buchwerte erfolgt, d.h. die in der Schlussbilanz der einbezogenen Einheiten angesetzten Werte werden in der Bilanz der neuen Einheit als Anschaffungskosten ausgewiesen (entsprechend dem Prinzip der Buchwertfortführung) und gleichzeitig das Eigenkapital der Zusammenlegung aus der Addition des jeweiligen Eigenkapitals der Einheiten resultiert, ergeben sich im Rahmen der modifizierten Interessenzusammenführungsmethode grundsätzlich keine Unterschiedsbeträge.⁵⁹²

4.3.3.2. Ein sachverhaltsspezifisches Konzept zur Kapitalkonsolidierung

Bei dem eigenen Ansatz zur Kapitalkonsolidierung hängt die anzuwendende Kapitalkonsolidierungsmethode - vergleichbar mit dem Vorschlag des IPSASB Diskussionspapiers - von dem zugrunde liegenden Sachverhalt ab, der zur erstmaligen Aufnahme der Beteiligung in den Konsolidierungskreis geführt hat. Nach Ansicht der Verfasserin werden die finanziellen Spielräume und Risiken des kommunalen Verbunds allerdings „wahrheitsgetreuer“ abgebildet, wenn die Sachverhaltsabgrenzung teilweise anhand anderer Kriterien erfolgt. Zudem sollte die Anwendung der jeweiligen Kapitalkonsolidierungsmethoden dazu beitragen, dass der Gesamtabchluss im Sinne der interessentheoretischen Konzeption aus der Perspektive der primären Rechnungslegungsadressaten betrachtet wird.

4.3.3.2.1. Interessenzusammenführungsmethode bei Zusammenlegungen

Unter Zusammenlegungen sollen Zusammenschlüsse von mehreren Kommunen verstanden werden, z.B. im Zuge einer Gebietsreform. Die zusammenzulegenden Gemeinden repräsentieren dabei wirtschaftlich voneinander unabhängige und selbstständige Gebietskörperschaften, zwischen denen weder ein Beteiligungsverhältnis noch eine wirtschaftliche Verbindung besteht. Die Konsequenz dieser Zusammenlegung ist dann allerdings ein neuer wirtschaftlicher Verbund.⁵⁹³

⁵⁹¹ Vgl. Wirtschaftsprüfer-Handbuch, 2006, M 435.

⁵⁹² Vgl. IPSASB, Consultation paper on public sector combinations, June 2012, S. 27-30; Müller-Marqués Berger und Wirtz 2012, S. 1027.

⁵⁹³ Zur Definition von Fusionen im erwerbswirtschaftlichen Bereich siehe Thume (Thume 2000, S. 4).



Bei einer solchen Gemeindefusion ist in der Tat die Übernahme der Kontrolle einer Einheit über eine andere nicht das entscheidende Charakteristikum. Vielmehr ist ausschlaggebend, dass die Organe, die zuvor über bestimmte Rechte verfügt haben (z.B. die Gemeindevertretung), diese Rechte nicht verlieren, sondern die Organe im Rahmen einer Gemeindefusion z.B. zu einem einzigen Organ vereint werden. Vorstellbar ist etwa, dass die Gemeindevertretung der Gemeinde A und die Gemeindevertretung der Gemeinde B zur neuen Gemeindevertretung der Gemeinde C vereint werden.⁵⁹⁴ In diesem Fall ist dem IPSASB Diskussionspapier zuzustimmen, dass die Anwendung der modifizierten Interessenzusammenführungsmethode zielführend ist. Da einerseits im Hinblick auf die beteiligten Gemeinden eine Buchwertfortführung erfolgt und andererseits auch das Eigenkapital nach der Zusammenlegung aus der Addition des Nettovermögens der beteiligten Kommunen resultiert, entstehen bei der modifizierten Interessenzusammenführungsmethode keine Unterschiedsbeträge.⁵⁹⁵

4.3.3.2.2. Erfolgsneutrale Buchwertfortführung bei verbundinternen Neuorganisationen

Unter Neuorganisationen sollen Umstrukturierungen des kommunalen Verbunds verstanden werden, in Form von Ausgliederungen, verbundinternen Verschmelzungen oder verbundinternen Verkäufen, die lediglich die rechtliche Organisationsstruktur, nicht aber den wirtschaftlichen Verbund an sich verändern. Derartige Neuorganisationen sind regelmäßig dadurch motiviert, dass die Steuerung der Gesamtheit Kommune durch Bereinigung der Beteiligungsstruktur oder deren Auffächerung effizienter erfolgen soll, und dadurch charakterisiert, dass kein Kontrollübergang stattfindet.⁵⁹⁶ Damit wird im Rahmen dieser Arbeit eine andere als vom Diskussionspapier des IPSASB vorgeschlagene Einordnung vorgenommen. Das Diskussionspapier definiert lediglich Zusammenlegungen als Vereinigungen ohne Kontrollübergang, während es Umstrukturierungen unter der Kategorie Erwerb innerhalb derselben wirtschaftlichen Einheit einordnet. Die Verfasserin vertritt die Ansicht, dass der Kontrollübergang auch in den Fällen der Neuorganisation nicht das entscheidende Kriterium und Erwerb nicht der passende Begriff ist.⁵⁹⁷

⁵⁹⁴ Vgl. SRS, Schweizer Kommentar zum IPSASB Consultation paper on public sector combinations, 2012, S. 2.

⁵⁹⁵ Vgl. Müller-Marqués Berger und Wirtz 2012, S. 1027.

⁵⁹⁶ Vgl. für die kaufmännische Konzernrechnungslegung Beine und Roß 2012, S. 2743-2744.

⁵⁹⁷ So kritisiert auch das schweizerische Rechnungslegungsgremium den Begriff Erwerb des IPSASB, da es sich eben häufig nicht um eigentliche Übernahmen, sondern um Neuorganisationen handelt und schlägt stattdessen den Begriff *transfer of operation* vor (SRS, Schweizer Kommentar zum IPSASB Consultation paper on public sector combinations, 2012, S. 1).



Solche Änderungen der rechtlichen Struktur innerhalb des kommunalen Verbunds dürfen hinsichtlich Ansatz und Bewertung für den Gesamtabchluss keine Auswirkungen haben, da sich die wirtschaftliche Lage der Gesamtheit Kommune durch Neuorganisationen nicht verändert.⁵⁹⁸

Diese Vorgänge der Neuorganisation sind im kommunalen Bereich weit häufiger anzutreffen als der klassische Erwerb (*Asset deal*).⁵⁹⁹ So ist für einen Beteiligungsbuchwert der Kommune regelmäßig kein Kauf von Anteilen ursächlich, sondern eine Umwandlung ohne Marktbestätigung. Eine Aufdeckung von stillen Reserven bzw. Lasten bei der Beteiligung erhellt in diesen Fällen nicht die Bestimmung der Anschaffungskosten der Mutterkommune für die Beteiligung. Vielmehr ist hier eine Buchwertfortführung zweckmäßig, da sie dazu führt, dass die Einbeziehung der Beteiligung in den kommunalen Verbund wie eine schlichte Reorganisation ohne Veränderung des Reinvermögens behandelt wird.⁶⁰⁰

Bei der Ausgliederung bspw. wird eine neue Einheit im Wesentlichen durch Sacheinlagen der Kommune gegründet. Die Mutterkommune, welche die Ausgliederung vornimmt, erhält im Gegenzug eine Beteiligung an der gegründeten Eigengesellschaft oder dem Eigenbetrieb. Da der kommunale Verbund durch den Vorgang der Ausgliederung nicht verändert wird, dürfen in diesem Fall keine stillen Reserven oder stille Lasten aufgedeckt werden. Es kommt im Gesamtabchluss nur der Ansatz der Vermögensgegenstände und Schulden der durch die Ausgliederung gegründeten Einheit mit den (fortgeführten) bisherigen Werten in Betracht. Da der Beteiligungsbuchwert in Übereinstimmung mit der Bewertung der Vermögensgegenstände und Schulden in der Bilanz der ausgegliederten Einheit zu bewerten ist, verbleibt grundsätzlich kein Unterschiedsbetrag aus der Kapitalkonsolidierung, so dass es im Gesamtabchluss durch diesen Vorgang zu keiner Aufdeckung stiller Reserven oder Lasten und damit zu keiner Erfolgsrealisation kommt. Konsolidierungstechnisch kann dies durch eine entsprechende Bewertung bereits in den Handelsbilanzen II umgesetzt werden. Gegebenenfalls ist folglich auch der zu konsolidierende Beteiligungsbuchwert in der Handelsbilanz II der Mutterkommune an diese Bewertung anzupassen. Faktisch handelt es sich dabei um einen Sonderfall der Zwischenerfolgseliminierung, die zweckmäßigerweise bereits in den Handelsbilanzen II vorgenommen werden sollte. Es bleibt festzuhalten, dass im Falle einer Ausgliederung aus der Kommune der Vorgang im Gesamtabchluss stets erfolgsneutral abzubilden ist,

⁵⁹⁸ Vgl. für die Unternehmensrechnung Colbe et al. 2010, S. 339-340.

⁵⁹⁹ Vgl. IDW Comment letter to the IPSASB Consultation paper on public sector combinations, 2012, S. 4.

⁶⁰⁰ Vgl. für die kaufmännische Konzernrechnungslegung Beine und Roß 2012, S. 2744-2745.



d.h. der Vorgang der Ausgliederung darf weder im selben Jahr noch in den Folgejahren den auszuweisenden Gesamterfolg beeinflussen. Eventuell durch die Ausgliederung entstandene Zwischengewinne sind zu eliminieren.

Auch im Falle einer internen Verschmelzung verändert sich nur das Rechtskleid des kommunalen Verbunds.⁶⁰¹ Die Vermögensgegenstände und Schulden des übertragenden Aufgabenträgers erfahren aus Sicht des kommunalen Verbunds infolge der verbundinternen Verschmelzung im Hinblick auf ihre Zwecksetzung keine Veränderung, da sie sich weiterhin in der Verfügungsmacht der Kommune befinden. In diesem Fall sind die Vermögensgegenstände und Schulden der zusammenzulegenden Einheiten im Gesamtabchluss unverändert zu bewerten. Konsolidierungstechnisch entfällt die Konsolidierung des vermögensübertragenden Tochterunternehmens. Auch dieser Vorgang ist im Gesamtabchluss erfolgsneutral abzubilden. Bewertungsänderungen der im Gesamtabchluss ausgewiesenen Vermögensgegenstände dürfen nicht vorgenommen werden. Da die rechtlich übertragenen Vermögensgegenstände den Verbund nicht verlassen, scheidet eine Entkonsolidierung des übertragenden Tochterunternehmens aus. In der Handelsbilanz II des übernehmenden „Konzernunternehmens“ sind die Vermögensgegenstände und Schulden des rechtlich aufgelösten Tochterunternehmens genauso zu bewerten, wie sie bislang im Gesamtabchluss bewertet waren, da die Zusammenlegung aus der Perspektive des kommunalen Verbunds nicht stattgefunden hat.⁶⁰²

Auch bei einem verbundinternen Verkauf kann nur eine Fortführung der Buchwerte korrekterweise dazu führen, dass die Änderung der rechtlichen Struktur keine erfolgswirksamen Auswirkungen auf den Gesamtabchluss hat.⁶⁰³

Die erfolgsneutrale Behandlung von Neuorganisationen steht in direkter Tradition der Einheitsfiktion, da nur logisch ist, dass sich Ausgliederungen, verbundinterne Verschmelzungen oder Verkäufe von Konzernunternehmen nicht im Konzernabschluss erfolgswirksam niederschlagen, wenn bereits vor der Ausgliederung, der verbundinternen Verschmelzung oder dem verbundinternen Verkauf für die identische wirtschaftliche Einheit ein Konzernabschluss aufgestellt wurde bzw. auch danach noch aufgestellt wird. Indes steht die Vorgehensweise auch einer interessentheoretischen Konzeption nicht ent-

⁶⁰¹ Vgl. für die kaufmännische Rechnungslegung Thume 2000, S. 4.

⁶⁰² Vgl. für die Unternehmensrechnung Ebeling 1995, S. 303-306; Thume 2000, S. 111.

⁶⁰³ Im Rahmen der Vollkonsolidierung gilt dies eigentlich nur, solange sich die betroffenen Einheiten zu 100 % im Besitz der Kommune befinden. Da allerdings im Rahmen der empfohlenen Gesamtabchlusskonzeption die Anwendung der interessentheoretisch basierten Quotenkonsolidierung dazu führt, dass Minderheiten per se ausgeblendet werden, gilt hier die Erfolgsneutralität immer. Vgl. für die kaufmännische Rechnungslegung Colbe et al. 2010, S. 339-340.



gegen, da die Interessentheorie eben durchaus auch auf die wirtschaftliche Einheit der Konzernunternehmen abstellt, nur von einem anderen Grundverständnis der Konzernrechnungslegung ausgeht. So erstrecken sich nach der interessentheoretischen Auffassung die Kapitalanteile der Fremdgesellschafter nicht auf den Gesamtkonzern, sondern auf die betreffende wirtschaftliche Untereinheit. Die Fiktion, dass auch die Minderheitsgesellschafter Anteilseigner des Gesamtkonzerns sind, fällt dann weg.⁶⁰⁴ Da im Sinne einer interessentheoretischen Konzeption an der verbundinternen Neuorganisation keine außenstehenden Gesellschafter beteiligt sind, handelt es sich um eine „reine“ verbundinterne Umstrukturierung.⁶⁰⁵

Konsolidierungstechnisch ergibt sich kein Unterschied zur Kapitalkonsolidierungsmethode nach der modifizierten Interessenzusammenführungsmethode, da keine Unterschiedsbeträge entstehen. Rein konzeptionell ist aber die Interessenzusammenführungsmethode als Methode, welche die Vereinigung von mehreren „gleichstarken“, unabhängigen Partnern abzubilden versucht, nicht passend.

4.3.3.2.3. Buchwertmethode bei Erwerben

Allerdings gibt es auch im kommunalen Bereich Beteiligungen, die aus einem entgeltlichen Erwerb resultieren. Mit einem solchen entgeltlichen Erwerb ist nicht die Zahlung eines symbolischen Kaufpreises gemeint, sondern eine kommerzielle Transaktion, bei der ein für den erhaltenen Gegenwert erwarteter angemessener Preis bezahlt wird. Gerade die indirekten Beteiligungen der Kernverwaltung, die über die mehrstufige Konsolidierung in den Gesamtabschluss eingehen, resultieren häufiger aus einem klassischen Erwerb mit Gewinnerzielungsabsicht, wenn z.B. die kommunalen Stadtwerke sich an anderen Energieversorgern beteiligen, um Synergieeffekte zu erzielen.⁶⁰⁶

Dem IPSASB Diskussionspapier ist nicht zuzustimmen, dass in diesem Fall die Anwendung der Neubewertungsmethode sinnvoll ist. Vielmehr führt die konsequente Anwendung einer im kommunalen Bereich zweckentsprechenden interessentheoretischen Konzeption dazu, dass im Falle von Erwerben grundsätzlich die Buchwertmethode anzuwenden ist.

Die Entscheidung für die Durchführung der Erwerbsmethode nach der Buchwertmethode kann als Frage der Selbstdarstellung des kommunalen Verbunds angesehen werden. Die Buchwertmethode entspricht der Interessentheorie, die den Konzern aus der finanziellen

⁶⁰⁴ Vgl. für die Unternehmensrechnung Ebeling 1995, S. 396; Kirsch 1990, S. 15.

⁶⁰⁵ Vgl. für den erwerbswirtschaftlichen Bereich Thume 2000, S. 5.

⁶⁰⁶ Vgl. Müller-Marqués Berger und Wirtz 2012, S. 1027.



Sicht der Anteilseigner des Mutterunternehmens betrachtet.⁶⁰⁷ Schließlich werden die Minderheitsgesellschafter bei der Buchwertmethode nicht an der Aufdeckung der stillen Reserven und Lasten beteiligt. Da beim Vergleich des Beteiligungsbuchwertes mit dem Eigenkapital nur das der Höhe der Beteiligung entsprechende anteilige Eigenkapital des Tochterunternehmens zu Buchwerten herangezogen wird, dürfen bei der folgenden Verteilung des vorläufigen Unterschiedsbetrags die stillen Reserven und Lasten als Eigenkapitalbestandteile im Unterschied zur Neubewertungsmethode auch nur anteilig berücksichtigt werden.⁶⁰⁸

Bei entgeltlichen Erwerben entsteht ein Geschäfts- oder Firmenwert, sobald der gezahlte Kaufpreis das anteilige Eigenkapital der erworbenen Einheit übersteigt.

Wenn ein entgeltlicher Beteiligungskauf zugrunde liegt und ein Geschäfts- oder Firmenwert entsteht, können die Rechnungslegungsadressaten daraus entnehmen, dass die betreffende Beteiligung mit derart positiven Eigenschaften behaftet ist, dass hierfür ein Preis in Höhe des Geschäfts- oder Firmenwertes bezahlt wurde.⁶⁰⁹ Dabei ist dem Institut der Wirtschaftsprüfer (IDW) beizupflichten, dass es im kommunalen Bereich - entgegen der im IPSASB Diskussionspapier vertretenen Ansicht - nicht entscheidend ist, ob das gekaufte Unternehmen gewinnbringend ist. Vielmehr kann es durchaus sein, dass die Kommune mit dem Kauf ein anderes Ziel als das der Gewinnerzielung verfolgt. Sobald die Kommune erwartet, dass die Kompensationsleistung in Form des Kaufpreises den erhaltenen Vermögensgegenständen und Schulden des Unternehmens entspricht und hieraus ein aktiver Unterschiedsbetrag entsteht, ist er für die Kommune auch werthaltig, nicht unbedingt im Sinne von zukünftigen Gewinnen, sondern im Sinne eines zukünftigen Nutzenpotentials.⁶¹⁰ In diesem Fall sollte der Geschäfts- oder Firmenwert entsprechend der handelsrechtlichen Vorschriften über fünf Jahre abgeschrieben und bei einer voraussichtlichen dauernden Wertminderung außerplanmäßig wertberichtigt werden.

Ein passivischer Unterschiedsbetrag entsteht hingegen, wenn der gezahlte Kaufpreis unter dem anteiligen Eigenkapital des Unternehmens liegt.

⁶⁰⁷ Vgl. für die Unternehmensrechnung Ebeling 1995, S. 148.

⁶⁰⁸ Vgl. für die Unternehmensrechnung Baetge et al. 2011, S. 202. Bei der empfohlenen Quotenmethode ist es zwar im Ergebnis egal, ob die Buchwert- oder die Neubewertungsmethode angewendet wird, da Minderheiten ausgeblendet werden. Allerdings sollen die Vorschläge für die Kapitalkonsolidierungsmethoden gerade nicht nur für den (unwahrscheinlichen) Fall der Einführung der Quotenkonsolidierung gelten.

⁶⁰⁹ Vgl. für die Unternehmensrechnung Sauthoff 1996, S. 243-244.

⁶¹⁰ Vgl. IDW Comment letter to the IPSASB Consultation paper on public sector combinations, October 2012, S. 9.



Im Unternehmensbereich ist ein passivischer Unterschiedsbetrag für die Rechnungslegungsadressaten ein Indiz dafür, dass das Tochterunternehmen mit unvorteilhaften Unternehmenseigenschaften behaftet ist. Auch hier ist im kommunalen Bereich ein Ausweis durchaus aussagefähig, wenn die Kommune erwartet, mit der Kompensationsleistung in Form des Kaufpreises die erhaltenen Vermögensgegenstände und Schulden des Unternehmens abzulösen und mit dem negativen Unterschiedsbetrag negative Erwartungen offenbart. Der passivische Unterschiedsbetrag ist in diesem Fall auszuweisen und in Höhe der tatsächlich eintretenden Verluste der Gesellschaft in den Folgejahren aufzulösen.⁶¹¹

4.4. Verpflichtende Segmentberichterstattung für die Ergebnisrechnung

Damit der Gesamtabschluss den kommunalen Entscheidungsträgern die Bedeutung der ausgegliederten Einheiten für den kommunalen Verbund aufzeigt und so zur Steuerung des gesamten Verbunds sowie der ausgegliederten Einheiten einen wertvollen Beitrag leisten kann, sollte er verpflichtend um eine aus der kaufmännischen Rechnungslegung bekannte Segmentberichterstattung ergänzt werden.

Die Segmentberichterstattung der Unternehmensrechnung stellt die aggregierten Informationen eines Einzel- oder Konzernabschlusses eines diversifizierten Unternehmens bzw. Konzerns disaggregiert dar. Die Finanzinformationen werden unabhängig von rechtlichen, steuerlichen oder organisatorisch geprägten Gestaltungen für einzelne, inhaltlich zusammengehörende Bereiche dargestellt. Dabei kennt die Unternehmensrechnung zur Abgrenzung der Segmente einerseits den *management approach* und andererseits den *risk and reward approach*. Bei dem *risk and reward approach* erfolgt die Segmentierung nach Chancen- und Risikoaspekten. Die Bestimmungsfaktoren der in einem Segment zusammengefassten Tätigkeiten sollen hinsichtlich der Auswirkungen ihres Erfolgsbeitrags und Risikos auf den Gesamterfolg der Wirtschaftseinheit eine möglichst hohe Korrelation aufweisen. Der *management approach* basiert hingegen auf der Überlegung, dass die im Rahmen der externen Finanzberichterstattung vorzunehmende Segmentierung die Struktur der internen Berichterstattung widerspiegelt.⁶¹²

Im kommunalen Bereich bietet sich eine aufgaben- bzw. produktorientierte Segmentierung an, bei der die Segmente die verschiedenen Tätigkeitsbereiche der Kommune darstellen. Eine derartige Abgrenzung wird schon in vielen Beteiligungsberichten größerer Kommunen bzw. auch in den doppischen Produkthaushalten der Kernverwaltung vorge-

⁶¹¹ Vgl. für die kaufmännische Rechnungslegung Sauthoff 1996, S. 243-244.

⁶¹² Vgl. Alvarez 2004, S. 45.



nommen. Insofern kann gerade bei größeren Kommunen analog zum *management approach* die intern bereits vorhandene Berichtsstruktur für die Segmentberichterstattung verwendet werden. Die Stadt Leipzig bspw. trennt alle Aufgabenträger nach den Bereichen Wohnungsbau und Verwaltung, Ver- und Entsorgung, Verkehr, Wirtschaftsförderung und Stadtentwicklung, Gesundheit, Soziales, Jugend und Bildung, Kultur, Öffentliche Banken und Beteiligungsverwaltung.⁶¹³

Auch die IPSAS sehen nach IPSAS 18 eine Segmentberichterstattung in den Notes vor.⁶¹⁴ Die Segmentberichterstattung umfasst gemäß IPSAS 18 im Wesentlichen die Angabe von Segmenterträgen und Segmentaufwendungen sowie von Segmentvermögen und Segmentschulden. Zudem wird empfohlen Segment Cashflows anzugeben. Darüber hinaus ist die Segmentberichterstattung grundsätzlich um einen verbalen Teil zu ergänzen, welcher der Erläuterung und dem besseren Verständnis der quantitativen Angaben dient.⁶¹⁵

Im Rahmen dieser Arbeit wird allerdings vorgeschlagen, die Segmentberichterstattung aus Kosten-/Nutzenüberlegungen auf die Gesamtergebnisrechnung einzugrenzen. Trotz der Beschränkung kann sie dazu dienen, den kommunalen Verbund sachgerechter einzuschätzen, indem die Möglichkeiten zur Bewertung des gesamten Konsolidierungskreises verbessert werden.⁶¹⁶

Gerade aus Steuerungsgesichtspunkten kann die Segmentberichterstattung den kommunalen Entscheidungsträgern wertvolle Dienste leisten. Global gesprochen liefert eine segmentierte Gesamtergebnisrechnung aus Sicht der kommunalen Entscheidungsträger hilfreiche Informationen zur Steuerungsunterstützung der ausgegliederten Einheiten, da die Bedeutung einzelner Tätigkeitsfelder für den kommunalen Verbund verdeutlicht wird.⁶¹⁷ Konkret kann sie dabei helfen, Ausgliederungen im Sinne einer formellen Privatisierung und die mögliche Veräußerung öffentlicher Einrichtungen zu beurteilen. Bei derartigen Entscheidungen spielen neben den finanziellen Aspekten, der Einflussssicherung der Mutterkommune und der Gewährleistung der Aufgabenerfüllung insbesondere die Beziehungen der zur Disposition stehenden Einheit zu anderen Einheiten eine zentrale Rolle. Zum Beispiel kann es sinnvoll sein, eine Aufgabe, die bisher durch die Kernverwaltung ausgeführt wird, nicht auszulagern, sondern einer bereits bestehenden Gesell-

⁶¹³ Vgl. Srocke 2002, S. 19.

⁶¹⁴ Vgl. IPSAS 18, S. 550-552; Vogelpoth 2004, S. 31.

⁶¹⁵ Vgl. IPSAS 18, S. 550-551; Srocke 2002, S. 22-24.

⁶¹⁶ Vgl. zur Segmentberichterstattung im erwerbswirtschaftlichen Bereich Colbe et al. 2010, S. 597; Ostmeier 2004, S. 113-114.

⁶¹⁷ Vgl. Kußmaul und Henkes 2008 e, S. 905; für die Unternehmensrechnung Wiederhold 2007, S. 63.



schaft zuzuweisen, die ähnliche Leistungen bzw. Verbundleistungen erbringt. Insofern sind die strategische Bedeutung der Gesellschaft innerhalb der Segmente und eventuelle Auswirkungen auf die Chancen und Risiken der jeweiligen Segmente einzuschätzen.⁶¹⁸ Da bereits die Segmentberichterstattung zur Ergebnisrechnung diese Beziehungen offenbart, werden die Konsequenzen solcher Entscheidungen sichtbar. Weitergehende Informationen aus der Vermögens- oder Finanzrechnung sind nach Ansicht der Verfasserin nicht zwingend erforderlich.

4.5. Detaillierte Anhangsangaben zu Haftungsverhältnissen und sonstigen finanziellen Verpflichtungen

Zur Beurteilung der finanziellen Spielräume und Risiken des kommunalen Verbunds sollte die Gesamtvermögensrechnung sämtliche Verbindlichkeiten und das realisierbare Vermögen ausweisen. Darüber hinaus sollten im Anhang insbesondere die Haftungsverhältnisse (Eventualverbindlichkeiten) und sonstigen finanziellen Verpflichtungen angegeben werden.⁶¹⁹

Von den zu passivierenden Verbindlichkeiten oder Rückstellungen unterscheiden sich Eventualverbindlichkeiten durch die Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme. Eventualverbindlichkeiten umfassen die Risiken, die nur möglicherweise eine Belastung darstellen.⁶²⁰

Haftungsverhältnisse spielen im kommunalen Bereich eine große Rolle und sind daher für die Beurteilung des finanziellen Risikos der Kommune besonders wichtig. Sie stellen Sicherungsinstrumente dar, deren Funktion darin besteht, Projekte abzusichern oder wirtschaftlich zu flankieren. Zu Haftungsverhältnissen zählen Bürgschaften, Anstaltslasten und Gewährträgerhaftungen, Patronatserklärungen, Schuldbeitritte und Garantien. Ein besonders beliebtes Instrument kommunaler Wirtschaftsförderung sind Bürgschaften. Diese sind meist als Ausfallbürgschaften ausgestaltet. Bei Ausfallbürgschaften kann der Bürge nur dann zur Leistung herangezogen werden, wenn der Gläubiger einen Ausfall aufgrund der Zahlungsunfähigkeit des Schuldners erleidet. Die Begünstigten profitieren von der Bürgschaft der Kernverwaltung, indem sie Finanzmittel unter dem üblichen Marktpreis in Anspruch nehmen und damit eine teure Avalprovision vermeiden oder überhaupt Kredite erhalten, deren Refinanzierung aufgrund ihrer schlechten wirtschaftli-

⁶¹⁸ Vgl. Srocke 2002, S. 31.

⁶¹⁹ Vgl. Mautz 1981, S. 58. Siehe auch VV zu § 53 GemHVO Hessen Tz. 12.1, die für den Gesamtabschluss Anhangsangaben analog zu den Anhangsangaben für den Einzelabschluss gemäß § 50 GemHVO Hessen fordern.

⁶²⁰ Vgl. Bordt 1991, S. 9.



chen Lage ohne eine Bürgschaftsübernahme durch die Kernverwaltung nicht gewährleistet wäre. Gleichzeitig ist die Kernverwaltung davon befreit, Fördermittel zu Beginn der Projektrealisierung oder für die generelle Unterstützung von Unternehmen bereitzustellen. Derartige Sicherungsinstrumente werden häufig auch in sogenannten Public Private Partnership-Verträgen bereitgestellt, wenn Kommunen Investitionen durch Privatunternehmen durchführen lassen.⁶²¹

Im Hinblick auf die Berichterstattung über Haftungsverhältnisse wird empfohlen, dass die Kommune den Gesamtbetrag zunächst in die Haftungsverhältniskategorien (Bürgschaften, Garantien, Patronatserklärungen etc.) unterteilt und in einem weiteren Schritt alle wesentlichen Organisationen offenlegt, bei denen sie beschränkt oder unbeschränkt für Verbindlichkeiten haftet oder allenfalls Nachschuss leistet - unter Angabe der jeweiligen Haftungssummen. In einem letzten Schritt sollte die Wahrscheinlichkeit des jeweiligen Mittelabflusses quantifiziert werden.⁶²²

Daneben stellen auch sonstige finanzielle Verpflichtungen ein finanzielles Risiko des kommunalen Verbunds dar. Sonstige finanzielle Verpflichtungen sind im kommunalen Bereich insbesondere Miet-, Pacht- und Leasingverträge, das Bestellobligo aus dem Investitionsbereich, Abnahmeverpflichtungen, Instandhaltungserfordernisse, Dienstleistungsverträge, Erschließungsverträge und Zinssicherungsgeschäfte. Es ist zielführend, eine Auffächerung der sonstigen finanziellen Verpflichtungen zunächst nach Verpflichtungskategorien vorzunehmen und dann die jeweiligen Beträge mit Bewertungshinweisen (Barwerte, abgezinste Jahresbeträge, Teilwerte) offenzulegen. Hierbei sollten dimensionsgleiche Beträge verwendet werden, da die Addition unterschiedlicher Beträge gegen den Grundsatz der Berichtsklarheit verstößt. Grundsätzlich sind vollständige Verpflichtungsbeträge anzustreben.⁶²³

Des Weiteren sind aber auch die Fälligkeiten (Folgejahr, bis zu fünf Jahren, spätere Jahre) anzugeben, weil nur dadurch die Auswirkungen auf die zukünftige Liquidität der gesamten Kommune interpretierbar sind. Ferner erhöhen Hinweise auf bestehende oder mögliche Finanzierungen (z.B. Ansprüche aus der Weitervermietung, Gegenansprüche aus Untermietverträgen, aber auch Erlöse aus Anlagenveräußerungen) den Informationswert des Gesamtabchlusses.⁶²⁴

⁶²¹ Vgl. Rüdiger 2011, S. 29; 32; 54.

⁶²² Vgl. Knechtenhofer 2003, S. 224-226.

⁶²³ Vgl. für die kaufmännische Rechnungslegung Kortmann 1989, S. 147.

⁶²⁴ Vgl. für die kaufmännische Rechnungslegung Kortmann 1989, S. 99; 141-144.



4.6. Verkürzung der Gesamtabchlusserrstellungsfristen

Um zuverlässige Aussagen über die finanziellen Spielräume und Risiken des kommunalen Verbunds treffen zu können und den Steuerungsnutzen aus dem Gesamtabchluss zu erhöhen, sollten die Fristen zur Gesamtabchlusserrstellung deutlich verkürzt werden.

Die Zeitpunkte, zu denen der Gesamtabchluss nach Ende des Berichtsjahres spätestens erstellt und von der Gemeindevertretung festgestellt werden muss, variieren zwar von Bundesland zu Bundesland. Übereinstimmend ist aber, dass die eingeräumten Fristen ungewöhnlich lange sind. So liegen die Fristen zur Erstellung eines kommunalen Gesamtabchlusses häufig bei neun Monaten und zur Feststellung des Gesamtabchlusses bei 12 Monaten. In einzelnen Bundesländern genügt es sogar, wenn der Gesamtabchluss innerhalb einer Zeitspanne von 18 Monaten erstellt und innerhalb einer Zeitspanne von 24 Monaten durch die Gemeindevertretung festgestellt wird.⁶²⁵ Obwohl der Gesamtabchluss durch Vergangenheitsinformationen stets nur einen Beitrag zur Entscheidungsunterstützung der kommunalen Rechnungslegungsadressaten leisten kann, ist doch der Informationsnutzen im Vergleich zum erwerbswirtschaftlichen Bereich besonders eingeschränkt, weil sich die Kommunen so viel Zeit mit der Erstellung lassen dürfen. Dieses Zugeständnis der Landesgesetzgeber an die Kommunen muss kritisch bewertet werden. Der Mehrwert des Gesamtabchlusses wird gerade auch dadurch zunichte gemacht, dass die veröffentlichten Zahlen im kommunalen Bereich als besonders veraltet gelten müssen.⁶²⁶

Um den Informationsnutzen aus dem Gesamtabchluss zu erhöhen, wird daher vorgeschlagen, die Frist zur Gesamtabchlusserrstellung bundesweit auf sechs Monate und die Frist zur Gesamtabchlussfeststellung durch die Gemeindevertretung auf neun Monate nach Ende des Haushaltsjahres festzusetzen.

Darstellung 8 fasst die Ergebnisse zusammen.

⁶²⁵ Vgl. Gornas 2009, S. 28-29.

⁶²⁶ Vgl. Beutel und Witte 2010, S. 141.



Gesamtabschlusskonzeption	
Primäre Adressaten	• Kommunale Entscheidungsträger • Gemeindemitglieder • Aufsichtsbehörden • Kreditgeber
Informationsinteressen	• Finanzielle Spielräume und Risiken des kommunalen Verbunds • Bedeutung der ausgelagerten Einheiten für den kommunalen Verbund
Primäre Rechnungszwecke	• Entscheidungsunterstützung und Rechenschaft
Empfehlungen zur abschluss- übergreifenden Anpassung der konzeptionellen Grundlagen	• Bundesweite Vereinheitlichung des doppelischen Rechnungswesens • Einführung des Konzepts der Vermögenstrennung
Empfehlungen zur Anpassung der konzeptionellen Grundlagen auf Gesamtabslussebene Grundkonzeption <i>Bestimmung des Konsolidierungskreises</i> <i>Konsolidierungsmethoden</i> <i>Kapitalkonsolidierung</i> <i>Schulden-, Aufwands- und Ertrags- sowie Zwischen- ergebniskonsolidierung</i> <i>Adressatenorientierter Informationsumfang</i> <i>Aufstellungsfrist</i>	• Interessentheorie • Erweiterter Konsolidierungskreis inklusive sämtlicher Einheiten, aus denen finanzielle Risiken erwachsen: Verpflichtungskonzept unabhängig von den üblichen Anteilsquoten (> 20 %) • Zusammenlegungen → erfolgsneutrale Interessenzusammenführungsmethode • Reorganisationen → erfolgsneutrale Buchwertfortführung • Erwerbe → Buchwertmethode • Grundsätzlich Quotenkonsolidierung • Vollständige Abschlüsse mit Gesamtvermögensrechnung nach dem Prinzip der Vermögenstrennung, Gesamtergebnisrechnung, Gesamtfinanzrechnung, Anhang und Rechenschaftsbericht • Detaillierte Anhangsangaben zu Haftungsverhältnissen und sonstigen finanziellen Verpflichtungen • Segmentberichterstattung für die Ergebnisrechnung • Darstellung ausgewählter Kennzahlen • 6 Monate nach Ende des Haushaltsjahres

Darstellung 8: Gesamtabchlusskonzeption



4.7. Zwischenfazit

Durch eine umfassende Berichterstattung kann der Gesamtabschluss verlässlich Rechenschaft über die finanziellen Spielräume und Risiken des kommunalen Verbunds ablegen und die Bedeutung der ausgegliederten Bereiche für die Gesamtheit Kommune aufzeigen. Auf diese Weise kann er auch den kommunalen Entscheidungsträgern bei der Steuerung und Überwachung des kommunalen Verbunds behilflich sein.⁶²⁷

Diese Aufgabe kann er bestmöglich erfüllen, wenn er auf Basis eines bundesweit harmonisierten doppischen Rechnungswesens mit möglichst wenigen Wahlrechten einheitlich erstellt wird.

Darüber hinaus sollte dem Gesamtabschluss eine interessentheoretische Konzeption zugrunde gelegt werden, die dazu führt, dass der Gesamtabschluss als ein für die primären Rechnungslegungsadressaten zu erstellendes, den Einzelabschluss der Kernverwaltung ergänzendes Informationsinstrument betrachtet wird. Konkret resultieren aus einer solchen interessentheoretischen Grundlage etliche Anpassungswünsche im Hinblick auf die Gesamtabchlusskonzeption: Die Abgrenzung des Konsolidierungskreises sollte nach dem Verpflichtungskonzept erfolgen, um die gesamte kommunale Erfüllungsverantwortung abzubilden. Weiterhin sollte die Methode der Quotenkonsolidierung angewendet werden, um die Adressaten über die tatsächliche Verschuldungssituation und aufgabenbezogene Mittelverwendung des kommunalen Verbunds bestmöglich zu informieren. Die Kapitalkonsolidierung sollte grundsätzlich erfolgsneutral ausgestaltet werden, solange es sich nicht um einen entgeltlichen Erwerb einer Beteiligung handelt. In diesem Fall führt die Anwendung der Buchwertmethode im Sinne der interessentheoretischen Konzeption dazu, dass der Gesamtabschluss aus der Perspektive der primären Rechnungslegungsadressaten betrachtet wird.

Der Inhalt des Gesamtabchlusses sollte prinzipiell vollständige Abschlussinformationen mit einer Gesamtvermögensrechnung, einer Gesamtergebnisrechnung, einer Gesamtfinanzrechnung sowie einem Anhang und Rechenschaftsbericht umfassen. Es wird vor dem Hintergrund der erarbeiteten Informationsanforderungen vorgeschlagen, die Vermögensrechnung auf Basis der Konzeption der Vermögenstrennung auszuweisen, die Ergebnisrechnung um eine Segmentberichterstattung sowie den Anhang um wesentliche Informationen zu sonstigen finanziellen Verpflichtungen und Haftungsverhältnissen zu ergänzen.

⁶²⁷ Vgl. Müller 2011, S. 110.



Zudem sollten im Anhang des Gesamtabchlusses ausgewählte Gesamtabchlusskennzahlen präsentiert werden, welche die Adressaten dabei unterstützen, die finanziellen Spielräume und Risiken der Gesamtheit Kommune schnellstmöglich und dennoch verlässlich einzuschätzen. Auf eine solche Auswahl geht das folgende Kapitel ein.



5. **Ausgestaltungsempfehlungen zur kommunalen Gesamtabchlussanalyse**

In Kapitel 5 soll es darum gehen, ein sinnvolles Denkraster zu entwerfen, das der anspruchsvollen Aufgabe gerecht wird, kommunale Gesamtabschlüsse informationsbedarfsorientiert zu analysieren. Schließlich kann die Aussagefähigkeit des Gesamtabchlusses wesentlich gesteigert werden, wenn er um ein sinnvoll aufgebautes Kennzahlenset ergänzt wird, das die Adressaten kurz und knapp über die finanziellen Spielräume und Risiken des kommunalen Verbunds informiert. Die Empfehlung lautet daher, dass in jedem veröffentlichten Gesamtabschluss ein solches Kennzahlenset gleich am Anfang des Berichts präsentiert wird. Gerade die Adressaten, die wenig Zeit zur Lektüre mitbringen und von der Informationsflut des umfangreichen Berichts abgeschreckt werden, können so einen schnellen Überblick über die Finanzausstattung des kommunalen Verbunds erhalten.

Die Auswertung von Rechnungsabschlüssen hat in der Betriebswirtschaftslehre eine lange Tradition. Da die betriebswirtschaftliche Bilanzanalyse im Wesentlichen auf den kommunalen Bereich übertragbar ist, soll sie im Folgenden zunächst in ihren Grundzügen dargestellt werden. Anschließend werden internationale Best Practice Modelle und Konzepte des Schrifttums zur Abschlussanalyse von Kommunen vorgestellt. Diese Ansätze dienen als Anstoß für die Erarbeitung eines eigenen Konzepts.

5.1. **Grundlagen der betriebswirtschaftlichen Bilanzanalyse**

In der Betriebswirtschaftslehre wird unter Bilanzanalyse das Zerlegen eines Rechnungsabschlusses in seine Komponenten und die Analyse der wirtschaftlichen Lage des Unternehmens anhand der auf dieser Weise erlangten Informationen verstanden. Obwohl natürlich nicht nur die Bilanz, sondern auch die Gewinn- und Verlustrechnung, Kapitalflussrechnung sowie der Anhang und Lagebericht ausgewertet werden, hat sich im betriebswirtschaftlichen Sprachgebrauch der Begriff Bilanzanalyse etabliert.⁶²⁸

Nach Küting und Weber umfasst die Bilanzanalyse stets quantitative und qualitative Informationen.⁶²⁹

⁶²⁸ Vgl. Leffson 1976, S. 3.

⁶²⁹ Vgl. Küting und Weber 2012, S. 6.



5.1.1. Quantitative Bilanzanalyse

Im Mittelpunkt der quantitativen Analyse steht die Kennzahlenbildung. Kennzahlen zeichnen sich dadurch aus, dass sie in knapper Form über komplexe wirtschaftliche Sachverhalte informieren. Als Kennzahlen kommen absolute Zahlen (Einzelwerte, Summen, Differenzen, Mittelwerte) oder relative Zahlen (Gliederungszahlen, Beziehungszahlen, Indexzahlen) in Betracht. Bei Gliederungszahlen wird eine Teilmasse zur korrespondierenden Gesamtmasse, bei Beziehungszahlen werden zwei artverschiedene Massen und bei Indexzahlen dieselbe Masse zu unterschiedlichen Zeiten oder von unterschiedlichen Orten ins Verhältnis gesetzt.⁶³⁰

Die isolierte Betrachtung einer Einzelkennzahl führt schnell zu Fehltritten, da die wirtschaftlichen Erscheinungen untereinander in mannigfaltiger Beziehung stehen, was durch eine einzelne Kennzahl nicht zum Ausdruck kommt. Zur Analyse komplexer Sachverhalte werden daher Kennzahlensysteme bevorzugt, d.h. systematisch zusammengestellte Gesamtheiten von Kennzahlen, die als Ganzes dazu dienen, den betrachteten Sachverhalt aus unterschiedlicher Perspektive zu beleuchten, damit er in seiner Komplexität und mit seinen Interdependenzen dargestellt wird. Die Beziehungen zwischen den durch die Kennzahlen abgebildeten Sachverhalten können rechenbarer oder sachlogischer Natur sein. Dementsprechend werden Rechensysteme und heuristisch strukturierte Ordnungssysteme unterschieden.⁶³¹

Im Rahmen dieser Arbeit soll ein heuristisches Kennzahlensystem zur Gesamtabchlussanalyse entwickelt werden, das quantitative Variablen derart zusammenstellt, dass einzelne Kennzahlen in einer sachlich sinnvollen Beziehung zueinander stehen und einander ergänzen, um das gemeinsame, übergeordnete Ziel bzw. den Analysezweck zu erreichen.⁶³²

Flexibilität und inhaltliche Vielseitigkeit sind die Vorteile einer solchen Vorgehensweise, die Problematik liegt jedoch darin, dass die Kennzahlenauswahl stark durch das subjektive Ermessen bestimmt wird und der inhaltliche Zusammenhang der einzelnen Kennzah-

⁶³⁰ Vgl. Kußmaul und Henkes 2008, S. 329; Lachnit 2004, S. 39.

⁶³¹ Vgl. Lachnit 2004, S. 42. Ein aus der Betriebswirtschaftslehre bekanntes Rechensystem, das auf mathematischen Beziehungen zwischen Kennzahlen beruht, ist bspw. das Return-on-Investment (ROI)-System. Es bricht die Rentabilität als Spitzenkennzahl zunächst unter Zuhilfenahme des Umsatzes in die beiden Teilkomponenten Umsatzrentabilität und Kapitalumschlagshäufigkeit herunter. Dann werden der Gewinn im Rahmen einer Aufwands- und Ertragsanalyse und das Gesamtkapital im Rahmen einer Vermögens-, Kapital- und Deckungsanalyse analysiert (Lachnit 2004, S. 45).

⁶³² Vgl. Passardi 2003, S. 128.



len untereinander oft nicht eindeutig ist, so dass es Schwierigkeiten bei der Urteilsfindung geben kann.⁶³³

Grundsätzlich ist vor der Auswahl und Bildung von Kennzahlen stets der Arbeitsschritt der Datenaufbereitung durchzuführen. Die formale Datenaufbereitung umfasst die Umgliederung, Zusammenfassung oder Saldierung einzelner Positionen, um sinnvoll verwendbare Größen zu erlangen. Gegenstand der materiellen Datenaufbereitung ist hingegen im Wesentlichen die Beseitigung von bilanzpolitischen Spielräumen.⁶³⁴

Die erforderlichen Aufbereitungsmaßnahmen hängen indes davon ab, welche Kennzahlen gebildet werden sollen. Im Folgenden wird deshalb so vorgegangen, dass erst die Kennzahlen ausgewählt und dann, falls notwendig, die Aufbereitungsmaßnahmen beschrieben werden.

Die Auswertung der Kennzahlen stellt schließlich die Abschlussanalyse im engeren Sinne dar.⁶³⁵ Dabei kann die Interpretation der ermittelten Kennzahlen als Abschluss des Auswertungsvorgangs durchaus als schwierig gelten.⁶³⁶ Sie erfordert auf jeden Fall Vergleichsmaßstäbe, die entweder aus Daten früherer Perioden, anderer Objekte oder aus Soll-Normen gewonnen werden. Dementsprechend kann der Zeitvergleich, der Objektvergleich und der Soll-Ist-Vergleich unterschieden werden.⁶³⁷ Da keine Planrechenwerke auf der Gesamtebene existieren, sind Soll-Ist-Vergleiche im kommunalen Bereich jedoch nicht möglich.⁶³⁸

5.1.2. Qualitative Bilanzanalyse

Die qualitative Analyse beinhaltet zum einen eine Umfeldanalyse, also die Analyse der demografischen, ökonomischen und sozialen Rahmenbedingungen der rechnungslegenden Einheit und zum anderen eine Analyse der verfolgten Bilanzpolitik. Unter Bilanzpolitik wird die zweckorientierte Beeinflussung der publizierten Daten verstanden. Die qualitative Analyse umfasst dabei immer auch die Auswertung der verbalen Berichterstat-

⁶³³ Vgl. Lachnit 2004, S. 44.

⁶³⁴ Vgl. Coenenberg und Alvarez 2003, S. 923; Kußmaul und Henkes 2008, S. 329; Kußmaul und Henkes 2008 f, S. 937.

⁶³⁵ Vgl. Klatte und Wirtz 2010, S. 240.

⁶³⁶ Vgl. Küting und Weber 2012, S. 3.

⁶³⁷ Vgl. Coenenberg und Alvarez 2003, S. 934.

⁶³⁸ Vgl. Kußmaul und Henkes 2008 b, S. 553-554.



tung eines Rechnungsabschlusses, die sowohl im Anhang als auch im Lagebericht enthalten ist.⁶³⁹

Im Hinblick auf die Analyse der Bilanzpolitik ist zu beachten, dass durch die Einführung der Doppik das handelsrechtliche bilanzpolitische Potential auf den Kommunalbereich übertragen wurde.⁶⁴⁰ Grundsätzlich besteht zwischen der Bilanzpolitik und Bilanzanalyse eine Interdependenz derart, dass mit der Zunahme der bilanzpolitischen Gestaltungsmöglichkeiten die Aussagefähigkeit der Bilanzanalyse abnimmt und umgekehrt.⁶⁴¹

Bei der Kernverwaltung kann vermutet werden, dass der primäre Zweck bilanzpolitischer Maßnahmen in der Erreichung eines ausgeglichenen Haushalts liegt, zumindest aber in der Vermeidung der Verpflichtung zur Erstellung eines Haushaltssicherungskonzepts. Bilanzpolitische Maßnahmen im Sinne einer Haushaltsausgleichspolitik können Maßnahmen im Rahmen der Sachverhaltsgestaltung (zeitliche Verlagerung von Erträgen und Aufwendungen, Durchführung von Maßnahmen, die nach dem Bilanzstichtag wieder rückgängig gemacht werden, Sale-and-Lease-Back Geschäftsvorfälle etc.), aber natürlich auch das Ausnutzen bestehender Wahlrechte und Ermessensspielräume beinhalten. Abweichungen von dieser Norm wären ein Zeichen dafür, dass es der Kommune in finanzieller Hinsicht durchaus gut geht. Bei der Analyse des bilanzpolitischen Instrumentariums müssen zunächst ergebnisbeeinflussende Maßnahmen identifiziert und dann die Art der Ergebnisbeeinflussung (verbessernd, verschlechternd) eingeschätzt werden. Die Möglichkeiten zur Identifikation der bilanzpolitischen Maßnahmen sind allerdings begrenzt. Löst eine Kommune bspw. eine Schuldensumme kurz vor dem Stichtag ab, um sie direkt nach dem Stichtag wieder aufzunehmen, bleibt das dem Analysten im Regelfall verborgen.⁶⁴²

Zu der Analyse des bilanzpolitischen Instrumentariums zählt auch die Analyse der verbalen Berichterstattung in Anhang und Lagebericht im Hinblick auf die Intensität der freiwilligen Berichterstattung, den Grad der Bestimmtheit der Aussagen sowie die Wortwahl.⁶⁴³ Beschränkt sich die Berichterstattung etwa auf das gesetzlich geforderte Mindestmaß an Informationen, lässt dies auf ein geringes Interesse an einer informativen Darstellung schließen und darauf, dass die dargestellte Lage nicht der tatsächlichen entspricht. In diesem Zusammenhang ist auch von Interesse, ob die Informationsinstrumente

⁶³⁹ Vgl. Goebel 1995, S. 208; Hennies 2005, S. 171; Klatte und Wirtz 2010, S. 252; Kußmaul und Henkes 2008 f, S. 937-939.

⁶⁴⁰ Vgl. Kußmaul und Henkes 2008 b, S. 554.

⁶⁴¹ Vgl. Küting und Weber 1993, S. 391.

⁶⁴² Vgl. Kußmaul und Henkes 2008 f, S. 937-937.

⁶⁴³ Vgl. Küting und Weber 1993, S. 389.



den Adressaten z.B. über eine Veröffentlichung im Internet einfach zugänglich gemacht werden. Eine freiwillige Veröffentlichung von Segmentinformationen auf Gesamtabchlusssebene bspw. wäre ein Signal für eine aktive Informationspolitik der Kommune.⁶⁴⁴

5.2. Eine Auswahl an internationalen Best Practice Modellen und Konzepten zur Rechnungsabschlussanalyse von Kommunen

Da es im deutschen Schrifttum bisher kein integriertes Konzept zur Abschlussanalyse von Kommunen gibt, stellt sich die Frage, ob von den Erkenntnissen aus internationalen Best Practice Modellen und Konzepten des Schrifttums zur kommunalen Rechnungsabschlussanalyse profitiert werden kann. Schließlich steht außerhalb von Deutschland das Thema Abschlussanalyse von Gebietskörperschaften schon wesentlich länger in der Diskussion.

Im deutschen Schrifttum haben sich zwar bereits etliche Arbeiten mit der Auswahl von aussagefähigen und nicht aussagefähigen Kennzahlen im kommunalen Bereich befasst, allerdings wurde bisher nur die Aussagekraft von einzelnen Kennzahlen zur Analyse der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage von Kommunen und die Möglichkeiten der qualitativen Abschlussanalyse diskutiert, ohne die Entwicklung eines zusammenhängenden Modells anzustreben.⁶⁴⁵ Gleichzeitig gibt es in der Regulierungspraxis in Deutschland mit dem nordrhein-westfälischen NKF-Kennzahlenset derzeit nur einen Praxisleitfaden zur kommunalen Abschlussanalyse.⁶⁴⁶ Problematisch an den deutschen Ansätzen ist außerdem, dass die nur eingeschränkte Aussagefähigkeit der Rechnungsabschlüsse nicht in ausreichendem Maße berücksichtigt wird. Ziel ist es insofern, von den internationalen Erfahrungen zu lernen.

Ein Blick in die internationale Literatur zeigt, dass sich insbesondere das US-amerikanische Schrifttum bei der Erarbeitung von Konzepten zur Analyse der *financial condition* von Kommunen hervorgetan hat. Die Konzepte wurden im Zuge der Finanzkrisen diverser Städte wie New York und Boston in den 1970er und 80er Jahren entwickelt, um sich andeutende Finanzkrisen (*fiscal distress*) von Kommunen frühzeitig erkennen zu können.⁶⁴⁷

Dabei haben sich im US-amerikanischen Schrifttum unterschiedliche Herangehensweisen herauskristallisiert, um *fiscal distress* zu bestimmen. Einige Autoren stellen auf die Diffe-

⁶⁴⁴ Vgl. Kußmaul und Henkes 2008 f, S. 938-939.

⁶⁴⁵ Zu diesen Arbeiten zählen etwa Hennies 2005; Kußmaul und Henkes 2008 bis 2008 f und Magin 2011.

⁶⁴⁶ Vgl. Runderlass des Innenministeriums v. 1.10.2008, 34 - 48.04.05/01 - 2323/08, NKF-Kennzahlenset, 2008, S. 1-13.

⁶⁴⁷ Vgl. im Folgenden Ross und Greenfield 1980, S. 100-102.



renz zwischen der Finanzkraft und den Kosten der Leistungserbringung für eine Leistungseinheit einer Kommune im Vergleich zu anderen Kommunen ab, um die Wahrscheinlichkeit von finanziellen Schwierigkeiten einzuschätzen.⁶⁴⁸ Obwohl diese Vorgehensweise rein konzeptionell durchaus ansprechend erscheint, werden diese Ansätze im Rahmen dieser Arbeit nicht weiterverfolgt. Schließlich haben Leistungseinheiten im öffentlichen Bereich häufig weder einen direkten Preis noch sind sie zu quantifizieren, so dass es schlicht nicht möglich ist, die Leistungseinheiten zu standardisieren und Kosten mit ihnen zu assoziieren. Eine weitere Vorgehensweise im US-amerikanischen Schrifttum besteht darin, einerseits die Leistungsbedarfe der Gemeindemitglieder und andererseits die Fähigkeit der Verwaltung zur Befriedigung dieser Leistungsbedarfe zu betrachten, um die Gefahr von *fiscal distress* einzuschätzen.⁶⁴⁹ Finanzielle Schwierigkeiten entstehen, wenn die Kommune nicht mehr in der Lage ist, die an sie gestellten Anforderungen zu erfüllen (*need-capacity gap*).⁶⁵⁰ Dadurch determiniert die Fähigkeit der Kommune, sich den Umfeldbedingungen anzupassen, in entscheidender Weise ihre finanzielle Lage.⁶⁵¹ Eine dritte Herangehensweise der US-amerikanischen Literatur zur Einschätzung des Risikos einer finanziellen Krise von Gebietskörperschaften konzentriert sich hingegen fast ausschließlich auf die Auswertung von Kennzahlen der Rechnungslegung, während die Umfeldfaktoren weitgehend ausgeblendet werden.⁶⁵²

Die nachfolgend dargestellten internationalen Best Practice Modelle und Ansätze des Schrifttums zur Analyse der *financial condition* von Kommunen spiegeln die zweite und dritte Vorgehensweise wider. Ohne Anspruch auf Vollständigkeit werden dabei die bekanntesten Modelle und eine Reihe von unterschiedlichen Konzepten ausgewählt.

Nach deren Vorstellung erfolgt eine kritische Würdigung.

5.2.1. Das Best Practice Modell der ICMA

Das wahrscheinlich bekannteste internationale Best Practice Modell zur Analyse der *financial condition* von Kommunen ist das von der US-amerikanischen *International City/County Management Association* (ICMA) herausgebrachte Handbuch *Evaluating Fi-*

⁶⁴⁸ Vgl. stellvertretend Barro 1975.

⁶⁴⁹ Vgl. stellvertretend Ladd und Yinger 1989. Die *revenue-raising capacity* der Kommune abzüglich eines standardisierten *expenditure need indexes* der Einwohner ergibt den *fiscal health index* (Ladd und Yinger 1989, S. 106).

⁶⁵⁰ Vgl. Maher und Deller 2011, S. 430.

⁶⁵¹ Vgl. Cohen 2008, S. 269-292.

⁶⁵² Vgl. stellvertretend Howell und Staman 1979.



nancial Condition: A Handbook for Local Government, das von Groves bereits 1980 entwickelt und später zusammen mit Valente überarbeitet wurde.⁶⁵³

In diesem Handbuch wird ein *Financial Trend Monitoring System* (FTMS) entworfen, das auf Basis von 12 Faktoren zu einem verlässlichen Urteil über die *financial condition* einer Kommune gelangen möchte. Die *financial condition* einer Kommune wird in dem FTMS durch vier Teilbereiche bestimmt: *cash solvency*, *budgetary solvency*, *long-run solvency* und *service level solvency*.⁶⁵⁴

Cash solvency beschreibt die Fähigkeit der Kommune, kurzfristig in ausreichendem Maße Liquidität zu generieren, um die laufenden Zahlungsverpflichtungen erfüllen zu können. *Budgetary solvency* wird hingegen definiert als die Fähigkeit der Kommune, in der Haushaltsperiode ein ausgeglichenes Ergebnis zu erzielen. *Long-run solvency* wiederum bezieht sich auf die Fähigkeit der Kommune, die langfristige finanzielle Leistungsfähigkeit sicherzustellen, indem alle zukünftigen Kosten der Leistungsbereitstellung inklusive langfristiger Zahlungsverpflichtungen getragen werden können. Zuletzt beschreibt die *service level solvency* die Fähigkeit der Kommune, den Umfang und die Qualität der Leistungsbereitstellung zum Zwecke der Gemeinwohlförderung aufrechtzuerhalten.⁶⁵⁵

Zusammenfassend wird *financial condition* im Modell der ICMA als die Fähigkeit der Kommune verstanden, ihre Leistungsbereitstellung fortwährend finanzieren zu können.⁶⁵⁶

Im FTMS sind die sechs finanzwirtschaftlichen Faktoren (Erträge, Aufwendungen, Jahresergebnis, Schuldenstruktur, ungedeckte Schulden und der Zustand des Anlagevermögens) das Ergebnis davon, wie die kommunale Organisation mit ihrer Führungskultur und ihren Politikentscheidungen den fünf Umfeldfaktoren (Bedarfe und Ressourcenausstattung der Kommune, externe Wirtschaftslage, Beschränkungen der Landes- oder Bundesgesetzgebung, Naturkatastrophen und politische Kultur) begegnet.⁶⁵⁷ Im Mittelpunkt des Modells stehen folglich zwei Fragen. Erstens, ob die Umwelt genügend Ressourcen bereitstellt, um die von ihr ausgehende Nachfrage zu befriedigen und zweitens, ob die Führungskräfte der Verwaltung mit ihren Politikentscheidungen angemessen auf Umweltveränderungen reagieren.

Darstellung 9 zeigt das Framework von Groves und Valente.

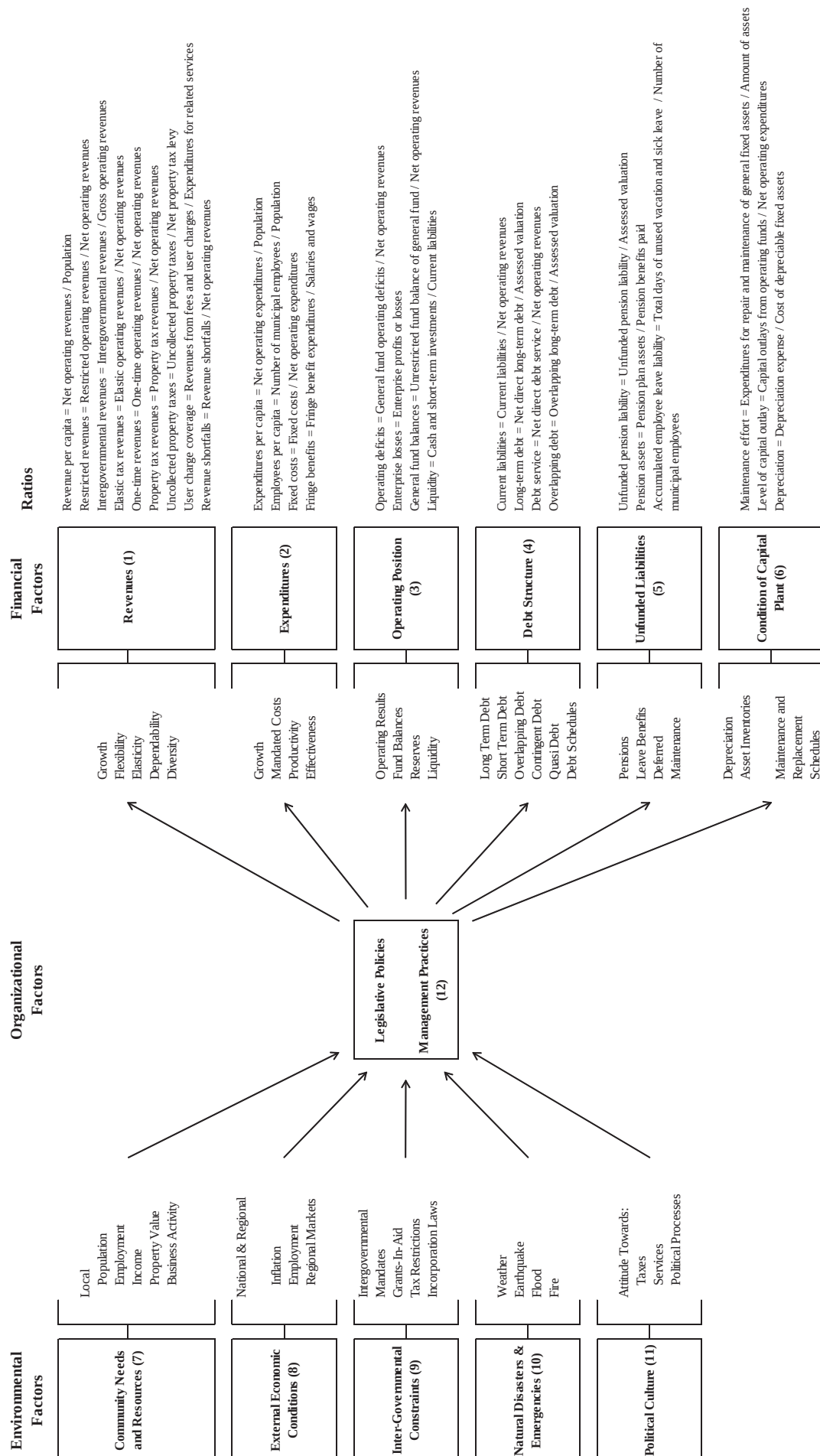
⁶⁵³ Vgl. Groves 1980; Groves und Valente 1994.

⁶⁵⁴ Vgl. im Folgenden Mead 2006, S. 386.

⁶⁵⁵ Carmeli ordnet die vier Kategorien von Groves und Valente anhand der zeitlichen Dimension (kurzfristig/langfristig) ein. *Short-term liquidity* und *fiscal year balance* betreffen die kurzfristige, *long run solvency* und *service level solvency* die langfristige Finanzausstattung der Kommune (Carmeli 2002, S. 26-27).

⁶⁵⁶ Vgl. Groves und Valente 1994, S. 1-2.

⁶⁵⁷ Vgl. Groves und Valente 1994, S. 5; Groves et al. 1981, S. 5-13.



Darstellung 9: Financial Trend Monitoring System nach Groves und Valente 1994, S. 6



Das Handbuch schlägt insgesamt 36 Kennzahlen zur Analyse der *financial condition* der Gemeinde vor.

Im Bereich der Erträge werden Wachstum, Flexibilität, Diversifikation, Elastizität und Abhängigkeit untersucht. Als ausgewählte Kennzahlen sollen die ordentlichen Erträge pro Kopf sowie der Anteil von zweckgebundenen Erträgen, staatlichen Zuwendungen, elastischen Steuererträgen und der Grundsteuer an den gesamten ordentlichen Erträgen berechnet werden. Zudem sind die Höhe der offenen Steuerforderungen und die Deckungsquote der gebührenfinanzierten Leistungen durch die dazugehörigen Gebühren zu ermitteln. Schließlich sind die Mindererträge gegenüber den Planzahlen des Haushalts ins Verhältnis zu den gesamten Erträgen zu setzen.

Im Bereich der Aufwendungen sollen Wachstum, Abweichungen zum Haushalts-Soll, Effektivität und Produktivität analysiert werden. Als Kennzahlen werden die Aufwendungen und Beschäftigtenanzahl ins Verhältnis zur Einwohnerzahl gesetzt. Darüber hinaus soll der Anteil der Fixkosten an den ordentlichen Aufwendungen und der Anteil von Abfindungszahlungen an den gezahlten Bezügen und Gehältern berechnet werden.

Im Bereich Jahresergebnis stehen das Gesamtergebnis, die Ergebnisse der sogenannten *funds*, die Reserven und die Liquidität im Mittelpunkt der Analyse. An dieser Stelle sei angemerkt, dass im öffentlichen Sektor der USA lange Zeit ausschließlich eine Art „Töpfchenwirtschaft“ im Rahmen des sogenannten *fund accounting* angewendet wurde. Derartige *funds* werden im Sinne von Sondervermögen als selbstständige fiskalische und geschlossene buchhalterische Verwaltungseinheiten eingerichtet. Die Bewirtschaftung der *funds* erfolgt zweck-, aufgaben- oder projektbezogen. Anzahl und Art der *funds* sind prinzipiell jedem Gemeinwesen selbst überlassen, allerdings kommen bestimmte *funds* immer wieder vor, so z.B. der *general fund* für Bereiche der Allgemeinen Verwaltung, Polizei, des städtischen Gerichts, der *debt service fund* für die kommunale Schuldenwirtschaft und der *capital project fund* für investive, einzelprojektbezogene Maßnahmen.⁶⁵⁸

Als relevante Kennzahlen im Bereich Jahresergebnis gelten laut FTMS der Quotient aus dem Fehlbetrag des *general fund* und den gesamten ordentlichen Erträgen sowie der Quotient aus dem nicht zweckgebundenen Ergebnis des *general fund* und den gesamten ordentlichen Erträgen. Weiterhin sollen die Ergebnisse der Beteiligungen bewertet werden. Zuletzt soll mit dem Quotient aus Zahlungsmitteln sowie Zahlungsmitteläquivalenten und kurzfristigem Fremdkapital eine Liquiditätskennzahl gebildet werden.

⁶⁵⁸ Vgl. Jüngel 1995, S. 78; Otte 1990, S. 77-78.



Im Rahmen der Analyse der Schuldenstruktur interessieren kurzfristige und langfristige Schulden, überlappende Schulden, Eventualverbindlichkeiten und Fristigkeiten. Mit überlappenden Schulden sind Schulden gemeint, die eine Gemeinde in den USA indirekt über eine andere Jurisdiktion „trägt“.⁶⁵⁹ Es werden die langfristigen Schulden ins Verhältnis zu den ordentlichen Erträgen gesetzt, der Anteil des Schuldendienstes an den ordentlichen Erträgen und unterschiedliche Deckungsgrade von Schulden und Anlagevermögen ermittelt.

Bei der Analyse der ungedeckten Schulden spielen Pensionsverpflichtungen, Abfindungszahlungen und unterlassene Instandhaltungen eine Rolle. Die Pensionsverpflichtungen werden ins Verhältnis zum Anlagevermögen bzw. zum für die Pensionsverpflichtungen gebildeten Deckungsvermögen und die Urlaubsrückstellungen ins Verhältnis zu der Anzahl der Beschäftigten gesetzt.

Im Bereich des Zustands des Anlagevermögens werden die Abschreibungen, Anlageninventuren, Instandhaltungspläne und Investitionskosten betrachtet. Als relevante Kennzahlen werden der Anteil der Instandhaltungsaufwendungen am gesamten Sachanlagevermögen, der Anteil der Investitionen ins Anlagevermögen an den gesamten ordentlichen Aufwendungen und die Abschreibungsquote vorgeschlagen.⁶⁶⁰

Diese finanzwirtschaftlichen Kennzahlen sollen stets im Lichte der Umfeldfaktoren, organisationalen Gegebenheiten und sonstigen Faktoren betrachtet werden. Zu den relevanten Umfeldfaktoren zählen die Einwohnerzahl, das durchschnittliche Alter und Einkommen der Einwohner, die Anzahl der Sozialhilfeempfänger, die Grundstücks- und Wohnungspreise, die Arbeitslosenquote und die Wirtschaftskraft.⁶⁶¹

5.2.2. Ken W. Brown's 10-Point-Test

Bei US-amerikanischen Verwaltungspraktikern hat sich zur Abschlussanalyse von Kommunen insbesondere der 10-Point Test von Dr. Ken W. Brown aus dem Jahr 1993 durchgesetzt.⁶⁶² Der Vorteil dieses Instruments liegt in seiner Einfachheit. Es ist so aufgebaut, dass die *financial condition* einer Kommune auf Basis der für die Finanzierung

⁶⁵⁹ Wenn bspw. eine Stadt in einem School District liegt, die Stadt einen Marktwert des zu versteuernden Immobilienbestandes von 750 Mio. \$ und der School District einen Marktwert von 1000 Mio. \$ hat, liegt 75 % des zu versteuernden Immobilienbestandes in dieser Stadt. Wenn der School District Schulden in Höhe von 40 Mio. \$ hat, „trägt“ die Stadt 30 Mio. \$ *overlapping debt* (Fabozzi und Feldstein 2008, S. 792).

⁶⁶⁰ Die Abschreibungsquote errechnet das Verhältnis von Abschreibungen zum Buchwert der abzuschreibenden Vermögensgegenstände. Vgl. Kußmaul und Henkes 2008 c, S. 666.

⁶⁶¹ Vgl. Groves et al. 1981, S. 12.

⁶⁶² Vgl. Brown 1993, S. 21-26; Kleine et al. 2003, S. 19-20.



der Verpflichtungen zur Verfügung stehenden Ressourcen bewertet wird.⁶⁶³ Der 10-Point-Test adressiert vier Faktoren, die relevant für die Beurteilung der *financial condition* der Gebietskörperschaft sein sollen: Erträge, Aufwendungen, Jahresergebnis und Schuldenstruktur. In diesen Bereichen werden insgesamt „nur“ zehn Kennzahlen für die zu analysierende Gebietskörperschaft berechnet.

Darstellung 10 zeigt das Kennzahlenset des 10-Point Tests.

Factors	Ratios
Revenues	Total revenues / Population Total general fund revenues from own sources / Total general fund sources General fund sources from other funds / Total general fund sources
Expenditures	Operating expenditures / Total expenditures
Operating position	Unreserved general fund balance / Total general fund revenues Total general fund cash and investments / General fund liabilities Total revenues / Total expenditures
Debt structure	Direct longterm debt / Population Debt service / Total revenues Total general fund liabilities / General fund revenues

Darstellung 10: Ken W. Brown's 10 Point Test nach Mead 2006, S. 391

Im Bereich der Erträge werden die Erträge pro Kopf ermittelt sowie die Erträge aus eigener Leistungsbereitstellung im *general fund* ins Verhältnis zu den gesamten Erträgen des *general fund* gesetzt. Zudem wird der Quotient aus den Erträgen im *general fund*, die mit anderen *funds* realisiert wurden, und den gesamten Erträgen im *general fund* gebildet. Bei den Aufwendungen wird der Anteil der ordentlichen Aufwendungen an den gesamten Aufwendungen berechnet. Bei dem Faktor Jahresergebnis interessiert der Anteil von nicht zweckgebundenen Erträgen im *general fund* an den gesamten Erträgen im *general fund*. Daneben soll auch eine Liquiditätskennzahl gebildet werden mit dem Quotient aus Zahlungsmitteln sowie Zahlungsmitteläquivalenten und den Verbindlichkeiten im *general fund*. Zuletzt soll der Aufwandsdeckungsgrad untersucht werden als das Verhältnis

⁶⁶³ Vgl. Maher und Deller 2011, S. 431.



von den gesamten Erträgen zu den gesamten Aufwendungen. Im Rahmen der Schuldenstruktur wird die Verschuldung pro Kopf, das Verhältnis von Schuldendienst und gesamten Erträgen sowie von Schulden im *general fund* zu Erträgen im *general fund* analysiert.⁶⁶⁴

Die Kennzahlen werden für ein Ranking mit anderen Kommunen verwendet, wobei möglichst ähnliche Vergleichsgruppen hinsichtlich des Leistungsspektrums, der Bevölkerungsstruktur und wirtschaftlichen Rahmenbedingungen gebildet werden sollen. Die für das Ranking erforderlichen Daten können die amerikanischen Kommunen von der *Government Financial Officers Association* (GFOA) erhalten.⁶⁶⁵ Zwei Punkte erhält eine Kommune für jede Kennzahl, bei der sie sich in der Vergleichsgruppe im oberen Quartal befindet, einen Punkt für einen Platz im zweiten Quartal, null Punkte für einen Platz im dritten Quartal und einen Punkt Abzug für einen Platz im letzten Quartal. Die erreichten Punkte für alle zehn Kennzahlen werden schließlich addiert und im Zeitablauf verglichen, um Verbesserungen und Verschlechterungen aufzudecken.⁶⁶⁶

5.2.3. Das Best Practice Modell von Berne und Schramm

Als weiteres Best Practice Modell zur Analyse der *financial condition* von Gebietskörperschaften gilt der Ansatz von Berne und Schramm aus dem Jahr 1986.⁶⁶⁷ Das Konzept wird insbesondere von etlichen Bond Insurance Unternehmen in den USA zur Abschlussanalyse von Kommunen im Rahmen des Bondratings eingesetzt.⁶⁶⁸

Berne und Schramm definieren die *financial condition* von Gebietskörperschaften als die Wahrscheinlichkeit, dass die Gebietskörperschaft sämtlichen finanziellen Verpflichtungen nachkommen kann, wenn diese fällig werden.⁶⁶⁹ Die *financial condition* ist dabei das Ergebnis der zur Verfügung stehenden Ressourcen auf der einen und des Ausgabendrucks auf der anderen Seite. Je mehr Ressourcen zur Verfügung stehen und je geringer der Ausgabendruck, desto besser die *financial condition*. Dementsprechend weist das Modell zwei Seiten mit jeweils zwei Analysebereichen auf.

Der Ausgabendruck beschreibt den Druck auf die Gebietskörperschaft, in Zukunft mehr Geld auszugeben, weil die Leistungsbedarfe der Einwohner im Hinblick auf Menge und

⁶⁶⁴ Vgl. Mead 2006, S. 391.

⁶⁶⁵ Vgl. Maher und Deller 2011, S. 431.

⁶⁶⁶ Vgl. Honadle und Lloyd-Jones 1998, S. 74.

⁶⁶⁷ Vgl. Berne und Schramm 1986.

⁶⁶⁸ Vgl. Mead 2006, S. 388.

⁶⁶⁹ Vgl. Berne und Schramm 1986, S. 68.



Qualität der Leistungsbereitstellung wachsen oder weil bereits in der Vergangenheit getroffene politische Entscheidungen die Gebietskörperschaft dazu zwingen.

Die Ressourcenausstattung auf der anderen Seite betrifft die zur Verfügung stehenden internen und externen Ressourcen der Gebietskörperschaft. Der Zugang zu externen Ressourcen wird zunächst durch eine Analyse der Standortfaktoren als wirtschaftliche Ausgangssituation der Gebietskörperschaft bestimmt, mit ihren Einwohnern, deren Einkommensverhältnissen, der Beschäftigungsquote, den Immobilienpreisen und Unternehmensansiedlungen. Daraufhin sollen die unterschiedlichen Methoden der Ertragserzielung beurteilt werden, indem analysiert wird, wie die Gebietskörperschaft an der wirtschaftlichen Ausgangssituation durch welche Arten der Steuererhebung oder Gebührenfestsetzung anknüpft. In diesem Zusammenhang soll auch die Effizienz und Gerechtigkeit der Ertragserzielung eingeschätzt werden, etwa im Hinblick auf die unterschiedlichen Arten der Steuererhebung (Steuergerechtigkeit), die Verteilung von Zuwendungen sowie die Höhe der Gebühren und Beiträge.⁶⁷⁰ Danach werden die derzeitigen Ertragsquellen und die Möglichkeiten zur Ertragssteigerung beurteilt, indem an dieser Stelle zum ersten Mal ein Blick in die Haushaltspläne und Rechnungsabschlüsse geworfen wird. Hier wird bspw. untersucht, wie das Verhältnis von eigenen Erträgen aus Steuern, Gebühren und Beiträgen zu erhaltenen Zuweisungen und Zuschüssen zu bewerten ist sowie aus welcher Steuerart die höchsten Erträge erzielt werden. Als relevante Kennzahlen schlagen Berne und Schramm vor, die unterschiedlichen Ertragsquellen ins Verhältnis zur Einwohnerzahl zu setzen.⁶⁷¹ Die Differenz zwischen den aktuellen Erträgen und dem theoretischen Maximum an Erträgen soll Aufschluss über bis jetzt unangetastete „Reserven“ geben. Hier schränken allerdings die gesetzlichen Vorschriften die Möglichkeiten zur Ertragsausweitung z.B. in Form von Steuererhöhungen ein.

Die internen Ressourcen einer Gebietskörperschaft bestimmen ihre Fähigkeit Liquidität zu generieren.⁶⁷² Die Analyse der internen Ressourcen umfasst eine Untersuchung der liquiden Mittel und kurzfristigen Vermögensgegenstände der Kommune. Im Mittelpunkt stehen hier solche Faktoren, die die kurzfristige Finanzlage der Gebietskörperschaft entscheidend beeinflussen. Im Gegensatz zu den anderen Analysebereichen können die Informationen zu den kurzfristig liquidierbaren Ressourcen den Rechnungsabschlüssen direkt entnommen werden, insbesondere der Bilanz und Cashflow Rechnung. Die internen Ressourcen hängen nach Berne und Schramm im Wesentlichen von dem Eigenkapital der

⁶⁷⁰ Vgl. Berne und Schramm 1986, S. 98.

⁶⁷¹ Vgl. Berne und Schramm 1986, S. 132.

⁶⁷² Vgl. Berne und Schramm 1986, S. 314-340.



Gebietskörperschaft und den erwirtschafteten Jahresergebnissen ab. Letztere wiederum werden von Umweltfaktoren wie etwa der Konjunktur, Einkommensstruktur, Beschäftigungsquote und Unternehmenstätigkeit beeinflusst, aber auch von den politischen Entscheidungen der kommunalen Entscheidungsträger über Ausgabenbereiche und Einnahmequellen. Um zu beurteilen, ob die Gebietskörperschaft kurzfristig in ausreichendem Maße über Liquidität verfügt, sollen die Jahresergebnisse, die kurzfristigen Liquiditätskredite, die liquiden Mittel und kurzfristigen Vermögensgegenstände betrachtet werden. Als relevante Kennzahlen werden herkömmliche Liquiditätskennzahlen vorgeschlagen. Darüber hinaus soll die Variabilität der Aufwendungen und Erträge analysiert werden, um einzuschätzen, ob die Kommune in der Lage ist, kurzfristig Liquidität zu generieren, indem Aufwendungen vermindert bzw. Erträge erhöht werden. In diesem Zusammenhang schlagen Berne und Schramm vor, das Verhältnis von Nicht-Personalaufwendungen zu Personalaufwendungen zu ermitteln als Index für die kurzfristige Möglichkeit der Gebietskörperschaft, Cash Outflows zu verringern. Außerdem ist zu fragen, in welcher Höhe Aufwendungen bereits durch den Schuldendienst gebunden sind. Zur Beantwortung der Frage seien die Kennzahlen Schuldendienst im Verhältnis zu den ordentlichen Erträgen bzw. kurzfristige Schulden im Verhältnis zu langfristigen Schulden geeignet.⁶⁷³

Die Analyse des Ausgabendrucks beinhaltet zunächst eine Untersuchung der Ausgabenarten. Hierzu sollen die Aufwendungen in der Ergebnisrechnung genauso wie die aktivierten Investitionsausgaben untersucht werden. Es interessiert bspw., ob die Ausgaben bei der direkten Leistungsbereitstellung entstanden sind oder durch eine Weiterleitung an andere Bereiche z.B. über die Steuerumlage bzw. Zuwendungen an andere Bereiche. Daneben spielt eine Rolle, um welche Arten von Ausgaben es sich handelt, also für welche Tätigkeitsbereiche sie entstanden sind, welche Priorisierung damit zum Ausdruck kommt und wie „fix“ die jeweiligen Ausgaben sind. Weiterhin sollten die Effekte der Inputkosten (Besoldung und Gehälter, Materialkosten etc.) auf die Ausgabensituation eingeschätzt werden. Ziel ist es, die Effekte aus Preissteigerungen von den Effekten aus einer Inputerhöhung zu trennen. Daneben soll die Beziehung von Input und Output untersucht werden. Zwar räumen Berne und Schramm ein, dass gerade dieser Schritt aufgrund der Schwierigkeit der Messung von Outputs derzeit noch kaum möglich sei. Trotzdem wollen sie auf eine Input/Outputanalyse aufgrund der konzeptionellen Wichtigkeit nicht verzichten. Zuletzt soll versucht werden zu beurteilen, inwieweit die Leistungsabgabe der Gebietskörperschaft die Bedarfe der Gemeindemitglieder befriedigt. Schließlich führen auch wach-

⁶⁷³ Vgl. Berne und Schramm 1986, S. 340-350.



sende Leistungsbedarfe dazu, dass der Ausgabendruck auf die Gebietskörperschaft steigt.⁶⁷⁴

Eine Analyse der Schuldenlage wiederum liefert Informationen über den Ausgabendruck aufgrund von in der Vergangenheit eingegangenen Verpflichtungen.⁶⁷⁵

Hierbei geht es zunächst darum, die potentielle Verschuldungsfähigkeit der Gebietskörperschaft einzuschätzen. Diese hängt einerseits davon ab, inwieweit die Gebietskörperschaft in der Lage dazu ist, den Schuldendienst zu leisten, also wie viele Ressourcen nach der Leistungsbereitstellung noch für den Schuldendienst zur freien Verfügung stehen. Andererseits wird sie wesentlich davon beeinflusst, ob genügend Kreditgeber zur Finanzierung von geplanten Maßnahmen gefunden werden können. Dabei verstehen Berne und Schramm unter den Kreditgebern nicht nur Kreditinstitute, sondern insbesondere Privatinvestoren, die Anleihen der Gebietskörperschaft kaufen. Deren Kaufentscheidung wird nicht nur von (zumindest teilweise) steuerbaren Faktoren beeinflusst, wie z.B. dem gebotenen Zinssatz, sondern auch von externen Faktoren, wie etwa alternativen Anlagemöglichkeiten, Einkommensverhältnissen oder Liquiditätsbedarfen der potentiellen Investoren. Danach geht es darum, in Anbetracht der Differenz zwischen der theoretischen Verschuldungsfähigkeit und der aktuellen Verschuldungslage die Möglichkeiten zur Schuldenausweitung einzuschätzen. Um hierzu eine Aussage zu treffen bzw. um zu beurteilen, ob die Verschuldung bereits jetzt verhältnismäßig hoch oder niedrig ist, wird mit Hilfe von Kennzahlen die Verschuldung ins Verhältnis zur Ertragskraft der Gebietskörperschaft gesetzt. Als Maßgröße der Ertragskraft spielt in den USA der Marktwert des zu versteuernden Immobilienbestandes eine große Rolle.⁶⁷⁶

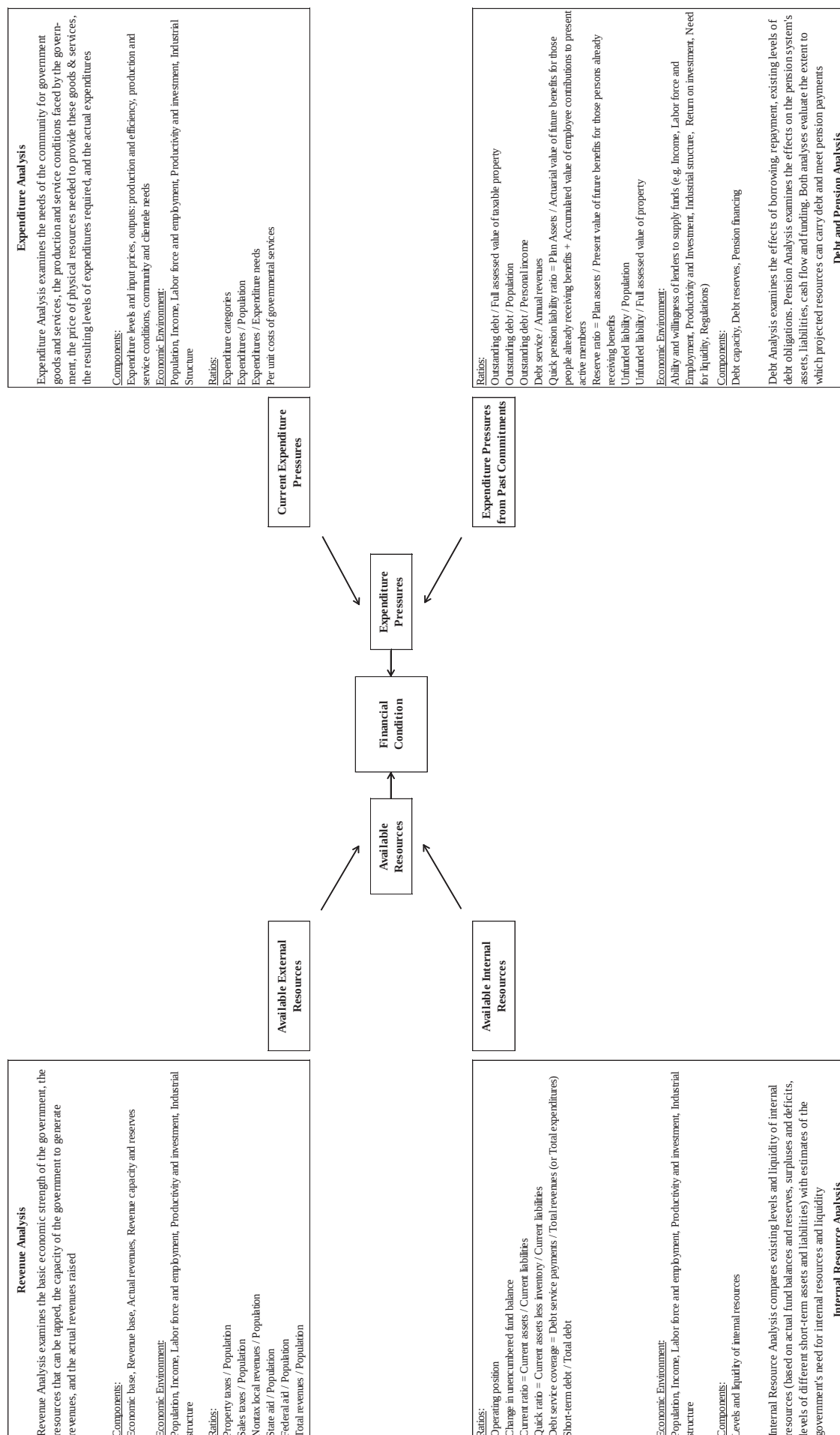
Eine Analyse der Schulden schließt auch eine Analyse der Pensionsverpflichtungen mit ein, indem insbesondere die Pensionsverpflichtungen dem gebildeten Deckungsvermögen gegenübergestellt werden. In diesem Zusammenhang schlagen Berne und Schramm Kennzahlen vor, die das Deckungsvermögen ins Verhältnis zu unterschiedlichen Bereichen der Pensionsverpflichtungen setzen, z.B. für aktive Beamte oder Versorgungsempfänger. Zudem sollen die nicht gedeckten Pensionsverpflichtungen mit den Einwohnerzahlen oder der Ertragskraft der Gebietskörperschaft (Marktwert des zu versteuernden Immobilienbestandes) verglichen werden.⁶⁷⁷ Darstellung 11 zeigt Berne und Schramms Konzeption der Abschlussanalyse von Gebietskörperschaften.

⁶⁷⁴ Vgl. Berne und Schramm 1986, S. 164-166.

⁶⁷⁵ Vgl. Berne und Schramm 1986, S. 230-274.

⁶⁷⁶ Vgl. Berne und Schramm 1986, S. 258-263.

⁶⁷⁷ Vgl. Berne und Schramm 1986, S. 296-297.



Darstellung 11: Financial Condition Analysis von Berne und Schramm. Angelehnt an Berne und Schramm 1986, S. 72



5.2.4. Financial Condition Analysis der GASB User Guides

Ein weiteres Konzept zur Analyse der *financial condition* von Gebietskörperschaften findet sich in dem vom amerikanischen *Government Accounting Standards Board* (GASB) herausgegebenen Handbuch *An analyst's guide to government financial statements* (vgl. Darstellung 12).⁶⁷⁸

⁶⁷⁸ Vgl. Mead 2001, S. 113-127; Mead 2000, C 3-7.



Elements of Financial Condition	Definition
Liquidity	Current ratio = Current assets / Current liabilities Quick ratio = (Cash + current investments) / Current liabilities
Solvency Leverage Coverage	Debt-to-asset-ratio = Total liabilities / Total assets Debt-to-net-assets-ratio = Total liabilities / Total net assets Times-interest earned = (Cash Flow from operations + Interest expense) / Interest expense Debt service coverage = (Cash Flow from operations + Debt service) / Debt service
Fiscal capacity	Debt per \$100 assessed property value = (Total liabilities*100) / Total assessed property value Debt per \$1000 personal income = (Total liabilities *1000) / Total personal income Debt per capita = Total debt / Population Average debt per family = Debt per capita * Average family size Property tax revenues / Assessed property value Sales tax revenues / Total retail sales Income tax revenues / Total personal income Health and sanitation expenses per capita Financial support per pupil = Payment to the school district / Total students Taxes per capita = Total taxes / Population
Postemployment benefits	Funded ratio = Assets / Actuarial accrued liability Unfunded liability to payroll = Unfunded actuarial accrued liability / Total payroll of the current employees Employer contributions = Government's actual contributions to its pension plan / Annual contribution made in accordance with GAAP based on actual computation
Exposure to risk	Risk exposure ratio = (Investment revenue + Intergovernment aid) / Property tax revenue Tax leverage ratio = Operating expenses / Property tax revenues
Efficiency	Days receivable = (Average receivables balance*365) / Credit sales Days property tax receivable = [((Beginning balance + Ending balance property tax receivables)/2) *365] / Property tax revenues Days unpaid claims = (Average unpaid claims*365) / Claims paid Days inventory = (Average inventory balance*365) / Cost of inventory used

Darstellung 12: Financial Condition Analysis der GASB User Guides. Vgl. Mead 2000, C 3-9



Nach diesem Konzept sollen bei der Abschlussanalyse von Gebietskörperschaften insbesondere den drei Bereichen *liquidity*, *solvency* und *fiscal capacity* Beachtung geschenkt werden.

Liquidity wird dabei definiert als die Fähigkeit der Gebietskörperschaft kurzfristigen finanziellen Zahlungsverpflichtungen nachkommen zu können. Hierzu werden vom *user guide* herkömmliche Liquiditätskennzahlen vorgeschlagen. *Solvency* beschreibt die langfristige Solvenz von Gebietskörperschaften, die von den zwei Faktoren, *leverage* und *coverage*, beeinflusst wird. *Leverage* misst das Ausmaß, in dem die Vermögensgegenstände durch langfristige Schulden finanziert werden. Anders ausgedrückt geht es um die Frage, inwieweit die Vermögensgegenstände bereits zum Schuldendienst benötigt werden und nicht als Ressourcen zur Leistungsabgabe zur Verfügung stehen. Unterschiedliche Deckungsgrade von Schulden und Anlagevermögen sollen diese Frage beantworten. *Coverage* bezieht sich auf die Fähigkeit der Gebietskörperschaft genügend Ressourcen bereitzustellen, um zukünftigen Zahlungsverpflichtungen nachkommen zu können. Vorgeschlagene Kennzahlen im Bereich *coverage* sind Cashflow Kennzahlen, die den operativen Cashflow ins Verhältnis zu den Zinszahlungen oder zum gesamten Schuldendienst setzen. *Fiscal capacity* vergleicht schließlich Schulden- und Ertragsinformationen mit wirtschaftlichen Umfeldfaktoren, um einschätzen zu können, ob und inwieweit die Einwohner für die Leistungsbereitstellung der Gebietskörperschaft aufkommen können. In diesem Bereich werden die Verschuldung pro Kopf, die durchschnittliche Verschuldung pro Haushalt, die Aufwendungen für das Gesundheitswesen pro Kopf, die Zuschüsse pro Schüler und weitere Kennzahlen empfohlen.

Neben diesen drei Kernbereichen sollten dem GASB *user guide* zufolge noch drei weitere Analysebereiche betrachtet werden: *postemployment benefits*, *exposure to risk* und *efficiency*. *Postemployment benefits* adressieren die langfristigen Zahlungsverpflichtungen der Gebietskörperschaft gegenüber den Beschäftigten, insbesondere in Form von Pensions- und Beihilfezahlungen. Hier werden einerseits der Anteil des Deckungsvermögens an den Pensions- und Beihilfeverpflichtungen und andererseits der Anteil der ungedeckten Verpflichtungen an den gezahlten Bezügen ermittelt. Der Faktor *exposure to risk* soll bei der Einschätzung helfen, inwieweit die Gebietskörperschaft in der Lage ist, finanziellen Schwierigkeiten wie Ertragseinbrüchen und Budgetüberschreitungen zu begegnen. Als geeignete Kennzahlen in diesem Bereich werden die Erträge aus Zuwendungen und erhaltenen Investitionskostenzuschüssen ins Verhältnis zu den Erträgen aus der Grundsteuer gesetzt sowie der Anteil der ordentlichen Aufwendungen an den Erträgen aus der Grundsteuer berechnet. Die erste Kennzahl drückt den prozentualen Anstieg an



Grundsteuererträgen aus, der erforderlich wäre, um einen Einbruch von 1 % bei diesen zwei Ertragsquellen, die regelmäßig großen Schwankungen unterliegen, zu kompensieren.

Zuletzt soll versucht werden, die *efficiency* der Ressourcenverwendung der Gebietskörperschaft zu beurteilen. Im Rahmen der Effizienzbeurteilung werden als geeignete Kennzahlen die Debitorenlaufzeit der Forderungen aus Lieferungen und Leistungen und der Steuerforderungen sowie der durchschnittliche Lagerbestand angesehen.

5.2.5. *Financial Performance Indicators des New South Wales Department of Local Government*

In New South Wales wird die *financial performance* der ansässigen Kommunen vom *New South Wales Department of Local Government* (NSW DLG) anhand von sieben zentralen Kennzahlen jährlich bewertet.⁶⁷⁹ Die Kennzahlenauswahl gibt Darstellung 13 wieder.⁶⁸⁰

Key financial performance indicators (KPIs)	Definition
Sources of revenue from ordinary activities	Different sources of revenues / Total ordinary revenue
Total ordinary activities revenue per capita	Total ordinary activities revenues before capital receipts / Estimated resident population
Dissection of expenses from ordinary activities	Different sources of expenses / Total ordinary expenditure
Total expenses from ordinary activities per capita	Total expenses from ordinary activities before capital expenditure / Estimated resident population
Current ratio (unrestricted)	Current assets less all external restrictions / Current liabilities less specific purpose liabilities
Debt service ratio	Net debt service cost / Total ordinary revenue
Capital expenditure ratio	(Total property, plant and equipment - Total property, plant and equipment year before) / Depreciation expense

Darstellung 13: Financial Performance Indicators des New South Wales Department of Local Government. Vgl. NSW DLG 2004, S. 60-105

⁶⁷⁹ Das NSW DLG führt ein Ranking der Kommunen anhand von *key performance indicators* durch. Dabei werden nicht nur die *financial performance indicators* betrachtet, sondern auch diverse Leistungskennzahlen (Murray und Dollery 2005, S. 333; 344).

⁶⁸⁰ Vgl. im Folgenden NSW DLG 2004, S. 60-105.



Zunächst werden die unterschiedlichen Ertragsquellen aus ordentlicher Geschäfts- und Verwaltungstätigkeit ins Verhältnis zu den gesamten ordentlichen Erträgen gesetzt. Als Ertragsquellen aus ordentlicher Geschäfts- und Verwaltungstätigkeit gelten Steuern, Beiträge und Gebühren, Zinsen, Zuwendungen und weitere Erträge aus der ordentlichen Geschäfts- und Verwaltungstätigkeit. Dem Konzept des NSW DLG zufolge gehören zu den Ertragsquellen aus ordentlicher Geschäfts- und Verwaltungstätigkeit weder Erträge aus Vermögensveräußerungen noch die Wasser- und Abwassergebühren. Die vorgeschlagenen Kennzahlen sollen laut NSW DLG dabei helfen, die Abhängigkeit der Kommune von bestimmten Einkommensquellen einzuschätzen. Weiterhin sollen die Erträge aus der ordentlichen Geschäfts- und Verwaltungstätigkeit ins Verhältnis zur Einwohnerzahl gesetzt werden. Diese Kennzahl soll zeigen, inwieweit die Kommune über Ressourcen zur Bedürfnisbefriedigung der Einwohner verfügt.

Daneben sollen die Aufwandsarten aus ordentlicher Geschäfts- und Verwaltungstätigkeit analysiert werden. Diese ordentlichen Aufwandsarten umfassen Personalaufwendungen, Materialaufwendungen, Aufwendungen für bezogene Leistungen, Zinsaufwendungen, Abschreibungen und sonstige ordentliche Aufwendungen, während Verluste aus Anlagenabgängen nicht dazu zählen. Darüber hinaus sollen die ordentlichen Aufwendungen ins Verhältnis zur Einwohnerzahl gesetzt werden, um zu ermitteln, wie hoch die angefallenen ordentlichen Aufwendungen pro Kopf im abgelaufenen Geschäftsjahr waren.

Zudem soll eine Liquiditätskennzahl berechnet werden, indem alle nicht zweckgebundenen kurzfristigen Vermögensgegenstände in Beziehung zu den nicht zweckgebundenen kurzfristigen Verbindlichkeiten gesetzt werden. Nicht zweckgebundene Vermögensgegenstände werden definiert als Vermögensgegenstände, die keinerlei rechtlichen, vertraglichen oder sonstigen Verwendungsbeschränkungen unterliegen. Diese Kennzahl bewertet die Liquiditätsausstattung der Kommune und damit ihre Fähigkeit, sämtliche kurzfristigen Verbindlichkeiten zu begleichen, wenn diese fällig werden.

Weiterhin soll der Schuldendienst berücksichtigt werden, indem der Quotient aus den Zahlungen für den Schuldendienst und den ordentlichen Erträgen berechnet wird. Diese Kennzahl soll zeigen, in welchem Ausmaß Erträge bereits durch den Schuldendienst „vernichtet“ werden. Der Schuldendienst beinhaltet die planmäßige Schuldentilgung, Zinsen und Kosten der Mittelumschichtung. Es wird vorgeschlagen, diese Kennzahl über mehrere Jahre hinweg zusammen mit der Liquiditätskennzahl zu bewerten. Schlussendlich soll die Investitionsquote ermittelt werden, indem die Anlagenzugänge ins Verhältnis zu den Abschreibungen gesetzt werden. Diese Kennzahl soll den australischen Kommunen dabei helfen, sicherzustellen, dass die Vermögensgegenstände zur Leistungsabgabe



effektiv und effizient bewirtschaftet und instandgehalten werden, um die Leistungsbedarfe der Bürger dauerhaft zu befriedigen. Wenn der Zuwachs an Anlagevermögen mit der Abschreibung Schritt hält, wird dies als ein Signal für eine gute Vermögensverwaltung gewertet.

5.2.6. *Financial Condition Analysis nach Zafra-Gómez et al.*

Das von Zafra-Gómez et al. für spanische Kommunen entwickelte Modell baut primär auf den Sollzahlen des Haushaltsplans auf, kann aber durchaus auch auf die Rechnungsabslussebene übertragen werden.⁶⁸¹

Nach dem Konzept von Zafra-Gómez et al. soll zunächst die *financial condition* einer Kommune bewertet werden als die eigentliche interne Finanzausstattung der Kommune. Elemente der *financial condition* sind den Autoren zufolge die *short-run solvency*, die *budgetary solvency* und *service-level solvency*.

Die *short-run solvency* wird definiert als die Fähigkeit der Kommune, kurzfristig genügend Liquidität zu generieren. Als Kennzahlen zur Beurteilung der *short-run solvency* schlagen die Autoren zwei Liquiditätskennzahlen vor: den *cash surplus index* und den *liquidity index*. Beim *cash surplus index* wird die Differenz aus den kurzfristigen Forderungen sowie flüssigen Mitteln und den kurzfristigen Verbindlichkeiten gebildet. Beim *liquidity index* wird der Quotient aus den flüssigen Mitteln und den kurzfristigen Verbindlichkeiten berechnet.

Unter *budgetary solvency* wird die Fähigkeit der Kommune verstanden, den Verpflichtungen des Haushaltsplans zu entsprechen. Die *budgetary solvency* wird dabei in die Aspekte Flexibilität, Nachhaltigkeit und Unabhängigkeit unterteilt. Mit Flexibilität meinen die Autoren die Fähigkeit der Kommune, den Verpflichtungen aus Kreditgeschäften nachkommen zu können. In diesem Bereich sollen zwei Kennzahlen berechnet werden. Zum einen der *net savings index* als Differenz zwischen den Forderungen und Verbindlichkeiten aus ordentlicher Geschäfts- und Verwaltungstätigkeit, reduziert um Forderungen und Verbindlichkeiten aus jährlichen Zins- und Tilgungszahlungen, und zum anderen der *taxable value divided by financial index* als das Verhältnis von Steuerforderungen und Schuldendienst. Unabhängigkeit wird als die Fähigkeit der Kommune definiert, Verpflichtungen aus eigener Kraft entsprechen zu können ohne auf Zuweisungen und Zuschüssen Dritter angewiesen zu sein. Um die Unabhängigkeit der Kommune einschätzen zu können, sollen der *current financial independence index* und der *financial indepen-*

⁶⁸¹ Vgl. im Folgenden Zafra-Gómez et al. 2009, S. 176-181.



dence index ermittelt werden. Während der *current financial independence index* den Quotienten aus den kurzfristigen Verbindlichkeiten und kurzfristigen Forderungen (ohne Verbindlichkeiten bzw. Forderungen aus Zuweisungen und Zuschüssen) bildet, berechnet der *financial independence index* den Quotienten aus sämtlichen operativen Verbindlichkeiten und Forderungen (ohne Verbindlichkeiten bzw. Forderungen aus Zuweisungen und Zuschüssen). Unter Nachhaltigkeit wird die Fähigkeit der Kommune verstanden, die aus dem Haushaltsplan resultierenden Verpflichtungen begleichen zu können, ohne sich neu verschulden zu müssen. Um die Nachhaltigkeit der kommunalen Finanzausstattung zu bewerten, schlagen die Autoren den *non-financial result index* vor, der die kurzfristigen Verbindlichkeiten, die nicht der Finanzierungstätigkeit zuzuordnen sind, ins Verhältnis zu den gleichlautenden kurzfristigen Forderungen setzt.

Im Rahmen der Einschätzung der *service level solvency* empfehlen die Autoren den *quality index*. Dieser versucht die Qualität der kommunalen Leistungsbereitstellung einzuschätzen, indem wesentliche Leistungsbereiche (z.B. Müllentsorgung, Grünflächen, Infrastrukturbereitstellung) über die Quantität des Outputs und einer Gewichtung für die mit der Quantität assoziierten Qualität bewertet werden. Beispielsweise werden Infrastrukturflächen mit einem Index für den Zustand der Infrastruktur gewichtet.

Da die Umweltfaktoren aus Sicht von Zafra-Gómez et al. wesentlich die Leistungsbedarfe der Einwohner und die Ressourcenausstattung der Kommune beeinflussen, gleichzeitig aber die Auswirkungen der Umweltfaktoren auf die *financial condition* der Kommune schwierig messbar sind, versuchen die Autoren die Umweltfaktoren indirekt zu berücksichtigen. Sie sehen vor, die Auswirkungen der Umfeldfaktoren möglichst zu minimieren, indem homogene Gruppen von Kommunen gebildet werden, bei denen der sozio-ökonomische Kontext ähnlich ist. Innerhalb dieser homogenen Gruppen wird angenommen, dass die Kommunen ähnlichen Leistungsbedarfen und Ressourcenausstattungen begegnen müssen. Hier kann dann annahmegemäß auch der *organizational factor* beurteilt werden, der die Qualität der Verwaltungsführung zum Ausdruck bringen soll. Schließlich offenbare sich in einer solch homogenen Gruppe, welchen kommunalen Entscheidungsträgern es unter ähnlichen Bedingungen gelungen sei, die *financial condition* der jeweiligen Kommune zu verbessern.

Darstellung 14 zeigt das Konzept von Zafra-Gómez et al.



Elements of Financial Condition	Definition
Short-run solvency	Cash surplus index = (Net short-term liabilities + Liquidity) / Net short-term liabilities Liquidity index = Liquidity / Net short-term liabilities
Budgetary solvency Flexibility Independence Sustainability	Net savings index = Receivables from current budget resources - Budget obligations from non-financial current expenditures (reduced by annual amortization payment) Taxable value divided by financial charge index = Taxable budgetary receivables / Annual amortization payment Current financial independence index = Current budgetary payables / Current budgetary receivables (except current grants) Financial independence index = Budgetary payables / Budgetary receivables (except grants) Non-financial budgetary result index = (Current payables + Non-financial capital budgetary payables) / (Non-financial current budgetary receivables + Non-financial capital budgetary receivables)
Service-level solvency	Quality index = Index reflecting quality weighted by the quantity of output weighted by services: number of lampposts, surface area of public parks, surface area of roads and highways, and tons of waste collected

Darstellung 14: Financial Condition Analysis nach Zafra-Gómez et al. 2009, S. 177

5.2.7. Financial Condition Analysis nach Cohen et al.

Cohen et al. definieren eine gesunde kommunale Finanzausstattung als die Fähigkeit der Kommune ihre finanziellen Verpflichtungen erfüllen und den Leistungsverpflichtungen gegenüber den Bürgern derzeitig und zukünftig nachkommen zu können.⁶⁸² Das in Griechenland an der Universität Athen entwickelte Frühwarnsystem für finanzielle Krisen von Kommunen basiert auf sechs zentralen Kennzahlen (vgl. Darstellung 15).

⁶⁸² Vgl. im Folgenden Cohen et al. 2012, S. 270-279.



Ratios	Definition
Debt ratio	Total liabilities / Total assets
Own revenues to liabilities ratio	Own revenues / Total liabilities
Short term liabilities to own revenues ratio	Short term liabilities / Own revenues
Operating expenses to own revenues ratio	Operating expenses / Own revenues
Subsidies per capita	Subsidies / Population
Own revenues per capita	Own revenues / Population

Darstellung 15: Financial Condition Analysis nach Cohen et al. 2012, S. 273-279

Zunächst bildet der *debt ratio* den Quotienten aus den gesamten Verbindlichkeiten und Vermögensgegenständen der Kommune. Diese Kennzahl soll zeigen, inwieweit sich die Kommune auf eine Drittfinanzierung ihrer Leistungsbereitstellung verlässt. Ein Kennzahlenwert von mehr als 50 % wird als kritisch angesehen. Je höher der Kennzahlenwert, desto höher die Verschuldung und desto dringender der Bedarf an Drittmitteln zur Ergänzung der Eigenmittel. Darüber hinaus werden die selbst erwirtschafteten Erträge ins Verhältnis zu den gesamten Verbindlichkeiten gesetzt. Unter selbst erwirtschafteten Erträgen werden Steuererträge und Erträge aus der direkten Leistungsbereitstellung der Kommune verstanden. Je höher der Anteil der selbst erwirtschafteten Erträge, der notwendig ist, um Zins- und Tilgungszahlungen zu decken, desto weniger Ressourcen stehen der Kommune zur Verfügung, um das operative Geschäft zu finanzieren.

Als eine weitere relevante Kennzahl wird der Quotient aus kurzfristigen Verbindlichkeiten und selbst erwirtschafteten Erträgen vorgeschlagen. Diese Kennzahl wird als Gradmesser für die kommunale Liquidität angesehen. Der Kehrwert zeigt an, wie lange die selbst erwirtschafteten Erträge ausreichen, um die kurzfristigen Verbindlichkeiten zu decken. Die Autoren sprechen sich für diese Liquiditätskennzahl und gegen den gebräuchlicheren *current ratio* als Quotienten zwischen Umlaufvermögen und kurzfristigem Fremdkapital aus. Sie begründen dies damit, dass den kurzfristigen Vermögensgegenständen griechischer Kommunen regelmäßig wenig dynamische Verbindlichkeitsstände gegenüberstehen. Zudem könne der Wert des *current ratio* nicht auf einer kontinuierlichen Skala interpretiert werden, da sowohl sehr geringe als auch sehr hohe Werte auf finanzielle Schwierigkeiten der Kommune hindeuten. Als relevante Kennzahl gilt daneben das Verhältnis aus ordentlichen Aufwendungen und eigenen Erträgen. Je höher der Wert der Kennzahl, desto stärker ist die Kommune auf Zuschüsse und Zuweisungen an-



gewiesen, um eine gesunde Finanzausstattung aufrechtzuerhalten. Die Abhängigkeit der Kommune von externen Finanzquellen erhöht das eigene finanzielle Risiko, da sie von externen, wenig kontrollierbaren Parametern bestimmt werden. In diesem Zusammenhang sollen auch die Zuweisungen und Zuschüsse pro Kopf berechnet werden. Die Kennzahl reflektiert die für jeden Einwohner erhaltenen Zuwendungen. Der Wert soll aufschlussreich im Hinblick auf die Abhängigkeit der Kommune von Zuweisungen und Zuschüssen insbesondere der übergeordneten staatlichen Ebenen sein. Laut Cohen et al. eignet sich diese Kennzahl besonders gut für interkommunale Vergleiche. Je höher der Kennzahlenwert, desto eher sei in Griechenland davon auszugehen, dass die Kommune in finanzielle Schwierigkeiten geraten sei, da die Zuwendungen anhand von objektiven Kriterien wie Wachstum, Arbeitslosigkeit, Klima, Steuerkraft, Einwohnerzahlen und Infrastrukturerfordernissen vergeben werden. Zuletzt wird als relevante Kennzahl der Quotient aus eigenen Erträgen und der Einwohnerzahl vorgeschlagen. Die Kennzahl soll die durchschnittliche „Pro-Kopf-Ertragskraft“ der Kommune zum Ausdruck bringen. Dadurch offenbare sie die finanzielle Autonomie der Kommune und damit ihre Fähigkeit, finanzielle Probleme selbst lösen zu können. Der Wert der Kennzahl werde dabei in hohem Maße von den sozioökonomischen Rahmenbedingungen der Kommune beeinflusst.

5.2.8. Kommunales Ratingsystem von Daldoss und Foraita

In Ihrer Gemeinschaftsdissertation haben Daldoss und Foraita ein Konzept zur Bonitätsanalyse von Schweizer Gemeinden (und Kantonen) entwickelt und in diesem Zusammenhang adäquate Kennzahlen ausgewählt.⁶⁸³

Ihr Ratingsystem basiert auf einer zweistufigen Ratingarchitektur, indem zuerst die institutionellen Rahmenbedingungen der Gemeinde, d. h. die rechtlichen Vorschriften, welche ihre finanzielle Situation maßgeblich beeinflussen, und danach die finanzielle Ist-Situation der Gemeinde in verschiedenen zentralen Bereichen bewertet werden.⁶⁸⁴

Im Rahmen der Analyse der institutionellen Rahmenbedingungen ist erstens die Verflechtung zwischen den Staatsebenen zu beurteilen, im Sinne der Aufgaben- und Kompetenzverteilung, der finanziellen Garantien der übergeordneten Staatsebene sowie der Art und Wirkung des Finanzausgleichssystems. Zweitens sind die Vorschriften zur Kompetenzverteilung innerhalb der Gemeinde einzuschätzen. Hiermit sind die Regelungen der Zuständigkeiten im Hinblick auf den Budgetprozess, die Anlage- und Investitionspolitik

⁶⁸³ Vgl. Daldoss und Foraita 2003, S. 210; 226-235.

⁶⁸⁴ Das Ratingsystem wurde 2005 durch einen Beitrag von Daldoss und Angelini weiterentwickelt (Daldoss und Angelini 2005, S. 258-261).



sowie das Engagement in Außerbilanzverpflichtungen (Haftungsverhältnisse) gemeint. Zuletzt sind die Vorschriften zur Verschuldungsbegrenzung und des Rechnungswesens zu beurteilen. In diesem Zusammenhang geht es um die Bewertung des zulässigen Verschuldungsspielraums im Konsum- und Investitionsbereich sowie der Bilanzierungs- und Konsolidierungsvorschriften. Grundsätzlich fordern Daldoss und Foraita, dass bei der Bonitätsbeurteilung einer Gemeinde alle drei Schweizer Staatsebenen berücksichtigt werden. So könne die Bonitätsbeurteilung einer Schweizer Gemeinde insbesondere nicht unabhängig von der Bonitätsbeurteilung des entsprechenden Kantons erfolgen, da zur Sanierung von Kantonsfinanzen stets die Gemeindehaushalte belastet werden.⁶⁸⁵

Daldoss und Foraita schlagen drei Kennzahlen zur Beurteilung des Finanzhaushalts der Gemeinde vor: die Schuldvolumenquote, Nettozinsbelastung und Deckungsquote. Diese Kennzahlen gelten als geeignet, da sie eine direkte Bonitätsrelevanz sowie eine eindeutige Rangierbarkeit und Robustheit aufweisen und eine objektive Vergleichbarkeit von Schuldnern aus verschiedenen Jurisdiktionen (national und international) sowohl im Querschnitts- als auch im Längsschnittvergleich ermöglichen, indem sie die institutionellen Rahmenbedingungen und strukturellen Unterschiede von Gemeinden berücksichtigen.⁶⁸⁶ Dabei bauen die Kennzahlen zur Beurteilung der finanziellen Ist-Situation der Kommune auf dem schweizerischen Harmonisierten Rechnungsmodell (HRM) auf, das durch das Konzept der Vermögenstrennung in Finanz- und Verwaltungsvermögen und weitere Besonderheiten gekennzeichnet ist. Die Schuldvolumenquote setzt das gesamte Fremdkapital ins Verhältnis zu den Finanzerträgen. Bei den Finanzerträgen handelt es sich dem HRM zufolge um die gesamten Erträge der Erfolgsrechnung, die allerdings um durchlaufende Beiträge, Entnahmen aus Spezialfinanzierungen und interne Verrechnungen bereinigt werden.⁶⁸⁷ Unter durchlaufenden Beiträgen werden solche Beiträge verstanden, die eine Kommune erhält, aber weiterleiten muss. Diese durchlaufenden Posten werden im HRM in der Erfolgsrechnung gebucht, wobei die korrespondierende Aufwandsposition natürlich auch in der Erfolgsrechnung erfasst wird, so dass es sich insgesamt um einen erfolgsneutralen Geschäftsvorfall handelt. Mit Entnahmen aus Spezialfinanzierungen sind Entnahmen aus zweckgebundenen Rücklagen (vergleichbar mit deutschen Gebührenhaushalten) zum Saldoausgleich von bestimmten Funktionen gemeint.⁶⁸⁸ Im Hinblick auf die internen Verrechnungen ist darauf hinzuweisen, dass im HRM die

⁶⁸⁵ Vgl. Daldoss und Angelini 2005, S. 259.

⁶⁸⁶ Mit der eindeutigen Rangierbarkeit ist gemeint, dass der Wert der Kennzahl einen eindeutigen Rückschluss auf das Bonitätsrisiko zulässt, im Sinne einer guten oder schlechten Benotung (Daldoss und Foraita 2003, S. 220-221).

⁶⁸⁷ Vgl. Daldoss und Foraita 2003, S. 226.

⁶⁸⁸ Vgl. Departement des Innern des Kantons St.Gallen 2010, S. 72.



Erfolgsrechnung funktional gegliedert ist (vergleichbar mit Produkthaushalten in Deutschland) und innerhalb dieser funktionalen Gliederung interne Verrechnungen zwischen den einzelnen Funktionen möglich sind.⁶⁸⁹

Die Kennzahl Nettozinsbelastung ermittelt das Verhältnis von Nettozinsbelastung zu adjustiertem Finanzertrag. Die Nettozinsbelastung errechnet sich aus den Passivzinsen abzüglich der Vermögenserträge und zuzüglich der Buchgewinne auf Anlagen.⁶⁹⁰ Im schweizerischen HRM umfassen die Vermögenserträge die Zinserträge und andere Erträge aus den Geld- und Kapitalanlagen des Finanz- und Verwaltungsvermögens sowie die Liegenschaftserträge des Finanz- und Verwaltungsvermögens. Unter Liegenschaftserträgen werden Mieten, Pacht- und Baurechtszinsen aus Liegenschaften des Vermögens verstanden.⁶⁹¹ Beim adjustierten Finanzertrag wird der Finanzertrag ebenfalls um die Vermögenserträge und die Buchgewinne auf Anlagen korrigiert, um eine objektive Vergleichbarkeit zwischen Zähler und Nenner zu gewährleisten.⁶⁹²

Die Deckungsquote berechnet den Anteil des nach dem schweizerischen Konzept der Vermögenstrennung ermittelten Finanzvermögens an den Schulden.⁶⁹³

Während es bei der Beurteilung des Finanzhaushalts um die Bewertung der aktuellen finanziellen Situation der Kommune geht, sollen bei der Beurteilung der Finanzpolitik ergänzende Faktoren betrachtet werden, die Anhaltspunkte dafür liefern, wie gut bzw. schlecht die politisch maßgebenden Instanzen ihre Aufgaben im Rahmen ihres Handlungsspielraums wahrnehmen. Konkret geht es um die Einschätzung der Steuerpolitik, Konsumbelastung, Anlage- und Investitionspolitik und des Finanzmanagements.⁶⁹⁴ Bei der Analyse des Finanzpotentials steht hingegen die Einschätzung der Steuerressourcen, der Standortattraktivität und der Klumpenrisiken (gleichgelagerte Ausfallrisiken) im Mittelpunkt, um zu bewerten, inwieweit die Gebietskörperschaft auch in der Zukunft nachhaltig Erträge realisieren kann. Wie genau die Finanzpolitik und das Finanzpotential der Gebietskörperschaft beurteilt werden sollen, lassen die Autoren indes offen.⁶⁹⁵

Darstellung 16 veranschaulicht das zweistufige Ratingsystem von Daldoss und Foraita.

⁶⁸⁹ Vgl. Departement des Innern des Kantons St.Gallen 2010, S. 73.

⁶⁹⁰ Vgl. Daldoss und Foraita 2003, S. 232.

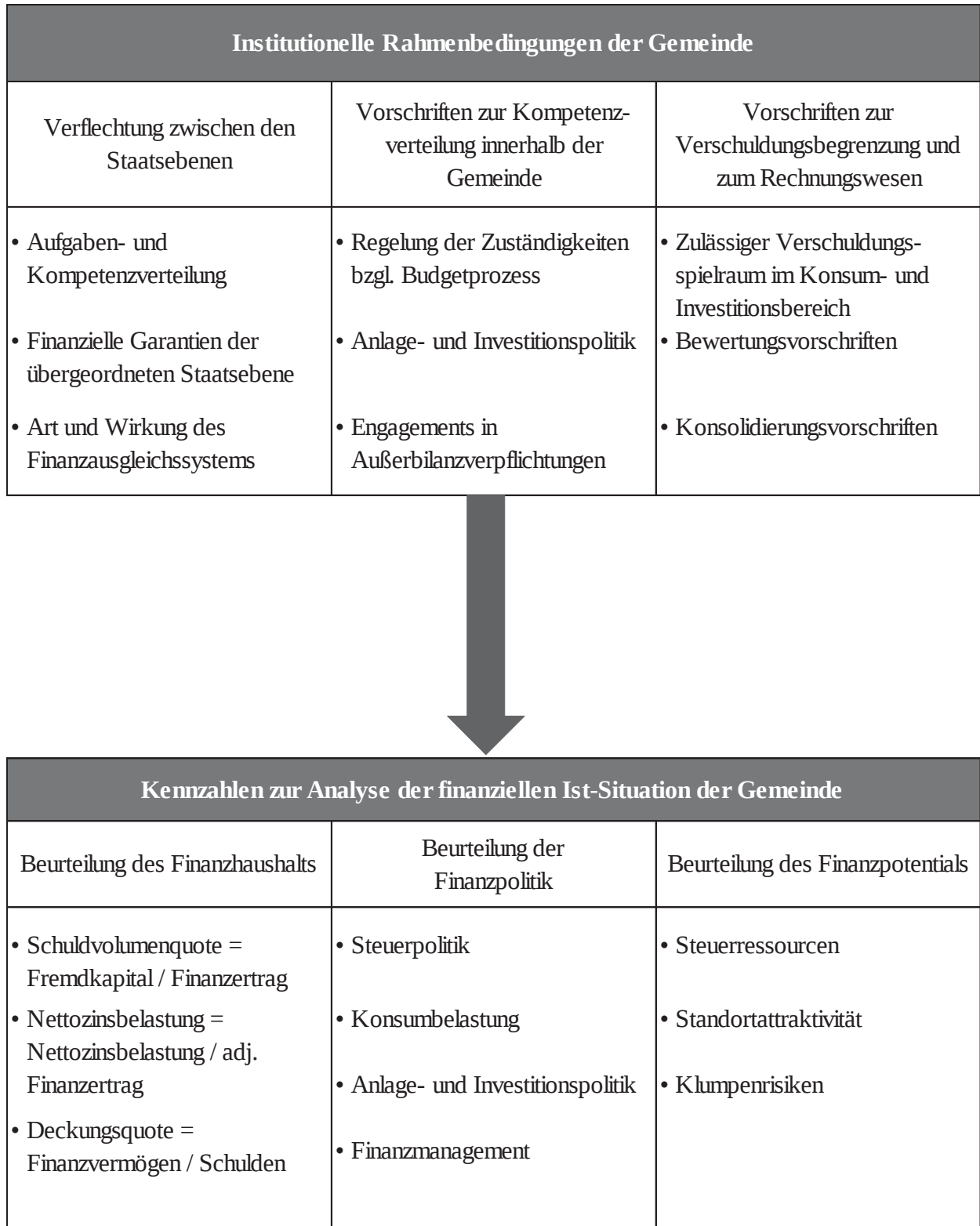
⁶⁹¹ Vgl. Departement des Innern des Kantons St.Gallen 2010, S. 59-60.

⁶⁹² Vgl. Daldoss und Foraita 2003, S. 234.

⁶⁹³ Vgl. Daldoss und Foraita 2003, S. 230.

⁶⁹⁴ Vgl. Daldoss und Foraita 2003, S. 213-214 i. Verb.m. Daldoss und Angelini 2005, S. 260.

⁶⁹⁵ Vgl. Daldoss und Foraita 2003, S. 215-217 i. Verb.m. Daldoss und Angelini 2005, S. 260.



Darstellung 16: Kommunales Ratingsystem von Daldoss und Foraita. Erstellt nach Daldoss und Angelini 2005, S. 258-261 i. Verb. m. Daldoss und Foraita 2003, S. 226-235



5.2.9. Abschließende Beurteilung der Best Practice Modelle und Konzepte

Bei der Beurteilung der vorgestellten Best Practice Modelle und Konzepte, auch im Hinblick auf deren Anwendbarkeit in Deutschland, fallen unterschiedliche Punkte ins Auge.⁶⁹⁶

Zunächst zeichnen sich die Modelle wie eingangs beschrieben durch unterschiedliche Herangehensweisen aus. Während die Ansätze von Berne und Schramm, Groves und Valente sowie Daldoss und Foraita die Bedeutung der institutionellen Rahmenbedingungen von Gebietskörperschaften für ihre finanzielle Situation betonen und eine Umfeldanalyse integrieren, konzentrieren sich die restlichen Modelle fast ausschließlich auf Kennzahlen der Rechnungslegung, um die *financial condition* der Kommune einzuschätzen. Obwohl die erste Gruppe der Ansätze konzeptionell durchaus ansprechend ist, besteht die Schwierigkeit eindeutig in der praktischen Umsetzung. Einerseits liegt das Problem in der Definition und Messung der institutionellen Rahmenbedingungen (etwa Leistungsbedarfe). Grundsätzlich erfordern viele der beschriebenen Kennzahlen Informationen, die nicht direkt aus dem Rechnungsabschluss zu entnehmen sind und insofern zusätzlich beschafft werden müssen, sofern sie überhaupt beschafft werden können. Insgesamt zeichnen sich diese Ansätze durch eine hohe Komplexität aus.⁶⁹⁷

Abgesehen davon ist zu kritisieren, dass diese Ansätze eine deterministische Sichtweise auf die *financial condition* der Gebietskörperschaft überbetonen. Schließlich ist Wang et al. beizupflichten, dass eine Betrachtung der Umfeldfaktoren immer auch fraglich ist, wenn es darum geht, die Finanzausstattung einer Kommune zu beurteilen. Zwar beeinflussen sozioökonomische Faktoren die Finanzausstattung der Kommune, machen sie aber nicht selber aus. Zumal die genaue Beziehung zwischen sozioökonomischen Faktoren und der *financial condition* der Kommune oft nicht geklärt ist. Daher kann die Integration dieser Faktoren bei der Abschlussanalyse schnell willkürlich und fehlerträchtig sein.⁶⁹⁸

Außerdem ist zu bedenken, dass der autonome Handlungsspielraum von kommunalen Organen im Umgang mit den ihnen anvertrauten Finanzen stets beschränkt ist. Das hat direkte Konsequenzen für die Gesamtabchlussanalyse. So relativiert sich der Informationsgehalt von sogenannten „weichen“ Risikofaktoren im Vergleich zu erwerbswirtschaftlichen Unternehmen stark. Die Unterstellung eines systematischen Einflusses von Fakto-

⁶⁹⁶ Eine überblicksartige Kritik an den us-amerikanischen Modellen liefern Rivenbark et al. 2010.

⁶⁹⁷ Vgl. Honadle und Lloyd-Jones 1998, S. 75; 82.

⁶⁹⁸ Vgl. Wang et al. 2007, S. 5.



ren wie Managementqualität oder Kundenorientierung auf die finanzielle Lage der Kommune ist trügerisch.⁶⁹⁹

Weiterhin fällt auf, dass die vorgestellten Konzepte nur eingeschränkt auf die deutschen Verhältnisse übertragbar sind. Bei den älteren US-amerikanischen Konzepten ist deren spezifische Ausrichtung auf das im öffentlichen Sektor der USA lange Zeit ausschließlich angewendete *fund accounting* problematisch, weil deutsche Kommunen diese Art der Rechnungslegung nicht kennen. Solche *funds* werden im Sinne von Sondervermögen als unabhängige Verwaltungseinheiten eingerichtet, um Rechenschaft über einzelne Aufgaben oder Programme und die damit verbundenen Einnahmen und Ausgaben ablegen zu können oder im Falle von Restriktionen bei der Mittelverwendung den Nachweis der Ordnungsmäßigkeit zu erleichtern.⁷⁰⁰ Ähnlich verhält es sich mit dem auf dem schweizerischen HRM aufbauenden Ratingsystem von Daldoss und Foraita. Korrespondierende Größen gibt es häufig im deutschen Rechnungslegungssystem nicht. Zumal sich das kommunale Aufgabenspektrum bzw. Steuersystem auch nur bedingt international vergleichen lässt, so dass sich die Einnahmen- und Ausgabensituation in den jeweiligen Ländern unterschiedlich darstellt. Bspw. spielt in den USA der Marktwert des zu versteuernden Immobilienbestandes eine große Rolle, um sich der Ertragskraft von Kommunen anzunähern, während in Deutschland primär der Gewerbesteuer diese Rolle zukommt.

Unabhängig davon sind die meisten vorgestellten Konzepte dahingehend zu kritisieren, dass sie die Aussagekraft von Abschlüssen systematisch überschätzen, insbesondere im Hinblick auf die Beurteilung von Effektivität und Effizienz von Gebietskörperschaften auf Basis der Abschlussdaten. Insgesamt werden in den Modellen die Daten aus der kaufmännischen Rechnungslegung relativ unkritisch übernommen und daraufhin etliche Kennzahlen empfohlen, die aufgrund der konzeptionellen Einschränkungen von Rechnungsabschlüssen im kommunalen Bereich wenig aussagekräftig sind. Dies gilt etwa für sämtliche Kennzahlen, die eine Aussage über ein effizientes Anlagenmanagement der Kommune treffen wollen, indem die Abschreibungen ins Verhältnis zu den Anlagenzügen bzw. zu dem Buchwert des abzuschreibenden Anlagevermögens gesetzt werden. Derartige Kennzahlen sollen sicherstellen, dass die Vermögensgegenstände zur Leis-

⁶⁹⁹ Vgl. Daldoss und Angelini 2005, S. 254.

⁷⁰⁰ Vgl. Otte 1990, S. 77-78. Seit Veröffentlichung von GASB No. 34 *Statement of Governmental Accounting Standards No. 34—Basic Financial Statements—and Management's Discussion and Analysis—for State and Local Governments* im Jahr 1999 sind öffentliche Gebietskörperschaften verpflichtet, parallel zum *fund accounting* zusammengefasste Abschlüsse zu veröffentlichen. Während einige *funds* mit der *modified accrual basis of accounting* zu bewerten sind, werden andere und die zusammengefassten Abschlüsse nach dem *full accrual basis of accounting* angesetzt (GASB, *Statement of Governmental Accounting Standards No. 34*, 1999, S. 112-118).



tungsabgabe effektiv und effizient bewirtschaftet und erhalten werden, um die Leistungsbedarfe der Bürger dauerhaft zu befriedigen. Rechnungslegungsinformationen können allerdings keinen Aufschluss darüber geben, ob Vermögensgegenstände zur Leistungsabgabe so erhalten werden, wie es erforderlich ist, um den Leistungsbedarfen der Bürger zu entsprechen.⁷⁰¹

Zunächst ist es für die kommunale Aufgabenerfüllung keineswegs zwingend erforderlich, mit dem Ziel der Substanzerhaltung in das vorhandene Vermögen zu investieren. Möglicherweise ist es politisch gewollt und gleichsam sinnvoll, Investitionen in zukünftig z.B. aufgrund des demografischen Wandels nicht mehr benötigtes Vermögen nicht zu tätigen.⁷⁰² Weit gewichtiger ist ferner die Tatsache, dass die planmäßigen Abschreibungen keine Aussage zur laufenden Instandhaltung eines Vermögensgegenstandes oder zur gegenwärtigen Nutzbarkeit zulassen, da diese durch einen starren Abschreibungsplan festgelegten Abschreibungen den tatsächlichen Zustand des Vermögensgegenstandes im besten Fall nur eingeschränkt widerspiegeln. Zumal Gemeinden, die ihr Infrastrukturvermögen besonders gewissenhaft unterhalten, in der Vermögensrechnung regelmäßig keine höheren Buchwerte ausweisen, da es sich um nicht-aktivierungsfähige Instandhaltungsaufwendungen handelt.⁷⁰³

Auf Basis der Kennzahl „Steuerzahlerziel“ Rückschlüsse auf die Effizienz und Effektivität der Kommune zu ziehen, erscheint ebenfalls fragwürdig. Schließlich ist die Effektivität des kommunalen Forderungsmanagements und des Mahnwesens nicht wirklich ausschlaggebend für die Effektivität der kommunalen Leistungserstellung. Eine mangelnde Aussagefähigkeit gilt auch für sämtliche Kennzahlen, die das Jahresergebnis berücksichtigen. Das Jahresergebnis soll die Fähigkeit der Kommune zur Deckung der laufenden Aufwendungen durch selbst generierte Erträge aufzeigen. Ist das Ergebnis negativ, hat die Kommune über ihre Verhältnisse gelebt, so dass der Schluss nahe liegt, dass das finanzielle Gleichgewicht der Kommune gefährdet sein könnte. Problematisch ist allerdings, dass das Jahresergebnis in besonderer Weise einmaligen Sondereinflüssen und konjunkturell bedingten Schwankungen unterliegt. Selbst wenn das Jahresergebnis im Geschäftsjahr oder auch über mehrere Jahre signifikant sinkt, kann hieraus nicht auf ein Abweichen von der langfristigen finanziellen Stabilität geschlossen werden. Letztlich zeichnet sich das ordentliche Gesamtergebnis durch eine große Volatilität aus, so dass die

⁷⁰¹ Vgl. Perrin 1984, S. 71.

⁷⁰² Vgl. Magin 2011, S. 119.

⁷⁰³ Vgl. Kiaman 2012, C 16.



Zahl im Zeitablauf wenig robust ist. Daher ist das Gesamtergebnis alleine - auch aufgrund der hohen Bedeutung des Ergebnisses der Kernverwaltung - wenig aussagefähig.

Zu kritisieren sind darüber hinaus sämtliche „Pro-Kopf-Kennzahlen“. Die fundamentale Schwierigkeit bei der Verwendung der Einwohner als Bezugsgröße besteht darin, dass die Einwohnerzahl nur einen von mehreren relevanten Faktoren für die kommunale Wertschöpfung darstellt. Neben der absoluten Einwohnerzahl sind insbesondere die Einkommen, die Zahl der Arbeitslosen, die Zahl der Sozialhilfeempfänger, Schülerzahlen und das Alter der Einwohner für die kommunalen Steuereinnahmen bzw. Transferausgaben ausschlaggebend. Daneben stehen viele Einnahmequellen der Kommune wie bspw. direkte und indirekte Einnahmen im Tourismusverkehr und Ansprüche auf Finanzausgleichsbeiträge zur Abgeltung von Steuerkraftunterschieden, aber auch die Gewerbesteuer in keinem Zusammenhang mit der Bevölkerungsentwicklung. In anderen Ländern wie den USA, die das deutsche Konzept der Gewerbesteuer nicht kennen, ist das Problem weniger dramatisch. In Deutschland hingegen sind interkommunale Vergleiche bei Verwendung der Einwohner als Bezugsgröße stets schwierig, da die Ausgaben- und Einnahmenverteilung unabhängig von der Einwohnerzahl von Kommune zu Kommune sehr unterschiedlich ausfällt. Der Informationswert von Pro-Kopf-Vergleichen ist insofern gering, da die institutionellen Rahmenbedingungen nur einen Einfluss auf den Zähler, nicht aber auf den Nenner der Kennzahl haben.⁷⁰⁴

5.3. Framework zur Analyse der finanziellen Spielräume und Risiken des kommunalen Verbunds

Da es derzeit kein integriertes Konzept gibt, das sich auf die veröffentlichten Abschlussinformationen konzentriert und gleichzeitig die Grenzen der kommunalen Abschlussanalyse anerkennt, wird im Folgenden versucht, mit einem eigenen Ansatz diese Forschungslücke zu schließen. Grundsätzlich soll sich im Rahmen dessen bewegt werden, was mit einem Informations- und Steuerungsinstrument der externen Rechnungslegung konzeptionell möglich ist. Das ist nicht mehr und nicht weniger, als Aussagen über die finanziellen Spielräume und Risiken der Kommune treffen zu können, unabhängig von der Leistungsebene. Bei diesem Analysebereich können aussagekräftige Urteile gefällt werden, indem nur die Informationen des Gesamtabschlusses ausgewertet werden. Weniger Komplexität gelingt insofern, wenn von vornherein die Aussagekraft von Rechnungsabschlüssen als begrenzt angesehen und der Analysebereich auf Informationsinteressen eingegrenzt wird, die auch konzeptionell befriedigt werden können. Weiterhin sollten

⁷⁰⁴ Vgl. Daldoss und Foraita 2003, S. 237.



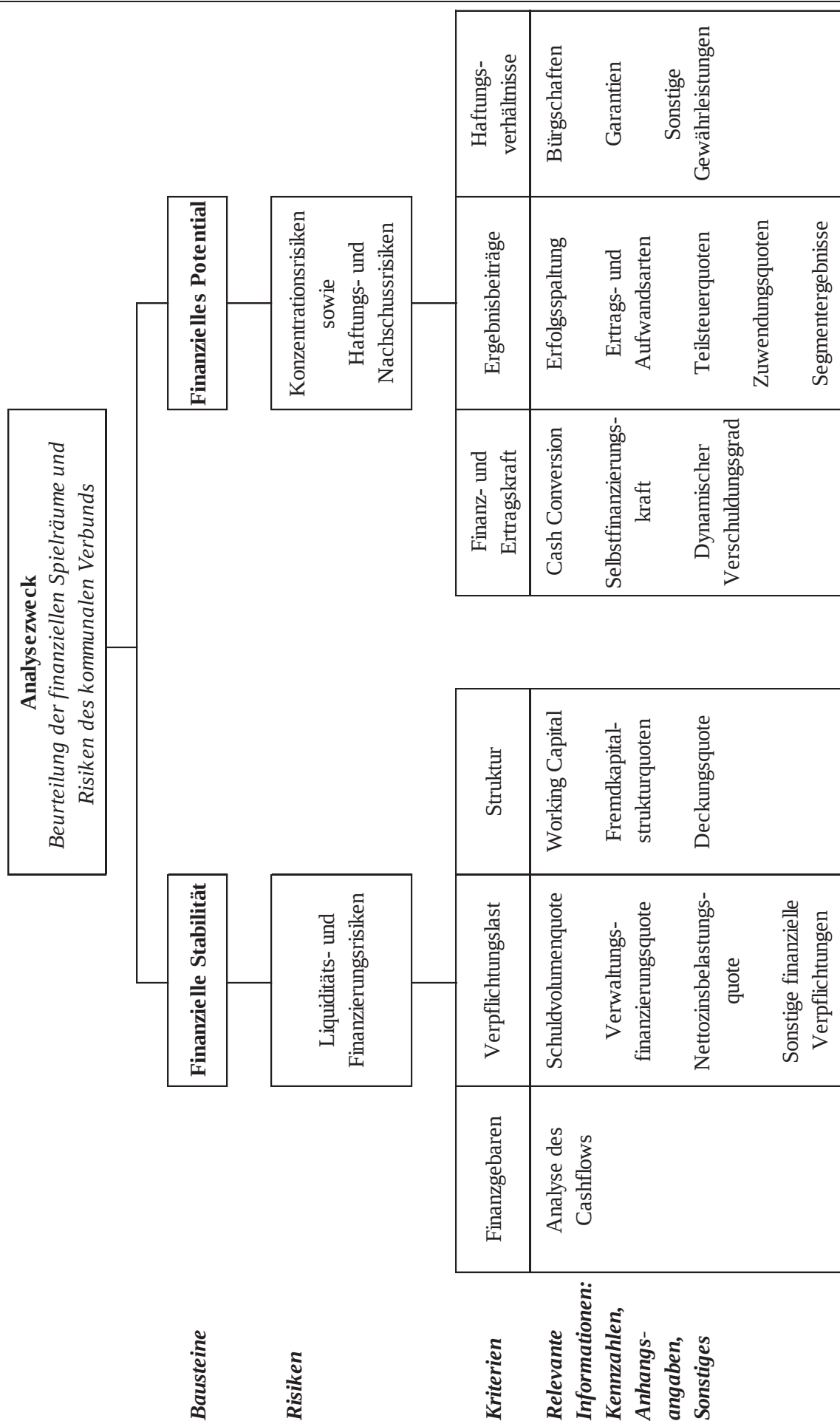
grundsätzlich alle benötigten Informationen aus dem Gesamtabchluss ablesbar sein - allerdings unter Berücksichtigung der angedachten Verbesserungen. Das eigene Konzept baut auf dem Beitrag von Daldoss und Foraita auf. Besonders ansprechend an dem Ansatz von Daldoss und Foraita ist, dass er auf dem Schweizer HRM basiert und insofern das im Rahmen dieser Arbeit propagierte Konzept der Vermögenstrennung bei der Kennzahlenbildung zugrunde legt. Gleichzeitig wird die Aussagefähigkeit von Informationen aus dem Rechnungsabschluss von Gebietskörperschaften nicht überschätzt. Indes bedarf gerade das begrenzte und speziell auf das schweizerische Rechnungswesen zugeschnittene Kennzahlensystem von Daldoss und Foraita einer Weiterentwicklung. Dabei kann durchaus auch auf die Erkenntnisse der betriebswirtschaftlichen Bilanzanalyse zurückgegriffen werden, solange eine Übertragbarkeit zweckentsprechend ist.

5.3.1. Überblick

Da eine wichtige Informationsanforderung aller relevanten Adressaten darin besteht, die finanziellen Spielräume und Risiken der Gesamtheit Kommune zuverlässig einschätzen zu können, soll ein Kennzahlensystem zur Beurteilung eben dieses Sachverhalts entwickelt werden. Die kommunalen Entscheidungsträger wollen in diesem Zusammenhang auch die Bedeutung der ausgegliederten Einheiten für den kommunalen Verbund beurteilen. Daher gilt es auch diese Informationsanforderung zu berücksichtigen. Dem eigenen Framework zufolge kann der Analysezweck „Beurteilung der finanziellen Spielräume und Risiken des kommunalen Verbunds“ in die Bausteine finanzielle Stabilität und finanzielles Potential unterteilt werden. Bei dem Kriterium der finanziellen Stabilität geht es hauptsächlich darum, die Liquiditäts- und Finanzierungsrisiken des kommunalen Verbunds auf Basis der drei untergeordneten Kriterien Finanzgebaren, Verpflichtungslast sowie Struktur zu beurteilen. Mit dem finanziellen Potential sollen insbesondere Konzentrationsrisiken sowie Haftungs- und Nachschussrisiken der Gesamtheit Kommune eingeschätzt werden. Um diese Risiken zu operationalisieren, werden wiederum drei Subkriterien gebildet: Finanz- und Ertragskraft, Ergebnisbeiträge und Haftungsverhältnisse.⁷⁰⁵ Obwohl der Übergang zwischen den Bausteinen, Risiken und Kriterien im Regelfall fließend ist, trägt die Gliederung doch dazu bei, eine sachliche Abgrenzung zwischen wichtigen Determinanten der finanziellen Spielräume und Risiken vorzunehmen, um so die Sachverhalte detaillierter abzudecken.⁷⁰⁶

⁷⁰⁵ Im vorliegenden Framework werden Elemente des Ratingsystems von Daldoss und Foraita verwendet (Daldoss und Foraita 2003, S. 210).

⁷⁰⁶ Vgl. Daldoss und Foraita 2003, S. 211.



Darstellung 17: Framework zur Analyse der finanziellen Spielräume und Risiken des kommunalen Verbunds



5.3.2. Analyse der finanziellen Stabilität des kommunalen Verbunds

5.3.2.1. Analyse des Finanzgebarens

Die Analyse der finanziellen Stabilität des kommunalen Verbunds spricht zwei unterschiedliche Dimensionen an: Finanzflüsse sowie die (Finanz- und Vermögens-) Struktur der Kommune.

Um die finanzielle Stabilität zu beurteilen, ist das Finanzgebaren der Gesamtheit Kommune ein wichtiges Kriterium. Bei der Analyse des Finanzgebarens richtet sich das Interesse primär auf Art, Höhe und Struktur der Zahlungsströme und deren Auswirkungen auf das Liquiditäts- und Finanzierungsrisiko des kommunalen Verbunds.⁷⁰⁷

Während unter Liquiditätsrisiko die Gefahr verstanden wird, die fälligen Zahlungsverpflichtungen nicht mehr uneingeschränkt erfüllen zu können, beschreibt das Finanzierungsrisiko die Einschränkung der Möglichkeiten zur Kapitalbeschaffung.⁷⁰⁸ Ziel ist es, auf Basis der Erkenntnisse über die Zahlungsströme Rückschlüsse auf das Gefüge des zukünftigen finanziellen Gleichgewichts zu ziehen und dessen mögliche Gefährdung zu erkennen.

Die Analyse des Finanzgebarens orientiert sich insbesondere am Gesamt-Cashflow und an den Bereichs-Cashflows, um ein Gesamtbild des Finanzgeschehens zu erhalten. In der dreiteiligen Ursachenrechnung setzt sich der Gesamt-Cashflow aus dem Cashflow aus der operativen Tätigkeit, dem Cashflow aus der Investitionstätigkeit und dem Cashflow aus der Finanzierungstätigkeit zusammen. Dabei wird die positive oder negative Ausprägung der Bereichs-Cashflows begutachtet, also ob insgesamt ein Mittelzu- oder -abfluss in dem Teilbereich vorliegt sowie in welcher Höhe die Zu- oder Abflüsse aufgetreten sind und den Gesamt-Cashflow beeinflusst haben.⁷⁰⁹

Der Cashflow aus operativer Tätigkeit ist das Ergebnis der Saldierung sämtlicher Ein- und Auszahlungen im Bereich der laufenden Verwaltungs- und Geschäftstätigkeit des kommunalen Verbunds und stellt trotz konjunktureller Schwankungen auch dort die zuverlässigste Quelle der dauerhaften Cash-Generierung dar, besonders im Gegensatz zur Erzielung von Finanzmitteln aus nicht wiederholbaren, einmaligen Maßnahmen der Investitions- und Finanzierungstätigkeit.⁷¹⁰

⁷⁰⁷ Vgl. Für die Unternehmensrechnung Meyer 2007, S. 483-484.

⁷⁰⁸ Vgl. für die kaufmännische Rechnungslegung Kortmann 1989, S. 18; 21.

⁷⁰⁹ Vgl. für die Unternehmensrechnung Meyer 2007, S. 483-485.

⁷¹⁰ Vgl. für die Unternehmensrechnung Meyer 2007, S. 378.



Ein positiver Cashflow aus der operativen Tätigkeit signalisiert, dass die laufende Verwaltungs- und Geschäftstätigkeit einen Einzahlungsüberschuss erwirtschaftet hat, der während der Periode für Investitionen, Schuldentilgungen und Ausschüttungen bereitstand. Fällt der Cashflow aus operativer Tätigkeit hingegen negativ aus, hat das laufende Geschäft mehr Finanzmittel verbraucht als generiert. Diese Unterdeckung bei der operativen Tätigkeit, die im kommunalen Bereich nicht unüblich sein dürfte, drückt aus, wie viele Mittel schon durch die Deckung der Verluste gebunden sind. Obwohl bei einem negativen Cashflow aus laufender Geschäfts- bzw. Verwaltungstätigkeit im kommunalen Bereich nicht gleich auf ein finanzielles Ungleichgewicht geschlossen werden kann, stellt etwa die Tatsache, dass der gesamte Finanzbedarf fast ausschließlich aus Fremdfinanzierung oder aus Liquiditätsreserven zu decken ist, doch eine wichtige Erkenntnis dar.⁷¹¹

Ein bei den meisten Kommunen zu beobachtender Mittelabfluss im Investitionsbereich zeigt an, dass mehr Auszahlungen für notwendig gewordene Investitionen getätigt als Einzahlungen aus dem Verkauf von Vermögensgegenständen realisiert wurden. Desinvestitionen aus Vermögensveräußerungen sind gemeinhin als Einmaleffekt zu qualifizieren und lassen sich nicht dauerhaft wiederholen. Im Idealfall kann der Netto-Finanzbedarf der Investitionstätigkeit aus eigener Kraft durch einen operativen Einzahlungsüberschuss vollständig gedeckt werden. Ist dies nicht der Fall, entsteht ein Außenfinanzierungsbedarf, der durch aufgenommene Eigen- oder Fremdmittel finanziert werden muss. Ein negativer Cashflow aus der Finanzierungstätigkeit signalisiert höhere Auszahlungen für Kredittilgungen als Einzahlungen aus neuen Kreditaufnahmen. Eine Reduzierung von Fremdkapital ist möglich, wenn aus der operativen Tätigkeit und/oder der Investitionstätigkeit insgesamt ein Einzahlungsüberschuss erzielt wird.⁷¹² Hat der kommunale Verbund im umgekehrten Fall einen Finanzbedarf, wird deutlich, ob dieser durch Aufnahme neuer Kreditverbindlichkeiten, durch Zuschüsse oder aus dem Finanzmittelfonds gedeckt worden ist.⁷¹³

Darüber hinaus liefert eine Analyse der Ein- und Auszahlungsstrukturen einen andersartigen Gesamteinblick in das Finanzgebaren der Gesamtheit Kommune. Dazu werden die Ein- und Auszahlungen zunächst nach den Kriterien Mittelherkunft und Mittelverwendung und schließlich nach den Tätigkeitsbereichen neu gegliedert.⁷¹⁴ Eine solche Analyse lässt erkennen, wie die Mittelverwendung mit der Mittelherkunft durch Eigenfinanzie-

⁷¹¹ Vgl. für die betriebswirtschaftliche Bilanzanalyse Hauschildt 1996, S. 98-99.

⁷¹² Vgl. für den erwerbswirtschaftlichen Bereich Meyer 2007, S. 498.

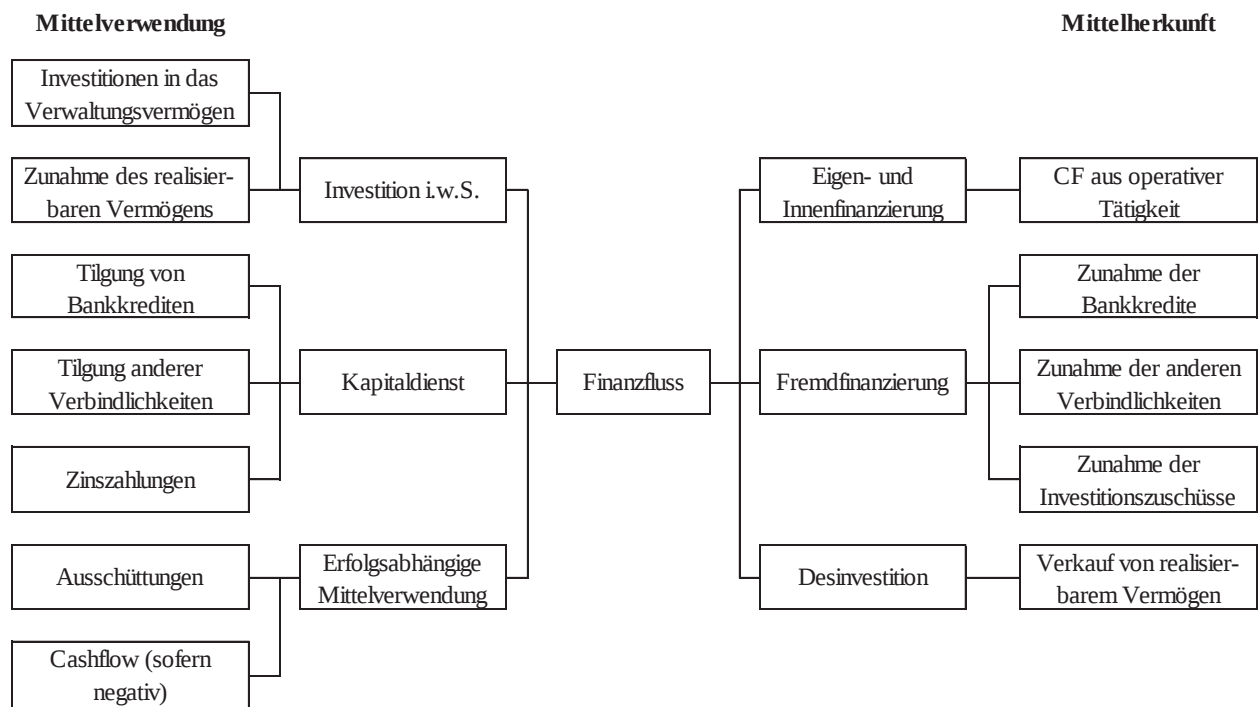
⁷¹³ Vgl. zur Cashflow-Rechnung in der Unternehmensrechnung Ostmeier 2004, S. 60-62.

⁷¹⁴ Vgl. für den erwerbswirtschaftlichen Bereich Meyer 2007, S. 501.



zung, Fremdfinanzierung sowie nicht zuletzt mit der Finanzierung aus der Liquidation von Vermögen verknüpft ist.⁷¹⁵

Darstellung 18 zeigt, wie eine solche Analyse der Mittelherkunft und Mittelverwendung im kommunalen Bereich bei Anwendung des Konzepts der Vermögenstrennung und der Quotenkonsolidierung aussehen könnte.



Darstellung 18: Kommunalen Finanzfluss in Anlehnung an Hauschildt 1996, S. 60

Dabei sind die Finanzmittelbestände und Zahlungsströme der quoten konsolidierten Aufgabenträger bei Anwendung der empfohlenen Quotenkonsolidierung stets nur in Höhe der Beteiligung anteilig in die Gesamtfinanzrechnung zu übernehmen. Dementsprechend sind auch sämtliche Zahlungen zwischen den quoten einbezogenen Aufgabenträgern und den anderen Gesellschaften im Konsolidierungskreis nur quoten zu eliminieren.⁷¹⁶ Da bei der Quotenkonsolidierung nur die anteilige Kapitalflussrechnung der kommunalen Kooperationsgesellschaft eingeht, erübrigt sich naturgemäß auch im Kapitalbereich eine Differenzierung nach Anteilseignergruppen (etwa Dividenden an Minderheiten bei der Vollkonsolidierung).⁷¹⁷

⁷¹⁵ Vgl. KGSt-Bericht 1/2011, S. 39-40; für die Unternehmensrechnung Meyer 2007, S. 503.

⁷¹⁶ Vgl. für die Unternehmensrechnung Meyer 2007, S. 281.

⁷¹⁷ Vgl. für den erwerbswirtschaftlichen Bereich Amen 1994, S. 163.



5.3.2.2. Analyse der Verpflichtungslast

Das Kriterium der Verpflichtungslast beeinflusst wesentlich die Liquiditäts- und Finanzierungsrisiken der gesamten Kommune und damit ihr finanzielles Gleichgewicht. Je höher die finanziellen Verpflichtungen des kommunalen Verbunds gegenüber Dritten sind, desto höher fällt das Liquiditäts- und Finanzierungsrisiko aus.

Zur Analyse der Verpflichtungslast bieten sich die Kennzahlen Schuldvolumenquote und Nettozinsbelastungsquote an.

$$\text{Schuldvolumenquote} = \frac{\text{Nettogesamtschulden}}{\text{Ordentliche Erträge}}$$

Bei der Kennzahl Schuldvolumenquote wird das Fremdkapital ins Verhältnis zu den ordentlichen Erträgen der Gesamtheit Kommune gesetzt. Zu dem Fremdkapital zählen dabei nicht nur die Verbindlichkeiten gegenüber Kapitalgebern, sondern auch die übrigen Schulden gegenüber Dritten.⁷¹⁸ Bei Anwendung des Konzepts der Vermögenstrennung ist vom gesamten Fremdkapital das realisierbare Vermögen abzuziehen, um die Nettogesamtschulden zu ermitteln. Da das realisierbare Vermögen ohne Verletzung einer rechtlichen Verpflichtung jederzeit veräußert werden kann, schmälert es faktisch die Schuld. Insofern wird auch diese Kennzahl bei der Anwendung des Konzepts der Vermögenstrennung aussagefähiger.⁷¹⁹

Eine strukturell zunehmende Schuldvolumenquote weist auf eine Gefährdung der langfristigen finanziellen Stabilität des kommunalen Verbunds hin. Die Kennzahl kann als besonders geeignet gelten, weil sie die Nettogesamtschulden ins Verhältnis zu den ordentlichen Erträgen setzt. Schließlich korrelieren die ordentlichen Erträge eng mit der kommunalen Wertschöpfung, so dass bei einem kontinuierlichen Wachstum der ordentlichen Erträge ein korrespondierender Anstieg der Fremdfinanzierung zu deren Finanzierung als bewertungsneutral einzustufen ist. Zudem werden interkommunale Vergleiche erleichtert. Obwohl Vergleiche zwischen Kommunen, die sich hinsichtlich ihrer Infrastruktur, ihrer Prägung (ländlich, städtisch, touristisch etc.) oder ihrer Bevölkerungsstruktur (Altersstruktur, Einkommensstruktur) unterscheiden, nur eingeschränkt möglich sind, verbessert die Schuldvolumenquote die Vergleichsmöglichkeiten, da sich die institutio-

⁷¹⁸ Vgl. Daldoss und Foraita 2003, S. 226-227.

⁷¹⁹ Vgl. Passardi 2003, S. 143.



nellen Rahmenbedingungen der Kommunen hinsichtlich der Aufgabenpalette und Einnahmensituation in Zähler und Nenner der Kennzahl widerspiegeln. Ein Anstieg der Nettogesamtschulden bei gleichbleibenden ordentlichen Erträgen und eine Abnahme der ordentlichen Erträge bei gleichbleibenden Nettogesamtschulden signalisieren zunächst steigende Liquiditätsrisiken. Da allerdings Verpflichtungen gegenüber Dritten in einem gewissen Maße unproblematisch sind, solange der kommunale Verbund durch die Finanzierung langfristiger Investitionen ins kommunale Vermögen eine intertemporal optimale Ressourcenallokation bewirken kann, sollte in diesem Zusammenhang immer auch das Verhältnis zwischen den Nettogesamtschulden und dem Verwaltungsvermögen untersucht werden.⁷²⁰

$$\text{Verwaltungsfinanzierungsquote} = \frac{\text{Nettogesamtschulden}}{\text{Verwaltungsvermögen}}$$

Wenn der Vergleich von Nettogesamtschulden mit dem Verwaltungsvermögen zeigt, dass die Nettogesamtschulden überwiegend aus Investitionen in das gebundene Vermögen und nicht aus der Finanzierung des laufenden Aufwands resultieren, kann dies als ein gutes Zeichen im Hinblick auf das finanzielle Gleichgewicht des kommunalen Verbunds gewertet werden.⁷²¹

Die Nettozinsbelastungsquote ist eine weitere bedeutende Kennzahl im Rahmen der Beurteilung der Verpflichtungslast der Gesamtheit Kommune.

$$\text{Nettozinsbelastungsquote} = \frac{\text{Nettozinsbelastung}}{\text{Ordentliche Erträge}}$$

Die Nettozinsbelastung wird als Zinsaufwand abzüglich der Zinserträge definiert. Übersteigen diese Zahlungsverpflichtungen bezogen auf die verfügbaren ordentlichen Erträge ein gewisses Ausmaß, kann die Finanzierung der Pflichtaufgaben eines kommunalen Verbunds und damit dessen finanzielle Stabilität gefährdet sein. Ein Anstieg der Nettozinsbelastung bei gleichbleibenden ordentlichen Erträgen und eine gleichbleibende Net-

⁷²⁰ Vgl. Daldoss und Foraita 2003, S. 226-229.

⁷²¹ Vgl. Streim 1999, S. 324.



tozinsbelastung bei einer Abnahme der ordentlichen Erträge zeigen schlussendlich steigende Liquiditäts- und Finanzierungsrisiken an.⁷²²

Ein weiterer Aspekt der Verpflichtungslast sind die sonstigen finanziellen Verpflichtungen, die den finanziellen Spielraum der Gesamtheit Kommune in der Zukunft von vorneherein stark einschränken.⁷²³ Sonstige finanzielle Verpflichtungen finden wie beschrieben keinen Eingang in die Bilanz, sondern sind im Anhang zu erläutern. Im Rahmen der Gesamtabchlussanalyse sollte eine detaillierte Auswertung dieser sonstigen finanziellen Verpflichtungen erfolgen. Wenn im Hinblick auf die sonstigen finanziellen Verpflichtungen im Anhang wie gefordert Verpflichtungskategorien, Beträge und Fälligkeiten angegeben sowie Vorjahreszahlen bereitgestellt werden, kann deren Bedeutung für die Verpflichtungslast des kommunalen Verbunds interpretiert werden. Bei der Auswertung der Verpflichtungsangaben kann auch der Anteil der angegebenen Verpflichtungen an der Bilanzsumme bzw. der bilanzierten Schulden Aufschluss darüber geben, welches Gewicht den angegebenen Verpflichtungen im Verhältnis zu dem im Gesamtabchluss vermittelten Informationen beizumessen ist.⁷²⁴

5.3.2.3. Analyse der Struktur

Zur Analyse der Liquiditäts- bzw. Finanzierungsrisiken sollte zuletzt die Dimension Struktur als primär bilanzbezogene Größe untersucht werden.⁷²⁵ Im Mittelpunkt der Dimension Struktur stehen bestandsorientierte Kennzahlen auf Basis der Vermögensrechnung, mit denen die Kapital- bzw. Vermögensstruktur des kommunalen Verbunds bewertet werden soll.⁷²⁶

Working Capital = kurzfristiges realisierbares Vermögen – kurzfristiges Fremdkapital

Das Working Capital errechnet sich als Differenz aus kurzfristig liquidierbaren Vermögensgegenständen und kurzfristigem Fremdkapital. Es wird vorgeschlagen, bei der ersten Größe unter Anwendung des angedachten Konzepts der Vermögensstrennung nicht das gesamte realisierbare Vermögen (z.B. Sachvermögen), sondern nur das kurzfristig liqui-

⁷²² Vgl. Daldoss und Foraita 2003, S. 232-234.

⁷²³ Vgl. für die kaufmännische Rechnungslegung Kortmann 1989, S. 17.

⁷²⁴ Vgl. für die kaufmännische Rechnungslegung Kortmann 1989, S. 99; 149-154.

⁷²⁵ Vgl. Passardi 2003, S. 143.

⁷²⁶ Vgl. für die Unternehmensrechnung Meyer 2007, S. 549.



dierbare Vermögen, wie etwa Vorräte, kurzfristige Forderungen und liquide Mittel zu berücksichtigen, da selbst bei realisierbarem Sachvermögen, wie z.B. Wohngebäuden eine schnelle Veräußerung regelmäßig nicht zu erwarten ist. Zum kurzfristigen Fremdkapital gehören sämtliche Schulden gegenüber Dritten mit einer Restlaufzeit bis zu einem Jahr. Damit werden langfristige Pensionsrückstellungen genauso wenig einbezogen wie Instandhaltungsrückstellungen. Letztere haben Eigenkapitalcharakter, da die Kommune mit ihrer Bildung keine Verpflichtung gegenüber Dritten eingeht.⁷²⁷

Das Working Capital besagt im Falle einer positiven Größe, dass die kurzfristigen Schulden durch solche Vermögensteile abgedeckt sind, die den Charakter von geldnahen Vermögenswerten aufweisen.⁷²⁸ In der Privatwirtschaft und Insolvenzpraxis wird gerade ein negatives Working Capital als Indikator für eine drohende Insolvenz angesehen.⁷²⁹ Obwohl einerseits eine Insolvenz einer Kommune in Deutschland rechtlich in allen Kommunalverfassungen ausgeschlossen ist und der Kommune stets die Möglichkeit gegeben ist, einen Liquiditätskredit aufzunehmen bzw. Bedarfszuweisungen in Form von Liquiditätshilfen aus dem Kommunalen Finanzausgleich zu beantragen und andererseits die Sicherstellung der Zahlungsfähigkeit und Optimierung der Finanzierung für den kommunalen Verbund höchstwahrscheinlich nicht zentral erfolgt, ist es für die kommunalen Entscheidungsträger dennoch wichtig, die Liquiditätssituation der Gesamtheit Kommune richtig zu beurteilen und Liquiditätsengpässe zu vermeiden.⁷³⁰ In diesem Sinne ist das negative Working Capital stets ein wesentliches Warnsignal für mögliche Liquiditätsrisiken.⁷³¹

$$\text{Fremdkapitalstrukturquote } A = \frac{\text{kurzfristiges Fremdkapital}}{\text{Fremdkapital}}$$

Das Liquiditäts- bzw. Finanzierungsrisiko der Gesamtheit Kommune hängt in hohem Maße von ihrer Verschuldungssituation ab. Eine hohe Fremdkapitalstrukturquote A signalisiert einen hohen Stand an kurzfristigen Liquiditätskrediten (früher Kassenkredite), was auf eine problematische Liquiditätssituation in Form kurzfristig entstehender Liqui-

⁷²⁷ Vgl. zum bilanzanalytischen Fremdkapital in der erwerbswirtschaftlichen Bilanzanalyse Husmann 1997, S. 125.

⁷²⁸ Vgl. Küting und Weber 2012, S. 67.

⁷²⁹ Vgl. Endres 2001, S. 379.

⁷³⁰ Vgl. Matz 2007, S. 199.

⁷³¹ Kritischer sieht dies Hennies 2005, S. 151.



ditätsengpässe hindeutet. Von allen Indikatoren ist die Existenz und Zunahme von Liquiditätskrediten im Zeitablauf das sicherste Alarmzeichen für eine angespannte Liquiditätssituation, welche der kommunale Verbund nicht durch andere Einnahmequellen lösen konnte.⁷³² Je höher der Anteil des langfristigen Fremdkapitals, desto größer die Planungssicherheit der Führungsspitze und desto geringer das Risiko einer finanziellen Notlage.⁷³³ Gerade die Veränderung dieser Kennzahl über den Zeitablauf hinweg ist aussagefähig hinsichtlich der finanziellen Stabilität der Gesamtheit Kommune. Steigt der Anteil des kurzfristigen Fremdkapitals, gilt dies als Signal für ein finanzielles Ungleichgewicht.⁷³⁴

$$\text{Deckungsquote} = \frac{\text{realisierbares Vermögen}}{\text{Fremdkapital}}$$

Solange den Verpflichtungen gegenüber Dritten in ausreichendem Maße realisierbare Vermögensgegenstände gegenüberstehen, ist die Gefahr von Liquiditäts- und Finanzierungsrisiken praktisch nicht existent. Im Falle unerwarteter Ertragseinbrüche können diese Vermögensgegenstände jederzeit ersatzweise zur Befriedigung von Gläubigeransprüchen oder als Sicherheit für eine kurzfristige Überbrückung von Liquiditätsengpässen durch die Beschaffung von Fremdkapital verwendet werden. Ein Anstieg des realisierbaren Vermögens bei gleichbleibenden Verpflichtungen gegenüber Dritten und ein konstantes realisierbares Vermögen bei einer Abnahme des Fremdkapitals signalisieren ein abnehmendes Liquiditäts- und Finanzierungsrisiko.⁷³⁵

5.3.3. Analyse des finanziellen Potentials des kommunalen Verbunds

Bei der Analyse des finanziellen Potentials stehen die Möglichkeiten zur Ertragserzielung und Aufwandsreduzierung im Mittelpunkt des Interesses und gleichzeitig Konzentrations- sowie Haftungs- und Nachschussrisiken, die diese Möglichkeiten gefährden.

5.3.3.1. Analyse der Finanz- und Ertragskraft

Die Finanz- und Ertragskraft des kommunalen Verbunds bestimmt wesentlich dessen finanzielles Potential. Unter Finanzkraft kann die Fähigkeit der Gesamtheit Kommune

⁷³² Vgl. Peterson 1977, S. 304.

⁷³³ Vgl. Kußmaul und Henkes 2008 c, S. 666.

⁷³⁴ Vgl. KGSt-Bericht 1/2011, S. 36.

⁷³⁵ Vgl. Daldoss und Foraita 2003, S. 229-230.



verstanden werden, einen Großteil ihrer Investitionen und Schuldentilgung ohne Inanspruchnahme einer Außenfinanzierung durchführen zu können. Ertragskraft beschreibt hingegen ihre Fähigkeit, nachhaltig Erträge erzielen zu können.⁷³⁶ Beide Fähigkeiten stehen in Zusammenhang und können nicht getrennt voneinander betrachtet werden. Bei der Beurteilung der Finanz- und Ertragskraft des kommunalen Verbunds kann die aus der Unternehmensbewertung übernommene Kennzahl *Cash Conversion* wertvolle Erkenntnisse liefern.

$$\text{Cash Conversion} = \frac{(\text{CF aus operativer Tätigkeit} \pm \text{Zinsergebnis}) - \text{Nettoinvestitionen}}{\text{Ergebnis vor Zinsen und Abschreibungen}}$$

Bei dieser Kennzahl ist im Zähler zunächst der sogenannte *Free Cashflow* zu ermitteln. Hierzu wird der Cashflow aus laufender Geschäfts- und Verwaltungstätigkeit um das Zinsergebnis bereinigt, um die Finanzierungsstruktur der Gesamtheit Kommune auszublenken. Nach dem derzeit noch gültigen DRS 2 Schema zur Berechnung der Kapitalflussrechnung, auf dem die indirekte Finanzrechnung der Doppik aufbaut, ist das Zinsergebnis dem laufenden Geschäfts- und Verwaltungsergebnis zuzuordnen.⁷³⁷ Die Zinsen resultieren zwar aus einer früheren Kreditaufnahme, also aus der Finanzierungstätigkeit des kommunalen Verbunds, stellen aber zahlungswirksame Erfolgsbeiträge dar, die den laufenden Cashflow gemindert haben und nicht die Finanzierungstätigkeit als solche.⁷³⁸

Ein um gezahlte und erhaltene Zinsen bereinigter Cashflow der laufenden Geschäfts- und Verwaltungstätigkeit ist von der Finanzierungsstruktur der Gesamtheit Kommune unabhängig, so dass durch die Bereinigung die interkommunale Vergleichbarkeit der Ergebnisse erhöht wird.⁷³⁹

Zieht man hiervon die Auszahlungen für Investitionen - unter Berücksichtigung der Einzahlungen aus erhaltenen Investitionskostenzuschüssen - ab, zeigt der *Free Cashflow* die Liquidität der Gesamtheit Kommune an, über die sie prinzipiell aus ihrer laufenden Geschäfts- und Verwaltungstätigkeit heraus unabhängig von der Verschuldungssituation

⁷³⁶ Vgl. zu den Definitionen im Rahmen der betriebswirtschaftlichen Abschlussanalyse Siener 1991, S. 50.

⁷³⁷ Das Deutsche Rechnungslegungs Standards Committee (DRSC) hat am 31.07.2013 den Standardentwurf E-DRS 28 „Kapitalflussrechnung“ veröffentlicht, der den DRS 2 ablösen soll. Hiernach sind die Zinsauszahlungen - anders als im DRS 2 - verpflichtend dem Cashflow aus Finanzierungstätigkeit und die Zinseinzahlungen dem Cashflow aus Investitionstätigkeit zuzuordnen. Dies wird im Schrifttum allerdings kritisch diskutiert (Eiselt und Müller 2013, S. 2155-2156).

⁷³⁸ Vgl. für die betriebswirtschaftliche Abschlussanalyse Ostmeier 2004, S. 64-65.

⁷³⁹ Vgl. für die Unternehmensrechnung Hauschildt 1996, S. 175; Meyer 2007, S. 488.



verfügen könnte. Setzt man diesen *Free Cashflow* ins Verhältnis zu dem Gesamtergebnis vor Zinsen und Abschreibungen, wird angezeigt, was von dem operativen Ergebnis an Zahlungsmitteln übrig bleibt im Sinne der *cash generating ability* des kommunalen Verbunds. Damit verdeutlicht die Kennzahl dessen Finanz- und Ertragskraft. Bleibt trotz positivem operativem Ergebnis nur wenig Liquidität übrig, kann dies bspw. daran liegen, dass hohe Investitionen getätigt wurden, die Forderungen zugenommen oder die Verbindlichkeiten abgenommen haben, aber auch daran, dass viele zahlungsunwirksame Größen das Ergebnis beeinflussen.⁷⁴⁰

$$\text{Selbstfinanzierungskraft} = \frac{\text{leistungsabhängige Erträge}}{\text{Ordentliche Aufwendungen}}$$

Die Selbstfinanzierungskraft adressiert das Ausmaß, in dem die Gesamtheit Kommune sich durch Leistungsabgaben (privatrechtliche und öffentlich-rechtliche Leistungsentgelte) finanzieren kann. Die leistungsunabhängigen Steuererträge, die starken Schwankungen unterliegen, sind von der Kommune kaum beeinflussbar. Insoweit ist es entscheidend, inwieweit sich der kommunale Verbund durch seine Leistungsbereitstellung selber finanzieren kann. Natürlich stellt sich hier die Frage, ob eine solche Kennzahl im kommunalen Umfeld geeignet ist, da kommunale Leistungen, wie in Kapitel 3 beschrieben, oft den Charakter von öffentlichen Gütern annehmen (z.B. Stadtpolizei) oder aus politischen Gründen gar nicht darauf ausgerichtet sind, sich selbst zu tragen. Nichtsdestotrotz ist gerade im kommunalen Verbund für die Rechnungslegungsadressaten die Information über die Mischung zwischen leistungsunabhängigen Steuern und leistungsabhängigen Gebühren und sonstigen Entgelten wichtig, wenn sie die Finanz- und Ertragskraft der Gesamtheit Kommune verlässlich einschätzen wollen.⁷⁴¹

$$\text{Dynamischer Verschuldungsgrad} = \frac{\text{Effektiverschuldung}}{\text{Cashflow aus operativer Tätigkeit}}$$

Als Indikator der kommunalen Finanzkraft wird außerdem der Dynamische Verschuldungsgrad vorgeschlagen, der den Quotienten aus der Effektivverschuldung und dem

⁷⁴⁰ Diese Kennzahl ist allerdings nur bei einem positiven *Free Cashflow* aussagefähig.

⁷⁴¹ Vgl. Rivenbark et al. 2010, S. 161.



Cashflow aus laufender Geschäfts- und Verwaltungstätigkeit bildet. Die Effektivverschuldung soll im Rahmen des vorliegenden Konzepts dabei aus den Verbindlichkeiten und kurzfristigen Rückstellungen des kommunalen Verbunds abzüglich der liquiden Mittel, kurzfristigen Forderungen und sonstigen kurzfristig realisierbaren Vermögensgegenstände errechnet werden.

Der dynamische Verschuldungsgrad kann als Gradmesser dafür angesehen werden, innerhalb welcher Zeit die Gesamtheit Kommune ihre Netto-Schulden theoretisch aus eigener Kraft zurückzahlen könnte (fiktive Tilgungsdauer), wenn der operative Einzahlungsüberschuss ausschließlich zur Schuldentilgung eingesetzt würde.⁷⁴² Diese Aussage gilt damit nur unter den restriktiven Bedingungen konstanter operativer Einzahlungsüberschüsse im Zeitablauf und des Verzichts auf Investitionen über Desinvestitionseinzahlungen hinaus. Belastbare Aussagen erfordern daher grundsätzlich, dass auch die Nachhaltigkeit des Cashflows aus operativer Tätigkeit untersucht wird.⁷⁴³ Trotz der Einschränkungen ist der dynamische Verschuldungsgrad doch ein zuverlässiger Gradmesser für die Finanzkraft des kommunalen Verbunds. So zeigt ein hoher Wert eine geringe Finanzkraft an, da der Cashflow weitgehend für den Schuldendienst herangezogen werden muss und nicht für andere Zwecke zur Verfügung steht. Ein geringer dynamischer Verschuldungsgrad signalisiert hingegen ein hohes finanzielles Potential aufgrund der relativen Unabhängigkeit von Kreditgebern.⁷⁴⁴

5.3.3.2. Analyse der Ergebnisbeiträge

In eine etwas andere Richtung geht das Kriterium der Ergebnisbeiträge. Bei der Analyse der Ergebnisbeiträge findet eine Aufspaltung des ausgewiesenen Gesamtergebnisses in Teilergebnisse und Erfolgskomponenten statt, um einen genaueren Einblick in die Ergebniszusammensetzung zu erhalten und markante Teilergebnisse sowie Erfolgseinflüsse aufzuzeigen. Kernstück der Ergebnisbeitragsanalyse ist die Erfolgsspaltung, die um eine vertiefende Aufwands- und Ertragsanalyse ergänzt wird. Die Aufspaltung des Gesamtergebnisses kann nach unterschiedlichen Kriterien erfolgen, wie z.B. Regelmäßigkeit, Periodenbezogenheit und Tätigkeitsbereich.⁷⁴⁵

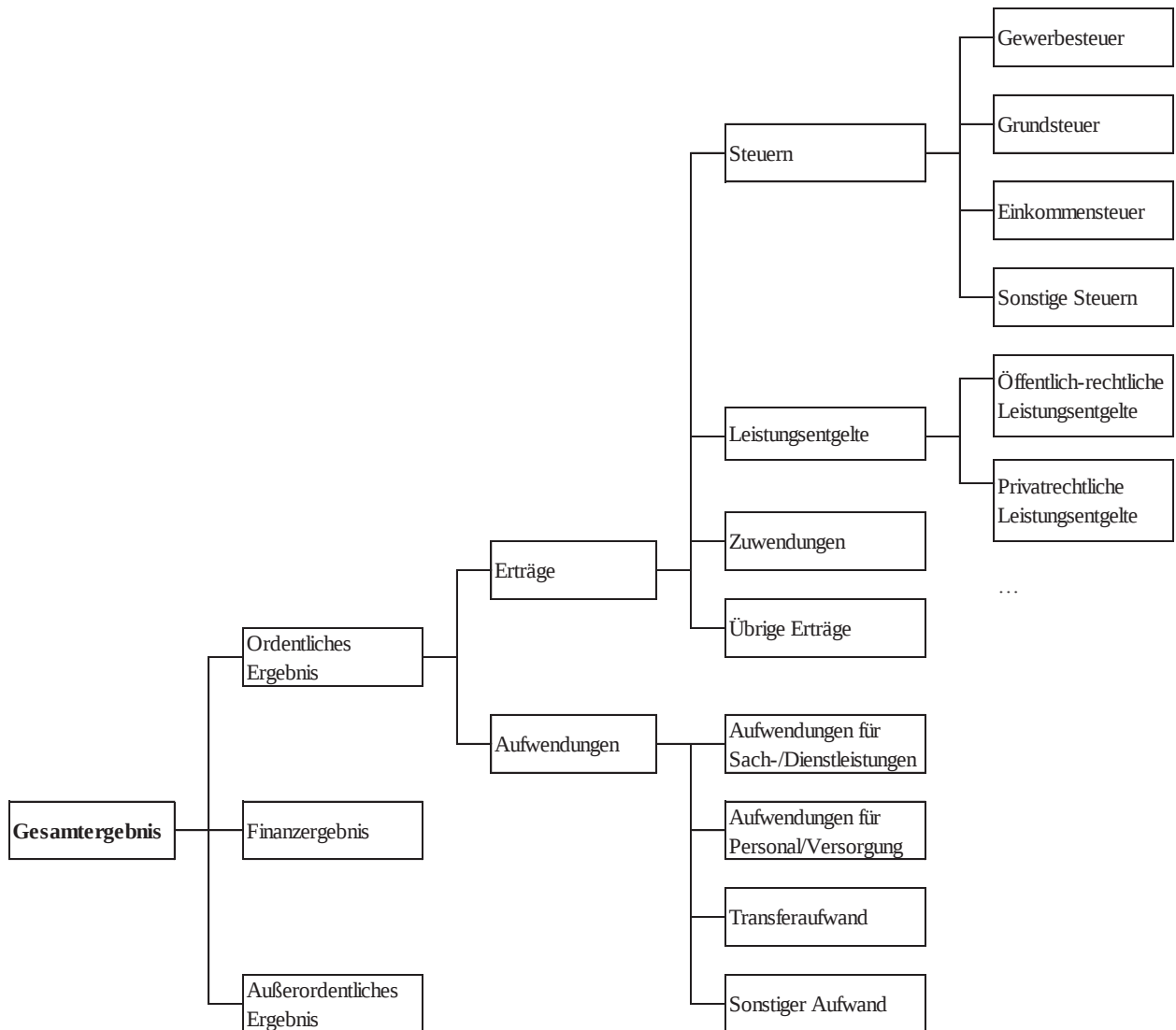
Darstellung 19 zeigt eine solche Erfolgsspaltung für den kommunalen Verbund.

⁷⁴² Vgl. für die betriebswirtschaftliche Bilanzanalyse Grün 1999, S. 72-73.

⁷⁴³ Vgl. für die betriebswirtschaftliche Bilanzanalyse Hauschild 1996, S. 62; für den kommunalen Bereich Fudalla et al. 2011, S. 262.

⁷⁴⁴ Vgl. für die kaufmännische Rechnungslegung Kortmann 1989, S. 222.

⁷⁴⁵ Vgl. für den erwerbswirtschaftlichen Bereich Lachnit 2004, S. 179.



Darstellung 19: Kommunale Erfolgssplaltung in Anlehnung an Hauschild 1996, S. 33

Zur Analyse des finanziellen Potentials der Gesamtheit Kommune sollte zunächst eine Erfolgssplaltung nach Ergebnisschichten durchgeführt werden, um unter dem Aspekt der Nachhaltigkeit Ergebnisse unterschiedlicher Qualität zu differenzieren.⁷⁴⁶ Dementsprechend bietet es sich an, im kommunalen Bereich zwischen ordentlichem Ergebnis, Finanzergebnis und außerordentlichem Ergebnis zu differenzieren. Der ordentliche Erfolg umfasst das Ergebnis aller regelmäßigen Erträge und Aufwendungen der gewöhnlichen Geschäfts- und Verwaltungstätigkeit des kommunalen Verbunds und ist daher von besonderer Wichtigkeit. Das ordentliche Ergebnis sollte alle Aufwendungen und Erträge beinhalten, die unmittelbar mit der eigentlichen Geschäfts- und Verwaltungstätigkeit der

⁷⁴⁶ Vgl. für den erwerbswirtschaftlichen Bereich Lachnit 2004, S. 179.



Periode in Zusammenhang stehen und den Prozess der Leistungserstellung und Leistungsverwertung der Gesamtheit Kommune widerspiegeln.⁷⁴⁷

Der außerordentliche Erfolg umfasst im Sinne der bilanzanalytischen Erfolgsspaltung demgegenüber alle Erträge und Aufwendungen, die nicht als nachhaltig einzustufen sind.⁷⁴⁸ Die bilanzanalytische Erfolgsspaltung fasst damit das außerordentliche Ergebnis weiter als es das Handelsrecht vorsieht. Gemäß HGB sind solche Vorfälle außerordentlich, die ungewöhnlich in ihrer Art und zugleich selten im Vorkommen und von materieller Bedeutung sind. Dem bilanzanalytischen Erfolgsspaltungskonzept zufolge beinhaltet es hingegen alle unregelmäßigen, aber wiederkehrenden Sachverhalte, wie z.B. das Ergebnis aus Anlagenverkäufen, Erträge aus der Auflösung von Rückstellungen oder Sonderposten bzw. Aufwendungen für die Zuführung von Sonderposten oder Aufwandsrückstellungen.⁷⁴⁹

Zu beachten ist in diesem Zusammenhang, dass der Ausweis des Ergebnisses aus Anlagenverkäufen im kommunalen Rechnungswesen in einigen Bundesländern abweichend vom handelsrechtlichen Referenzsystem bereits im außerordentlichen Bereich erfolgt, so dass keine Umgliederungen vorzunehmen sind. In den meisten Ländern wird das außerordentliche Ergebnis allerdings entsprechend dem handelsrechtlichen Vorgehen (§ 277 Abs. 4 Satz 1 HGB; § 2 Abs. 3 GemHVO NRW) abgegrenzt. In diesen Fällen sind entsprechende Umgliederungen erforderlich.⁷⁵⁰

Der Finanzerfolg bildet hingegen das Ergebnis aus der Kapitalanlage und -aufnahme des kommunalen Verbunds ab. Anzeichen einer krisenhaften Entwicklung sind insbesondere ein sinkendes ordentliches Ergebnis, ein sinkendes Finanzergebnis, ein starker Anstieg der außerordentlichen Erträge und zugleich eine offenbar unvermeidbare Zunahme der außerordentlichen Aufwendungen.⁷⁵¹

Da die Vergangenheitsbezogenheit der Erfolgsspaltungsanalyse ihre Aussagekraft einschränkt und die Nachhaltigkeit des ordentlichen Ergebnisses aufgrund von konjunkturellen Schwankungen im kommunalen Bereich keineswegs vorauszusetzen ist, gilt es darüber hinaus durch eine Analyse der Ertrags- und Aufwandsarten die Bedeutung einzelner Bereiche für die Ergebnissituation der Kommune zu untersuchen. Das ordentliche Ergeb-

⁷⁴⁷ Vgl. zur betriebswirtschaftlichen Bilanzanalyse Rheinboldt 1998, S. 134.

⁷⁴⁸ Vgl. Fudalla et al. 2011, S. 265.

⁷⁴⁹ Vgl. zur betriebswirtschaftlichen bilanzanalytischen Erfolgsspaltung Lachnit 2004, S. 181-182.

⁷⁵⁰ Vgl. Kußmaul und Henkes 2008 a, S. 468; zur betriebswirtschaftlichen bilanzanalytischen Erfolgsspaltung Lachnit 2004, S. 185; 193.

⁷⁵¹ Vgl. zur Erfolgsspaltung im erwerbswirtschaftlichen Bereich Hauschildt 1996, S. 135.



nis ist insofern weiter nach sachlicher Abhängigkeit in Ertrags- und Aufwandsarten zu unterteilen, um einen tieferen Einblick in die Entstehung des Ergebnisses zu erhalten.⁷⁵²

Gerade die Ertragsarten offenbaren Konzentrationsrisiken der Kommune. So setzen sich die Erträge des kommunalen Verbunds im Wesentlichen aus privat- und öffentlich-rechtlichen Leistungsentgelten, aber eben auch aus Steuern und steuerähnlichen Erträgen der Kernverwaltung, Zuwendungen, Transferleistungen und Kostenerstattungen zusammen. Damit wird die Bedeutung einzelner Ertragsarten für die Gesamtheit Kommune leichter erkennbar. Natürlich resultiert aus schwankenden Steuereinnahmen der Kernverwaltung ein höheres Risiko für das finanzielle Potential des kommunalen Verbunds als aus den privat- bzw. öffentlich-rechtlichen Leistungsentgelten der ausgegliederten Aufgabenträger.⁷⁵³

Eine Aufwands- und Ertragsanalyse verschafft einen besseren Einblick in die positiven und negativen Erfolgskomponenten des Gesamtergebnisses. Dazu sind die interessierenden Posten der Gesamtergebnisrechnung ins Verhältnis zu den gesamten ordentlichen Erträgen oder Aufwendungen zu setzen. Diese Verhältniszahlen verdeutlichen das relative Gewicht der verschiedenen Aufwands- und Ertragsarten, offenbaren die zentralen Abhängigkeiten in der Ergebnisentstehung und weisen im interkommunalen Vergleich auf Auffälligkeiten im Aufwands- und Ertragsbild des kommunalen Verbunds hin. Dieses Vorgehen dient damit einer Stärken-Schwächen-Analyse der Aufwands- und Ertragsstruktur der Gesamtheit Kommune.⁷⁵⁴

Im Hinblick auf die Ertragsanalyse sind hervorzuhebende Kennzahlen die Teilsteuerquoten und Zuwendungsquote.

$$\text{Teilsteuerquote} = \frac{\text{Erträge aus betreffender Steuerart}}{\text{Ordentliche Erträge}}$$

Die Teilsteuerquoten offenbaren insbesondere die Konjunktorelastizität der Erträge. Hoch elastische Erträge, wie z.B. Gewerbesteuererträge und Einkommensteuererträge, die starken konjunkturellen Schwankungen unterliegen, sind weitaus riskanter als unelastische Erträge wie etwa Grundsteuern, die den Gemeinden im Allgemeinen relativ stetige

⁷⁵² Vgl. für den erwerbswirtschaftlichen Bereich Lachnit 2004, S. 180.

⁷⁵³ Vgl. Fudalla et al. 2008, S. 267.

⁷⁵⁴ Vgl. für den Unternehmensbereich Lachnit 2004, S. 210.



und vom Konjunkturverlauf unabhängige Steuererträge einbringen oder auch Gebühren, die ebenfalls relativ unabhängig von Umweltveränderungen sind.⁷⁵⁵

$$\text{Zuwendungsquote} = \frac{\text{Erträge aus Zuwendungen}}{\text{Ordentliche Erträge}}$$

Die Zuwendungsquote wiederum ist eine informative Kennzahl zur Analyse der Abhängigkeit der Kommune von Zuschüssen. Sie gibt Aufschluss über die Risiken der Gesamtheit Kommune aufgrund der Ressourcenabhängigkeit von anderen Zuschussgebern.⁷⁵⁶

Mit Blick auf die Aufwandsanalyse sollten insbesondere die Personalaufwandsquote sowie die Sach- und Dienstleistungsquote ermittelt werden.

$$\text{Personalaufwandsquote} = \frac{\text{Personalaufwendungen} + \text{Versorgungsaufwendungen}}{\text{Ordentliche Aufwendungen}}$$

$$\text{Sach – und Dienstleistungsquote} = \frac{\text{Sach – und Dienstleistungsaufwendungen}}{\text{Ordentliche Aufwendungen}}$$

Eine Analyse der Aufwandsarten im Verhältnis zum gesamten ordentlichen Aufwand und im Zeitablauf betrachtet, offenbart die Entwicklung des kommunalen Ressourcenverbrauchs auch im Vergleich zu anderen Kommunen.⁷⁵⁷

Vor dem Hintergrund der empfohlenen Segmentberichterstattung für die Ergebnisrechnung sollte darüber hinaus eine weitere Erfolgsspaltung nach Segmenten vorgenommen werden, welche den kommunalen Entscheidungsträgern dazu dient, den Erfolgsbeitrag einzelner Tätigkeitsfelder zur finanziellen Lage des kommunalen Verbunds bzw. einzelner ausgelagerter Gesellschaften innerhalb der Segmente besser einzuschätzen.⁷⁵⁸ Die Angabe der segmentierten Erträge und Aufwendungen erlaubt eine Beurteilung des An-

⁷⁵⁵ Vgl. Groves und Valente 1994, S. 33; Harges 2012, S. 245.

⁷⁵⁶ Vgl. Rivenbark et al. 2010, S. 162.

⁷⁵⁷ Vgl. KGSt-Bericht 1/2011, S. 30-31.

⁷⁵⁸ Vgl. Kußmaul und Henkes 2008 e, S. 905.



teils des Segments an der gesamten kommunalen Verwaltungs- und Geschäftstätigkeit. Struktur und Bedeutung bestehender Chancen und Risiken in den einzelnen Tätigkeitsbereichen des kommunalen Konglomerats werden offenbart und erlauben dadurch eine präzisere Einschätzung des finanziellen Entwicklungspotentials der Gesamtheit Kommune. Der Ausweis der segmentierten Erträge und Aufwendungen hilft außerdem dabei, das Konzentrationsrisiko des kommunalen Verbunds abzuschätzen, denn das Risiko eines Ertragsausfalls lässt sich nur beurteilen, wenn offengelegt wird, aus welchen Geschäftsbereichen die Ergebnisse stammen.⁷⁵⁹

Um den Ergebnisbeitrag der einzelnen Gesellschaften zu analysieren, sollte zudem das Gesamtergebnis auf die Beiträge der Kernverwaltung und der einzelnen konsolidierten Gesellschaften „heruntergebrochen“ werden. Darstellung 15 zeigt, wie die Stadt Frankfurt am Main im Gesamtabschluss 2012 das Gesamtergebnis aus den Ergebnisbeiträgen der einbezogenen Aufgabenträger unter Berücksichtigung der Effekte aus den Konsolidierungsbuchungen abgeleitet hat. Hierdurch wird deutlich, welche Einheiten die wesentlichen „Verlust- bzw. Erfolgsbringer“ waren:

⁷⁵⁹ Vgl. für den erwerbswirtschaftlichen Bereich Peemöller 2003, S. 391-392.



	2012	2011
	inkl. städtischem Zuschuss	
	und nach Ergebnisabführung	
Jahresergebnisse der einbezogenen Aufgabenträger	€	€
Kernverwaltung	-51.686.922,66	-326.146.145,81
Stadtwerke Holding GmbH	-21.371.246,39	-4.083.788,40
Main Mobil GmbH	5.058,02	-69.909,82
In-der-City-Bus GmbH	-27.584,97	-291.717,51
AVA Abfallverbrennungsanlage Nordweststadt GmbH	1.268.457,27	0,00
BäderBetriebe GmbH	0,00	0,00
Nahverkehrsinfrastrukturgesellschaft mbH	0,00	0,00
Stadtwerke Strom/Wärme GmbH	0,00	0,00
Stadtwerke Verkehrsgesellschaft mbH	0,00	0,00
Mainova Teilkonzern	49.665.982,93	53.750.356,44
Messe Teilkonzern	24.631.779,78	21.696.373,33
FES Entsorgung und Service Teilkonzern	26.351.773,59	23.409.606,59
ABG Wohnungsbau Teilkonzern	50.531.600,13	53.723.940,12
Stadtentwässerung	3.389.154,85	5.994.796,72
Klinikum GmbH	-9.991.919,30	-6.533.428,31
Alte Oper GmbH	1.407.719,22	-219.930,62
Brand-, Katastrophenschutz-/Rettungsdienstzentrum GmbH	1.062,78	1.105,36
Brand-, Katastrophenschutz-/Rettungsdienstz. GmbH & Co. KG	914.404,09	-32.810,77
Managementgesellschaft für Hafen und Markt mbH	1.519.355,35	2.420.955,24
Mousonturm GmbH	-583.802,47	-98.910,53
Schirn GmbH	-376.039,06	604.920,99
Sportpark Stadion GmbH	-279.622,89	-1.279.037,55
Städtische Bühnen GmbH	-375.007,86	-635.143,03
Tourismus und Congress GmbH	-355.654,07	191.312,87
traffiQ Lokale Nahverkehrsgesellschaft mbH	1.295.269,39	-270.859,19
Wirtschaftsförderung GmbH	-183.392,42	1.010.100,02
Hafenbetriebe	763.683,81	830.814,11
Kommunale Kinder-, Jugend- und Familienhilfe	-401.473,73	-159.243,58
Kita Frankfurt	3.812.859,67	-14.087.716,55
Marktbetriebe	629.572,69	694.945,40
Volkshochschule	-341.746,55	-175.421,91
Medizinisches Versorgungszentrum am Klinikum	-30.742,92	-32.651,87
Zusatzversorgungskasse Pflichtversicherung	0,00	0,00
Zusatzversorgungskasse Freiwillige Versicherung	-2.884.558,38	-3.831.617,10
Müllheizkraftwerk GmbH	0,00	0,00
Dom Römer GmbH	-4.919.554,07	29.140,85
Zentrale Errichtungsgesellschaft mbH	0,00	0,00
Städtische Kliniken	0,00	0,00
Summe	72.378.465,83	-193.589.964,51
Effekte aus Konsolidierungsmaßnahmen		
Schuldenkonsolidierung	-1.258.335,75	5.927.105,47
Aufwands-/Ertragskonsolidierung	-25.724.994,30	-22.482.433,67
Kapitalkonsolidierung	19.289.980,17	6.524.136,51
At-Equity Bewertung	22.231.437,42	23.118.064,47
Ausgleichszahlung Minderheiten Mainova	13.137.681,60	13.136.681,60
Jahresüberschuss/-fehlbetrag	100.054.234,97	-167.366.410,13
abzüglich auf andere Gesellschafter entfallender Gewinn	-39.903.551,99	-36.889.618,57
Konzernjahresüberschuss/-fehlbetrag	60.150.682,98	-204.256.028,70

Darstellung 20: Ergebnisbeiträge der ausgegliederten Einheiten am Gesamtergebnis der Stadt Frankfurt am Main (Gesamtabschluss 2012 der Stadt Frankfurt am Main, S. 57)



5.3.3.3. Analyse der Haftungsverhältnisse

Schließlich sind Haftungsverhältnisse zu berücksichtigen, die das finanzielle Potential der Gesamtheit Kommune in Zukunft bedrohen.⁷⁶⁰ Da Haftungsverhältnisse - insbesondere in Form von Bürgschaften und Garantien - im kommunalen Bereich eine große Rolle spielen, stellen sie wesentliche Haftungs- und Nachschusssrisiken des kommunalen Verbunds dar. Eventualverbindlichkeiten aus Sicherungsinstrumenten finden grundsätzlich keinen Eingang in die Vermögensrechnung und sind daher im Anhang anzugeben. Im Rahmen der Gesamtabchlussanalyse sollten deshalb unter Berücksichtigung der erfolgten Empfehlung die aufgelisteten Empfänger von Sicherungsinstrumenten, die jeweiligen Haftungssummen und die Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme im Hinblick auf das gesamte Haftungs- und Nachschusssrisiko des kommunalen Verbunds bewertet werden. Im Mittelpunkt steht die Frage, welche eingegangenen Garantien oder Bürgschaften mit welcher Wahrscheinlichkeit eingelöst werden müssen.⁷⁶¹

5.4. Zwischenfazit

Ein Blick in das internationale Schrifttum zeigt, dass es etliche Ansätze zur Abschlussanalyse von Gebietskörperschaften gibt. Ihr Nachteil liegt allerdings darin, dass sie entweder die Aussagefähigkeit der Rechnungsabschlüsse systematisch überschätzen oder sehr komplex sind. Um Abhilfe zu schaffen, wurde ein eigenes Konzept entwickelt, das durchaus Ideen der vorgestellten Konzepte aufgreift. Werden die Möglichkeiten und Grenzen der Aussagefähigkeit des Gesamtabchlusses akzeptiert, kann es als weiteren Schritt nur darum gehen, das begrenzte Informations- und Steuerungspotential bestmöglich auszunutzen. Eine Gesamtabchlussanalyse kann die kommunalen Rechnungslegungsadressaten dabei unterstützen, ein zuverlässiges Urteil über die finanziellen Spielräume und Risiken des kommunalen Verbunds zu fällen. Hierzu bietet sich ein heuristisch aufgebautes Kennzahlensystem an, das einzelne Kennzahlen auf den übergeordneten Analysezweck hin ausrichtet und sinnvoll verbindet.

⁷⁶⁰ Vgl. für die kaufmännische Rechnungslegung Kortmann 1989, S. 17.

⁷⁶¹ Vgl. Passardi 2003, S. 152.





6. Gründe für das bisherige „Scheitern“ der doppelischen Informations- und Steuerungsinstrumente

Ein Blick in die Praxis zeigt, dass die neuen Informations- und Steuerungsinstrumente des doppelischen Rechnungswesens bislang ein eher trauriges Dasein fristen. Obwohl eine grundlegende Bedeutung des Gesamtabchlusses darin gesehen werden kann, politischen und administrativen Leitungsebenen als Informations- und Steuerungsinstrument zu dienen, hat sich diese Erkenntnis bei den kommunalen Entscheidungsträgern bislang noch nicht durchgesetzt. So ist der Schritt von der reinen Generierung und Verwaltung von Informationen zu dem tatsächlichen Einsatz der Steuerungsinstrumente bisher nicht erfolgt. Wenn überhaupt, setzen die kommunalen Entscheidungsträger die neuen Instrumente zu Imagezwecken ein, um die Verwaltung als besonders modern gegenüber der Gesellschaft zu legitimieren, ohne die neu gewonnenen Daten tatsächlich als Entscheidungsgrundlage zu verwenden.⁷⁶²

Insofern wird das vorhandene, aber begrenzte Steuerungs- und Gestaltungspotential der Instrumente des doppelischen Rechnungswesens bisher de facto kaum ausgenutzt.⁷⁶³ Im Folgenden soll versucht werden, die Gründe hierfür zu erarbeiten und Lösungsvorschläge zum effektiven Einsatz der Instrumente zu entwickeln.

6.1. Vorüberlegungen zu Verwaltungsreformen

6.1.1. Der typische Ablauf von Verwaltungsreformen

Verwaltungsreformen können als Entscheidungen über die Änderung der Strukturen von Verwaltungsorganisationen verstanden werden, die dazu dienen sollen, durch Steuerung den organisationalen Gesamtzustand der Verwaltungen zu verbessern.⁷⁶⁴

Dabei lässt sich der Ablauf von Verwaltungsreformen durch ein Evolutionsschema beschreiben. Den Reformanstoß liefert in der Regel die Umwelt der Verwaltung. Ökonomischer Anlass ist häufig die allgemeine Lage der Staatsfinanzen. Als ideologische Gründe kommen generelle Auffassungen über die Aufgaben der Verwaltung und deren Funktion oder Legitimation in Betracht, wie es etwa bei der NPM Verwaltungsreformbewegung der Fall war. Die eigentliche Reformaufnahme erfolgt daraufhin durch die zur Durchführung befugte Institution. Im kommunalen Bereich sind das in der Regel die Landesgesetzgeber. Im nächsten Schritt wird die Reform in verschiedenen Gremien, etwa Exper-

⁷⁶² Vgl. Bogumil et al. 2012, S. 4.

⁷⁶³ Vgl. Deutscher Städtetag/PWC 2011, S. 14.

⁷⁶⁴ Zur allgemeinen Definition von Reformen vgl. Kleidat 2011, S. 27.



tenkommissionen, Sachverständigenräten oder Arbeitsgruppen bei Innenministerien, ausgearbeitet und konkretisiert, bevor sie in der Implementationsphase (Selektion) durch Entscheidung über Einzelmaßnahmen in Form von Parlamentsgesetzen beschlossen wird. Zur Stabilisierung der Reform ist schließlich die Überwindung von Hindernissen notwendig, worin das Hauptproblem von Reformen gesehen wird.⁷⁶⁵

6.1.2. Merkmale von Verwaltungsreformen

Nach Brunsson zeichnen sich Reformen regelmäßig durch vier zentrale Merkmale aus.⁷⁶⁶

Die Einfachheit und Klarheit von Reformen zeigt sich darin, dass Reformen sich als geordnete Ideen ausgeben, die nicht die Komplexität der realen Welt vollständig erfassen können und deswegen eindeutiger als die Realität erscheinen. Wenn eine einfache, klare und gute Reformidee dem Wissen über die gegenwärtige Situation mit ihren suboptimalen ad-hoc Lösungen, ihren Zweideutigkeiten, Inkonsistenzen, Konflikten, Kompromissen und komplexen Beziehungsgeflechten gegenübergestellt werde, verwundere es nicht, dass die vorgeschlagene Reformidee zunächst attraktiver wirke. Einfache Prinzipien lösen leichter Enthusiasmus aus und finden schneller Unterstützung als komplexe Beschreibungen der Wirklichkeit. Dies führe dazu, dass Reformen zu Beginn relativ einfach anzustoßen seien und es diejenigen, die Reformen verhindern wollen, schwieriger haben.

Zweitens sind Reformen normativ, indem sie versuchen, Ordnung in eine chaotische Wirklichkeit zu bringen. Reformen tendieren drittens dazu einseitig zu sein, indem sie sich auf einen einzigen Satz konsistenter Werte und Wahrnehmungen der Welt konzentrieren. Reformen setzen daher die Neutralisierung fast aller Wertbeziehungen des Handelns voraus, indem sie eine eindimensionale und rücksichtslose Wertorientierung erfordern. Damit stehen sie in einem direkten Gegensatz zur praktischen Realität, die durch inkonsistente Wertvorstellungen und Wahrnehmungen gekennzeichnet ist. So sehen sich kommunale Verwaltungen diversen Normen und Forderungen ausgesetzt, die widersprüchlich und kaum miteinander vereinbar sind. Inkonsistente Normen erschweren es aber, Lösungen zu finden, die alle befriedigen, und spiegeln sich entweder in kontroversen Entscheidungen wider oder äußern sich darin, dass systematisch eine Inkonsistenz zwischen den Äußerungen und den darauf folgenden Entscheidungen und Handlungen erzeugt wird, d.h. indem geheuchelt wird. Dies ist bspw. der Fall, wenn die kommunalen Entscheidungsträger bei Pressekonferenzen die neu generierten Informations- und Steuerungsinstrumente nutzen, um die Kommune als fortschrittliche Verwaltung darzustellen,

⁷⁶⁵ Vgl. Kirste 2005, S. 130.

⁷⁶⁶ Vgl. im Folgenden Brunsson 2005, S. 9-24.



dann das Zahlenmaterial aber nicht als Entscheidungsgrundlage verwenden.⁷⁶⁷ Viertens sind Reformen stets zukunftsorientiert. Reformen versprechen Nutzen für die Zukunft, sei es unmittelbar nach der Umsetzung oder zu einem späteren Zeitpunkt.⁷⁶⁸

Auffallend häufig ist das Phänomen zu beobachten, dass Verwaltungsreformen Wiederholungen früherer Reformen sind. Damit der Misserfolg früherer Reformen nicht die Umsetzung derartiger Wiederholungen verhindert, werden Reformen nach Brunsson nicht durch Lernprozesse erleichtert, sondern durch Vergessen, d.h. durch Mechanismen, welche die Organisation frühere Reformen oder solche mit ähnlichem Inhalt vergessen lässt. Demzufolge benötigen Reformer einen hohen Grad an Vergesslichkeit, um die Unsicherheit zu vermeiden, inwieweit die von ihnen vorgeschlagene Reform überhaupt gut sei. Gleichzeitig nutze Vergesslichkeit dazu, dass die Menschen Reformen akzeptieren. Da Reformen das Interesse auf die Zukunft statt auf die Gegenwart konzentrieren, gewährleiste die Vergesslichkeit, dass Erfahrungen bei der Reform nicht „dazwischenfunken“. ⁷⁶⁹

Ein Blick in die Geschichte zeigt etwa, dass der Versuch öffentliche Verwaltungen über die Doppik zu steuern keineswegs neu ist. Bereits im 17. Jahrhundert sind Bestrebungen in Frankreich und den Niederlanden, im 18. Jahrhundert in Österreich nachweisbar. Nach kurzen Abstechern in die Doppik kehrte man aber immer wieder zur Kameralistik zurück und baute auf deren Fortentwicklung.⁷⁷⁰ Auch in Deutschland tauchte insbesondere Anfang des 20. Jahrhunderts von Zeit zu Zeit immer wieder die Frage auf, ob nicht die kameralistische Rechnungslegung als überholt und veraltet abzulehnen und durch die kaufmännische doppelte Buchführung zu ersetzen sei. Ein wesentlicher Antrieb zur Klärung der Streitfrage nach dem besten Rechnungslegungssystem für die Gemeindegewirtschaft ist bspw. von den seit dem Jahr 1923 vom Reichssparkommissar initiierten Prüfungen von etlichen öffentlichen Verwaltungen und deren Betrieben ausgegangen. Selbst die Hinzuziehung von erfahrenen Sachverständigen der privaten Wirtschaft führte damals jedoch nicht dazu, dass die Umstellung auf die Doppik gefordert wurde.⁷⁷¹ Genauso waren die früheren Versuche von Kommunen, konsolidierte Abschlüsse aufzustellen, ländereübergreifend von kurzer Überlebensdauer und erhielten keine große Unterstützung von den politischen Entscheidungsträgern.⁷⁷²

⁷⁶⁷ Vgl. Pina und Torres 2009, S. 795.

⁷⁶⁸ Vgl. Brunsson 2005, S. 9-10; Luhmann 1966, S. 119.

⁷⁶⁹ Vgl. Brunsson 2005, S. 19.

⁷⁷⁰ Vgl. Meynhardt und Schulze 2010, S. 27.

⁷⁷¹ Vgl. Schubert 1950, S. 410.

⁷⁷² Vgl. Lande und Rousseau 2005, S. 280-281.



Insgesamt profitieren Verwaltungsreformen Brunsson zufolge von Problemen, Lösungen und Vergesslichkeit. Da von diesen Ressourcen ein reichlicher Vorrat in Verwaltungen existiere, verwundere es nicht, dass Reformen dazu tendieren, eine ganz gewöhnliche Sache zu werden. Reformen neigen dazu, neue Reformen auszulösen, da sie den Vorrat an Lösungen, Problemen und Vergesslichkeit vergrößern. Eine erfolgreiche, aber stets einseitige Reform könne zwar ein bestimmtes Problem lösen, Sorge aber gleichzeitig dafür, dass andere Probleme entstehen, größer werden und schließlich Aufmerksamkeit beanspruchen. Da Reformen regelmäßig mehr Hoffnungen machen als sie tatsächlich erfüllen können, führe dies überdies zu der Forderung nach weiteren Reformen, die in die gleiche Richtung abzielen. Insgesamt übertreiben Reformen systematisch dabei, wenn es darum gehe, was sie zu leisten imstande seien. Da Übertreibung ein effizientes Mittel sei, um die Akzeptanz und Umsetzung von Reformen zu verbessern, dürfe angenommen werden, dass Reformen, die auf Akzeptanz gestoßen seien, zuvor viel zu stark idealisiert worden seien. Doch preise man die Reform zu sehr an, wachse die Erwartungshaltung mit der Folge einer Erwartungslücke. Reformen hielten selten das, was sie versprechen. Wenn die Reform in die Umsetzungsphase gelange, werde im Regelfall offensichtlich, dass das Reformergebnis in der Praxis nicht so schön sei wie propagiert. Aber die mit ihnen verbundenen Versprechen seien so verlockend, dass Menschen leicht zu überzeugen seien, es noch einmal zu versuchen. Da Reformen häufig an Anziehungskraft im Zeitablauf einbüßen, werden sie einfach zu Opfern von Vorschlägen für neue Reformen. Dadurch lösen Reformen neue Reformen mit dem Effekt aus, dass der Reformprozess zum Dauerzustand werde. So werden Reformen teilweise auch als vergebliche und teure Versuche definiert, unrealistische Ziele zu erreichen. Zumal vieles dafür spreche, die Steigerung der Fähigkeit zur „Selbstreformierung“ als Hauptziel von Verwaltungsreformen anzusehen.⁷⁷³

⁷⁷³ Vgl. Brunsson 2005, S. 22-24; Kirste 2005, S. 130.

6.2. Unterschiedliche Erklärungsansätze für den Erfolg von Reformen

6.2.1. Reformeigenschaften als Bedingungsfaktor

Es gibt im Schrifttum unterschiedliche theoretische Ansätze zur Erklärung von Erfolg oder Misserfolg von Verwaltungsreformen.⁷⁷⁴ Einige Autoren begründen den Erfolg oder Misserfolg von Reformen mit den Reformeigenschaften.

Obwohl die NPM Verwaltungsreformbewegung die vier von Brunsson identifizierten Reformmerkmale durchaus in sich vereint, droht die Reform des kommunalen Haushalts- und Rechnungswesens in Deutschland als Teilbereich der Reformbewegung zu scheitern. Einen möglichen Erklärungsansatz dafür liefert Matland, der bei Erfolg oder Misserfolg von Reformen auf die Reformeigenschaften der Doppeldeutigkeit und Konflikträchtigkeit abstellt. In seinem *Ambiguity-Conflict-Modell* entwickelt er vier Perspektiven auf die Umsetzung von politischen Programmentscheidungen und zwar in Abhängigkeit des Ausmaßes an Doppeldeutigkeit und Konflikträchtigkeit der geplanten Reform (Vgl. Darstellung 21).

		Konflikträchtigkeit	
		niedrig	hoch
Doppeldeutigkeit	niedrig	Administrative Implementierung	Politische Implementierung
	hoch	Experimentelle Implementierung	Symbolische Implementierung

Darstellung 21: Ambiguity-Conflict-Modell nach Matland 1995, S. 160

⁷⁷⁴ Vgl. im Folgenden Matland 1995, S. 145-175.



Konflikträchtigkeit entsteht, wenn mehrere Akteure die Reform als relevant für ihre Interessen erachten und die Akteure unterschiedliche Ansichten im Hinblick auf das Ziel selbst oder die Mittel zur Zielerreichung haben.

Die Doppeldeutigkeit einer Reformentscheidung betrifft entweder die Ambiguität der Ziele oder der Mittel zur Zielerreichung. Unklarheit bei den angestrebten Zielen führt zu Missverständnissen und Unsicherheit. Gleichzeitig ist Matland zufolge eine solche Unklarheit im politischen Prozess aber notwendig, um angestrebte Reformen überhaupt durchsetzen zu können. Je klarer das Ziel, desto größer die Wahrscheinlichkeit von Konflikten, welche die Programmentscheidung erschweren. Doppeldeutigkeit bei den Mitteln zur Zielerreichung entsteht, wenn nicht geklärt ist, welche Organisation welche Rolle im Umsetzungsprozess spielt oder wenn eine komplexe Umwelt dazu führt, dass unklar ist, welche Werkzeuge eingesetzt werden sollen, wie sie eingesetzt werden sollen und mit welchen Auswirkungen. Matland konstatiert, dass im Schrifttum zwar teilweise gefordert wird, diese Unsicherheiten durch die Auswahl klarer Wege auszumerzen, solche Unsicherheiten aber nun einmal zu einem Lernprozess hinzugehören.

Sind die Konflikträchtigkeit und Doppeldeutigkeit bei politischen Reformprogrammen niedrig, werden die Voraussetzungen der klassischen Entscheidungstheorie für eine rationale Entscheidungsfindung erfüllt. Die Ziele stehen eindeutig fest und die Mittel zur Problemlösung sind bekannt. In diesem Fall der administrativen Implementierung können die Vorgaben Top-down problemlos umgesetzt werden. Vergleichbar mit dem Weberischen Bürokratiemodell und einer gut funktionierenden Maschine kann die Reform hierarchisch verwirklicht werden.

Niedrige Doppeldeutigkeit und ein hohes Konfliktpotential sind kennzeichnend für politische Modelle der Entscheidungsfindung. Die Akteure haben klar umrissene, aber inkompatible Ziele. Ähnliche Konflikte können auch über die Mittel zur Zielerreichung entstehen. Das Kernprinzip einer solchen politischen Implementierung besteht nun darin, dass der Erfolg der Umsetzung von Macht abhängt. Verfügen Akteure über genügend Macht, um den eigenen Willen der anderen Partei aufzuzwingen oder über genügend Ressourcen zur Erzielung einer Einigung mit der anderen Partei, kann die Reform erfolgreich umgesetzt werden.

Wenn ein politisches Reformprogramm ein hohes Ausmaß an Doppeldeutigkeit, aber ein geringes Konfliktpotential aufweist, wird der Erfolg der Umsetzung insbesondere von dem Engagement der Akteure bestimmt. Wenn sehr aktive und engagierte Akteure die Reform vorantreiben, ist eine erfolgreiche Umsetzung möglich. Der Kontext dominiert



den Prozess. Im Falle dieser experimentellen Implementierung kann das Ergebnis je nach Partizipation, Interesse und Stärke der Akteure unterschiedlich ausfallen.

Weisen politische Reformprogramme hingegen sowohl ein hohes Ausmaß an Doppeldeutigkeit als auch ein hohes Konfliktpotential auf, spricht Matland von einer symbolischen Umsetzung. Politische Reformprogramme, die sich auf bedeutende Symbole berufen, beinhalten oft ein hohes Konfliktpotential, selbst wenn sie unklar bleiben. Das Ergebnis einer symbolischen Implementierung hängt in hohem Maße von der Fähigkeit der lokalen Akteure ab, sich zusammenzuschließen und die Ressourcen zu kontrollieren. Grundsätzlich sind symbolische Implementierungen Matland zufolge aber von vorneherein zum Scheitern verurteilt.

Die Reform des kommunalen Haushalts- und Rechnungswesens im Sinne des NPM kann der symbolischen Implementierung zugeordnet werden. Charakterisierend für die symbolische Implementierung ist eine lange Phase von Diskussionen und Streitfragen vor der eigentlichen Programmentcheidung. Das hohe Konfliktpotential führt zunächst dazu, dass es extrem lange dauert bis die Reform angestoßen wird. Dies trifft auf die Reform des kommunalen Haushalts- und Rechnungswesens zu, die erst im Jahr 2003 beschlossen wurde, obwohl andere Elemente des Neuen Steuerungsmodells als deutscher Ausläufer des NPM bereits in den 1990er Jahren in den Verwaltungen implementiert wurden. Bezeichnend ist, dass die Debatte über die Sinnhaftigkeit der Reform bereits vor der Umsetzung hitzig und kontrovers geführt wurde und bis dato nicht aufgehört hat.⁷⁷⁵

Für Deutschland ist zudem kennzeichnend, dass die Diskussion weitgehend abgekoppelt von internationalen Entwicklungen abläuft und Legitimation systemimmanent erzielt werden will, was die Argumentation noch verkompliziert. Geprägt wird die hiesige Diskussion dabei im Wesentlichen durch den Richtungsstreit „Doppik versus Kameralistik“, wobei es bei der Reform des kommunalen Haushalts- und Rechnungswesens eben nicht nur um einen neuen Buchführungsstil, sondern um die Einführung eines breiten Spektrums an neuen Informations- und Steuerungsinstrumenten ging. Charakterisierend für den Streit ist, dass unter dem Label Doppik stets das Thema Rechnungsstil mit Themen wie der Budgetierung und Outputsteuerung „zusammengepackt“ wird. Dies aber führt zur begrifflichen und inhaltlichen Konfusion.⁷⁷⁶

Wird nach langer Debatte die Reform doch noch auf den Weg gebracht, führt ihre Komplexität dazu, dass nach der Einführung Unklarheiten und Doppeldeutigkeiten verbleiben

⁷⁷⁵ Vgl. stellvertretend Bogumil et al. 2011; Reichard 2011; Bogumil et al. 2012.

⁷⁷⁶ Vgl. Seiwald und Meyer 2012, S. 123.



mit der Folge unterschiedlicher Interpretationen und Umsetzungen auf lokaler Ebene. Wie dargestellt, stößt bei der Umstellung auf die Doppik etwa das handelsrechtliche Referenzsystem der kommunalen Rechnungslegung an seine Grenzen, so dass in vielen Bereichen bei der Bilanzierung und Bewertung weiterhin nach geeigneten Lösungen gesucht wird.

Das hohe Ausmaß an Konflikträchtigkeit und Doppeldeutigkeit bewirkt, dass die Reform nur symbolisch umgesetzt, aber nicht gelebt wird. Es geht vordergründig darum, die rechtlichen Anforderungen zu erfüllen und weniger darum, die neu generierten Informationssysteme auch wirklich zu nutzen.⁷⁷⁷

6.2.2. Verwaltungskultur als Bedingungsfaktor

Die NPM Verwaltungsreform hatte sich zum Ziel gesetzt, einen Kulturwandel in der öffentlichen Verwaltung durch die Einführung neuer Informations- und Steuerungsinstrumente und die Veränderung der Organisationsstrukturen auszulösen. Eine Bewertung der NPM Verwaltungsreform in deutschen Kommunen von Bogumil et al. lässt allerdings vermuten, dass die Verwaltungskultur mit ihren Traditionen, Regeln und Konventionen dem Wandel der Verwaltung im Wege steht. Gerade altbewährte Handlungsmuster werden trotz der Einführung der neuen Informations- und Steuerungsinstrumente nicht aufgegeben und behindern einen echten Wandel der Verwaltungskultur.⁷⁷⁸

Neben den Ansätzen, den Erfolg oder Misserfolg von Reformen mit den Eigenschaften von Reformvorhaben zu erklären, betonen daher andere Autoren die Bedeutung der Verwaltungskultur für die erfolgreiche Umsetzung von Reformelementen.

Unter Verwaltungskultur können grundsätzlich die gängigen Orientierungsmuster in einer öffentlichen Verwaltung im Sinne von Meinungen, Einstellungen und Werten verstanden werden.⁷⁷⁹ Letztlich ist Verwaltungskultur mit Organisationskultur gleichzusetzen.⁷⁸⁰ Kulturträger und Kulturquelle sind alle Organisationsmitglieder, die Führungsspitze und die Umwelt. Dementsprechend entwickelt sich die Organisationskultur als dynamisches Konstrukt durch die Interaktion der Handelnden. Dabei ist die Organisationskultur durch die fünf Merkmale Tradierung, Wandlungsfähigkeit, Zeitbedingtheit, Erfahrbarkeit und Erlernbarkeit gekennzeichnet. Jede Organisationskultur hat eine Tradition, die in der Vergangenheit begründet und relativ stabil ist sowie an neue Mitglieder

⁷⁷⁷ Zur symbolischen Implementierung der kaufmännischen Rechnungslegung im öffentlichen Sektor in Großbritannien vgl. Arnaboldi und Lapsley 2009, S. 815-830.

⁷⁷⁸ Vgl. Edel 2011, S. 1; Bogumil et al. 2008, S. 151-152.

⁷⁷⁹ Vgl. Edel 2011, S. 24.

⁷⁸⁰ Vgl. Edel 2011, S. 26.



weitergegeben wird. Eine Organisationskultur bleibt stets wandlungsfähig, da eine Organisation nie losgelöst von ihrer Umwelt existiert, sondern immer von Umweltveränderungen beeinflusst wird. Sie besteht über die Zeit hinweg, ist erfahrbar, indem sie sich über ihre Symbole, Artefakte und Handlungen erkennen und interpretieren lässt sowie über einen Sozialisationsprozess von neuen Organisationsmitgliedern erlernbar.⁷⁸¹

Die Organisationskultur der Verwaltung offenbart sich in Form von Praktiken, die als Konventionen, Gewohnheiten und Traditionen interpretiert werden können. Verwaltungen stellen insofern Systeme reproduzierter Praktiken dar. Indem sich die Verwaltungsakteure in ihren routinierten Handlungen auf die verallgemeinerbaren Verfahrensweisen der Praxis (Handlungsbedingungen) beziehen, produzieren und reproduzieren sie zugleich diese Verfahrensweisen ihres Lebenszusammenhangs als Ergebnis dieser Handlungen.⁷⁸² Dabei können die Verwaltungspraktiken mehr oder weniger spezifisch sein, d.h. es gibt Praktiken, die nur für eine einzige Verwaltung gelten, oder aber für alle Verwaltungen archetypische Praktiken.⁷⁸³ Diese Praktiken werden stets von den tieferliegenden und schwer wahrzunehmenden Kulturebenen, hauptsächlich den sogenannten Grundprämissen, beeinflusst. Durch Verwaltungsreformen werden neue Praktiken in die Verwaltung eingeführt, die einen Wandel der Grundprämissen zur Folge haben können, oder aber selbst transformiert werden, da sie sich nicht gegen die beständigen Grundprämissen durchsetzen können.⁷⁸⁴

Nach der Archetypen-Theorie beeinflussen sowohl die intra-organisationale Dynamik (Werte, Interessen, Macht, Fähigkeiten) als auch die Art des Reformprozesses (plötzlich, andauernd) die Ergebnisse eines initiierten Wandlungsprozesses.⁷⁸⁵ Ein Archetyp kann dabei als ein Bündel von Strukturen und Systemen definiert werden, das ein einziges, auf Meinungen, Einstellungen und Werten beruhendes Deutungsmuster widerspiegelt.⁷⁸⁶ Anders ausgedrückt, stellen organisationale Strukturen und Systeme eine Verkörperung von Meinungen, Einstellungen und Werten dar, die ein übergreifendes Deutungsmuster begründen. Ein langsamer, schrittweiser Wandel findet statt, wenn Organisationen ihre Strukturen und Systeme modifizieren, aber ihre Deutungsmuster entsprechend des alten Archetyps beibehalten. Ein radikaler Wandel erfordert hingegen eine Veränderung von Strukturen, Systemen und Deutungsmustern von dem bisherigen Archetyp hin zu einem

⁷⁸¹ Vgl. Edel 2011, S. 31-32.

⁷⁸² Vgl. Kieser und Ebers 2006, S. 404-418.

⁷⁸³ Vgl. Giddens 1984, S. 15ff.

⁷⁸⁴ Vgl. Edel 2011, S. 38; 40.

⁷⁸⁵ Vgl. zur Archetypen-Theorie Greenwood und Hinings 1988, S. 293-316.

⁷⁸⁶ Vgl. im Folgenden Liguori und Steccolini 2012, S. 438-459.



neuen. Obwohl Umweltveränderungen wesentlich für den Anstoß von Wandlungsprozessen sind, so z.B. der Erlass einer neuen Gemeindehaushaltsverordnung, entscheiden doch die Mikroprozesse auf Organisationsebene aus Sicht der Archetypen-Theorie darüber, wie die institutionellen Umweltbedingungen interpretiert und angenommen werden. Dementsprechend wird der Druck des institutionellen Umfelds in der Organisation durch einen internen Prozess der Interpretation und Bedeutungszuordnung gefiltert. So führt die Anwendung der Archetypen-Theorie dazu, dass man neben der übergeordneten Reformebene die Mikroebene der Organisationen hinzuzieht, um Unterschiede bei den Ergebnissen von Wandlungsprozessen auf organisationaler Ebene besser zu verstehen. Lokale Varianten eines Archetypus entstehen durch einen unterschiedlichen organisationalen und institutionellen Kontext. Um Wandel zu erklären, gilt es daher stets die gegenseitige Durchdringung des organisationalen Kontextes und der intra-organisationalen Dynamik zu untersuchen.

Die NPM Reformbewegung kann in diesem Sinne als ein neuer, managementorientierter Archetyp verstanden werden, der Identitäten verändern und ein neues Handlungsmuster schaffen soll, das trotz organisationalen Unterschieden in der Umsetzung grundsätzlich erkennbar ist. Wird der Archetypen-Ansatz auf das kommunale Haushalts- und Rechnungswesen übertragen, hängt es sowohl von der intra-organisationalen Dynamik auf der Ebene der jeweiligen Kommunalverwaltung als auch von der Art des Reformprozesses ab, ob in der Verwaltung ein radikaler, schrittweiser oder gar kein Wandel zu beobachten ist. Ein wirklicher Wandel findet nur statt, wenn eine Veränderung in den Meinungen, Einstellungen und Werten zu verzeichnen ist.⁷⁸⁷

6.3. Interdependenz von Reformelementen und Verwaltungskultur

Nach Edel kann die Interdependenz von Reformelementen und Verwaltungskultur besser verstanden werden, wenn die unterschiedlichen Ordnungsebenen der Verwaltungsorganisation betrachtet werden.⁷⁸⁸

Die kognitive Ordnungsebene der Verwaltungsorganisation stellt die Dimension der Signifikation dar. Sie liefert den Verwaltungsmitarbeitern ein Deutungsschema, das Vokabular und organisationale Werte. In deutschen Kommunen ist sie durch das Dienen am Gemeinwohl und durch das öffentliche Interesse charakterisiert. Als zentrale Werte der deutschen Verwaltung gelten Legalität, Korrektheit, Neutralität, Objektivität, Gleichheit, Loyalität, Sicherheit, Geheimhaltung, Kontinuität und Stabilität. Demgegenüber stellt die

⁷⁸⁷ Vgl. Liguori und Steccolini 2012, S. 442; Pollanen und Loiselle-Lapointe 2012, S. 362.

⁷⁸⁸ Vgl. Edel 2011, S. 61-62.



normative Ordnungsebene der Verwaltungsorganisation die Dimension der Legitimation dar. Sie wird durch formale und informale Regeln, Bewertungsmaßstäbe und -verfahren sowie Führungsstile bestimmt. Administrative Handlungen orientieren sich am politischen Willen und werden durch das Gesetz legitimiert. Bürokratische, legale und professionelle Rationalität dienen der Legitimierung des Handelns. Die faktische Ordnungsebene wiederum stellt die Dimension der Herrschaft dar. Sie offenbart sich in der Macht über Ressourcen in Form von Entscheidungen, Geld und Wissen. In der Verwaltung umfasst sie eine bürokratische Steuerung, orientiert sich an Gesetzen, Regeln und Vorschriften mit einer Rechenschaftspflicht gegenüber dem Souverän und einer detaillierten Kontrolle der Richtigkeit von Entscheidungen.⁷⁸⁹

Darstellung 22 zeigt die den drei Ordnungsebenen der Verwaltungsorganisation zuzuordnenden Einflussfaktoren auf Wandlungsprozesse.

	<i>kognitiv</i>	<i>normativ</i>	<i>faktisch</i>	
Verwaltungskultur	Einsichtsfähigkeit	Anreize	Autonomie	Reformelemente
	Handlungsmächtigkeit	Verbindlichkeit	Eigenverantwortung	
	Information	Konsequenz	Rechenschafts-	
	Transparenz	Bewertungsverfahren	plichten	
	Kommunikation			
	Symbole			
	Sprache			
	Rollendefinition			

Darstellung 22: Die Beziehung zwischen Verwaltungskultur und Verwaltungsreform nach Edel 2011, S. 221

6.3.1. Doppische Informations- und Steuerungsinstrumente und die kognitive Ordnungsebene der kommunalen Verwaltung

Die kognitive Dimension der kommunalen Verwaltungsorganisation betrifft insbesondere die Entscheidungsträger der Kommune. Sie haben mit ihrer Einstellung wesentlichen An-

⁷⁸⁹ Vgl. Edel 2011, S. 55-57.



teil daran, ob und inwieweit die neuen Instrumente eingesetzt werden und nehmen so eine Schlüsselposition im Modernisierungsprozess ein. Sie verfügen über eine bedeutende Handlungsmächtigkeit (Können). Fehlt es den Führungskräften an Einsichtsfähigkeit (Wollen) hinsichtlich der Zweckmäßigkeit der Instrumente, werden sie diese nicht oder nur zum Schein nutzen.⁷⁹⁰

Führungskräfte in der Verwaltung und Politik als Reformpromotoren sind folglich entscheidend und erforderlich, um Reformen voranzubringen. Nun muss man sich vergegenwärtigen, dass in Deutschland der Reformpromotor für NPM Reformen die akademische Elite des Public Management war, die versucht hat, mit instrumentellen Argumenten die Verwaltungspraxis, aber auch die politischen Entscheidungsträger von der Sinnhaftigkeit der Reform zu überzeugen. Als weitere Promotoren traten Organisationen wie die Bertelsmann Stiftung und die KGSt oder Wirtschaftsprüfungsgesellschaften auf.⁷⁹¹ Problematisch war in Deutschland also zum einen, dass im Gegensatz zu anderen Ländern wie bspw. Österreich keine kommunalen Verwaltungspraktiker und Politiker als Reformtreiber agierten. Wenn überhaupt, wurde die Reform recht technokratisch in Arbeitsgruppen mit Verwaltungsmitarbeitern der Kämmerei und externen Beratern vorangetrieben, ohne die kommunalen Entscheidungsträger einzubinden. Diese fehlende Einbindung führte allerdings zur Gleichgültigkeit bzw. Ablehnung des Reformprozesses von Seiten der kommunalen Entscheidungsträger.⁷⁹²

Problematisch war zum anderen, dass sich auch die übergeordneten staatlichen Ebenen nicht als Reformtreiber engagierten.⁷⁹³ Diesen Mangel an Reformpromotoren auf Bundes- und Landesebene erkennt man z.B. daran, dass die Kommunen durch die Landesgesetzgeber zwar weitgehend zur Umstellung auf die Doppik gezwungen wurden, Bund und Länder selber aber überwiegend keine Notwendigkeit zur Umstellung sehen und ihre Verfahrensweisen auch nicht der neuen Situation angepasst haben. Dies wird an der Finanzstatistik deutlich, die in ihrer Struktur weiterhin am einheitlichen kameralistischen Rechnungswesen orientiert ist.⁷⁹⁴ Naturgemäß erschwert die geänderte Datengrundlage

⁷⁹⁰ Vgl. Edel 2011, S. 219.

⁷⁹¹ Die besondere Rolle der Beratungs- bzw. Wirtschaftsprüfungsgesellschaften als „*change agents*“ ließ sich länderübergreifend beobachten. Christensen beschreibt die Beratungs- bzw. Wirtschaftsprüfungsgesellschaften in Australien als *epistemic community*, die weniger über Erfahrungen verfügten, als den festen Glauben und ein gemeinsames Wertesystem teilten, wonach das kaufmännische System der Privatwirtschaft überlegen ist (Christensen 2005, S. 466; Christensen 2006, S. 290).

⁷⁹² Vgl. Ridder et al. 2005, S. 468. So zeigen Studien, dass es einen positiven Zusammenhang zwischen der Einbindung der Entscheidungsträger in der Entwicklung von Informationssystemen und der erfolgreichen Anwendung dieser Informationssysteme gibt (Chia und Koh 2007, S. 196).

⁷⁹³ Vgl. Seiwald und Meyer 2012, S. 122-123.

⁷⁹⁴ Vgl. Meinen 2012, S. 316.



der doppischen Rechnungslegung die Bedienung der an kameralistischen Maßstäben orientierten Finanzstatistik. So wurden die Länder verpflichtet, weiterhin ihre Finanzdaten nach der Systematik des kameralistischen Funktionen- und Gruppierungsplanes an die Statistischen Ämter zu melden, mit der Folge, dass etliche Umschlüsselungen und Umrechnungen der doppischen Daten erforderlich sind.⁷⁹⁵ Gleichzeitig nutzen die Länder die neuen Informationsinstrumente auch nicht, um den Finanzausgleich oder Schlüsselzuweisungen zu ermitteln. Deren Berechnung stützt sich weiterhin auf kameralistische Daten.

Dies lässt den Schluss zu, dass sich Politiker auf übergeordneten Ebenen durchaus der konzeptionellen Schwächen sowie des Aufwands der Einführung und Anwendung der neuen Instrumente bewusst sind. Die mangelnde Unterstützung der übergeordneten Ebenen ist allerdings als verheerend einzuschätzen. Schließlich zeigt auch die im Rahmen dieser Arbeit durchgeführte Befragung der kommunalen Entscheidungsträger, dass dieses Verhalten der übergeordneten Ebenen für viel Frust bei den Kommunen sorgt.

Eine bundesweit einheitliche Rechnungslegung mit harmonisierten Konten- und Produktplänen, Bilanzierungs- und Bewertungsgrundlagen sowie wenigen Wahlrechten wäre erforderlich, damit das reformierte Haushalts- und Rechnungswesen sein volles Potential entfalten kann. Durch die mannigfaltigen Verzahnungen zwischen den staatlichen Ebenen und insbesondere die Abhängigkeit der Kommunen von den Ländern erscheint es nur logisch, dass eine Reform auf kommunaler Ebene scheitern muss, wenn auf den übergeordneten Ebenen abweichend gehandelt wird. Letztlich lässt man die Kommunen so „am langen Arm verhungern“.

Grundsätzlich darf angenommen werden, dass Entscheidungsträger in Politik und Verwaltung Reformvorhaben nur unterstützen, wenn sie ihre eigenen Interessen gewahrt oder gar gefördert sehen. Die kommunalen Entscheidungsträger dürften indes insbesondere daran interessiert sein, welche Reformelemente zur Lösung spezifischer Probleme nachweislich besser geeignet sind als andere. Erst wenn die kommunalen Entscheidungsträger im Rahmen eines kollektiven Lernprozesses erkennen, dass Handlungsrouninen verbessert werden können, kann man von einer Akzeptanz ausgehen.⁷⁹⁶ Nun ist in Kapitel 3 erarbeitet worden, dass die Steuerung kommunalen Handelns primär Informationen erfordert, welche durch die doppische Rechnungslegung nicht bereitgestellt werden können.

⁷⁹⁵ Vgl. Engels und Balk 2010, S. 329.

⁷⁹⁶ Vgl. Proeller und Siegel 2012, S. 138-139.



In diesem Zusammenhang muss auch kritisch hinterfragt werden, ob eine Reform, welche die Effizienz bzw. Wirtschaftlichkeit der Verwaltung ins Zentrum ihres Interesses stellt, zur Lebenswirklichkeit der kommunalen Entscheidungsträger passt.⁷⁹⁷ So scheint das Wirtschaftlichkeitskriterium für die kommunalen Entscheidungsträger nur bedingt geeignet, ihnen als Entscheidungsgrundlage zu dienen. Da das Wirtschaftlichkeitskriterium auf dem Ideal der eindeutigen und voraussehbaren Festlegung des richtigen Handelns durch ein Optimalmodell aufbaut, fordert es optimale Entscheidungen in dem Sinne, dass entweder ein gegebener Zweck mit minimalen Mitteln oder aus gegebenen Mitteln ein maximaler Ertrag herausgeholt wird. Die wissenschaftliche Ordnungsleistung des Wirtschaftlichkeitskriteriums beschränkt sich dadurch auf rechnerische Entscheidungen, und damit auf Handlungsbereiche, in denen die Quantifizierung von Input und Output möglich ist. Darin offenbart sich ein klares Kriterium für die richtige Entscheidung. Wo optimale und insofern einzig-richtige Entscheidungen ausgerechnet werden können, genügt der Grundsatz der Wirtschaftlichkeit als Norm. Ein solches Optimalprinzip verlangt Luhmann zufolge nicht nur Unmögliches von der Verwaltung, sondern verstößt in ihren Denkvoraussetzungen auch gegen wesentliche Verhaltensbedingungen der Verwaltung. Zunächst herrschen gerade im öffentlichen Bereich Entscheidungsmodelle mit mehreren, oft unbestimmt vielen richtigen Lösungen vor. Folglich kann das Wirtschaftlichkeitskriterium in öffentlichen Verwaltungen bestenfalls eine unvollständige, ergänzungsbedürftige Norm sein. Zudem setzt das Optimalprinzip die Neutralisierung fast aller Wertbeziehungen des Handelns voraus, indem es eine einseitige und rücksichtslose Wertorientierung erfordert. Die kommunalen Entscheidungsträger müssen allerdings bei ihren Entscheidungen permanent sehr komplexen Wertrücksichten Rechnung tragen. Schließlich wird die Richtigkeit von Entscheidungen auch in kommunalen Verwaltungen insbesondere durch die regulativen Kriterien der Brauchbarkeit bestimmt. Brauchbar ist dabei jede Entscheidung, die bestimmten, im Voraus aufgestellten Bedingungen genügt, also die Ansprüche erfüllt. Für diese Kriterien aber reicht den kommunalen Entscheidungsträgern eine funktionale Begründung.⁷⁹⁸

Überdies führen die derzeitigen konzeptionellen Grundlagen der kommunalen Rechnungslegung - wie im Abschnitt 3.3.2. erläutert - dazu, dass die Aussagefähigkeit der Informations- und Steuerungsinstrumente zusätzlich eingeschränkt ist. Insofern ist es aus Sicht der Entscheidungsträger zumindest teilweise rational, die neuen NPM Informations- und Steuerungsinstrumente zu ignorieren.

⁷⁹⁷ Vgl. Pollanen und Loisel-Lapointe 2012, S. 371.

⁷⁹⁸ Vgl. Luhmann 1966, S. 110-119.



Es kann aber auch deshalb an der Einsichtsfähigkeit der kommunalen Entscheidungsträger mangeln, weil die unbefriedigende Informationssituation, welche durch das Ablehnen oder Ignorieren der neuen Informations- und Steuerungsinstrumente beibehalten wird, ein wünschenswerter Zustand ist. Wenn nämlich Mängel aufgezeigt werden, resultiert daraus die Aufgabe der Entscheidungsträger, diese abzustellen. Dazu aber fehlen oft der Wille, die Durchsetzungsfähigkeit und der Mut, da die Umsetzung der erforderlichen Maßnahmen in den Verwaltungen arbeitsintensiv ist, den Unmut der Mitarbeiter hervorruft, auf den Widerstand des internen Personalrates stößt und schließlich von den übergeordneten Instanzen nicht gewürdigt wird.⁷⁹⁹

Nach Edels Interdependenzmodell dienen die Faktoren Information, Kommunikation und Transparenz als Anstoß zum Wandel. Da Kommunikation eine bewusstseinsverändernde Kraft auslösen kann, die das Interpretationsschema der Akteure verändert, unterstützen Diskussion und Informationsaustausch zwischen Hierarchieebenen den Kulturwandel in der Verwaltung. Daneben sind die Faktoren Symbole, Sprache und Rollendefinition auf der kognitiven Ordnungsebene der Verwaltung entscheidend für einen Bewusstseinswandel der Verwaltungsakteure.⁸⁰⁰ Diesbezüglich ist augenfällig, dass der Sprachgebrauch in den Verwaltungen noch durch traditionelles (kameralistisches, input-orientiertes) Gedankengut geprägt ist und die neuen Informations- und Steuerungsinstrumente keine Priorität im verwaltungsinternen Informationsaustausch haben.⁸⁰¹

Zudem ist zu bedenken, dass Instrumente des doppelischen Rechnungswesens dazu führen, dass Wettbewerbsgedanken in die Kommunen Einzug halten, die den Kommunen per Rollendefinition fremd sind. Letztlich soll auch eine Gesamtabchlussanalyse auf Grundlage eines harmonisierten, zweckmäßigen Rechnungswesens gerade dazu beitragen, die eigene Kommune mit anderen zu vergleichen. Die bisherigen Erfahrungen verdeutlichen jedoch, dass sich der Wettbewerbsgedanke im kommunalen Bereich wenig etablieren konnte und die Teilnahme an „Leistungsvergleichen“ nur sehr zögerlich und diskontinuierlich zustande kommt. Studien zeigen, dass sich weniger als ein Fünftel der deutschen Kommunen regelmäßig und dauerhaft und immerhin 40 % gar nicht mit „Leistungsvergleichen“ auf Basis von Finanzkennzahlen befassen.⁸⁰² So haben einige Bundesländer zwar Leistungsvergleiche etabliert, allerdings überwiegend auf freiwilliger Basis sowie ohne zu befürchtende Sanktionen. Ziel ist stets das gegenseitige Lernen und weniger die Förderung des Wettbewerbsgedankens.

⁷⁹⁹ Vgl. Bornhalm 1986, S. 4.

⁸⁰⁰ Vgl. Edel 2011, S. 219.

⁸⁰¹ Dies entspricht zumindest den Erfahrungen der Verfasserin in der Stadtverwaltung Frankfurt am Main.

⁸⁰² Vgl. Kuhlmann 2011, S. 169.



Dieses Phänomen verwundert nicht sonderlich, vergegenwärtigt man sich einen zentralen Wert der deutschen Verwaltungen: die Gleichheit. Im deutschen kooperativen Föderalismus mit seinen zahlreichen Verflechtungen und Verbundelementen, die egalisierend und unitarisierend wirken, sind Wettbewerbselemente nur schwach ausgeprägt und auch nur bedingt erwünscht. In Deutschland zeichnen sich die Kommunen wie beschrieben durch eine relativ geringe finanzielle Eigenverantwortung aus, da nur ca. 25 % ihrer Steuereinnahmen aus „eigenen Steuern“ und ca. 75 % aus Verbundsteuern resultieren. Darüber hinaus lagen die Werte für das Verhältnis von Zuweisungen und Steuern bei öffentlichen Verwaltungen im Jahr 2009 durchschnittlich bei 60:40 %.⁸⁰³ Die Wettbewerbssituation um Steuerbürger fehlt also weitgehend. Weiterhin ist anzunehmen, dass Kommunen in Zeiten angespannter Haushaltslagen im Zuge der Finanzkrise befürchten, dass Vergleichsdaten von der Aufsichtsbehörde zur Evidenzbasierung von Sparauflagen genutzt werden. Gleichzeitig ist der Parteienwettbewerb in deutschen Städten so groß, dass der Umgang mit vergleichenden Daten politisch sehr aufgeheizt ist und befürchtet wird, dass Vergleichsergebnisse als Munition von dem politischen Gegner verwendet werden können.⁸⁰⁴

Alles zusammen führt dazu, dass die handlungs- und entscheidungsrelevanten Konsequenzen von Finanzkennzahlenvergleichen derzeit noch begrenzt sind. Dies ließe sich nur durch die Einführung von mehr finanzieller Eigenverantwortung der Kommunen bzw. durch die Einführung von verpflichtenden, flächendeckenden „Leistungsvergleichen“ auf Basis von Finanzkennzahlen ändern.⁸⁰⁵ Aus Sicht der Verfasserin sollten daher bundesweite Vergleichsringe auf Basis von harmonisierten Gesamtabschlüssen vorgeschrieben werden. Schließlich zeigt auch das Ergebnis der durchgeführten Umfrage, dass die Führungskräfte der Verwaltung solche Vergleichsinformationen zur Entscheidungsunterstützung benötigen.

6.3.2. Doppische Informations- und Steuerungsinstrumente und die normative Ordnungsebene der kommunalen Verwaltung

Edels Interdependenzmodell zufolge prägen neue Regeln die normative Ordnungsebene der Verwaltungsorganisation. Solche neue Regeln können entstehen, wenn die Steuerungs- und Informationsinstrumente mit neuen Bewertungsverfahren verknüpft werden, welche die Entscheidungsträger bei ihren Entscheidungen bzw. Beurteilungen einsetzen.

⁸⁰³ Vgl. OECD 2011, S. 61.

⁸⁰⁴ Dies ist ein länderübergreifendes Phänomen (Likierman und Vass 1984, S. 33).

⁸⁰⁵ Vgl. Jäkel und Kuhlmann 2012, S. 134-135.



Darüber hinaus bestimmen die Faktoren Anreize, Verbindlichkeit und Konsequenz die normative Ordnungsebene der Verwaltung. Die Bedeutung dieser Faktoren ist essentiell, weil deren Fehlen dazu führt, dass die Instrumente wirkungslos werden.⁸⁰⁶ Dies ist ein Kernproblem der betriebswirtschaftlich orientierten Informations- und Steuerungsinstrumente. Der Gesamtabchluss würde bspw. einerseits eine höhere Beachtung finden, wenn die verwaltungsinternen Regeln eine unpünktliche Erstellung außerhalb der vorgegebenen Fristen sanktionieren würden. Faktisch werden die Fristen zur Gesamtabchlussstellung aber von den bereits aufstellenden Verwaltungen überschritten, ohne dass sie spürbare Konsequenzen zu erwarten haben. Gleichzeitig könnten auch Anpassungen von organisatorischen Regelungen und neue Aufgabenverteilungen dazu führen, dass der Gesamtabchluss eine höhere Akzeptanz gerade auch bei den Beteiligungen erfährt, z.B. durch die Zusammenführung von Beteiligungscontrolling und Gesamtabchlussstellung, um doppelte Arbeit für die Beteiligungen im Rahmen der Zahlenmeldung an die „Zentrale“ zu vermeiden.

So zeigt das Ergebnis einer explorativen Studie unter vier kreisfreien Städten, dass die Einführung des Gesamtabchlusses in einer nordrhein-westfälischen Großstadt dazu genutzt wurde, die EDV Grundlagen des Beteiligungscontrolling zu verbessern und dafür zu sorgen, dass die Mitarbeiter des Beteiligungscontrolling einen direkten Zugang zum Rechnungswesen der Beteiligungen erhielten. Diese technische Verbesserung folgte aus der Einführung der für den Gesamtabchluss verwendeten Software. Es ist daher zu erwarten, dass die Akzeptanz der Steuerungsinstrumente in der Verwaltung, aber auch in den ausgegliederten Einheiten erhöht wird, wenn die Instrumente auf sinnvolle Art verbunden werden. In der nordrhein-westfälischen Großstadt etwa hat der Gesamtabchluss laut Erkenntnissen der Befragung den kommunalen Verbund weiter zusammengeschweißt und dadurch die Beziehung zu den Beteiligungen verbessert. Auf diese Weise konnte auch die verbundweite Steuerung erleichtert werden.⁸⁰⁷

6.3.3. Doppische Informations- und Steuerungsinstrumente und die faktische Ordnungsebene der kommunalen Verwaltung

Edels Interdependenzmodell zufolge bestimmen die Faktoren Autonomie, Eigenverantwortung und Rechenschaftspflichten wesentlich den Wandel auf der faktischen Ord-

⁸⁰⁶ Vgl. Edel 2011, S. 220.

⁸⁰⁷ Vgl. Hengel 2011, S. 43. Dementsprechend zeigt eine andere Studie von Pollanen und Loisel-Lapointe, dass Verwaltungspraktiker den Hauptnutzen der Reform des öffentlichen Haushalts- und Rechnungswesens darin sehen, dass durch die Einführung von neuer Software Informationen heute schneller und besser verarbeitet werden können (Pollanen und Loisel-Lapointe 2012, S. 370).



nungsebene. Die Verbindung von Verantwortung mit Rechenschaftspflichten und Anreizen stellt dabei ein Kernelement des Wandels dar. Hierbei tritt die Rolle der Politik, aber auch der Aufsichtsbehörde als zentrale Legitimationsquelle der Verwaltung in den Vordergrund. Wird von beiden Bereichen Rechenschaft auf Basis der neuen Informations- und Steuerungsinstrumente gefordert, kann dies auch zu neuen Regeln führen.⁸⁰⁸

Problematisch ist in diesem Zusammenhang wiederum, dass sich die Kontroll- und Schutzfunktion der Kommunalaufsicht weiterhin auf kamerale Daten stützt. Der Gesamtabchluss könnte ein höheres Gewicht haben, wenn die Bundesländer beschließen würden, auf Basis dieses Zahlenwerks die Schlüsselzuweisungen zu verteilen oder den kommunalen Finanzausgleich zu berechnen. Gleichzeitig wäre es ein wichtiges Signal, wenn die Aufsichtsbehörden die Zahlen des Gesamtabchlusses z.B. hinsichtlich der Verschuldung verwendeten, um den Haushalt zu genehmigen bzw. die Haushaltsauflagen zu erlassen.

Kontraproduktiv ist sicherlich auch, dass bisher Kommunen, die sich der Modernisierung verweigern, keinerlei Konsequenzen von der Aufsichtsbehörde zu erwarten haben. In Nordrhein-Westfalen etwa wird das rechtswidrige Vollzugsdefizit der Kommunen im Hinblick auf die verpflichtende Erstellung von Gesamtabschlüssen von der Kommunalaufsicht bisher vor allem geduldet. Dadurch aber wird der Wille des Gesetzgebers unterminiert. Vor allem aber wird hieran deutlich, dass der Paradigmenwechsel von der Exekutive bisher nicht getragen wird.⁸⁰⁹

In Hessen wiederum haben immer noch über 2.000 Kommunen trotz der seit 2009 bestehenden Verpflichtung zur Aufstellung einer Eröffnungsbilanz keine erste Bilanz erstellt. Nachdem der hessische Städtetag daraufhin eine Arbeitsgruppe von Vertretern der Landesbehörde und der Kommunen zur Beschleunigung der Jahresabschlussarbeiten eingerichtet hatte, die einen Leitfaden zur fristgerechten Erstellung von Jahresabschlüssen erarbeiten sollte, reagierte das Hessische Ministerium des Innern und für Sport auf das Problem kürzlich sogar mit einem Programm zur Förderung der Aufstellung von Eröffnungsbilanzen und Jahresabschlüssen. Dieses soll Kommunen mit weniger als 7.500 Einwohnern je 20.000 Euro für die Aufstellung von Eröffnungsbilanz und erstem Jahresabschluss gewähren.⁸¹⁰

⁸⁰⁸ Vgl. Edel 2011, S. 220-221; Falkman und Tagesson 2008, S. 273.

⁸⁰⁹ Vgl. Abrusatz und Brocke 2012, S. 230.

⁸¹⁰ Hessisches Ministerium des Innern und für Sport, Programm zur Förderung der Aufstellung von Eröffnungsbilanzen und nachfolgender Jahresabschlüsse, Juni 2013, S. 1-4.



Die Tatsache aber, dass die hessischen Kommunen bei Vollzugsdefizit von der Aufsichtsbehörde keinerlei Sanktionen zu erwarten haben, sondern vielmehr mit finanziellen Anreizen zur Eröffnungsbilanzerstellung bewegt werden müssen, gleichzeitig aber keinerlei Rechenschaft auf Basis der neuen Zahlen abzulegen haben, muss absurd und inkonsequent erscheinen.

6.4. Zwischenfazit

Werden zum einen die Einflussfaktoren auf Wandlungsprozesse in öffentlichen Verwaltungen und zum anderen die Eigenschaften der NPM Reformen berücksichtigt, kann das bisherige „Scheitern“ der neuen Informations- und Steuerungsinstrumente nicht verwundern, da die Bedingungsfaktoren für eine erfolgreiche Reform und einen Verwaltungskulturwandel schlicht nicht erfüllt werden.⁸¹¹

Will man dies ändern, sind die Voraussetzungen dafür zu schaffen.

Im Hinblick auf das im Mittelpunkt dieser Arbeit stehende kommunale Rechnungswesen und den Gesamtabchluss gilt es, die kommunalen Entscheidungsträger von dem Nutzen der Rechnungswesensinstrumente zu überzeugen.⁸¹² Hierzu sind die konzeptionellen Grundlagen der reformierten kommunalen Rechnungslegung anzupassen und die neuen Informations- und Steuerungsinstrumente bestmöglich auszugestalten. Dafür wurden im Rahmen dieser Arbeit Vorschläge unterbreitet. Je besser die doppelischen Informations- und Steuerungsinstrumente in das kommunale Umfeld passen, desto eher ist von einer Akzeptanz der kommunalen Entscheidungsträger auszugehen.⁸¹³

Wie in Abschnitt 4.1. gezeigt, sind insbesondere die Entwicklung eines bundesweit einheitlichen Haushalts- und Rechnungswesens mit bundesweit einheitlichen Konten- und Produktplänen sowie Bilanzierungs- und Bewertungsgrundlagen und einer auf dem einheitlichen, doppelischen Zahlenwerk aufbauenden Finanzstatistik erforderlich, um einen richtigen Wandel in der kommunalen Verwaltungskultur auszulösen. Gleichzeitig sollte auch die Berechnung des Finanzausgleichs und der Schlüsselzuweisungen auf Grundlage des doppelischen Zahlenmaterials des Gesamtabchlusses erfolgen. Um die Stellung des Gesamtabchlusses zu stärken, sollten die Aufsichtsbehörden zudem in die Pflicht genommen werden, die finanzielle Lage der Kommunen auf Basis des Gesamtabchlusses zu beurteilen.

⁸¹¹ Vgl. Replik von Bogumil et al. 2012, S. 5.

⁸¹² Vgl. Becker und Weise 2002, S. 188.

⁸¹³ Vgl. Falkman und Tagesson 2008, S. 281-282.



Da die neuen Informations- und Steuerungsinstrumente nie mehr als Werkzeuge sein können, die richtig eingesetzt werden müssen, um ihr Potential zu entfalten, bedarf es daneben einer Schulung der kommunalen Entscheidungsträger und Gemeindemitglieder hinsichtlich der Einsetzbarkeit der neuen Instrumente. Im Hinblick auf den Gesamtabschluss bspw. gilt es zu vermitteln, welche Informationen er wie am besten bereitstellen kann, aber auch die Grenzen der Informationsbereitstellung darzustellen. Sinnvoll ist für die kommunalen Entscheidungsträger sicherlich auch eine Kurzfassung der Gesamtabschlüsse, in der das Zahlenwerk und relevante Kennzahlen komprimiert dargestellt werden. Wie in Abschnitt 2.1.4. dargelegt, fehlt es einerseits an Kenntnissen, um Rechnungslegungsinformationen richtig interpretieren zu können und andererseits an der Bereitschaft, die Informationsflut zu bewältigen.⁸¹⁴

Immer im Hinterkopf behalten werden muss im kommunalen Bereich indes die Tatsache, dass bessere Informationen nicht automatisch politische Entscheidungsprozesse verbessern. Letztlich schafft das Zusammenspiel von politischer Handlungslogik und institutionellen Besonderheiten z.B. mit dem Parteienwettbewerb, den bestehenden Zielkonflikten in Kommunen und dem mangelnden Interesse der Bürger an Informationen aus der kommunalen Finanzberichterstattung Konstellationen, die der betriebswirtschaftlichen Logik, wonach bessere Informationen zu besseren Entscheidungen führen, zuwiderläuft.⁸¹⁵

Steuerung und Führung sind gerade im kommunalen Bereich keine formalen, standardisierbaren Prozesse, die durch Instrumente vorgezeichnet werden können, sondern werden wesentlich von den vor Ort Handelnden selbst bestimmt. Instrumente können immer nur eine bestimmte Entscheidungsweise unterstützen, sie aber nie ersetzen. Zur Änderung des Führungs- und Steuerungsverhaltens ist aber, wie in Abschnitt 6.3.1. gezeigt, nicht nur Können, sondern auch Wollen erforderlich.⁸¹⁶

Dabei dürfen keinesfalls die Grenzen der Instrumente des kommunalen Rechnungswesens vergessen werden. So wertvolle Dienste etwa der Gesamtabschluss leisten kann, so sehr besteht die Gefahr, dass solche Informations- und Steuerungsinstrumente eher technokratische Prozesse auslösen und von der Führungs- und Steuerungspraxis entkoppelt bleiben.⁸¹⁷

⁸¹⁴ Vgl. Anthony 1978, S. 25-26; Rutherford 1983, S. 235.

⁸¹⁵ Vgl. Bogumil et al. 2012, S. 5; Zimmerman 1977, S. 123.

⁸¹⁶ Vgl. Proeller und Siegel 2012, S. 138.

⁸¹⁷ Vgl. Seiwald und Meyer 2012, S. 125.



7. Zentrale Ergebnisse der Arbeit

1. Der Einsatz von betriebswirtschaftlich orientierten Informations- und Steuerungsinstrumenten im öffentlichen Sektor hat seinen Ursprung in der ideologisch motivierten NPM Verwaltungsreformbewegung, deren Passfähigkeit für den öffentlichen Sektor in Wissenschaft und Praxis zunehmend bezweifelt wird. Grundsätzlich hat die NPM Reformliteratur die Möglichkeiten von derartigen Informations- und Steuerungsinstrumenten im öffentlichen Sektor systematisch überhöht dargestellt. Mit der Einführung eines auf der kaufmännischen Buchführung basierenden Rechnungssystems im öffentlichen Bereich wurde die unrealistische Erwartung verbunden, dass auf Basis der neu gewonnenen Daten öffentliche Verwaltungen effektiver und effizienter werden.
2. Betriebswirtschaftlich orientierte Informations- und Steuerungsinstrumente begegnen im öffentlichen Sektor völlig anderen institutionellen Rahmenbedingungen als im erwerbswirtschaftlichen Bereich. Diese Rahmenbedingungen führen dazu, dass derartige Informations- und Steuerungsinstrumente aufgrund von eingeschränkten Handlungsspielräumen der Entscheidungsträger nur begrenzt einsetzbar sind und aufgrund von Interessenskonflikten oder Desinteresse der Adressaten auf weniger Akzeptanz stoßen.
3. Aus informationsökonomischer Perspektive bestimmen die Informationsinteressen der Rechnungslegungsadressaten über die Bestimmung von Rechnungszwecken die Anforderungen an die Ausgestaltung von Rechnungssystemen. Während im erwerbswirtschaftlichen Bereich der Gewinn als Rechnungsziel und einzige Maßgröße geeignet ist, die Rechnungslegungsadressaten über den Erfolg des Unternehmens zu informieren und damit den zentralen Wissenswunsch zu befriedigen, besteht diese Möglichkeit im öffentlichen Sektor nicht. Zunächst sind die Informationsinteressen der Rechnungslegungsadressaten im öffentlichen Sektor viel heterogener als im erwerbswirtschaftlichen Bereich. Daneben sind die kommunalen Rechnungslegungsadressaten primär an den Leistungen und Leistungserfolgen der Kommune interessiert. Weiterhin interessiert sie die Effizienz sowie die wirtschaftliche Lage der Kommune, um die Wahrscheinlichkeit von Leistungseinschnitten bzw. Abgabenerhöhungen einschätzen zu können. Nun ermöglichen doppische Rechnungslegungsinstrumente aber keine Aussage zu Effektivität und Effizienz von Verwaltungsleistungen. Dazu ist in eingeschränktem Maße eine Kosten- und Leistungsrechnung in der Lage, deren Informationsbasis prinzipiell auch mit einer erweiterten Kameralistik hätte bereitgestellt werden können.



4. Zudem ist der Gesamtabchluss entgegen der Verlautbarungen im Schrifttum auf Basis der derzeitigen konzeptionellen Grundlagen des kommunalen Rechnungswesens nicht in der Lage, umfassend über die wirtschaftliche Lage des kommunalen Verbunds zu informieren. Nicht zweckentsprechende Ansatz- und Bewertungsgrundlagen sowie Grundsätze der „Konzernrechnungslegung“ führen dazu, dass keine aussagekräftigen Urteile über die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage der Gesamtheit Kommune gefällt werden können. Auf der Aktivseite sind die Ansatz- und Bewertungsgrundlagen für Sachanlagen im Gemeingebrauch wenig aussagefähig. Die nicht zweckentsprechende handelsrechtliche Konzernrechnungslegungskonzeption auf Basis der Einheitstheorie führt dazu, dass die Schuldenlage bei Mehrheitsbeteiligungen zu hoch, bei assoziierten Aufgabenträgern zu niedrig und die Mittelverteilung auf die Aufgabenbereiche nicht realistisch abgebildet werden. Überdies führen unpassende Kriterien zur Abgrenzung des Konsolidierungskreises sowie eine nicht sachgerechte Kapitalkonsolidierungsmethode dazu, dass die finanziellen Spielräume und Risiken des kommunalen Verbunds nicht richtig widerspiegelt werden.
5. Um die Aussagefähigkeit des Gesamtabchlusses zu verbessern und die Informationsinteressen der Adressaten gezielter zu befriedigen, sind die konzeptionellen Grundlagen der doppelischen Rechnungslegung anzupassen. Insbesondere empfiehlt es sich, die dogmatische Ausrichtung auf das Handelsrecht als Referenzsystem neu auf den Prüfstand zu stellen. Zunächst wird angeraten, die Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden bundesweit einheitlich auszugestalten. Darüber hinaus wird empfohlen, das Konzept der Vermögenstrennung anzuwenden, um die Aussagefähigkeit der Aktiva zu steigern. Im Hinblick auf die Gesamtabchlusskonzeption wird die Zugrundelegung eines interessentheoretischen Grundkonzepts nahegelegt. Eine solche interessentheoretische Grundlage führt konsequenterweise zur Abgrenzung des Konsolidierungskreises auf Basis eines Verpflichtungskonzepts, zur grundsätzlichen Anwendung der Quotenkonsolidierung sowie einer sachverhaltsspezifischen Kapitalkonsolidierung. Um die Einsatzmöglichkeiten des Gesamtabchlusses aus Steuerungsgesichtspunkten zu erhöhen, wird außerdem empfohlen, den Abschluss um eine auf die Ergebnisrechnung beschränkte Segmentberichterstattung zu ergänzen sowie die Gesamtabchlusserrstellungsfristen zu verkürzen.
6. Die Aussagefähigkeit des Gesamtabchlusses kann ferner gesteigert werden, wenn er um ein sinnvoll aufgebautes Kennzahlenset ergänzt wird. Bei der Entwicklung



eines solchen Kennzahlensystems können die Erkenntnisse aus internationalen Best-Practice-Modellen bzw. Konzepten nur ansatzweise verwendet werden, da sie die Grenzen der Aussagefähigkeit von Rechnungsabschlüssen im kommunalen Bereich weitgehend ignorieren. Innerhalb der bestehenden Grenzen kann ein solches Kennzahlensystem dazu beitragen, die finanziellen Spielräume und Risiken des kommunalen Verbunds mit ihren Bestandteilen finanzielle Stabilität und finanzielles Potential besser einzuschätzen.

7. Der bisherige Misserfolg der neu eingeführten doppelischen Informations- und Steuerungsinstrumente ist nicht verwunderlich. Zum einen stehen die hohe Doppeldeutigkeit und Konflikträchtigkeit der Reform und zum anderen eine ablehnende Verwaltungskultur dem Reformerfolg entgegen. Will man dies ändern, scheint kein Weg daran vorbeizuführen, die Informations- und Steuerungsinstrumente so weit zu verbessern, dass Verwaltungspraktiker von ihnen überzeugt sind. Erst wenn die Konflikträchtigkeit und Mehrdeutigkeit der neuen Instrumente durch eine Anpassung der grundlegenden Konzeption weitgehend ausgeräumt sind und die Instrumente so die Chance bekommen, einen Wandlungsprozess auszulösen, kann von einem Reformerfolg gesprochen werden.



Literaturverzeichnis

- Abruszat, K./Brocke, T. (2012): Kommunal финанzen 2012 - Zur aktuellen Verschuldungslage der Städte und Gemeinden in Nordrhein-Westfalen. In: *Der Gemeindehaushalt* 113 (10): 227–230.
- Adam, B. (2004): Internationale Rechnungslegungsstandards für die öffentliche Verwaltung (IPSAS). Eine kritische Analyse unter besonderer Berücksichtigung ihrer Anwendbarkeit in Deutschland. Lang, Frankfurt am Main.
- Adam, B. (Hrsg.): Doppik-Leitfaden. Von der Projektierung zum Gesamtabschluss. Praxishandbuch. KSV, Wiesbaden 2010.
- Ahlgrimm, C. (1999): Neugestaltung des öffentlichen Haushaltswesens auf der Grundlage des Ressourcenverbrauchskonzepts. Nomos, Baden-Baden.
- Alchian, A./Demsetz, H. (1972): Production, information costs, and economic organization. In: *American Economic Review* 62 (5): 777–795.
- Alvarez, M. (2004): Segmentberichterstattung und Segmentanalyse. DUV, Wiesbaden.
- Amen, M. (1994): Erstellung von Kapitalflußrechnungen. Oldenbourg, München.
- Andel, N./Färber, G. (Hrsg.): Probleme der Kommunal финанzen (Schriften des Vereins für Sozialpolitik, 283). Duncker & Humblot, Berlin 2001.
- Andree, U. (1994): Möglichkeiten und Grenzen des Controlling in Kommunalverwaltungen. Vandenhoeck & Ruprecht, Göttingen.
- Anthony, R. (1978): Financial accounting in nonbusiness organizations. An exploratory study of conceptual issues. FASB, Stamford.
- Anthony, R. (1989): Should business and nonbusiness accounting be different? Harvard Business School Press, Boston.
- Arnaboldi, M./Lapsley, I. (2009): On the implementation of accrual accounting: A study of conflict and ambiguity. In: *European Accounting Review* 18 (4): 809–836.
- Baetge, J./Kirsch, H.-J./Thiele, S. (2011): Konzernbilanzen, 9. Aufl., IDW, Düsseldorf.
- Ballwieser, C. (1997): Die handelsrechtliche Konzernrechnungslegung als Informationsinstrument. Eine Zweckmäßigkeitanalyse. Lang, Frankfurt am Main.
- Barro, S. (1975): Equalization and equity in general revenue sharing: An analysis of alternative distribution formulas. Rand, Santa Monica.
- Barton, A. (1999): Public and private sector accounting – the non identical twins. In: *Australian Accounting Review* 9 (2): 22–31.
- Barton, A. (2009): The use and abuse of accounting in the public sector financial management reform program in Australia. In: *Abacus* 45 (2): 221–248.



- Becker, R./Weise, F. (2002): Controlling für die Öffentliche Verwaltung - Innovative Steuerungskonzepte in der Praxis. In: Gleich, R./Becker, R./Horváth, P. (Hrsg.): Controlling Fortschritte. Vahlen, München, S. 171-191.
- Beine, F./Roß, N. (2012): Konzernrechnungslegung nach gesellschaftsrechtlichen Umstrukturierungen von Unternehmen unter gemeinsamer Beherrschung. In: Betriebs-Berater 67 (44): 2743–2746.
- Berens, W./Budäus, D./Buschor, E./Fischer, E./Lüder, K./Streim, H. (2005): Eckpunkte für die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung im öffentlichen Haushalts- und Rechnungswesen auf Basis der Integrierten Verbundrechnung. In: Die Wirtschaftsprüfung 58 (16): 887–890.
- Bergmann, A. (2011): Rahmenkonzept für die öffentliche Rechnungslegung nimmt Gestalt an. In: Die Wirtschaftsprüfung 64 (2): 1; Editorial.
- Berne, R./Schramm, R. (1986): The financial analysis of governments. Prentice-Hall, New Jersey.
- Beutel, R./Witte, K. (2010): Ergebnisse der Standardisierungsbestrebungen im öffentlichen Haushalts- und Rechnungswesen auf kommunaler Ebene - Ergebnisse aus dem Projekt Rechtsvergleich Doppik. In: Budäus, D. (Hrsg.): Reform des öffentlichen Haushalts- und Rechnungswesens zwischen Finanzkrise und Handlungsdruck. BWV, Berlin, S. 131–150.
- Bieker, R. (2006): Kommunale Sozialverwaltung. Grundriss für das Studium der angewandten Sozialwissenschaften. Oldenbourg, München.
- Böcking, H.-J./Dutzi, A. (2008): Die Rechnungslegung der Freien und Hansestadt Hamburg. Eine Analyse aus betriebswirtschaftlicher Sicht. In: Der Konzern 6 (8): 415–425.
- Bogumil, J. (2002): Kommunale Entscheidungsprozesse im Wandel - Stationen der politik- und kommunalwissenschaftlichen Debatte. In: Bogumil, J. (Hrsg.): Kommunale Entscheidungsprozesse im Wandel. Theoretische und empirische Analysen (Stadtforschung aktuell, 87). Leske + Budrich, Opladen, S. 7–51.
- Bogumil, J. (Hrsg.): Kommunale Entscheidungsprozesse im Wandel. Theoretische und empirische Analysen (Stadtforschung aktuell, 87). Leske + Budrich, Opladen 2002.
- Bogumil, J. (Hrsg.): Politik und Verwaltung (Politische Vierteljahresschrift, Sonderheft 37). VS, Wiesbaden 2006.
- Bogumil, J. (Hrsg.): Perspektiven kommunaler Verwaltungsmodernisierung. Praxiskonsequenzen aus dem Neuen Steuerungsmodell (Modernisierung des öffentlichen Sektors, Bd. 30). Ed. Sigma, Berlin 2007.
- Bogumil, J. (2007): Möglichkeiten und Grenzen der Optimierung lokaler Entscheidungsprozesse. In: Bogumil, J. (Hg.): Perspektiven kommunaler Verwaltungsmodernisierung. Praxiskonsequenzen aus dem Neuen Steuerungsmodell (Modernisierung des öffentlichen Sektors, Bd. 30). Ed. Sigma, Berlin, S. 39–43.



- Bogumil, J./Ebinger, F./Holtkamp, L. (2011): Vom Versuch, das Neue Steuerungsmodell verpflichtend einzuführen. Wirkungen des Neuen Kommunalen Finanzmanagements in NRW. In: *Verwaltung & Management* 17 (4): 171–180.
- Bogumil, J./Ebinger, F./Holtkamp, L. (2012): Vom Versuch, unerfreuliche Ergebnisse als normative Wissenschaft abzutun. In: *Verwaltung & Management* 18 (1): 3–6.
- Bogumil, J./Grohs, S./Kuhlmann, S. (2006): Ergebnisse und Wirkungen kommunaler Verwaltungsmodernisierung in Deutschland - Eine Evaluation nach zehn Jahren Praxiserfahrung. In: Bogumil, J. (Hrsg.): *Politik und Verwaltung* (Politische Vierteljahresschrift, Sonderheft 37). VS, Wiesbaden, S. 151–184.
- Bogumil, J./Grohs, S./Kuhlmann, S./Ohm, A. (2008): Zehn Jahre Neues Steuerungsmodell. Eine Bilanz kommunaler Verwaltungsmodernisierung (Modernisierung des öffentlichen Sektors, Sonderband 29), 2. Aufl., Ed. Sigma, Berlin.
- Bogumil, J./Holtkamp, L. (2006): *Kommunalpolitik und Kommunalverwaltung. Eine policyorientierte Einführung*. VS, Wiesbaden.
- Bogumil, J./Jann, W. (2005): *Einführung in die Verwaltungswissenschaft. Verwaltung und Verwaltungswissenschaft in Deutschland*, Fernuniversität Hagen, 6. Aufl., VS, Wiesbaden.
- Bogumil, J./Kißler, L. (1998): Verwaltungsmodernisierung als Machtspiel. Zu den heimlichen Logiken kommunaler Modernisierungsprozesse. In: Budäus, D./Conrad, P./Schreyögg, G. (Hrsg.): *New Public Management* (Managementforschung, 8). de Gruyter, Berlin, S. 123–149.
- Bogumil, J./Reichard, C. (2007): Perspektiven kommunaler Verwaltungsmodernisierung. In: Bogumil, J. (Hrsg.): *Perspektiven kommunaler Verwaltungsmodernisierung. Praxiskonsequenzen aus dem Neuen Steuerungsmodell* (Modernisierung des öffentlichen Sektors, Bd. 30), Ed. Sigma, Berlin, S. 85–90.
- Bolsenkötter, H./Poullie, M./Vogelpoth, N. (2009): *Der reformierte öffentliche Haushalt. Stand nationaler Reformen und internationaler Reformtendenzen*. Kohlhammer, Stuttgart.
- Bordt, K. (1992): *Die Eventualverbindlichkeiten*, 2. Aufl., O. Schmidt, Köln.
- Bornhalm, W. (1986): *Das staatliche Rechnungswesen. Möglichkeiten und Probleme einer zielgerichteten Gestaltung*. Gildehaus, Bad Bentheim 1986.
- Bortz, J./Weber, R. (2005): *Statistik für Human- und Sozialwissenschaftler*, 6. Aufl., Springer, Heidelberg.
- Bötzel, S. (1993): *Diagnose von Konzernkrisen*. O. Schmidt, Köln.
- Bourmistrov, A. (Hrsg.): *International trends and experiences in government accounting. Proceedings of the 9th CIGAR Conference*, Oslo 2005.



- Braun, S. (2011): Umstellung des Rechnungswesens der öffentlichen Verwaltung von der Kame-
ralistik auf die Doppik. Vergleich der beiden Rechnungslegungssysteme und Darstellung
der aus einer Systemumstellung resultierenden Auswirkungen mit Fokus auf die Chancen
zur Vermeidung eines weiteren Anstiegs der Staatsverschuldung. Kovac, Hamburg.
- Bräunig, D. (1999): Erkenntnisziel und Erkenntnisgegenstand der Öffentlichen Betriebswirt-
schaftslehre. In: Bräunig, D./Greiling, D./Eichhorn, P. (Hrsg.): Stand und Perspektiven der
Öffentlichen Betriebswirtschaftslehre (Festschrift für Prof. Dr. Peter Eichhorn zur Vollen-
dung des 60. Lebensjahres). Spitz, Berlin, S. 38–46.
- Bräunig, D./Greiling, D./Eichhorn, P. (Hrsg.): Stand und Perspektiven der Öffentlichen Be-
triebswirtschaftslehre (Festschrift für Prof. Dr. Peter Eichhorn zur Vollendung des 60. Le-
bensjahres). Spitz, Berlin 1999.
- Breidert, U./Rüdinger, A. (2008): Zur Eignung der handelsrechtlichen GoB für die Rechnungsle-
gung der öffentlichen Verwaltung. Erste Erkenntnisse aus dem Reformprojekt in Hessen.
In: Der Konzern 6 (1): 32–42.
- Bremeier, W./Brinckmann, H./Killian, W. (2006): Public Governance kommunaler Unterneh-
men. Vorschläge zur politischen Steuerung ausgegliederter Aufgaben auf der Grundlage
einer empirischen Erhebung (Edition der Hans-Böckler-Stiftung, 173), Hans-Böckler-
Stiftung, Düsseldorf.
- Brown, K. (1993): The 10-point test of financial condition: Toward an easy-to-use assessment
tool for smaller cities. In: Government Finance Review 9 (6): 21–26.
- Brüggemeier, M./Schauer, R./Schedler, K. (Hrsg.): Controlling und Performance Management
im öffentlichen Sektor. Festschrift für Professor Dr. Dr. h.c. Dietrich Budäus zum 65. Ge-
burtstag. Haupt, Bern 2007.
- Brunsson, N. (2005): Reform als Routine. In: Corsi, G./Esposito, E. (Hrsg.): Reform und Innova-
tion in einer unstablen Gesellschaft. Lucius & Lucius, Stuttgart, S. 9–25.
- Budäus, D. (1998): Von der bürokratischen Steuerung zum New Public Management - Eine Ein-
führung. In: Budäus, D./Conrad, P./Schreyögg, G. (Hrsg.): New Public Management (Ma-
nagementforschung, 8). de Gruyter, Berlin, S. 1–9.
- Budäus, D./Conrad, P./Schreyögg, G. (Hrsg.): New Public Management (Managementforschung,
8). de Gruyter, Berlin 1998.
- Budäus, D. (Hrsg.): Reform des öffentlichen Haushalts- und Rechnungswesens zwischen Fi-
nanzkrise und Handlungsdruck. BWV, Berlin 2010.
- Budäus, D./Hilgers, D. (2009): Reform des öffentlichen Haushalts- und Rechnungswesens in
Deutschland. Konzepte, Umsetzungsstand und Entwicklungsperspektiven. In: Zeitschrift
für Planung & Unternehmenssteuerung 19 (4): 377–396.



- Budäus, D./Hilgers, D. (2011): Gesamtabschluss von Gebietskörperschaften: Aktuelle Situation und ausgewählte Problemfelder unter besonderer Berücksichtigung der kommunalen Ebene. In: Bünnagel, E. (Hrsg.): Der kommunale Gesamtabschluss (Zeitschrift für öffentliche und gemeinwirtschaftliche Unternehmen, Beiheft 40). Nomos, Baden-Baden, S. 10–31.
- Budde/Clemm/Pankow (2006): Beck'scher Bilanz-Kommentar, 6. Aufl., Beck, s.l.
- Budde/Clemm/Pankow (2012): Beck'scher Bilanz-Kommentar, 8. Aufl., Beck, s.l.
- Bünnagel, E. (Hrsg.): Der kommunale Gesamtabschluss (Zeitschrift für öffentliche und gemeinwirtschaftliche Unternehmen, Beiheft 40). Nomos, Baden-Baden 2011.
- Bulloch, J. (1971): Improving municipal accounting. A question of attitude. In: Municipal Finance 43 (4): 179–184.
- Busch, M./Lasarzik, M./Heiling, J. (2009): Steuerungspotentiale des kommunalen Konzernabschlusses. In: Zeitschrift für Planung & Unternehmenssteuerung 19 (4): 421–440.
- Bussiek, J./Ehrmann, H. (2004): Buchführung, 8. Aufl., Kiehl, Ludwigshafen.
- Butterworth, P./Gray, R./Haslam, J. (1989): The local authority annual report in the UK. An exploratory study of accounting communication and democracy. In: Financial Accountability and Management 5 (2): 73–87.
- Carlin, T. (2005): Debating the impact of accrual accounting and reporting in the public sector. In: Financial Accountability and Management 21 (3): 309–336.
- Carlson, F. (1983): An empirical investigation of the citizen's use of municipal accounting information. University Microfilms, Saint Louis.
- Carmeli, A. (2002): A conceptual and practical framework of measuring performance of local authorities in financial terms. Analysing the case of Israel. In: Local Government Studies 28 (1): 21–36.
- Carnegie, G./West, B. (2003): How well does accrual accounting fit the public sector? In: Australian Journal of Public Administration 62 (2): 83–86.
- Carnegie, G./Wolnizer, P. (1995): The financial value of cultural, heritage and scientific collections: An accounting fiction. In: Australian Accounting Review 5 (1): 31–47.
- Chan, J. (2003): Government accounting: An assessment of theory, purposes and standards. In: Public Money & Management 23 (1): 13–21.
- Chan, J. (2008): A comparison of government accounting and business accounting. In: Wagner, F./Schildbach, T./Schneider, D. (Hrsg.): Private und öffentliche Rechnungslegung. Festschrift für Prof. Dr. Hannes Streim zum 65. Geburtstag. Gabler, Wiesbaden, S. 61–74.
- Chia, Y./Koh, H. (2007): Organizational culture and the adoption of management accounting practices in the public sector: A Singapore study. In: Financial Accountability and Management 23 (2): 189–213.



- Christensen, M. (2005): The 'third hand'. Private sector consultants in public sector accounting change. In: *European Accounting Review* 14 (3): 447–474.
- Christensen, M. (2006): On public sector accounting change: Epistemic communities, consultants, naive officials and a reply to Humphrey. In: *European Accounting Review* 15 (2): 289–296.
- Clark, C. (2010): Understanding the needs of users of public sector financial reports. How far have we come? In: *International Review of Business Research Papers* 6 (5): 70–81.
- Coenenberg, A./Alvarez, M. (2003): Jahresabschluß und Jahresabschlußanalyse. Betriebswirtschaftliche, handelsrechtliche, steuerrechtliche und internationale Grundsätze. HGB, IAS/IFRS, US-GAAP, DRS, 19. Aufl., Schäffer-Poeschel, Stuttgart.
- Cohen, S. (2008): Identifying the moderator factors of financial performance in Greek municipalities. In: *Financial Accountability and Management* 24 (3): 265–294.
- Cohen, S./Douplos, M./Neofytou, E./Zopounidis, C. (2012): Assessing financial distress where bankruptcy is not an option. An alternative approach for local municipalities. In: *European Journal of Operational Research* 218 (1): 270–279.
- Colbe, W./Ordeltz, D./Gebhardt, G./Pellens, B. (2010): Konzernabschlüsse. Rechnungslegung nach betriebswirtschaftlichen Grundsätzen sowie nach Vorschriften des HGB und der IAS/IFRS, 9. Aufl., Gabler, Wiesbaden.
- Corsi, G./Esposito, E. (Hrsg.): Reform und Innovation in einer instabilen Gesellschaft. Lucius & Lucius, Stuttgart, 2005.
- Coy, D./Dixon, K./Buchanan, J./Tower, G. (1997): Recipients of public sector annual reports. Theory and an empirical study compared. In: *The British Accounting Review* 29 (2): 103–127.
- Daldoss, M./Angelini, T. (2005): Bonitätsbeurteilung von Gemeinden. Bonitätsrelevante Sachverhalte in einer föderalistischen Staatsstruktur. In: *Der Schweizer Treuhänder* 79 (4): 252–262.
- Daldoss, M./Foraita, O. (2003): Bonitätsbeurteilung subnationaler Gebietskörperschaften in föderalistischen Staatsstrukturen - Diskussion ausgewählter Sachverhalte anhand von Schweizer Kantonen und Gemeinden, Universität St. Gallen.
- Demski, J. (1973): The general impossibility of normative accounting standards. In: *Accounting Review* 48 (4): 718–723.
- Departement des Innern des Kantons St.Gallen (Hrsg.): Handbuch Rechnungswesen für St. Galler Gemeinden. Definition der Kontenarten, 2010.
- Detemple, P./Marettek, C. (2000): Konzernabschlüsse für Gebietskörperschaften - Konzeptionelle Grundlagen. In: *Zeitschrift für öffentliche und gemeinwirtschaftliche Unternehmen* 23 (3): 271–288.



- Deutscher Bundestag (2002): Bericht Bürgerschaftliches Engagement. Auf dem Weg in eine zukunftsfähige Bürgergesellschaft (Schriftenreihe/Enquete-Kommission "Zukunft des Bürgerschaftlichen Engagements des Deutschen Bundestages", 4). Leske + Budrich, Opladen.
- Deutscher Städtetag/PWC (2011): Evaluierung der Reform des kommunalen Haushalts- und Rechnungswesens. Ergebnisse eines Kooperationsprojekts des Deutschen Städtetages mit der PricewaterhouseCoopers AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft.
- Diemer, R. (1996): Neukonzeption des kommunalen Rechnungswesens. Vergleich des betriebswirtschaftlichen Gestaltungspotentials von Doppik und Kameralistik. DUV, Wiesbaden.
- Donaldson, L./Davis, J. (1991): Stewardship theory or agency theory. CEO governance and shareholder returns. In: Australian Journal of Management 16 (1): 49–65.
- Dörschell, A./Hellenbrand, A. (2011): Grundlagen des nordrhein-westfälischen Modellprojekts zum NKF-Gesamtabschluss. In: Bünnagel, E. (Hrsg.): Der kommunale Gesamtabchluss (Zeitschrift für öffentliche und gemeinwirtschaftliche Unternehmen, Beiheft 40). Nomos, Baden-Baden, S. 37–58.
- Downs, A. (1957): An economic theory of democracy. Columbia, New York.
- Drebin, A./Chan, J./Ferguson, L. (1981): Objectives of accounting and financial reporting for governmental units: A research study. National Council on Governmental Accounting, Chicago.
- Ebeling, R. (1995): Die Einheitsfiktion als Grundlage der Konzernrechnungslegung. Aussagegehalt und Ansätze zur Weiterentwicklung des Konzernabschlusses nach deutschem HGB unter Berücksichtigung konsolidierungstechnischer Fragen. Schäffer-Poeschel, Stuttgart.
- Edel, F. (2011): Wandel und Veränderungsresistenz von Verwaltungskulturen. Eul, Lohmar.
- Eibelshäuser, M. (2006): Bilanzierungsgrundsätze und öffentliche Rechnungslegung. In: Der Konzern 4 (9): 618–624.
- Eichhorn, P. (Hrsg.): Doppik und Kameralistik. Festschrift für Prof. Dr. Ludwig Mülhaupt zur Vollendung des 75. Lebensjahres. Nomos, Baden-Baden.
- Eichhorn, P. (2001): Strategisches Management für Kommunalverwaltungen (Schriften zur öffentlichen Verwaltung und öffentlichen Wirtschaft, 174). Nomos, Baden-Baden.
- Eiselt, A./Müller, S. (2013): Kapitalflussrechnungen: Kritische Würdigung der geplanten Änderungen durch E-DRS 28. In: Betriebs-Berater 68 (36): 2155–2158.
- Ellerich, M. (2012): Standards staatlicher Doppik - Zum Stand der Entwicklung einheitlicher Grundsätze für die Rechnungslegung des Bundes und der Länder. In: Die Wirtschaftsprüfung 65 (21): 1131–1138.
- Ellwood, S./Newberry, S. (2007): Public sector accrual accounting. Institutionalising neo-liberal principles? In: Accounting, Auditing and Accountability Journal 20 (4): 549–573.
- Endres, K. (2001): Jahresabschlussanalyse mit Künstlichen Neuronalen Netzen und mit dem Working Capital. In: Finanzbetrieb 3 (6): 353–412.



- Engels, D./Balk, J. (2010): Öffentliche Rechnungslegung - von der Kameralistik zur Doppik. Status - Reformen - Perspektiven. Link, Köln.
- Ernst & Young: Toward transparency. A comparative study of governmental accounting in Europe, 2010.
- Eskridge, R./French, P (2011): Using the adapted cities framework to evaluate per capita expenditures in small U.S. municipalities. In: Journal of Public Budgeting, Accounting and Financial Management 23 (3): 338–360.
- Evans, M. (1992): Local government accounting, reporting and budgeting. In: Henley, D./Holtham, C./Likierman, A./Perrin, J. (Hrsg.): Public sector accounting and financial control, 4. Aufl., Chapman & Hall, London.
- Fabozzi, F./Feldstein, S. (2008): The handbook of municipal bonds (Frank J. Fabozzi Series). Wiley, Hoboken.
- Falkman, P./Tagesson, T. (2008): Accrual accounting does not necessarily mean accrual accounting. Factors that counteract compliance with accounting standards in Sweden municipal accounting. In: Scandinavian Journal of Management 24 (3): 271–283.
- Feldman, M./March, J. (1990): Information in Organisationen als Signal und Symbol. In: March, J. (Hrsg.): Entscheidung und Organisation. Kritische und konstruktive Beiträge, Entwicklungen und Perspektiven. Gabler, Wiesbaden, S. 456–477.
- Finger, S. (2007): Das neue öffentliche Haushalts- und Rechnungswesen als Chance für Ansätze zur Ziel- und Wirkungsorientierung. In: Brüggemeier, M./Schauer, R./Schedler, K. (Hrsg.): Controlling und Performance Management im öffentlichen Sektor. Festschrift für Professor Dr. Dr. h.c. Dietrich Budäus zum 65. Geburtstag. Haupt, Bern, S. 93–100.
- Finken, J (2009): Transparenz im kommunalen Finanzsystem. Eine theoretische und empirische Analyse am Beispiel Nordrhein-Westfalens. Univ. Diss., Köln.
- Fleige, T. (1989): Zielbezogene Rechnungslegung und Berichterstattung von Kommunen. Untersuchung zur Erweiterung der kommunalen Jahresrechnung (Betriebswirtschaftliche Schriftenreihe, 46). Lit, Münster.
- Frank, H. (Hrsg.): Public Financial Management. CRC, Boca Raton, 2006.
- Freeman, R./Shoulders, C./Allison, G./Patton, T./Smith, G. (2008): Governmental and nonprofit accounting. Theory and practice, 9. Aufl., Pearson, Upper Saddle River.
- Fudalla, M./Tölle, M./Wöste, C./Zur Mühlen, M. (2008): Bilanzierung und Jahresabschluss in der Kommunalverwaltung. Grundsätze für das "Neue Kommunale Finanzmanagement" (NKF), 2. Aufl., Schmidt, Berlin.
- Fudalla, M./Tölle, M./Wöste, C./Zur Mühlen, M. (2011): Bilanzierung und Jahresabschluss in der Kommunalverwaltung. Grundsätze für das "Neue Kommunale Finanzmanagement" (NKF), 3. Aufl., Schmidt, Berlin.



- GASB (1999): Statement of governmental accounting standards No. 34 - basic financial statements - and management's discussion and analysis - for state and local Governments. In: *Journal of Accountancy* 188 (4): 112–130.
- Gesamtabschluss 2012 der Stadt Frankfurt am Main. https://www.frankfurt.de/sixcms/media.php/738/konzernabschluss_2012.pdf. Abruf am 2014-03-10.
- Giddens, A. (1984): *Interpretative Soziologie. Eine kritische Einführung* (Campus-Studium, 557). Campus, Frankfurt am Main.
- Gleich, R./Becker, R./Horváth, P. (Hrsg.): *Controlling Fortschritte*. Vahlen, München 2002.
- Gleich, R./Schentler, P. (2010): *Strategische und operative Planung in Kommunen. Koordination, Steuerung, Budgetierung* (Kommunale Verwaltungssteuerung, Bd. 6). Schmidt, Berlin.
- Glöckner, A./Mühlenkamp, H. (2009): Die kommunale Finanzkontrolle. Eine Darstellung und Analyse des Systems zur finanziellen Kontrolle von Kommunen. In: *Zeitschrift für Planung & Unternehmenssteuerung* 19 (4): 397–420.
- Goebel, A. (1995): *Möglichkeiten der Entschlüsselung von Konzernkrisen mit der Methodik der integrativen Konzernabschlussanalyse: Dargestellt unter Berücksichtigung der Aussagefähigkeit der externen Rechnungslegung von Konzernen mit deutscher Muttergesellschaft und Börsennotierung an der New York Stock Exchange*. Eul, Bergisch Gladbach.
- Gornas, J. (2009): *Der kommunale Gesamtabschluss im doppelischen Haushalts- und Rechnungswesen*. Helmut-Schmidt-Universität Hamburg, 21. April 2009, S. 1-33 .
http://doppikvergleich.de/uploads/tx_jpdwnloads/Vorschriften_zum_Gesamtabschluss_2_2.pdf. Abruf am 2014-03-10.
- Gräf, F.-J. (2011): *Kommunalwirtschaft - gestern, heute und morgen*. In: *Der Gemeindehaushalt* 112 (9): 195–199.
- Gräfer, H./Scheld, G. (2012): *Grundzüge der Konzernrechnungslegung*, 12. Aufl., Schmidt, Berlin.
- Greenwood, R./Hinings, C. (1988): *Organizational design types, tracks and the dynamics of strategic change*. In: *Organization Studies* 9 (3): 293–316.
- Grossi, G./Gardini, S. (2012): *Theories and methods of consolidation. Interaction between private and public sector accounting standards within the hybrid case of Stockholm city*, 7th International Conference on Accounting, Auditing and Management in Public Sector Reforms, Milan, September 4- 6, 2012. <http://www.eiasm.org/documents/abstracts/36273.pdf>. Abruf am 2014-03-10.
- Grossi, G./Tagesson, T. (2008): *Consolidated financial reports in local governments: A comparative analysis of IPSAS and SCMA*. In: Jorge, Susana (Hrsg.): *Implementing reforms in public sector accounting*, Universidade de Coimbra, S. 337–350.
- Groves, S. (1980): *Evaluating financial conditions: An executive overview for local government*, Handbook No. 1. ICMA, Washington DC.



- Groves, S./Godsey, M./Shulman, M. (1981): Financial indicators for local government. In: Public Budgeting & Finance 1 (2): 5–19.
- Groves, S./Valente, M. (1994): Evaluating financial condition. A handbook for local government. ICMA, Washington DC.
- Grün, D.-J. (1999): Cash-flow und Bewegungsbilanz. Instrumente zur Analyse des Jahresabschlusses, 3. Aufl., Sparkassenverlag, Stuttgart.
- Grüske, K.-D./Maier, M. (2001): Das Neue Steuerungsmodell in der kommunalen Verwaltung: Grundlagen, Zwischenbilanz und kritische Analyse. In: Andel, N./Färber, G. (Hrsg.): Probleme der Kommunalfinanzen (Schriften des Vereins für Socialpolitik, 283). Duncker & Humblot, Berlin, S. 171–284.
- Hail, L./Meyer, C. (2001): Framework zur Abschlussanalyse und Unternehmensbewertung. Abschlussinformationen richtig interpretiert. In: Der Schweizer Treuhänder, 75 (8): 667–678.
- Hanusch, H. (1984): Zur Einbindung der Theorie der öffentlichen Güter in die Lehre von den öffentlichen Unternehmen. In: Oettle, K./Eichhorn, P./Rittig, G. (Hrsg.): Öffentliche Güter und öffentliche Unternehmen. Beiträge zur Relevanz der Theorie der öffentlichen Güter für die öffentlichen Unternehmen. Gisbert Rittig zum 80. Geburtstag gewidmet (Schriftenreihe der Gesellschaft für Öffentliche Wirtschaft und Gemeinwirtschaft, 25). Nomos, Baden-Baden, S. 59–89.
- Hardes, H.-D. (2012): Analyse zur Finanzsituation ausgewählter Städte. Teil 1: Die Einnahmenseite. In: Der Gemeindehaushalt 113 (11): 241–252.
- Hauschildt, J. (1996): Erfolgs-, Finanz- und Bilanzanalyse. Analyse der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage von Kapital- und Personengesellschaften, 3. Aufl., Schmidt, Köln.
- Hellenbrand, A./Lasar, A. (2011): Konzeptunterschiede und Entwicklungslinien beim konsolidierten Gesamtabschluss. In: Bünnagel, E. (Hrsg.): Der kommunale Gesamtabschluss (Zeitschrift für öffentliche und gemeinwirtschaftliche Unternehmen, Beiheft 40). Nomos, Baden-Baden, S. 98–110.
- Heller, R. (2010): Haushaltsgrundsätze für Bund, Länder und Gemeinden. Handbuch zum Management der öffentlichen Finanzen, 2. Aufl., Decker, Heidelberg.
- Hengel, M. (2011): Beteiligungsmanagement in Zeiten des kommunalen Gesamtabschlusses, Masterarbeit Universität Potsdam. <http://www.econstor.eu/bitstream/10419/64569/1/666697000.pdf>. Abruf am 2014-03-10.
- Henkes, J. (2008): Der Jahresabschluss kommunaler Gebietskörperschaften. Von der Verwaltungskameralistik zur kommunalen Doppik. Schmidt, Berlin.
- Henley, D./Holtham, C./Likierman, A./Perrin, J. (Hrsg.): Public sector accounting and financial control, 4. Aufl., Chapman & Hall, London, 1992.



- Hennies, M. (2005): Bilanzpolitik und Bilanzanalyse im kommunalen Sektor. Beurteilung der wirtschaftlichen Lage des Konzerns Kommune mit Hilfe der Informationsinstrumente des Neuen Rechnungswesens. Utz, München.
- Hessisches Ministerium des Innern und für Sport: Programm zur Förderung der Aufstellung von Eröffnungsbilanzen und nachfolgender Jahresabschlüsse, Juni 2013.
http://verwaltung.hessen.de/irj/HMdl_Internet?cid=d426a420317c59935389d513f0d98a6e.
Abruf am 2014-03-10.
- Hoffmann, I. (1992): Die Kapitalkonsolidierung bei Interessenzusammenführung gemäß § 302 HGB. Darstellung und Analyse der Interessenzusammenführungs-Methode im Vergleich zur Kapitalkonsolidierung nach der Buchwertmethode und zur aktienrechtlichen Verschmelzung durch Aufnahme. Eul, Bergisch Gladbach.
- Hogan, J./Mottola, A. (1978): Financial Disclosure Practices of the American Cities: Closing the Communications Gap II, Coopers & Lybrand, New York.
- Holtkamp, L. (2010): Kommunale Haushaltspolitik bei leeren Kassen. Bestandsaufnahme, Konsolidierungsstrategien, Handlungsoptionen (Modernisierung des öffentlichen Sektors, 33). Ed. Sigma, Berlin.
- Honadle, B./Lloyd-Jones, M. (1998): Analyzing rural local governments financial condition. In: Public Budgeting & Finance 18 (2): 69–86.
- Hopt, K./Merkt, H./Baumbach, A. (Hrsg.): Handelsgesetzbuch. Mit GmbH & Co., Handelsklauseln, Bank- und Börsenrecht, Transportrecht (ohne Seerecht), 34. Aufl., Beck, München 2010.
- Hopwood, A. (Hrsg.): Issues in public sector accounting. Allan, Oxford 1984.
- Howell, J./Stamm, C. (1979): Urban fiscal stress. Heath, Lexington.
- Husmann, R. (1997): Analyse der wirtschaftlichen Lage des Konzerns im Rahmen der Konzernabschlussprüfung. VVF, München.
- IDW, Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. (Hrsg.): Reform der Rechnungslegung der öffentlichen Verwaltung. IDW Symposium am 6./7. November 2003 in Berlin. In: Die Wirtschaftsprüfung (57) Sonderheft 2004.
- IDW, Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V.: Comment letter to the IPSASB consultation paper on public sector combinations, October 2012.
<http://www.eiasm.org/documents/abstracts/36273.pdf>. Abruf am 2014-03-10.
- IMK, Ständige Konferenz der Innenminister (2003): Sammlung der zur Veröffentlichung freigegebenen Beschlüsse der 173. Sitzung der Ständigen Konferenz der Innenminister und -senatoren der Länder am 21. November 2003 in Jena.
- IPSAS: Autorisierte Übersetzung der IPSAS Standards, 2. Aufl., Schulthess, Zürich.



- IPSASB, International Public Sector Accounting Standards Board: Conceptual framework for general purpose financial reporting by public sector entities. Exposure draft 1, December 2010. https://www.ifac.org/sites/default/files/publications/exposure-drafts/IPSASB-ED_Conceptual_Framework_Phase_1.pdf. Abruf am 2014-03-10.
- IPSASB, International Public Sector Accounting Standards Board: Consultation paper on public sector combinations, June 2012. http://www.ifac.org/sites/default/files/publications/files/CP%20PSC%20Jun_25_2012%20-%203.pdf. Abruf am 2014-03-10.
- IPSASB, International Public Sector Accounting Standards Board: Conceptual framework for general purpose financial reporting by public sector entities: Presentation in general purpose financial reports. Exposure draft 4, April 2013. <http://www.ifac.org/sites/default/files/publications/files/IPSASB-Conceptual-Framework-Exposure-Draft-4-Presentation-April-2013.pdf>. Abruf am 2014-03-10.
- Jäkel, T./Kuhlmann, S. (2012): Kann man von der Schweiz lernen? Leistungsvergleiche kommunaler Finanzkennzahlen in föderalen Ländern. In: *Verwaltung & Management* 18 (3): 131–135.
- Jensen, M./Meckling, W. (1976): Theory of the firm: Managerial behavior, agency costs and ownership structure. In: *Journal of Financial Economics* 3 (4): 305–360.
- Jones, D./Scott, R./Kimbrow, L./Ingram, R. (1985): The needs of users of governmental financial reports. Research report. GASB, Stamford.
- Jones, R. (1992): The development of conceptual frameworks of accounting for the public sector. In: *Financial Accountability and Management* 8 (4): 249–264.
- Jorge, S. (Hrsg.): Implementing reforms in public sector accounting. Universidad de Coimbra 2008.
- Jüngel, E. (1995): Das Steuerungs- und Informationspotential des kommunalen Haushalts. Möglichkeiten und Probleme einer Outputorientierung. Waxmann, Münster.
- Junkernheinrich, M./Lenk, T./Boettcher, F./Hesse, M./Holler, B./Micosatt, G. (2011): Haushaltsausgleich und Schuldenabbau. Konzept zur Rückgewinnung kommunaler Finanzautonomie im Land Nordrhein-Westfalen, FORA. http://m.mik.nrw.de/fileadmin/user_upload/Redakteure/Dokumente/Themen_und_Aufgaben/Kommunales/kommunale_finanzen/110308gutachten.pdf. Abruf am 2014-03-10.
- Katz, A. (2011): Nachhaltige Gemeindewirtschaft durch Reformen (NKHR/NKF)? Tragfähigkeit der Grundsätze und Funktionen des neuen kommunalen Haushaltsrechts. In: *Der Gemeindehaushalt* 112 (7): 145–152.
- Kegelman, J. (2007): New Public Management. Möglichkeiten und Grenzen des Neuen Steuerungsmodells. VS, Wiesbaden.
- KGSt (2011): Jahresabschlussanalyse im neuen Haushalts- und Rechnungswesen. KGSt-Bericht Nr. 1. KGSt, Köln.



- Kiaman, O. (2012): Kommunale Rechnungslegung: Eine kritische Würdigung von Rechnungszwecken, -zielen und -inhalten. TIB, Hannover.
- Kiaman, O./Wielenberg, S. (2010): Sind die Regeln der externen Unternehmensrechnung auf die kommunale Rechnungslegung übertragbar? In: Zeitschrift für Betriebswirtschaft 80 (3): 237–261.
- Kieser, A./Ebers, M. (2006): Organisationstheorien, 6. Aufl., Kohlhammer, Stuttgart.
- Kirchmann, U. (2009): Steuerung von Kommunen nach International Public Sector Accounting Standards (IPSAS). Verwendung internationaler Rechnungslegungsstandards zur Ressourcenzubewirtschaftung im kommunalen Haushalt. IDW, Düsseldorf.
- Kirsch, H.-J. (1990): Die Equity-Methode im Konzernabschluss. Der Charakter der deutschen Regelungen vor dem Hintergrund der internationalen Entwicklung. IDW, Düsseldorf.
- Kirste, S. (2005): Innovatives Verwaltungsrecht und Verwaltungsrechtsreform. In: Corsi, G./Esposito, E. (Hrsg.): Reform und Innovation in einer unstabilen Gesellschaft. Lucius & Lucius, Stuttgart, S. 107–131.
- Klatte, M./Wirtz, H. (2010): Abschlussanalyse und Möglichkeiten der Bilanzpolitik. In: Müller-Marqués Berger, T. (Hrsg.): Der kommunale Gesamtabchluss. Zielsetzung, Grundlagen und Erstellung. Schäffer-Poeschel, Stuttgart, S. 235–253.
- Kleidat, C. (2011): Bedingungen der Akzeptanz von Reform. VS, Wiesbaden.
- Kleine, R./Kloha, P./Weissert C. (2003): Monitoring local government fiscal health. Michigan's new 10 point scale of fiscal distress. In: Government Finance Review 19 (3): 19–23.
- Kleine-Doepke, R. (1978): Informationsökonomische Analyse der externen Rechnungslegung, Univ. Diss., Augsburg.
- Klieve, M. (2012): Zukunft der Kommunalfinanzierung - Überlegungen zu einer Landesfinanzagentur. In: Der Gemeindehaushalt. 113 (10): 221–230.
- Kloby, K. (2009): Less is more. Exploring citizen-based financial reporting in local government. In: Journal of Public Budgeting, Accounting and Financial Management 21 (3): 367–391.
- Knechtenhofer, B. (2003): Der Einbezug von Beteiligungen in den jährlichen Abschluss der Gemeinde. Haupt, Bern.
- Köhle, K.-F. (1997): Konzernabschluß und Informationsvermittlung. Grundlagen - Grenzen - Perspektiven. DUV, Wiesbaden.
- Köhrmann, H. (2009): Die Rechnungslegung kommunaler Gebietskörperschaften. Eine Analyse der Regelungen des NKF und der IPSAS. Eul, Lohmar.
- Kormaier, B. (2008): Externe Unternehmensberichterstattung nicht kapitalmarktorientierter Unternehmen. Ableitung von Vorschlägen zur konzeptionellen Ausgestaltung einer differenzierten Rechnungslegung. Utz, s.l.



- Kornberger, M./Carter, C. (2010): Manufacturing competition: How accounting practices shape strategy making in cities. In: *Accounting, Auditing and Accountability Journal* 23 (3): 325–349.
- Kortmann, H.-W. (1989): Die Berichterstattung über die sonstigen finanziellen Verpflichtungen i.S. von § 285 Nr. 3 HGB in den Jahres- bzw. Konzernabschlüssen von Kapitalgesellschaften. JR, Hamburg.
- Kosiol, E. (1978): Die Unternehmung als wirtschaftliches Aktionszentrum. Einführung in die Betriebswirtschaftslehre. Rowohlt, Hamburg.
- Krag, J./Möller, S. (2012): Rechnungslegung. Grundlagen des handelsrechtlichen Jahresabschlusses, 2. Aufl., Vahlen, München.
- Kuhlmann, S. (2005): Selbstevaluation durch Leistungsvergleiche in deutschen Kommunen. In: *Zeitschrift für Evaluation* (1): 7–28.
- Kuhlmann, S. (2011): Messung und Vergleich von Verwaltungsleistungen: Benchmarking-Regime in Westeuropa. In: *Die Verwaltung* 44 (2): 155–178.
- Kühn, S. (2004): Ausgestaltungsformen der Erwerbsmethode. Eine Analyse unter Berücksichtigung der Wahlrechte nach IFRS und der fair value-Bewertung. Lang, Frankfurt am Main.
- Kulosa, M. (2003): Die Steuerung wirtschaftlicher Aktivitäten von Kommunen. Eine betriebswirtschaftliche Analyse. Kohlhammer, Stuttgart.
- Küpper, H.-U. (2002): Konzeption einer Perioden-Erfolgsrechnung für Hochschulen. In: *Zeitschrift für Betriebswirtschaft* 72 (9): 929–951.
- Kußmaul, H./Henkes, J. (2008): Haushalts- und Jahresabschlussanalyse in der kommunalen Doppik. Anlässe, Bedeutung und Grenzen. In: *Steuer- und Bilanzpraxis* 10 (9): 327–331.
- Kußmaul, H./Henkes, J. (2008 a): Haushalts- und Jahresabschlussanalyse in der kommunalen Doppik. Elemente von kommunalem Haushalt und Jahresabschluss als Analysebasis (I). In: *Steuer- und Bilanzpraxis* 10 (12): 464–471.
- Kußmaul, H./Henkes, J. (2008 b): Haushalts- und Jahresabschlussanalyse in der kommunalen Doppik. Elemente von kommunalem Haushalt und Jahresabschluss als Analysebasis (II). In: *Steuer- und Bilanzpraxis* 10 (14): 548–554.
- Kußmaul, H./Henkes, J. (2008 c): Haushalts- und Jahresabschlussanalyse in der kommunalen Doppik. Finanzwirtschaftliche Kennzahlenanalyse I. In: *Steuer- und Bilanzpraxis* 10 (17): 661–666.
- Kußmaul, H./Henkes, J. (2008 d): Haushalts- und Jahresabschlussanalyse in der kommunalen Doppik. Finanzwirtschaftliche Kennzahlenanalyse II. In: *Steuer- und Bilanzpraxis* 10 (21): 833–837.
- Kußmaul, H./Henkes, J. (2008 e): Haushalts- und Jahresabschlussanalyse in der kommunalen Doppik. Erfolgswirtschaftliche Kennzahlenanalyse. In: *Steuer- und Bilanzpraxis* 10 (23): 903–909.



- Kußmaul, H./Henkes, J. (2008 f): Haushalts- und Jahresabschlussanalyse in der kommunalen Doppik. Qualitative Analyse. In: Steuer- und Bilanzpraxis 10 (24): 937–943.
- Küting, K./Eichenlaub, R. (2011): Einzelbewertungsgrundsatz im HGB- und im IFRS-System. In: Betriebs-Berater 65 (19): 1195–1200.
- Küting, K./Weber, C.-P. (2012): Die Bilanzanalyse. Beurteilung von Abschlüssen nach HGB und IFRS, 10. Aufl., Schäffer-Poeschel, Stuttgart.
- Küting, K./Weber, C.-P./Bender, J. (1993): Die Bilanzanalyse. Lehrbuch zur Beurteilung von Einzel- und Konzernabschlüssen. Schäffer-Poeschel, Stuttgart.
- Küting, K./Weber, C.-P./Grau, P. (2010): Der Konzernabschluss. Praxis der Konzernrechnungslegung nach HGB und IFRS, 12. Aufl., Schäffer-Poeschel, Stuttgart.
- Lachnit, L. (2004): Bilanzanalyse. Grundlagen - Einzel- und Konzernabschlüsse - internationale Abschlüsse - Unternehmensbeispiele. Gabler, Wiesbaden.
- Ladd, H./Yinger, J. (1989): America's ailing cities. Fiscal health and the design of urban policy. Hopkins, Baltimore.
- Lande, E./Rousseau, D. (2005): The opportunities and difficulties of implementing consolidated financial statements in French local governments. In: Bourmistrov, A. (Hrsg.): International trends and experiences in government accounting. Proceedings of the 9th CIGAR Conference. Cappelen, Oslo, S. 280–294.
- Lapsley, I. (1992): User needs and financial reporting: A comparative study of local authorities and the National Health Service. In: Financial Accountability and Management 8 (4): 281–298.
- Lapsley, I./Mussari, R./Paulsson, G. (2009): On the adoption of accrual accounting in the public sector: A self-evident and problematic reform. In: European Accounting Review 18 (4): 719–723.
- Leffson, U. (1976): Bilanzanalyse. Schäffer-Poeschel, Stuttgart.
- Leffson, U. (1987): Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, 7. Aufl., IDW, Düsseldorf.
- Lehmitz, C./Kamp, C. (2012): Der kommunale Gesamtabchluss. Konsolidierung in der Doppik. Wiley, Weinheim.
- Leitner-Hanetseder, S. (2011): Entscheidungsnützlichkeit der Kapitalkonsolidierungsmethoden im Konzernabschluss nicht kapitalmarktorientierter österreichischer Konzernunternehmen. Eine empirische Analyse aus Sicht der "primären" Adressaten. Lang, Frankfurt am Main.
- Lenk, T./Rottmann, O. (2008): Public Corporate Governance - Konzept und Wirkungen. In: Zeitschrift für öffentliche und gemeinwirtschaftliche Unternehmen 31 (36): 45–56.
- Levine, C./Rubin, I. (Hrsg.): Fiscal Stress and Public Policy. Sage, Beverly Hills, 1980.
- Libbe, J./Hanke, S. (2011): Rekommunalisierung - neue alte Wege der öffentlichen Daseinsvorsorge. In: Der Gemeindehaushalt 112 (5): 108–113.



- Liguori, M./Steccolini, I. (2012): Radical change, accounting and public sector reform. In: Financial Accountability and Management 28 (4): 437–463.
- Likierman, A. (1992): Financial reporting in the public sector. In: Henley, D./Holtham, C./Likierman, A./Perrin, J. (Hrsg.): Public Sector Accounting and Financial Control, 4. Aufl., Chapman & Hall, London, S. 10–37.
- Likierman, A./Vass, P. (1984): Structure and form of government expenditure reports: Proposals for reform. CAP, London.
- Linhos, R. (2005): Die Stadt als Konzern. Ansätze eines Konzernmanagements für Kommunen und ihre Beteiligungen. Univ. Diss., Potsdam.
- Lippe, P. von der (2011): Wie groß muss eine Stichprobe sein, damit sie repräsentativ ist? Diskussionsbeitrag Nr. 187 aus der Fakultät der Wirtschaftswissenschaften der Universität Duisburg-Essen, Februar 2011. http://www.wiwi.uni-due.de/fileadmin/fileupload/WIWI/pdf/187_Diskussionsbeitrag.pdf. Abruf am 2014-03-10.
- Löw, E. (1994): Die externe Rechnungslegung der öffentlichen Verwaltung. Rechtlich-normative Anforderungen. Nomos, Baden Baden.
- Lüdenbach, N. (2005): IFRS. Der Ratgeber zur erfolgreichen Umstellung von HGB auf IFRS, 4. Aufl., Haufe, Freiburg im Breisgau.
- Lüder, K. (1996): Notwendige rechtliche Rahmenbedingungen für ein reformiertes staatliches Rechnungs- und Haushaltswesen. In: Die öffentliche Verwaltung 59 (15): 641–648.
- Lüder, K. (1999): Konzeptionelle Grundlagen des Neuen Kommunalen Rechnungswesens (Speyerer Verfahren), 2. Aufl., Staatsanzeiger für Baden-Württemberg, Stuttgart.
- Lüder, K. (2007): Beiträge zum öffentlichen Rechnungswesen - Öffentliche Bilanz und Entwicklungsperspektiven. Speyerer Arbeitsheft Nr. 194. DHV, Speyer.
- Luhmann, N. (1960): Kann die Verwaltung wirtschaftlich handeln? In: Verwaltungsarchiv 51 (2): 97–115.
- Luhmann, N. (1966): Recht und Automation in der öffentlichen Verwaltung. Duncker & Humblot, Berlin.
- Luhmann, N. (2005): Entscheidungen in der Informationsgesellschaft. In: Corsi, G./Esposito, E. (Hrsg.): Reform und Innovation in einer unstabilen Gesellschaft. Lucius & Lucius, Stuttgart, S. 27–40.
- Magin, C. (2006): Möglichkeiten und Grenzen der Jahresabschlussanalyse mit Kennzahlen eines kommunalen Haushalts. In: Der Gemeindehaushalt 107 (9): 202–206.
- Magin, C. (2011): Kommunale Rechnungslegung. Konzeptionelle Überlegungen, Bilanzanalyse, Rating und Insolvenz. Gabler, Wiesbaden.
- Magin, C. (2012): Was ist Doppik? Was ist Kameralistik? In: Der Gemeindehaushalt 113 (5): 101–104.



- Maher, C./Deller, S. (2011): Measuring municipal fiscal condition: Do objective measures of fiscal health relate to subject measures? In: *Journal of Public Budgeting, Accounting and Financial Management* 23 (3): 427–450.
- March, J. (Hrsg.): *Entscheidung und Organisation. Kritische und konstruktive Beiträge, Entwicklungen und Perspektiven*. Gabler, Wiesbaden 1990.
- March, J. (1990): Mehrdeutigkeit und Rechnungswesen: Die unbestimmte Verbindung zwischen Information und Entscheidungsprozess. In: March, J. (Hrsg.): *Entscheidung und Organisation. Kritische und konstruktive Beiträge, Entwicklungen und Perspektiven*. Gabler, Wiesbaden, S. 427–454.
- Marettke, C./Schmitt, M. (2011): Kommunaler Gesamtabschluss: Vereinfachungsmöglichkeiten ohne Gefährdung von Aussagekraft und Steuerungsrelevanz. In: Bünnagel, E. (Hrsg.): *Der kommunale Gesamtabchluss (Zeitschrift für öffentliche und gemeinwirtschaftliche Unternehmen, Beiheft 40)*. Nomos, Baden-Baden, S. 59–81.
- Matland, R. (1995): Synthesizing the implementation literature: The ambiguity-conflict model of policy implementation. In: *Journal of Public Administration Research and Theory* 5 (1): 145–175.
- Matz, J. (2007): Die Analyse kommunaler doppischer Jahresabschlüsse. In: *Der Gemeindehaushalt* 108 (9): 193–205.
- Mautz, R. (1981): Financial reporting: Should government emulate business? In: *Journal of Accountancy* 152 (2): 53–60.
- Mayer-Fiedrich, M./Müller, S. (2013): Perspektiven für die Abschlussfinanzierung/ -sanierung bei auslaufenden Mezzanine-Programmen mittelständischer Unternehmen. In: *BetriebsBerater* 68 (4): 171–178.
- Mayntz, R. (1985): *Soziologie der öffentlichen Verwaltung*, 3. Aufl., Müller, Heidelberg.
- McGregor, W. (1999): The pivotal role of accounting concepts in the development of Public Sector Accounting Standards. In: *Australian Accounting Review* 9 (1): 3–8.
- Mead, D. (2000): What you should know about your local government's finances. A guide to financial statements (GASB User Guide Series). GASB Norwalk.
- Mead, D. (2001): *An analyst's guide to government financial statements*. GASB, Norwalk.
- Mead, D. (2006): A manageable system of economic condition analysis for governments. In: Frank, H. (Hrsg.): *Public Financial Management*, CRC, Boca Raton, S. 383–462.
- Meinen, J. (2012): Internationale Rechnungslegung für die öffentliche Hand in Europa - IPSAS auf dem Prüfstand der EU-Kommission. In: *Die Wirtschaftsprüfung* 65 (6): 305–316.
- Menken, K. (1993): *Informationsökonomie, Bilanztheorie und HGB 1985*. Cuvillier, Göttingen.
- Merkt, H. (2010): Drittes Buch. Handelsbücher. In: Hopt, K./Merkt, H./Baumbach, A. (Hrsg.): *Handelsgesetzbuch. Mit GmbH & Co., Handelsklauseln, Bank- und Börsenrecht, Transportrecht (ohne Seerecht)*, 34. Aufl., Beck, München, S. 876–1309.



- Merschbächer, G. (1987): Öffentliche Rechnungssysteme in der Bundesrepublik Deutschland, in Österreich und in der Schweiz. Bestandsaufnahme, Analyse und zweckorientierte Beurteilung. VVF, München.
- Meyer, M. (2007): Cashflow-Reporting und Cashflow-Analyse. Konzeption, Normierung, Gestaltungspotenzial und Auswertung von Kapitalflussrechnungen im internationalen Vergleich. IDW, Düsseldorf.
- Meynhardt, T./Schulze, E. (2010): Ist die Doppik wirklich das geeignete Rechnungswesen? Kritischer Dialog: Wie überlegen ist die Doppik der Kameralistik? In: Innovative Verwaltung 32 (3): 27–29.
- Micallef, F./Peirson, G. (1997): Financial reporting of cultural, heritage, scientific and community collections. In: Australian Accounting Review 7 (1): 31–37.
- Mohr, A. (Hrsg.): Grundzüge der Politikwissenschaft. Oldenbourg, München.
- Möller, H./Hüfner, B./Keller, E./Ketteniß, H./Viethen, H. (2011): Konzernrechnungslegung. Betriebswirtschaftliche Grundlagen, internationale Standards und deutsche Rechtsvorschriften. Springer, Berlin.
- Möller, S./Strauß, M. (2007): Bewertungsrelevanz der Rechnungslegung - Stand und Implikationen der empirischen Forschung für Aktionäre und Regulierer. In: Zeitschrift für Betriebswirtschaft 77 (9): 955–995.
- Moxter, A. (1993): Einführung in die Bilanztheorie, 3. Aufl., Gabler, Wiesbaden.
- Moxter, A. (2003): Grundsätze ordnungsgemäßer Rechnungslegung. IDW, Düsseldorf.
- Mühlenkamp, H. (2011): Zu den Steuerungswirkungen des Neuen öffentlichen Haushalts- und Rechnungswesens und seiner Akzeptanz. Speyerer Arbeitsheft Nr. 203. DHV, Speyer.
- Mühlenkamp, H./Glöckner, A. (2010): Grundsätze und (best-) mögliche Ansätze zur Bewertung des Vermögens von öffentlichen Gebietskörperschaften. In: Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis 62 (5): 483–500.
- Mühlenkamp, H./Glöckner, A. (2010): Rechtsvergleich kommunale Doppik. Eine Synopse und Analyse ausgewählter Themenfelder des neuen, doppelischen kommunalen Haushaltsrechts der Bundesländer, Speyerer Forschungsberichte. Deutsches Forschungsinstitut für öffentliche Verwaltung, Speyer.
- Müller, C. (2010): Kommunale Haushaltssteuerung mit Zielen und Kennzahlen - Hinweise für die Ausgestaltung eines kommunalen, produktorientierten Zielsystems. In: Adam, B. (Hrsg.): Doppik-Leitfaden. Von der Projektierung zum Gesamtabschluss. Praxishandbuch. KSV, Wiesbaden, S. 151–169.
- Müller, F. (2011): Kaufmännische Rechnungslegung im kommunalen Gesamtabchluss. Instrument zur Steuerung des "Konzerns Kommune". Schmidt, Berlin.



- Müller, S./Papenfuß, U./Schaefer, C. (2009): Rechnungslegung und Controlling in Kommunen. Status quo und Reformansätze (Public Administration and Public Policy, Kommunale Verwaltungssteuerung, Band 1). Schmidt, Berlin.
- Müller, S./Weller, N. (2008): Der kommunale Gesamtabchluss. Wege zu einer zielorientierten Steuerung. In: Schaefer, C./Fischer, J./Hinz, E. (Hrsg.): Neues Verwaltungsmanagement. Raabe, Berlin, S. 1–41.
- Müller-Marqués Berger, T. (Hrsg.): Der kommunale Gesamtabchluss. Zielsetzung, Grundlagen und Erstellung. Schäffer-Poeschel, Stuttgart 2010.
- Müller-Marqués Berger, T./Wirtz, H. (2012): Konzernrechnungslegung der öffentlichen Hand - Das "Public Sector Combinations"-Projekt des IPSASB. In: Die Wirtschaftsprüfung, 2012 65 (19): 1025–1029.
- Murray, D./Dollery, B. (2005): Local government performance monitoring in New South Wales: Are 'at risk' councils really at risk? In: Economic Papers 24 (4): 332–345.
- Neubäumer, R. (1982): Die Eigenschaften verschiedener Stichprobenverfahren bei wirtschafts- und sozialwissenschaftlichen Untersuchungen. Lang, Frankfurt am Main.
- Niskanen, W. (2007): Bureaucracy & Representative Government. Aldine, New Brunswick.
- NSW DLG, New South Wales Department of Local Government (2004): 2002 - 2003 comparative information on New South Wales local governments, NSW Department of Local Government.
<http://www.dlg.nsw.gov.au/dlg/dlghome/documents/Comparatives/Comparatives%202002-03.pdf>. Abruf am 2014-03-10.
- OECD (2011): Government at a Glance. http://dx.doi.org/10.1787/gov_glance-2011-8-en. Abruf am 2014-03-10.
- Oettle, K. (1987): Möglichkeiten und Grenzen der Übertragung des kaufmännischen Rechnungswesens auf öffentliche Verwaltungen. In: Eichhorn, P. (Hrsg.): Doppik und Kameralistik. Festschrift für Prof. Dr. Ludwig Mülhaupt zur Vollendung des 75. Lebensjahres. Nomos, Baden-Baden.
- Oettle, K./Eichhorn, P./Rittig, G. (Hrsg.): Öffentliche Güter und öffentliche Unternehmen. Beiträge zur Relevanz der Theorie der öffentlichen Güter für die öffentlichen Unternehmen. Gisbert Rittig zum 80. Geburtstag gewidmet. Nomos, Baden-Baden 1984.
- Ostmeier, V. (2004): Das Informationspotenzial neuerer Rechnungslegungsinstrumente in International Financial Reporting Standards (IAS/IFRS) basierten Jahresabschlüssen und seine Nutzung für die Abschlussanalyse. Lang, Frankfurt am Main.
- Otte, R. (1990): Konzernabschlüsse im öffentlichen Bereich. Notwendigkeit und Zwecke konsolidierter Jahresabschlüsse von Gebietskörperschaften dargestellt am Beispiel der Bundesrepublik Deutschland. Lang, Frankfurt am Main.



- Otte, R. (1991): Grundzüge einer Konzernrechnungslegung für Gebietskörperschaften. In: *Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung* 43 (6): 510–524.
- Owczarzak, H. (2007): Kennzahlen für die kommunale Jahresabschlussanalyse. In: *Der Gemeindehaushalt* 108 (1): 8–12.
- Pallot, J. (1992): Elements of a theoretical framework for public sector accounting. In: *Accounting, Auditing and Accountability Journal* 5 (1): 38–59.
- Pallot, J./Ball, I. (1996): Resource accounting and budgeting: The New Zealand experience. In: *Public Administration* 74 (3): 527–541.
- Passardi, M. (2003): *Kommunale Rechnungslegung und Finanzmanagement*. Schulthess, Zürich.
- Patton, J. (1975): *Usefulness of municipal financial reports*. Washington University, Washington DC.
- Peemöller, V. (2003): *Bilanzanalyse und Bilanzpolitik. Einführung in die Grundlagen*, 3. Aufl., Gabler, Wiesbaden.
- Peper, B./Weller, N. (2010): *Der kommunale Gesamtabchluss. Konzernbilanzierung, Konsolidierungstechniken*. Schmidt, Berlin.
- Perrin, J. (1984): Accounting for public sector assets. In: Hopwood, A. (Hrsg.): *Issues in public sector accounting*. Allan, Oxford, S. 61–84.
- Peters, H.-R. (2000): *Wirtschaftspolitik*, 3. Aufl., Oldenbourg, München.
- Peterson, J. (1977): Simplification and standardization of state and local government fiscal indicators. In: *National Tax Review* 30 (3): 299–311.
- Pina, V./Torres, L. (2009): Accrual accounting in EU local governments: One method, several approaches. In: *European Accounting Review* 18 (4): 765–807.
- Pollanen, R./Loiselle-Lapointe, K. (2012): Accounting reform in the government of Canada: Exploratory evidence on accrual accounting adoption and impact. In: *Financial Accountability and Management* 28 (4): 359–377.
- Proeller, I./Siegel, J. (2012): Vom Versuch, über die Ergebnisse kommunaler Verwaltungsreformen zu diskutieren. Anmerkungen zur Debatte über das (vermeintliche) Scheitern des NSM und des NKF. In: *Verwaltung & Management* 18 (3): 136–140.
- Rauskala, I./Bergmann, A./Fuchs, S. (2012): 30 Jahre Doppik in der Schweiz - eine Bilanz. In: *Verwaltung & Management* 18 (3): 127–130.
- Reichard, C. (2011): Vom Versuch, NSM und NKF in einen Topf zu werfen. Eine Replik. In: *Verwaltung & Management* 17 (6): 283–287.
- Rheinboldt, R. (1998): *Analyse von Konzernabschlüssen mit Hilfe von Kennzahlen. Die Entwicklung der Ursachenrechnung zur Unterstützung der Urteilsbildung*. Eul, Lohmar.



- Ridder, H.-G./Bruns, H.-J./Spier, F. (2005): Analysis of public management change processes: The case of local government accounting reforms in Germany. In: *Public Administration* 83 (2): 443–471.
- Rittig, G. (1984): Öffentliche Güter, öffentliche Unternehmungen und die *oeconomia publica*. In: Oettle, K./Eichhorn, P./Rittig, G. (Hrsg.): *Öffentliche Güter und öffentliche Unternehmen. Beiträge zur Relevanz der Theorie der öffentlichen Güter für die öffentlichen Unternehmen.* Gisbert Rittig zum 80. Geburtstag gewidmet. Nomos, Baden-Baden, S. 15–57.
- Rivenbark, W./Roenigk, D./Allison, G. (2010): Conceptualizing financial condition in local government. In: *Journal of Public Budgeting, Accounting and Financial Management* 22 (2): 149–177.
- Röhrich, M. (1999): Steuerung und Kontrolle kommunaler Beteiligungen. Beteiligungscontrolling als Teil des politischen Controlling. In: *Verwaltung & Management* 5 (4): 237–239.
- Ross, J./Greenfield, J. (1980): Measuring the health of cities. In: Levine, C./Rubin, I. (Hrsg.): *Fiscal Stress and Public Policy.* Sage, Beverly Hills, S. 89–110.
- Rüdiger, D. (2011): Kommunale Bürgschaften und vergleichbare Sicherungsinstrumente als Beihilfen im Spiegel des Europarechts. Nomos, Baden-Baden.
- Runderlass des Innenministeriums v. 1.10.2008, 34 - 48.04.05/01 - 2323/08 (1.10.2008): Kommunales Haushaltsrecht NKF – Kennzahlenset Nordrhein-Westfalen (NKF - Kennzahlen). http://gpanrw.de/media/1354118591_runderlass_des_im_vom_01_10_20082008.pdf. Abgerufen am 2014-03-10.
- Rutherford, B. (1983): *Financial Reporting in the Public Sector.* Butterworths, London.
- Sauthoff, J.-P. (1996): *Der Firmenwert im Konzernabschluß. Probleme der Bilanzierung und Aussagefähigkeit.* DUV, Wiesbaden.
- Schaefer, C. (2008): Ziele des Öffentlichen Rechnungswesens im Kontext der Public Corporate Governance - Anspruch und Wirklichkeit. In: *Zeitschrift für öffentliche und gemeinwirtschaftliche Unternehmen* 31 (36): 101–114.
- Schaefer, C./Fischer, J./Hinz, E. (Hrsg.): *Neues Verwaltungsmanagement.* Raabe, Berlin, 2008.
- Schedler, K./Knechtenhofer, B. (2002): Rechnungslegung der öffentlichen Verwaltung. IPSAS in der Schweiz: Chancen und Hindernisse. In: *Der Schweizer Treuhänder* 76 (8): 687–692.
- Schindler, J. (1986): *Kapitalkonsolidierung nach dem Bilanzrichtlinien-Gesetz.* Lang, Frankfurt am Main.
- Schmidt, I. (2001): *Wettbewerbspolitik und Kartellrecht. Eine interdisziplinäre Einführung,* 7. Aufl., Lucius & Lucius, Stuttgart.
- Schmidt, M. (1995): Policy-Analyse. In: Mohr, A. (Hrsg.): *Grundzüge der Politikwissenschaft.* Oldenbourg, München, S. 567–605.
- Schubert, A. (1950): Kameralistik oder Doppik. In: *Die Wirtschaftsprüfung* 3: 410–412.



- Schultz, V. (2011): Basiswissen Rechnungswesen. Buchführung, Bilanzierung, Kostenrechnung, Controlling, 6. Aufl., dtv, München.
- Schwarting, G. (1997): Effizienz in der Kommunalverwaltung. Schmidt, Berlin.
- Schwarting, G. (2010): Der kommunale Haushalt. Haushaltssteuerung, Doppik, Finanzpolitik, 4. Aufl., Schmidt, Berlin.
- Schwiering, D. (1973): Die realtheoretischen Aussagemöglichkeiten und Aussagegrenzen von Erfolgskonzeptionen. Zur Kritik der Bilanztheorien. Duncker & Humblot, Berlin.
- Seiffert, H./Bachmair, B. (1976): Einführung in das wissenschaftliche Arbeiten. Vieweg, Braunschweig.
- Seiwald, J./Meyer, R. (2012): Familienähnlichkeiten und -unterschiede: Haushaltsreformen in Österreich und Deutschland im Vergleich. In: Verwaltung & Management 18 (3): 122–126.
- Siener, F. (1991): Der Cash-Flow als Instrument der Bilanzanalyse. Praktische Bedeutung für die Beurteilung von Einzel- und Konzernabschluss. Schäffer-Pöschel, Stuttgart.
- Srocke, I. (2002): Segmentberichterstattung für die interne Steuerung und externe Publizität im öffentlichen Sektor. Public Management Diskussionspapier Nr. 44. Hamburger Universität für Wirtschaft und Politik, 2002.
- Srocke, I. (2004): Konzernrechnungslegung in Gebietskörperschaften unter Berücksichtigung von HGB, IAS/IFRS und IPSAS. IDW, Düsseldorf.
- SRS, Schweizerisches Rechnungslegungsgremium für den öffentlichen Sektor: Schweizer Kommentar zur Vernehmlassung Consultation Paper Public Sector Combinations, Oktober 2012. [http://www.srs-cspcp.ch/srscspcp.nsf/webvwFichier/79AAA46153964E0FC1257A940046BB36/\\$FILE/Schweizer+Kommentar+Vernehmlassung+CP+Public+Sector+Combinations+D+def.pdf](http://www.srs-cspcp.ch/srscspcp.nsf/webvwFichier/79AAA46153964E0FC1257A940046BB36/$FILE/Schweizer+Kommentar+Vernehmlassung+CP+Public+Sector+Combinations+D+def.pdf). Abruf am 2014-03-10.
- Streim, H. (1999): Der Informationsgehalt einer auf kaufmännischen Grundsätzen basierenden Rechnungslegung von Gebietskörperschaften. In: Bräunig, D./Greiling, D./Eichhorn, P. (Hrsg.): Stand und Perspektiven der Öffentlichen Betriebswirtschaftslehre (Festschrift für Prof. Dr. Peter Eichhorn zur Vollendung des 60. Lebensjahres), Spitz, Berlin, S. 321–327.
- Streitferdt, L. (2007): Staatliches Controlling auf der Grundlage der doppelten Buchführung. In: Brügge-meier, M./Schauer, R./Schedler, K. (Hrsg.): Controlling und Performance Management im öffentlichen Sektor. Festschrift für Professor Dr. Dr. h.c. Dietrich Budäus zum 65. Geburtstag. Haupt, Bern, S. 149–156.
- Sürken, S. (1999): Abgrenzung der wirtschaftlichen Einheit nach US-GAAP: Neuere Entwicklungen und Vergleich mit den deutschen Vorschriften. Lang, Frankfurt am Main.
- Tagesson, T. (2009): Debate: Arguments for proportional consolidation. The case of Swedish local government. In: Public Money & Management 29 (4): 215–216.



- Tanner, E. (1982): Ökonomisch optimale Aufgabenteilung zwischen den staatlichen Ebenen. Lang, Bern.
- Thume, A. (2000): Die Darstellung konzerninterner Verschmelzungen im Konzernabschluß. Lang, Frankfurt am Main.
- Velte, P. (2010): Stewardship-Theorie. In: Zeitschrift für Planung & Unternehmenssteuerung 20 (3): 285–293.
- Vernau, K. (2008): Perspektiven eines rein kaufmännischen Rechnungswesens. In: Verwaltung & Management 14 (4): 189–193.
- Vogel, R. (2006): Zur Institutionalisierung von New Public Management. Disziplindynamik der Verwaltungswissenschaft unter dem Einfluss ökonomischer Theorie, DUV, Wiesbaden.
- Vogeloth, N. (2004): Vergleich der IPSAS mit den deutschen Rechnungslegungsgrundsätzen für den öffentlichen Bereich. In: IDW, Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. (Hrsg.): Reform der Rechnungslegung der öffentlichen Verwaltung. IDW Symposium am 6./7. November 2003 in Berlin. In: Die Wirtschaftsprüfung (57) Sonderheft 2004, S. 23–40.
- Vogeloth, N. (2011): Aussagekraft eines kommunalen Gesamtabchlusses - Möglichkeiten und Grenzen seiner Nutzung als Steuerungsinstrument. In: Bünnagel, E. (Hrsg.): Der kommunale Gesamtabchluss (Zeitschrift für öffentliche und gemeinwirtschaftliche Unternehmen, Beiheft 40). Nomos, Baden-Baden, S. 82–97.
- Wagner, F./Schildbach, T./Schneider, D. (Hrsg.): Private und öffentliche Rechnungslegung. Festschrift für Prof. Dr. Hannes Streim zum 65. Geburtstag. Gabler, Wiesbaden 2008.
- Walker, R. (2009): Public sector consolidated statements - an assessment. In: Abacus 45 (2): 171–220.
- Wang, X./Dennis, L./Tu, Y. (2007): Measuring financial condition: A study of US States. In: Public Budgeting & Finance 27 (2): 1–21.
- Weimann, J. (2001): Wirtschaftspolitik. Allokation und kollektive Entscheidung, 2. Aufl., Springer, Berlin.
- Wiederhold, P. (2007): Segmentberichterstattung und Corporate Governance. Grenzen des Management Approach. Univ.-Diss., Frankfurt am Main.
- Wirtschaftsprüfer-Handbuch (2006): Wirtschaftsprüfung, Rechnungslegung, Beratung, 13. Aufl., IDW, Düsseldorf 2006.
- Wirtz, H. (2008): Grundsätze ordnungsmäßiger öffentlicher Buchführung. Schmidt, Berlin.
- Wirtz, H. (2010): Grundsätze ordnungsmäßiger öffentlicher Buchführung, 2. Aufl., Schmidt, Berlin.
- Wollmann, H. (2007): Steuerung und Koordination von kommunaler Politik und Verwaltung durch deren „echte“ Kommunalisierung? In: Bogumil, J. (Hrsg.): Perspektiven kommunaler Verwaltungsmodernisierung. Praxiskonsequenzen aus dem Neuen Steuerungsmodell (Modernisierung des öffentlichen Sektors, Bd. 30). Ed. Sigma, Berlin, S. 65–75.



-
- Wright, M. (1995): Resource budgeting and the PES system. In: *Public Administration* 73 (4): 580–590.
- Zafra-Gómez, J./López-Hernández, A./Hernández-Bastida, A. (2009): Developing an alert system for financial crisis. In: *Public Money & Management* 29 (3): 175–181.
- Zahradnik, S. (1997): Reform des kommunalen Rechnungswesens. IDW, Düsseldorf.
- Zimmerman, J. (1977): The municipal accounting maze: An analysis of political incentives. In: *Journal of Accounting Research* 15, Supplement: 107–144.
- Zündorf, H (1987): Quotenkonsolidierung versus Equity-Methode. Zur Einbeziehung von Gemeinschaftsunternehmen in den Konzernabschluß nach neuem Konzernbilanzrecht. Schäffer-Poeschel, Stuttgart.





