



# 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.<sup>1</sup>

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.<sup>2</sup>

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.<sup>3</sup>

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.<sup>4</sup> Für die betroffenen Einheiten bedeu-

---

<sup>1</sup> 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).

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

<sup>3</sup> Vgl. Libbe und Hanke 2011, S. 108-109.

<sup>4</sup> 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.<sup>5</sup>

Nach der Umstellung der Kernverwaltung auf die Doppik soll diese „Steuerungslücke“<sup>6</sup> 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 Gesamtabschluss wird im Vergleich zum Einzelabschluss der Kernverwaltung eine weitaus stärkere informatorische Wirkung zugesprochen.<sup>7</sup>

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.<sup>8</sup> Gleichzeitig soll mit dem offengelegten Gesamtabschluss den Bürgern und weiteren Rechnungslegungsadressaten ein aussagefähiges Informationsinstrument zur Beurteilung der wirtschaftlichen Lage des kommunalen Verbunds zur Verfügung gestellt werden.<sup>9</sup>

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

Im Rahmen der vorliegenden Arbeit soll der Forschungsfrage nachgegangen werden, wie die Möglichkeiten und Grenzen der Einsetzbarkeit des kommunalen Gesamtabschlusses 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).

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

<sup>6</sup> Vgl. Detemple und Margette 2000, S. 272.

<sup>7</sup> Vgl. Gornas 2009, S. 4.

<sup>8</sup> Vgl. Müller 2011, S. 87; Müller und Weller 2008, S. 2.

<sup>9</sup> Vgl. Gornas 2009, S. 4.

<sup>10</sup> Vgl. Vogelpoth 2011, S. 82-83.



samtabschluss sein Informations- und Steuerungspotential durch eine Anpassung der konzeptionellen Grundlagen und eine zweckmäßige Gesamtabschlussanalyse 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 Gesamtabschlusses zu leisten.<sup>11</sup>

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.<sup>12</sup>

## **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.

---

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

<sup>12</sup> 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.<sup>13</sup>

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.<sup>14</sup> 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.<sup>15</sup>

---

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

<sup>14</sup> 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.

<sup>15</sup> 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.<sup>16</sup>

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.<sup>17</sup> In diesem Sinne stellt er die unterschiedlichen Rechnungssysteme der Kameralistik, der kommunalen Doppik, der IPSAS sowie der erweiterten Kameralistik ausführlich dar.<sup>18</sup> Der Fokus liegt dabei auf dem Neuen Kommunalen Finanzmanagement (NKF) als bundeslandspezifische Ausprägung des doppischen Haushalts- und Rechnungswesens in Nordrhein-Westfalen.<sup>19</sup>

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.<sup>20</sup>

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

---

<sup>16</sup> Vgl. Hennies 2005, S. 3; 196.

<sup>17</sup> Vgl. Henkes 2008, S. 1.

<sup>18</sup> 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 (Ahlgrimm 1999, S. 19; Srocke 2004, S. 1).

<sup>19</sup> 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.

<sup>20</sup> 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.<sup>21</sup>

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.<sup>22</sup>

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.<sup>23</sup>

Müller beleuchtet in seiner Arbeit die Stellung des Gesamtabschlusses 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.<sup>24</sup>

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.<sup>25</sup>

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

---

<sup>21</sup> Vgl. Kirchmann 2009, S. 425-429.

<sup>22</sup> Vgl. Köhrmann 2009, S. 4; 208.

<sup>23</sup> Vgl. Magin 2011, S. 2; 107; 234-236.

<sup>24</sup> Vgl. Müller 2011, S. 183-184.

<sup>25</sup> 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.<sup>26</sup>

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.<sup>27</sup>

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

---

<sup>26</sup> Vgl. Kulosa 2003, S. 217-219; 256-257.

<sup>27</sup> 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 doppelten 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.<sup>28</sup>

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

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

---

<sup>28</sup> Vgl. Müller et al. 2009, S. 6.

<sup>29</sup> Vgl. Lapsley et al. 2009, S. 722; Pallot 1992, S. 43.



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

Zur Beurteilung der Zweckerreichung des doppischen 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.<sup>31</sup> 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 Gesamtabschlussebene, die nicht unabhängig voneinander betrachtet werden

---

<sup>30</sup> Vgl. Müller et al. 2009, S. 74.

<sup>31</sup> Vgl. Patton 1975, S. 70.