

Kommunale Rechnungslegung:
Eine kritische Würdigung
von Rechnungszwecken, -zielen und -inhalten

Von der Wirtschaftswissenschaftlichen Fakultät der
Gottfried Wilhelm Leibniz Universität Hannover
zur Erlangung des akademischen Grades

Doktor der Wirtschaftswissenschaften
- Doctor rerum politicarum -

genehmigte Dissertation

von

Dipl.-Ök. Oliver Kiaman

geboren am 01. Juli 1978 in Hannover

2012

Referent: Prof. Dr. Stefan Wielenberg

Korreferent: Prof. Dr. Andreas Wagener

Tag der Promotion: 09. Dezember 2011

Zusammenfassung

Seit einiger Zeit wird im kommunalen Bereich die Ablösung der Kameralistik durch die doppelte Buchführung diskutiert und auch umgesetzt.

Die folgenden Beiträge untersuchen:

- ob in der Rechnungslegung von Kommunen Rechnungszwecke existieren, die mit den Aufgaben der externen Unternehmensrechnung vergleichbar sind und ob die verwendeten Regeln zu Ansatz und Bewertung in die Rechnungslegung von Kommunen übertragen werden können,
- inwieweit, angesichts der engen Anlehnung vieler Gemeindeordnungen an das HGB, die dortigen Zwecke des Konzernabschlusses auch solche des Gesamtabchlusses sind und ob folglich die einschlägigen Regelungen zu einer sinnvollen Anwendung gelangen können,
- anhand eines Beispiels, inwieweit die gegenwärtigen Regeln zu Ansatz und Bewertung verlässliche Informationen liefern,
- inwieweit das aus der externen Unternehmensrechnung übernommene Rechnungsziel Periodengewinn geeignet ist, den Periodenerfolg von Kommunen abzubilden,
- inwieweit sich das aus der externen Unternehmensrechnung bekannte Rechnungsziel Eigenkapitalermittlung für Kommunen theoretisch begründen lässt und zu welchen praktischen Konsequenzen seine Verwendung führt.

Die Ergebnisse liegen überwiegend konträr zum gegenwärtigen Schrifttum in diesem Bereich.

Abstract

The replacement of public sector accounting methods in municipalities by double-entry book-keeping has been discussed as well as implemented for some time now.

The following papers examine:

- whether municipal accounting comprises accounting purposes which are comparable to the purposes of external financial reporting and whether the recognition and valuation rules used in firms can also be applied to municipal accounting,
- in the light of the close similarity of many municipal codes to the German Commercial Code (HGB), to what degree the purposes of external financial reporting are the same as those of consolidated municipal statements and whether relevant rules of the former can be logically applied to the latter,
- with an example, how far the present recognition and valuation rules lead to reliable information,
- to what extent the concept of accounting income taken over from external financial accounting is suitable for indicating the period performance of municipalities,
- the extent to which the accounting objective of net assets/equity calculation (well-founded based on external financial reporting) can be theoretically justified in municipalities.

The findings are contrary to most current literature in this field.

Schlagwörter / Keywords

- Kommunale Rechnungslegung, Kommunale Doppik, Zwecke der Rechnungslegung
- municipal accounting, double-entry bookkeeping, purpose of accounting

Inhaltsverzeichnis

Vorwort	1-5
Beitrag 1	
Sind die Regeln der externen Unternehmensrechnung auf die kommunale Rechnungslegung übertragbar?	A 1-34
Beitrag 2	
Der kommunale Gesamtabchluss: Ist die Konzernrechnungslegung nach HGB eine sinnvolle Referenz?	B 1-31
Beitrag 3	
Welche Informationen liefert gegenwärtig die Abbildung des abnutzbaren Anlagevermögens im kommunalen Jahresabschluss?	C 1-23
Beitrag 4	
Zur Abbildung des Periodenerfolgs von Kommunen: Ist das Rechnungsziel Periodengewinn sinnvoll und alternativlos?	D 1-24
Beitrag 5	
Ist das Rechnungsziel Eigenkapitalermittlung in Kommunen von Bedeutung?	E 1-27

Vorwort

Mit Beschluss der Innenministerkonferenz aus November 2003 wurde eine Reform des Gemeindehaushaltsrechts initiiert, die einen Übergang von einem zahlungsorientierten auf ein ressourcenorientiertes Haushalts- und Rechnungswesen vorsieht und die für die Kommunalverwaltungen eine über den finanziellen Input hinausgehende Steuerung anhand des erzielten Outputs ermöglichen soll. Implizit verbirgt sich dahinter der hehre Anspruch, im Sinne einer „intergenerativen Gerechtigkeit“ die Aufgabenerfüllung von Kommunen dauerhaft sicherzustellen.

In den meisten Bundesländern führt dies konzeptionell zu einer Umstellung des bisherigen, kameralen Rechnungssystems auf die aus der externen Unternehmensrechnung bekannte Technik der Doppik. Zugleich finden die dort verwendeten Rechenwerke, wie z. B. Bilanz und GuV, Eingang in die kommunale Rechnungslegung.

Seitens des weit überwiegenden Schrifttums wird dieses Vorgehen grundsätzlich begrüßt.

Aus formaler Sicht zeigt sich jedoch ein sehr ernstes Problem. Die nachrangige Frage nach Buchführungstechniken und Regelwerken hat diejenige nach Informationserfordernissen verdrängt: anstatt von den Informationsbedürfnissen der Adressaten der kommunalen Rechnungslegung (Rechnungszweck) auszugehen, danach eine Messgröße (Rechnungsziel) zu entwickeln und deren Ermittlung dann über adäquate Regeln (Rechnungsinhalt) sicherzustellen, vollzieht sich mit der Reform genau der umgekehrte Weg. Sie orientiert sich im Kern an den Rechnungsinhalten des als Referenzmodell bestimmten HGBs. Selbst wenn anzuerkennen ist, dass dieser Ansatz eine vergleichsweise schnelle und möglicherweise besonders praktikable Lösung darstellt, ist überhaupt nicht klar, inwieweit die gelieferten Informationen den tatsächlichen Bedürfnissen entsprechen. Berücksichtigt man ferner, dass in der kaufmännischen Rechnungslegung allein mit den IAS/IFRS, den US-GAAP oder den Vorschriften des Steuerrechts verschiedene Normensysteme mit dem HGB „konkurrieren“, dann erscheint es geradezu überraschend, dass ausgerechnet dessen Regelungen die bestmögliche Grundlage für Kommunen sein sollen.

Stellenweise finden sich Versuche, die handelsrechtlichen Rechnungsinhalte und -ziele ex post in ein System von kommunalen Rechnungszwecken zu integrieren und einer theoretischen Rechtfertigung zuzuführen. Demgegenüber steht allerdings eine zunehmende Anzahl an Literatur, in der explizit von den handelsrechtlichen GoB abweichende Grundsätze ordnungsmäßiger öffentlicher Buchführung (GoöB) für Kommunen gefordert oder in der die zu den handelsrechtlichen Zwecken im Widerspruch stehenden IPSAS als besseres Referenzmodell angesehen werden.

Auch die Analysen dieser Arbeit zeigen, dass eine theoretische Fundierung der derzeitigen Regelungen nur partiell gelingt. Systematisch ist den nachfolgenden Beiträgen 1 bis 5 zunächst eine Auseinandersetzung mit den kommunalen Rechnungszwecken vorangestellt, die, jeweils mit unterschiedlichen Schwerpunkten, als Ausgangspunkt für die sich anschließende Argumentation zu Rechnungszielen und -inhalten dient. Sichtbar wird, dass die nicht triviale Ermittlung von Adressaten der kommunalen Rechnungslegung einerseits ursächlich für das diffuse Bild von kommunalen Zwecken ist; und andererseits diese selbst bei axiomatischer Bestimmung im Gegensatz zu Dividendenempfängern höchst unterschiedlich von den nicht-monetären „Ausschüttungen“, die ihnen die Kommune als Träger öffentlicher Aufgaben und durch öffentliche Einrichtungen bietet, profitieren. Die Ableitung von konkreten Rechnungszielen und -inhalten muss vor diesem Hintergrund als nicht naheliegend bezeichnet werden. Folglich ist zu vermuten, dass die Übernahme der aus der externen Unternehmensrechnung bekannten Rechnungsziele Periodengewinn- und Eigenkapitalermittlung sowie der einschlägigen Regeln zu Ansatz und Bewertung problematisch ist und zu Interpretationsschwierigkeiten und Fehlsteuerungen führen kann.

Eine vergleichbare Situation hat zuletzt die Diskussion um die Rechnungslegung von Hochschulen offenbart. Daher sind einige Überlegungen zur alternativen Ausgestaltung der kommunalen Rechnungslegung eng an die Vorschläge von Küpper zur Hochschulrechnung angelehnt.

Beitrag 1 zeigt, dass auf einer eher abstrakten Ebene durchaus ähnliche Rechnungszwecke bei Kommunen und Unternehmen bestehen. Es wird deutlich, dass Rechnungslegung in beiden Fällen zur Entscheidungsunterstützung oder Entscheidungsbeeinflussung dient; auch der Zweck der Ausschüttungsbemessung, in den häufig eine „intergenerative Gerechtigkeit“ wahrende Komponente hineininterpretiert wird, ist in Kommunen grundsätzlich nachweisbar. In-

des belegen die weiteren Ausführungen, dass die Anlehnung an die externe Unternehmensrechnung, insbesondere an das HGB, zu unerwünschten und gefährlichen Konsequenzen führen und als intergenerativ ungerecht zu bezeichnende Handlungen nicht unterbinden kann.

Beitrag 2 setzt sich ferner damit auseinander, dass die Gesetzgeber das HGB als Referenzmodell u. a. deshalb präferiert haben, um einen Gesamtabschluss von Kernverwaltung und (oft nach HGB bilanzierenden) Beteiligungen zu erleichtern. Die Ausführungen verdeutlichen insbesondere, zu welchen Problemen der Kompensationszweck, also die Zusammenführung der Einzelabschlüsse nach einheitlichen Kriterien aus übergeordneter „Konzern-“ und Steuerungsperspektive, in Kommunen führt. Das zusammengefasste Abbild der Wahrnehmung öffentlicher Aufgaben mit dem Anspruch einer Bedarfsdeckung bzw. Gemeinwohlförderung sowie der mit Gewinnerzielung vorgenommenen Betätigung am Markt ist wenig aussagekräftig, weil es sich um konkurrierende Ziele handelt. Stark bezweifelt werden muss daher, dass die Zwecke des handelsrechtlichen Konzernabschlusses zugleich solche des Gesamtabschlusses sein können, da die hier vorgebrachte Kritik über die identifizierten Mängel des Einzelabschlusses hinausgeht.

Beitrag 3 stellt anhand eines Beispiels auf Ebene eines solchen Einzelabschlusses dar, welche Informationen die derzeitigen Abbildungsvorschriften liefern. Verglichen werden die Regelungen einer am HGB ausgerichteten, kommunalen Rechnungslegung für abnutzbares Anlagevermögen mit den entsprechenden Regelungen der IPSAS. Da kommunales Vermögen selten zu zukünftigen Einzahlungen führt, steht neben der Beurteilung der Objektsubstanz der Umgang mit dem (verbliebenen) Nutzenpotenzial im Fokus. Festzustellen ist aber, dass der für kommunales Vermögen so bedeutsame Nutzenaspekt nur rudimentär Berücksichtigung findet und folglich stärker akzentuiert werden müsste.

Während die vorgenannten Beiträge tendenziell problemorientiert ausgerichtet und Lösungsansätze eher abstrakt gehalten sind, werden in den folgenden Beiträgen konkrete Vorschläge zur Verbesserung der kommunalen Rechnungslegung dargestellt. Gleichwohl ist festzuhalten, dass hinsichtlich deren Umsetzung in die Praxis noch Raum für weiteren Forschungsbedarf besteht.

Beitrag 4 geht der Frage nach, inwieweit das Rechnungsziel Periodengewinn auf Kommunen übertragbar ist. Fasst man, wie einige Stimmen in der Literatur, den Periodengewinn als einen

Betrag auf, der für zusätzliche kommunale Aktivitäten verwendet werden kann und der in dieser Diktion implizit den kommunalen Erfolg ausdrückt, dann spricht in der Tat nichts gegen die Verwendung einer kaufmännischen GuV. Allerdings ist dies nach der hier vertretenen Meinung gerade nicht der Fall: der eindimensionale Periodengewinn blendet die leistungswirtschaftlichen Erfolge einer Kommune nicht nur aus oder lässt Aussagen zu diesen nicht zu, sondern er wird möglicherweise sogar zu deren Lasten und im Widerspruch zur kommunalen Gemeinwohlförderung optimiert. Am Vorbild der Küpper'schen Hochschulrechnung wird daher eine Perioden-Erfolgsrechnung für Kommunen skizziert, die sowohl monetäre wie nicht-monetäre Erfolgskategorien beinhaltet – im Gegenzug jedoch eine entsprechend höhere Komplexität aufweist.

Beitrag 5 behandelt das Rechnungsziel Eigenkapitalermittlung und dessen Bedeutung für Kommunen. Da mangels eindeutiger Rechnungszwecke ein Anhalt für dieses Rechnungsziel nicht notwendigerweise gesehen und die im Schrifttum geforderte Konzentration auf das Rechnungsziel Periodengewinn mit Verweis auf Beitrag 4 nicht sinnvoll scheint, wird stattdessen eine an die Finanzrechnung direkt anknüpfende Vermögens- und Schuldenänderungsrechnung vorgeschlagen. Anders als im Beitrag zuvor liegt indes die Prämisse zugrunde, dass als Informationsinstrument in Kommunen eine primär monetäre Rechnung dienen soll bzw. dass eine solche vorziehungswürdig ist. Insofern handelt es sich bei dem dargestellten Verfahren um eine vergleichsweise leichtere Modifikation bzw. Optimierung der bestehenden Rechnungslegung.

Insgesamt liefern die Beiträge zwei wichtige Erkenntnisse:

1. Häufig wird suggeriert, dass (allein) die kommunale Doppik den Ressourcenverbrauch einer Periode „richtig“ abbilden könne und daher unverzichtbares Instrument zur Gewährleistung von „intergenerativer Gerechtigkeit“ sei. Tatsächlich muss der mit scheinbarer Leichtigkeit vorgenommenen Operationalisierung von „intergenerativer Gerechtigkeit“ in Form eines Haushaltsausgleichs auf Basis von Aufwendungen und Erträgen mit großer Skepsis begegnet werden. Zwar wird man einzelne Regeln identifizieren können, die einen mehr oder weniger brauchbaren Schutz gegenüber früheren oder späteren Generationen entfalten – in keinem Fall kann aber unterstellt werden, dass die Fragen nach Gerechtigkeit und stetiger Aufgabenerfüllung umfassend durch die vorliegende Art der Rech-

nungslegung beantwortet werden. Vielmehr bleiben sie weiterhin elementarer Gegenstand der politischen Auseinandersetzung.

2. Soll die Rechnungslegung besser als zuvor Steuerungsinstrument und Grundlage für „intergenerativ gerechte“ Entscheidungen sein, so ist ihre Ausrichtung an kommunalen Besonderheiten und Bedürfnissen deutlicher als gegenwärtig zu betonen. Konsens ist, dass umfassende Kenntnisse über den Output sowie das Vermögen und die Schulden von Kommunen nützlich sind. Dann aber ist es inakzeptabel, dass leistungswirtschaftliche Erfolge auf Ebene von Teil-Haushalten verbleiben, dass von einem rein monetären Periodengewinn mutmaßlich falsche Signale ausgehen und dass die Vermögensbewertung auf ein fragwürdiges, weil undifferenziertes, Nutzenkalkül abstellt. Angesichts der dadurch ebenfalls unklaren Bedeutung der Residualgröße Eigenkapital wird die Vermutung bestätigt, dass die beiden Rechnungsziele Periodengewinn- und Eigenkapitalermittlung mangels Eignung für Kommunen auf den Prüfstand gehören.

Beitrag 1

Titel

Sind die Regeln der externen Unternehmensrechnung auf die kommunale Rechnungslegung übertragbar?

Can the rules of financial reporting be applied to municipal accounting?

Autoren

Dipl.-Ök. Oliver Kiaman, Prof. Dr. Stefan Wielenberg

Ort der Erstveröffentlichung

Gabler Verlag / Springer Fachmedien Wiesbaden GmbH, Wiesbaden
Zeitschrift für Betriebswirtschaft (ZfB), 80. Jg., 2010, H. 3, S. 237-261

© Gabler Verlag 2010. With kind permission of Springer Science and Business Media.

Sind die Regeln der externen Unternehmensrechnung auf die kommunale Rechnungslegung übertragbar?

Zusammenfassung

Seit einiger Zeit wird im kommunalen Bereich die Ablösung der Kameralistik durch die doppelte Buchführung diskutiert und auch umgesetzt. Dieser Aufsatz untersucht, ob in der Rechnungslegung von Kommunen Rechnungszwecke existieren, die mit den Aufgaben der externen Unternehmensrechnung vergleichbar sind und ob die verwendeten Regeln zu Ansatz und Bewertung in die Rechnungslegung von Kommunen übertragen werden können. Es stellt sich heraus, dass in Kommunen ähnliche Rechnungszwecke wie in Unternehmen bestehen. Die Übernahme der Unternehmensrechnung mit entsprechenden Ansatz- und Bewertungsregeln muss jedoch aus verschiedenen Gründen kritisch gesehen werden. Zunächst ist das Rechnungsziel Periodengewinn aus Sicht der Entscheidungsunterstützungs- und Entscheidungsbeflussungsfunktion in Kommunen nicht sinnvoll zu definieren. Weiterhin ist auch die Aussagekraft der Wertansätze kommunaler Vermögensgegenstände im Jahresabschluss aus Sicht dieser Funktionen zweifelhaft. Die Sicherstellung intergenerativer Gerechtigkeit durch Vermögenserhaltung wird häufig als kommunales Pendant zur Ausschüttungsbemessungsfunktion der externen Unternehmensrechnung angesehen. Dieser kommunale Rechnungszweck erfordert jedoch Regeln, die keine asymmetrische Berücksichtigung von Risiken und Chancen im Sinne des Vorsichtsprinzips vorsehen und die Einschätzungen künftiger Generationen über den Nutzen von kommunalen Projekten mit einbeziehen.

Can the rules of financial reporting be applied to municipal accounting?

Abstract

The replacement of public sector accounting methods in municipalities by double-entry book-keeping has been discussed as well as implemented for some time now. This paper examines whether municipal accounting comprises accounting purposes which are comparable to the purposes of external financial reporting and whether the recognition and valuation rules used in firms can also be applied to municipal accounting. We argue that municipalities and businesses have similar accounting purposes. However, the application of financial reporting, including the corresponding recognition and valuation rules, to municipal accounting requires a critical look for several reasons. First, the concept of accounting income is not suitable in terms of decision-facilitating and decision-influencing in municipalities. Furthermore, it is doubtful how meaningful the valuations of municipal assets in annual financial statements are. The equivalent of providing dividend restrictions based on accounting income is often thought to consist in ensuring intergenerational fairness by asset preservation in municipalities. However, this element of municipal accounting requires rules that are not based on an asymmetrical recording of risks and chances according to the principle of prudence and that take into account the assessment of future generations regarding the benefits of municipal projects.

1 Einleitung

Gebietskörperschaften und öffentliche Einrichtungen übernehmen schon seit längerer Zeit Rechnungssysteme, die aus dem Bereich der Unternehmensrechnung stammen. So ist z. B. die Kostenrechnung ein Steuerungs- und Kontrollsystem der internen Unternehmensrechnung, das erfolgreich im öffentlichen Sektor eingesetzt wird. Ein aktuelles Beispiel ist die Einführung der doppelten Buchführung, die auf kommunaler Ebene bis voraussichtlich Ende 2016 in allen Bundesländern vollzogen sein soll und die zugleich die externe Unternehmensrechnung in den öffentlichen Bereich überträgt (oftmals auch als „kommunale Doppik“ bezeichnet). Mittlerweile existiert auf Länderebene eine Vielzahl von kommunalen Haushaltsverordnungen, in denen die Doppik aufgegriffen wurde; zudem liegen bereits erste Eröffnungsbilanzen verschiedener Städte vor. Das zentrale konzeptionelle Problem bei der Übertragung der externen Unternehmensrechnung ist die Frage, ob die Rechnungszwecke der externen Unternehmensrechnung auch Rechnungszwecke von Kommunen darstellen und ob die übernommenen Ansatz- und Bewertungsregeln zweckadäquat sind. Der vorliegende Aufsatz soll diese Frage aus betriebswirtschaftlicher Sicht diskutieren.

Ansatz und Bewertung sind im bisher verwendeten kameralistischen System kein Problem: bei der Kameralistik handelt es sich um eine Geldverbrauchsrechnung, die im Kern auf Ein- und Auszahlungen abstellt. Folgerichtig werden Transaktionen dann erfasst, wenn sie zu Zahlungskonsequenzen führen und mit dem Betrag der Zahlung bewertet. Das Ergebnis dieser Rechnung liefert eine Auflistung von Ein- und Auszahlungen einer Periode, die im Wesentlichen einen Überblick über die Budgetaufbringung und -verwendung bietet. Die einzuführende kommunale Doppik hingegen ist eine Technik zur Erfassung des Reinvermögens. Kernproblem der Anfertigung dieser Reinvermögensrechnung ist die Frage, wie Erträge und Aufwendungen bzw. Strukturveränderungen des Reinvermögens zu erfassen und zu bewerten sind. Die Regelung der Ansatz- und Bewertungsfragen bestimmt den Aussagegehalt von Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung (GuV) und ist deshalb von entscheidender Bedeutung für die zweckgerechte Umsetzung eines an der Ermittlung des Reinvermögens orientierten Rechnungssystems. Anders als in der Kameralistik existiert in diesem System keine naheliegende Lösung für Ansatz- und Bewertungsfragen. Im Gegenteil: in der externen Unternehmensrechnung konkurrieren mit den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung (GoB), den Regeln zur steuerlichen Gewinnermittlung im Einkommensteuergesetz und den IFRS verschiedene Rechnungslegungssysteme mit unterschiedlichen Rechnungszwecken.

Während in der handelsrechtlichen Rechnungslegung die Bestimmung eines ausschüttungsfähigen Gewinns zentrale Bedeutung besitzt und die steuerlichen Modifikationen häufig durch fiskalische oder politische Motive geprägt sind, konzentriert sich die internationale Rechnungslegung nach IFRS auf die Informationsversorgung von externen Adressaten, speziell auf existierende und potenzielle Eigenkapitalgeber des Unternehmens.¹

Vor diesem Hintergrund stellt sich bei der Einführung der Doppik im kommunalen Bereich die Frage, ob die vorgeschlagenen und verwendeten Rechnungsregeln sinnvoll sind. Wenn gleich sich die Landesgesetzgeber in der Ausgestaltung der kommunalen Rechnungslegung bisweilen eng an die HGB-Regelungen angelehnt haben, ist aus betriebswirtschaftlich-theoretischer Sicht kaum untersucht worden, inwieweit diese übernommen werden können oder ob zweckmäßige Modifikationen oder gar vollkommen eigene Regeln notwendig sind. An dieser Stelle setzt der vorliegende Aufsatz an. Theoretischer Hintergrund des Aufsatzes ist der von Dieter Schneider geprägte Satz „Der Rechnungszweck bestimmt über das Rechnungsziel den Rechnungsinhalt“.² Für unsere Untersuchung ergeben sich daraus die folgenden drei Schritte: Zuerst muss analysiert werden, welchen Zwecken das kommunale Rechnungswesen dienen soll. Da die kommunale Doppik aus dem Unternehmensbereich übernommen wird, bietet es sich an, die Rechnungszwecke der externen Unternehmensrechnung als Gerüst für die Ableitung von Rechnungszwecken im kommunalen Bereich zu verwenden und zu untersuchen, ob hier ähnliche Zwecke existieren. Sollte dies nicht der Fall sein, spricht vieles dafür, die Übertragbarkeit von speziell für diese Zwecke entwickelten Regeln in den kommunalen Bereich auszuschließen. Bei der Diskussion der einzelnen Rechnungszwecke wird sich allerdings zeigen, dass die in der Literatur aufgeführten Informations- und Schutzzwecke³ der kommunalen Rechnungslegung durch die Zwecke der Unternehmensrechnung erfasst werden. Aus der prinzipiellen Übertragbarkeit der Rechnungszwecke kann jedoch nicht unmittelbar auf die Übertragbarkeit von Rechnungszielen und -regeln geschlossen werden, da sich Unternehmen und Kommunen durch ihre Aufgaben und Ziele unterscheiden.⁴ Deshalb muss in einem zweiten Schritt geprüft werden, ob die Verwendung der im Unternehmensbereich benutzten Rechnungsziele „Periodengewinnermittlung“ oder „Reinvermögensermittlung“ für den jeweiligen Rechnungszweck möglich ist. Sofern dies bejaht wird, geht es im dritten Schritt um die Übertragung konkreter Ansatz- und Bewertungsregeln aus dem Unterneh-

¹ Vgl. Böcking (2007), S. 1536 ff.

² Schneider (1997), S. 45.

³ Vgl. z. B. Merschbächer (1987), S. 160 ff.; Berens et. al. (2005), S. 888; Lüder (2006a), S. 643.

⁴ Ähnliches gilt auch für die Übertragung der Unternehmensrechnung auf Hochschulen (vgl. Küpper (1997), S. 577).

mensbereich, die den Rechnungsinhalt bestimmen. Auch hier stellt sich die Frage, inwieweit eine Anwendung im kommunalen Bereich adäquat ist oder ob spezifische Anpassungen notwendig sind.

Der Aufbau des Aufsatzes orientiert sich wegen der zuvor beschriebenen Vorgehensweise an einer allgemeinen, nicht auf ein bestimmtes Rechnungslegungssystem bezogenen Systematisierung von Zwecken der externen Unternehmensrechnung. Diese Systematisierung unterscheidet drei Gruppen von Rechnungszwecken und ergänzt die beispielsweise durch Demski/Feltham oder Gjesdal eingeführte Unterscheidung von Entscheidungsunterstützung und Entscheidungsbeeinflussung⁵ um den Zweck der Ausschüttungsbemessung. Unter „Entscheidungsunterstützung“ kann man die Bereitstellung finanzieller Informationen für externe Adressaten wie Investoren oder Kreditgeber durch die externe Unternehmensrechnung zusammenfassen. In der Kurzform bezeichnet man dies auch als Informationsfunktion der Unternehmensrechnung. Im zweiten Abschnitt dieses Aufsatzes untersuchen wir deshalb, ob in Kommunen ebenfalls ein Bedarf nach Informationen zur Unterstützung von Entscheidungen externer Adressaten existiert und ob dieser durch die Übernahme der externen Unternehmensrechnung sinnvoll gedeckt werden kann. Vom Rechnungszweck „Entscheidungsbeeinflussung“ wird dann gesprochen, wenn Informationen der Unternehmensrechnung zur Rechenschaft, Beurteilung und Entlohnung des Managements verwendet werden. Im Vordergrund des dritten Abschnitts steht deshalb die Frage, ob das kommunale Rechnungswesen ähnliche Aufgaben zu erfüllen hat und ob nach bestimmten Regeln berechnete Maße wie z. B. der Periodengewinn dafür in Frage kommen. Der Rechnungszweck „Ausschüttungsbemessung“ liegt dann vor, wenn die externe Unternehmensrechnung als Zahlenbasis zur Bestimmung von Zahlungsansprüchen gegenüber dem Unternehmen verwendet wird. Diese Funktion ist in der Unternehmensrechnung besonders bei der Bemessung von Dividenden bedeutsam und steht im Vordergrund des vierten Abschnitts.

Als Ergebnis unserer Untersuchung stellt sich heraus, dass in Kommunen durchaus Rechnungszwecke existieren, die mit den aus dem Unternehmensbereich bekannten Zwecken vergleichbar sind. Allerdings ist teilweise die Übertragung der in der Unternehmensrechnung verwendeten Rechenwerke problematisch – insbesondere die GuV erscheint für die Zwecke „Entscheidungsunterstützung“ und „Entscheidungsbeeinflussung“ in der kommunalen Rechnungslegung wenig aussagekräftig. Selbst dann, wenn die Übertragung der Unternehmens-

⁵ Vgl. Demski/Feltham (1976), S. 8 ff.; Gjesdal (1981), S. 208 ff.

rechnung grundsätzlich sinnvoll erscheint, muss die Übernahme von konkreten Ansatz- und Bewertungsregeln wie z. B. denen des HGBs kritisch gesehen werden.

In der Zielsetzung vergleichbar ist unser Aufsatz mit der Arbeit von Merschbächer.⁶ Dort wird ebenfalls die Relevanz der Zwecke des privatwirtschaftlichen Rechnungswesens für den öffentlichen Sektor diskutiert, allerdings stehen konkrete Ansatz- und Bewertungsfragen nicht im Vordergrund. Mit den Zwecken der kommunalen Rechnungslegung bzw. der Eignung von HGB-Regeln für die kommunale Ebene beschäftigen sich auch Lüder oder Berens et al.,⁷ die für die Entwicklung eigenständiger Grundsätze zur kommunalen Rechnungslegung plädieren. Kämpfer/Breidert, Eibelshäuser, Böcking/Dutzi sowie Breidert/Rüdinger hingegen halten die mittlerweile in der Praxis zu beobachtende Übernahme der handelsrechtlichen Regelungen für sachgerecht.⁸ Die Auseinandersetzung mit den dort genannten Argumenten folgt insbesondere im Abschnitt 4 unseres Aufsatzes.

Verwandt sind die Überlegungen dieses Aufsatzes auch mit der Diskussion um die Reform des Rechnungswesens im Hochschulbereich. Hier existiert eine Reihe von Aufsätzen, in denen aus den Rechnungszwecken von Hochschulen geeignete Rechnungsziele abgeleitet und konkrete Vorschläge zur Ausgestaltung einer Hochschulrechnungslegung gemacht werden.⁹ Die Übernahme handelsrechtlicher Ansatz- und Bewertungsregeln in den Hochschulbereich wird überwiegend skeptisch beurteilt, weil sich die Rechnungszwecke von Hochschulen und Unternehmen unterscheiden und ein Rechnungsziel „Hochschulgewinn“ nicht sinnvoll definiert werden kann. Eine ähnliche Auffassung in Bezug auf Kommunen wird auch von uns vertreten.

2 Information zur Entscheidungsunterstützung externer Adressaten

2.1 Rechnungszweck Entscheidungsunterstützung in Kommunen?

Die in den vergangenen Jahren am stärksten im Blickpunkt der Regulierung stehende Aufgabe der externen Unternehmensrechnung ist zweifellos die Informationsversorgung von Kapitalmärkten. Hier stehen existierende (und künftige) Kapitalgeber im Mittelpunkt des Interesses. Im Vordergrund steht die Informationsfunktion z. B. in den IFRS und lässt sich im sogenannten Rahmenkonzept des IASB nachweisen, in dem explizit die Informationsbedürfnisse

⁶ Vgl. Merschbächer (1987).

⁷ Vgl. Lüder (1999); Berens et. al. (2005).

⁸ Vgl. Kämpfer/Breidert (2004); Eibelshäuser (2006); Böcking/Dutzi (2008); Breidert/Rüdinger (2008).

⁹ Vgl. z. B. Küpper (1997), (2000), (2001), (2002); Kronthaler (1999) oder Waltenberger (2006), (2007).

der Eigenkapitalgeber als Bereitsteller von Risikokapital aus der Gruppe der sonstigen externen Interessenten am Unternehmen herausgehoben werden. Unterstellt wird, dass die (potenziellen) Eigenkapitalgeber u. a. mit Hilfe der veröffentlichten Jahresabschlüsse Erwartungen über das zukünftige Ausschüttungspotential des Unternehmens bilden. Auf dieser Basis werden dann Entscheidungen über Kauf oder Verkauf von Unternehmensanteilen getroffen – deshalb wird die Informationsfunktion der Rechnungslegung häufig auch als „Entscheidungsunterstützungsfunktion“ bezeichnet.

Existiert ein vergleichbarer Rechnungszweck im öffentlichen Bereich? Diese Frage ist auch mit Blick auf die Literatur und die gesetzlichen bzw. privaten Regulierungen eindeutig zu bejahen. International existieren mit den IPSAS¹⁰ Standards, die sich eng an die IFRS anlehnen und als grundsätzliches Ziel die Information von Bürgern, Wählern, Kreditgebern und ähnlichen Interessengruppen angeben.¹¹ Diese Adressaten nehmen in den Kommunen eine vergleichbare Position wie die (potenziellen) Eigenkapitalgeber von Unternehmen ein. Entscheidungen, für die ein kommunales Rechenwerk diesen Interessenten nützliche Informationen liefern könnte, wären beispielsweise Zuzugs- oder Wegzugs-, Investitions- oder Desinvestitionsentscheidungen ebenso wie Wahlentscheidungen im Rahmen von Kommunalwahlen. Insofern ist davon auszugehen, dass in Analogie zu den Eigenkapitalgebern von Unternehmen auch in Kommunen externe Adressaten existieren, die an Informationen zur Unterstützung von Entscheidungen interessiert sind.¹² Die Informationsbedürfnisse im kommunalen Bereich sind jedoch vielschichtiger und anders als in der Unternehmensrechnung ist die Messung des Erfolgs einer Kommune selten auf finanzielle Maße zu reduzieren: Kommunale Leistungen entstehen durch Nutzungspotentiale im Bereich der Infrastruktur, für die häufig weder ein Mengen- noch ein Preisgerüst existiert. Deshalb ist die Abbildung dieser Leistungen in der kommunalen Rechnungslegung schwierig.¹³

2.2 Rechnungsziele aus Sicht der Informationsfunktion

Konzeptionelle Schwierigkeiten bei der Konkretisierung der Wissenswünsche der Adressaten des kommunalen Rechnungswesens durch die Messung von Einkommen oder Vermögen er-

¹⁰ Abkürzung für International Public Sector Accounting Standards.

¹¹ Vgl. IFAC (2007), Preface to International Public Sector Accounting Standards, § 15.

¹² Vgl. z. B. Merschbächer (1987), S. 160; Lüder (2004), S. 112; Berens et. al. (2005), S. 888; Budäus (2006), S. 195.

¹³ Vgl. auch Lasar et. al. (2008), S. 67 f., zur gegenwärtig unvollständigen Abbildung des gemeinwirtschaftlichen Erfolgs sowie zu terminologischen Schwächen einzelner Haushaltsverordnungen in diesem Kontext.

geben sich im Vergleich zur Unternehmensrechnung auf zwei Ebenen. (1) Künftige Steuerzahlungen der Bürger einer Kommune werden zwar in Geldeinheiten prognostiziert (wobei die Prognosequalität starken Schwankungen unterliegt), künftige Nutzenpotentiale von Freibädern, Schulen, Opernhäusern, Häfen oder Straßen hingegen lassen sich nur schwer in Geldeinheiten umrechnen. (2) Während Ausschüttungen in Form von Dividenden jedem Anteilseigner gleichermaßen zukommen, sind die Nutzenpotentiale aus der kommunalen Infrastruktur abhängig von der individuellen Situation eines Einwohners. Das Nutzenpotential eines neuen Freibads beispielsweise wird von Familien sicherlich anders beurteilt als von Anwohnern mit Pool im Garten.

Die Anwendung des Rechnungsziels „Periodengewinn“ mit Steuern, Beiträgen und Zuweisungen des Finanzausgleichs als Erträgen ist problematisch, weil diese kommunalen „Erträge“ nicht mit den Nutzenpotentialen der kommunalen Infrastruktur verwandt sind. Außerdem sind Steuern und Beiträge eher mit einer Einlage durch die Eigenkapitalgeber vergleichbar. Ähnlich wie in der Hochschulrechnungslegung ist deshalb das Rechnungsziel „Periodengewinn“ kritisch zu sehen und eine GuV wegen der nicht messbaren Erträge wenig brauchbar.¹⁴ Als geeignete Erfolgsrechnung aus Sicht der Informationsfunktion käme die sinngemäße Anwendung der von Küpper vorgeschlagenen „Periodischen Hochschul-Erfolgsrechnung“ in Frage, die aus zweckneutraler Kosten- und Leistungserfassung sowie einer kennzahlenorientierten Auswertung dieser Daten besteht.¹⁵ Im Unterschied zur Kameralistik würden in dieser Rechnung auch erst später zahlungswirksame Kosten wie Zuführungen zu Pensionsrückstellungen berücksichtigt und so einen erheblichen Informationsvorteil bewirken.

Im Gegensatz zur GuV könnte das Rechnungsziel „Reinvermögensermittlung“ durch eine Übernahme der Bilanz als stichtagsbezogener Überblick über Vermögen und Verpflichtungen einer Kommune aus Sicht der Informationsfunktion der kommunalen Rechnungslegung grundsätzlich hilfreich sein. Anhand einer kommunalen Bilanz wären beispielsweise Aussagen darüber möglich, welche Infrastruktur vorhanden ist, welche Vermögenswerte eventuell zur Finanzierung kommunaler Aufgaben oder zur Tilgung von Schulden dienen können, oder in welcher Höhe Pensionsverpflichtungen gegenüber Bediensteten eingegangen wurden. Das Eigenkapital einer Kommune als deren „Wert“ zu interpretieren, ist jedoch mit Sicherheit problematisch.¹⁶

¹⁴ Vgl. Küpper (2000), S. 357; Küpper (2002), S. 929 ff.

¹⁵ Vgl. Küpper (2002), S. 929 ff.

¹⁶ Vgl. Thieme (2008), S. 434.

2.3 Zweckentsprechende Ansatz- und Bewertungsregeln

Welche Ansatz- und Bewertungsregeln sind zur Bereitstellung entscheidungsnützlicher Informationen für Einwohner einer Kommune insofern sinnvoll? Ein aktuelles Beispiel soll die speziellen Probleme der kommunalen Rechnungslegung verdeutlichen:

Durch die lokale Tagespresse bekannt geworden ist die Bewertung des Stadtwalds Eilenriede in der Landeshauptstadt Hannover.¹⁷ Die Bewertung von Grün-, Frei- oder Forstflächen wird in den einzelnen Bundesländern im Detail uneinheitlich geregelt. Typischerweise werden aber Sachwertverfahren angewendet, bei denen u. a. Boden- und Aufwuchswerte ermittelt bzw. Festwerte angesetzt werden. Mit diesem Verfahren kommt im Fall der Eilenriede eine Bewertung von mehr als 100 Euro je Quadratmeter Fläche zustande, insgesamt über 600 Millionen Euro. Dieser Wert wird von verschiedenen Seiten als unzutreffend kritisiert, weil die Einordnung der Eilenriede als Parkanlage, die möglichen Konsequenzen aus der innerstädtischen Lage sowie der mangelnden Bebaubarkeit für den Bodenwert, die Erholungsfunktion des Walds oder der Nutzen für den Wasserhaushalt unterschiedlich gesehen werden.

Existiert mit Blick auf die Informationsversorgung von Einwohnern zumindest theoretisch so etwas wie eine korrekte Bewertung des Stadtwalds Eilenriede? Dazu untersuchen wir die in der Unternehmensrechnung geläufigen Wertansätze wie den beizulegenden Zeitwert und die (fortgeführten) Anschaffungs- oder Herstellungskosten (AHK). Die zweite Kategorie kann man ausschließen, da die AHK im Fall der Eilenriede vermutlich nicht mehr ermittelbar sind. Außerdem ist die Aussagekraft historischer oder rückindizierter AHK im Hinblick auf das Nutzenpotential, das die Eilenriede den Bewohnern Hannovers gegenwärtig und in der Zukunft bereitstellen kann, fragwürdig. Die Alternative „beizulegender Zeitwert“ muss entweder auf der Basis von Marktpreisen für gleichartige oder ähnliche Vermögenswerte oder durch Nutzungswerte konkretisiert werden. Im Fall der Eilenriede wird eine Mischung beider Methoden angewandt, indem diese in die Bestandteile Grundstück, Aufwuchs und Jagdrecht zerlegt wurde. Jagdrecht und Grundstück können auf der Basis von Vergleichswerten bewertet werden, der Wertansatz für den Aufwuchs wird vermutlich eher mit Blick auf die forstwirtschaftliche Nutzung in der Zukunft zustande kommen. Welche Aussagekraft hat dieser Wert aber für die Einwohner der Kommune im Hinblick auf ihre Informationswünsche? Könnte man beispielsweise schließen, dass durch eine Veräußerung der Eilenriede Mittel in Höhe von gut 600 Millionen Euro zur Wahrnehmung kommunaler Aufgaben oder zur Tilgung von Ver-

¹⁷ Vgl. Hannoversche Allgemeine Zeitung vom 26.08.2008; Neue Presse vom 27.08.2008.

bindlichkeiten entstehen werden? Oder ist der Ansatz in der Bilanz als Signal dafür zu interpretieren, dass durch den Stadtwald regelmäßig Einnahmen in Höhe einer angemessenen Verzinsung des gebundenen Kapitals in Höhe von 600 Mio. Euro generiert werden? Beide Interpretationen sind sicher falsch. Eine Veräußerung des Stadtwalds ist offenkundig nicht geplant (wenngleich theoretisch möglich) und auch der Nutzungswert des Walds wird eher durch nicht-finanzielle Erwägungen als durch die forstwirtschaftliche Nutzung zu begründen sein. Ein Ausweis in der Bilanz zeigt dem Interessenten zwar, dass der Stadtwald sich im Besitz der Kommune befindet, der Wertansatz ist jedoch im Hinblick auf die Informationsinteressen der Einwohner kaum sinnvoll zu interpretieren.

Ähnlich problematisch sind zweckentsprechende Ansatz- und Bewertungsregeln für Straßen, Kindergärten, Schulen usw., also für den vermutlich überwiegenden Teil der Infrastruktur, mit dem gemeinnützige Aufgaben wahrgenommen werden. Da eine Aktivierungsfähigkeit nach Maßgabe der aus der Unternehmensrechnung bekannten Aktivierungskonzeptionen¹⁸ regelmäßig verneint wird,¹⁹ ist insbesondere über ein Rekonstruktionskalkül die Rechtfertigung für eine Quantifizierung und einen bilanziellen Ansatz des mit diesen Gütern verbundenen Nutzens geschaffen worden: konkret läuft der Wertansatz hier – wie in der kaufmännischen Rechnungslegung – ebenfalls auf fortgeführte AHK, Wiederbeschaffungskosten oder beizulegende Zeitwerte hinaus.²⁰ Der wichtigste Einwand hiergegen ist aus Sicht der Informationsfunktion die mangelnde Verbindung zum Rechnungszweck. Wertansätze dieser Art für Straßen, Kindergärten, Schulen usw. sind für die künftige finanzielle Situation der Kommune nicht informativ. Auch für die Beurteilung der aktuellen finanziellen Situation sind sie problematisch: wenn sich die Adressaten der Rechnungslegung an der Eigenkapitalquote der Kommune als Indikator für die Vermögenslage orientieren, führt insbesondere der Ansatz von nicht oder nur geringfügig abnutzbaren Gütern (die aber nicht veräußert werden können oder sollen), wie des Stadtwalds, öffentlicher Plätze, Kunstgegenstände usw. zu einer Verzerrung, die bestenfalls als irrelevant, möglicherweise aber auch als irreführend empfunden wird.

¹⁸ Vgl. hierzu Baetge/Kirsch/Thiele (2007), S. 158 ff.

¹⁹ Anderer Auffassung ist Eibelshäuser (2006), S. 621 f., der die uneingeschränkte Aktivierungsfähigkeit mit Verweis auf eine Erwerberfiktion bejaht.

²⁰ Begründet wird ein solcher Wertansatz regelmäßig damit, dass ein Vermögensgegenstand identisch reproduziert werden müsste, um denselben Nutzen zu generieren (vgl. z. B. Marettke/Dörschell/Hellenbrand (2006), S. 46 ff., 66; Lasar et. al. (2008), S. 486 f.; Wirtz (2008), S. 170 ff.; Henkes (2008), S. 225, 236, 253; Kußmaul/Henkes (2009), S. 71 f.). Ähnlich einzuordnen ist auch der Opportunitätskostengedanke von Hafner (2008), S. 9. Kiaman/Wielenberg (2009) halten dagegen in Analogie zu den IPSAS eine Rekonstruktion nur unter Optimalitätsüberlegungen für sinnvoll.

Der Ansatz von Schulden ist aus Sicht des Informationszwecks dagegen vergleichsweise unstrittig: zur Beurteilung der aktuellen und Prognose der künftigen finanziellen Situation der Kommune ist ein Überblick über finanzielle Verbindlichkeiten und sonstige zukünftige Verpflichtungen der Kommune beispielsweise gegenüber Mitarbeitern unerlässlich. Die Bewertung von finanziellen Verbindlichkeiten ist weniger problematisch, weil zukünftige Zahlungsverpflichtungen fixiert sind. Ungewisse Verpflichtungen, wie z. B. Rückstellungen, sind prinzipiell deutlich schwieriger zu bewerten, allerdings spricht nichts dagegen, bei ihrer Bewertung auf die Verfahren der Unternehmensrechnung zurückzugreifen.

2.4 Implikationen

Insgesamt ist nicht klar, ob eine Umstellung der Rechnungslegung kommunaler Haushalte von der Kameralistik auf die doppelte Buchführung mit Bilanz und GuV vor dem Hintergrund der Informationsfunktion notwendig ist.²¹ Der prinzipiell sinnvolle Überblick über ausgewählte Vermögenspositionen sowie über Schulden mit Rückstellungscharakter wäre auch durch eine entsprechende Erweiterung des kameralistischen Systems zu erreichen. Die Messung des Periodengewinns einer Kommune durch die Differenz zwischen „Steuererträgen“ und Aufwendungen im Rahmen einer GuV ist aus Sicht der Informationsfunktion zweifelhaft. Aussagen über die Effizienz der kommunalen Leistungserstellung lassen sich eher durch kennzahlenorientierte Auswertungen von Kostenrechnungen gewinnen. Die Anwendung typischer Ansatz- und Bewertungsregeln muss ebenfalls differenziert beurteilt werden: während diese im Bereich der Schulden nützlich und konzeptionell eher unproblematisch erscheint, ist die Ableitung geeigneter Ansatz- und Bewertungsregeln für etliche kommunale Vermögenspositionen schon theoretisch schwierig. Dies liegt an der unklaren Verbindung zum Informationsinteresse der Adressaten: die aktuelle oder zukünftige Finanzlage der Kommune hat mit dem Wert von kommunalen Vermögensgegenständen häufig nicht viel zu tun.²²

²¹ Ähnlich äußern sich auch Niehoff (1999), S. 224, und Thieme (2008), S. 433 ff.

²² Kußmaul/Henkes (2008) wenden – trotz dieses auch von ihnen erkannten Problembereichs – das Instrumentarium der Bilanzanalyse aus dem Unternehmensbereich weitestgehend auch für den kommunalen Jahresabschluss an.

3 Informationen zur Entscheidungsbeeinflussung

3.1 Rechnungszweck Rechenschaft und Leistungsmessung in Kommunen?

Typisches Kennzeichen vor allem größerer Unternehmen ist die Trennung von Eigentum und Leitung. In einer Aktiengesellschaft oder Gesellschaft mit beschränkter Haftung beispielsweise ist es üblich, dass am Unternehmen entweder gar nicht oder nur minimal beteiligte Vorstände oder Geschäftsführer das Unternehmen leiten. Diese verfügen in Bezug auf die Lage des Unternehmens und die Auswirkungen der getroffenen Entscheidungen regelmäßig über deutliche Informationsvorteile im Vergleich zu den Eigentümern des Unternehmens. In einer solchen Situation hat die Unternehmensrechnung die Aufgabe, die Eigentümer über die finanziellen Konsequenzen der durch die Unternehmensleitung getroffenen Maßnahmen zu informieren und Rechenschaft über die Verwendung des von den Anteilseignern zur Verfügung gestellten Kapitals abzulegen. Über die reine Rechenschaftslegung hinaus werden die Messergebnisse des externen Rechnungswesens (wie z. B. der Gewinn oder das Eigenkapital) auch verwendet, um der Geschäftsleitung finanzielle Anreize in Form von variablen Vergütungsbestandteilen zu bieten. Die Geschäftsberichte deutscher Aktiengesellschaften oder die Vermarktung von auf dem Rechnungswesen basierenden Performancemaßen durch Unternehmensberatungen belegen diese Funktion der Unternehmensrechnung eindrucksvoll. Man bezeichnet diese Aufgaben der Unternehmensrechnung zusammenfassend mit dem Oberbegriff „Entscheidungsbeeinflussung“ oder „Verhaltenssteuerung“, weil die Pflicht zur Rechenschaft oder die Aussicht auf variable Gehaltsbestandteile die Entscheidungen des Managements ex ante beeinflusst. Üblicherweise wird der Zweck der Entscheidungsbeeinflussung als Aufgabe der internen Unternehmensrechnung angesehen, als Datenbasis werden allerdings oftmals aus der externen Unternehmensrechnung übernommene IFRS- oder auch HGB-Zahlen verwendet.

Auch in Kommunen existiert ähnlich wie in Unternehmen ein Bedürfnis nach Rechenschaftslegung der Verwaltung gegenüber den gewählten Vertretern der „Anteilseigner“ im jeweiligen kommunalen Hauptorgan. Die hauptamtlichen Vertreter der Verwaltung sollten ihnen ebenso wie das Management eines Unternehmens darüber berichten, wie mit den zur Verfügung gestellten Mitteln welche kommunalen Aufgaben erfüllt wurden.²³ Selbst die Anknüpfung der Entlohnung der Verwaltungsspitze an bestimmte finanzielle Maßzahlen wäre zumin-

²³ Diese Funktion der Rechnungslegung wird beispielsweise von Lüder (2006b), S. 607 („[...] wahrheitsgemäße Rechenschaftslegung [...]“), betont; vgl. dazu ebenfalls Merschbächer (1987), S. 172.

dest theoretisch denkbar. Deshalb ist die Frage, ob auch in den Kommunen der Rechnungszweck „Entscheidungsbeeinflussung“ existiert, ebenfalls eindeutig positiv zu beantworten.

3.2 Rechnungsziele zur Entscheidungsbeeinflussung

Das Rechnungsziel einer an der Entscheidungsbeeinflussung orientierten Unternehmensrechnung ist grundsätzlich die Ermittlung eines Periodengewinns. Zusätzlich haben sich modifizierte Maße wie z. B. der Residualgewinn (Gewinn korrigiert um die Verzinsung des gebundenen Kapitals) als vorteilhaft und robust herausgestellt.²⁴ Andere Maße, wie z. B. Eigen- und Gesamtkapitalrenditen oder auch der operative Gewinn sind aus theoretischer Sicht angreifbar, werden in der Praxis aber dennoch häufig verwendet. Auch in der kommunalen Rechnungslegung dürften zur Rechenschaftslegung und Leistungsbeurteilung Aussagen über den „Erfolg“ einer Periode nützlich sein. Es stellt sich jedoch die Frage, ob das Rechnungsziel Periodengewinn der externen Unternehmensrechnung für diese Zwecke geeignet ist. Schon im vorangehenden Abschnitt wurde herausgearbeitet, dass die Messung des Erfolgs einer Kommune mit Hilfe einer Reinvermögensrechnung konzeptionelle Probleme verursacht, weil sich der Erfolg einer Kommune durch die Bereitstellung von Gütern ergibt, die nicht in einer aggregierten finanziellen Ertragsgröße ausgedrückt werden können. Etliche als Ertrag einer Kommune ausgewiesene Positionen, wie z. B. Steuern, Beiträge oder Zuweisungen im Rahmen des Finanzausgleichs haben dagegen mit dem von der Verwaltung zu verantwortenden Erfolg einer Kommune nicht viel zu tun. Aus diesem Grund muss die Übernahme des Rechnungsziels Periodengewinn aus der externen Unternehmensrechnung kritisch gesehen werden.

Die Umstellung der kommunalen Rechnungslegung auf eine Aufwands- und Ertragsrechnung erscheint möglicherweise sogar gefährlich, wenn versucht wird, aus dem Handelsrecht oder der internationalen Rechnungslegung bekannte Ansatz- und Bewertungskonzepte zusammen mit den üblicherweise im Unternehmensbereich verwendeten Systemen zur Performancemessung für die Beurteilung der Leistung einer Verwaltung zu übernehmen. Eine Orientierung an gewinnbasierten Kennzahlen beispielsweise wäre wenig sinnvoll, wenn der Gewinn oder Verlust einer Kommune in hohem Maße von Faktoren abhängt, die von der Verwaltung kaum zu beeinflussen sind. Zusätzlich könnten Fehlanreize entstehen, weil sich der Nutzen selbst vorteilhafter Projekte in Form von Erträgen in der „kommunalen GuV“ (Ergebnisrechnung) möglicherweise gar nicht abzeichnet oder ausgesprochen riskant und schwer zu prognostizieren

²⁴ Vgl. Reichelstein (1997), Rogerson (1997) oder Dutta/Reichelstein (2005).

ist. Die künftigen Aufwendungen durch Abschreibungen, Reparaturen und den Betrieb eines Projekts hingegen werden mit Sicherheit eintreffen. Deshalb wird eine an der Maximierung des Periodengewinns orientierte Verwaltung starke Anreize besitzen, auch wünschenswerte Projekte möglichst zu verhindern, um die sicher eintretenden künftigen Aufwendungen zu vermeiden.

3.3 Implikationen

Das Rechnungsziel Periodengewinn ist in einer Kommune für den Rechnungszweck Entscheidungsbeeinflussung nicht einsetzbar. Deshalb sollte sich die Rechenschaft der Verwaltung auf die Effizienz der Umsetzung getroffener Entscheidungen beschränken. Zur Beurteilung der Effizienz bedarf es in Kommunen keiner ertragsorientierten Maße und Kennzahlen wie Gewinn, Residualgewinn oder Rendite, sondern Größen, die etwas über die Einhaltung von Kostenbudgets (Input-Orientierung) sowie zu Qualität und Quantität der erbrachten Leistung im Verhältnis zur erwünschten Leistung (Output-Orientierung) aussagen.²⁵ Deshalb ist ein gezielter Ausbau der Kameralistik in den Bereichen der Kostenrechnung ein besser geeignetes Instrument. Auch die von Küpper vorgeschlagene Kombination von zweckneutraler Erfassungs- und zweckgerichteter Auswertungsrechnung auf Basis von geeigneten Kennzahlen ist – ähnlich wie im Abschnitt zuvor – deutlich besser zur Entscheidungsbeeinflussung im kommunalen Bereich geeignet als beispielsweise eine handelsrechtliche GuV.²⁶

4 Ausschüttungsbemessungsfunktion

4.1 Rechnungszweck Ausschüttungsbemessung in Kommunen?

Die Rechnungslegung nach handelsrechtlichen GoB wird als Messinstrument zur Bestimmung des ausschüttbaren Gewinns angesehen. Mit Hilfe von Ausschüttungsgrenzen im Gesellschaftsrecht soll dafür gesorgt werden, dass speziell in haftungsbeschränkten Unternehmen wie Aktiengesellschaften oder Gesellschaften mit beschränkter Haftung keine übertriebenen Ausschüttungen an die Anteilseigner auf Kosten der Gläubiger dieser Unternehmen vorgenommen werden.

²⁵ Vgl. Lasar (1997), S. 382 ff.

²⁶ Vgl. Küpper (2002), S. 929 ff..

Haftungsbeschränkung und Ausschüttungen zum Schaden von Gläubigern sind Themen, die auf den ersten Blick nicht mit der kommunalen Rechnungslegung verbunden sind. Dennoch werden in der Literatur Analogien gesehen, die insbesondere dazu genutzt werden, die Verwendung der handelsrechtlichen Rechnungslegung im kommunalen Bereich zu rechtfertigen.²⁷ Nach Ansicht dieser Vertreter soll die kommunale Rechnungslegung dazu beitragen, das Ziel der „intergenerativen Gerechtigkeit“ zu erreichen. Gemeint ist damit, dass keine Generation zu Lasten einer anderen Generation von kommunalen Leistungen profitiert.²⁸ In Analogie zu Kreditgebern von haftungsbeschränkten Unternehmen sind also auch bestimmte Generationen von Einwohnern schutzbedürftig. Das Ziel der Sicherstellung von Generationengerechtigkeit muss zunächst konkretisiert werden, weil (1) „Generationen“ und (2) der „Nutzen kommunaler Leistungen und Pflichten“ nicht ermittel- oder beobachtbar sind. Das erste Problem löst man durch eine Betrachtung von Perioden, das konzeptionell wesentlich schwierigere zweite Problem durch eine Konzentration auf das „kommunale Vermögen“. So ersetzt man die Zielsetzung „Intergenerative Gerechtigkeit“ durch das Ziel der Erhaltung des kommunalen Vermögens. Damit intergenerative Gerechtigkeit erreicht wird, darf in jeder Periode vom kommunalen Vermögen höchstens so viel verbraucht werden, wie neu geschaffen wird – oder anders formuliert: die Periodenaufwendungen dürfen die Periodenerträge nicht übersteigen. Ein eventueller Periodengewinn wird dabei als „verfügbarer Betrag“ interpretiert, der anders als in der Unternehmensrechnung nicht für Ausschüttungen zur Verfügung steht, sondern von der Verwaltung für „weitere Projekte“ verwendet werden kann.²⁹ Theoretisch könnte ein Gewinn auch thesauriert werden, so dass (in dieser Interpretation) künftigen Generationen Raum für Steuersenkungen oder zusätzliche Aufwendungen bleibt.

Insofern erscheint die Argumentation tatsächlich mit der Ausschüttungsbemessungsfunktion der handelsrechtlichen Rechnungslegung vergleichbar zu sein. Aus diesem Grund plädieren manche Verfechter des „Rechnungszwecks der intergenerativen Gerechtigkeit“ (diese Formulierung wird im Folgenden als Kurzform für „Bereitstellung von finanziellen Informationen zur Sicherstellung von intergenerativer Gerechtigkeit“ verwendet) für eine weitgehende

²⁷ Vgl. hierzu insbesondere Kämpfer/Breidert (2004), S. 122 ff.; Eibelshäuser (2006), S. 620; Breidert/Rüdinger (2008), S. 32 ff.

²⁸ Diese Umschreibung des Begriffs ist ähnlich wie das Verständnis von intergenerativer Gerechtigkeit im Rahmen von Rentenversicherungssystemen bei Homburg (1988), S. 97 ff.

²⁹ Vgl. Kämpfer/Breidert (2004), S. 122; Eibelshäuser (2006), S. 620. Die Interpretation des verfügbaren Betrags ist dort missverständlich: Die Verwendung eines (geplanten) Ertragsüberschusses für zusätzliche „Projekte“ führt nicht zwingend zu Aufwand, sondern durchaus auch zur Aktivierung weiterer Vermögensgegenstände. Ein „Projekt“, das einem Verbrauch des Periodengewinns führen würde, wäre z. B. eine Steuersenkung oder Steuerrückerstattung.

Übernahme der vorsichtsgeprägten handelsrechtlichen Ansatz- und Bewertungsregeln. Explizit werden Regeln wie das (im Handelsgesetz vor Inkrafttreten des BilMoGs gültige) Ansatzverbot für selbsterstellte immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens oder das Imparitätsprinzip vor dem Hintergrund dieses Rechnungszwecks als geeignet für die kommunale Rechnungslegung deklariert.³⁰ Und in der Tat wird seit Anfang 1998 über § 33a HGrG für die Gesetzgebung des Bundes und der Länder die Möglichkeit eröffnet, die kommunale Rechnungslegung (zusätzlich) nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung und Bilanzierung in sinngemäßer Anwendung der Vorschriften des Handelsgesetzbuches zu erstellen. Dass eine solche „sinngemäße Anwendung“ überhaupt im Vordergrund der Einführung der kommunalen Doppik steht, ist allerdings auch Praktikabilitätsüberlegungen zuzuschreiben. Einzelne Stellungnahmen deuten jedenfalls an, dass angestrebt worden ist, den mit einer Reform des kommunalen Haushalts- und Rechnungswesens erwarteten Arbeitsaufwand z. B. durch Genese eigenständiger Regelungen oder – wie bisweilen auch kontrovers diskutiert – besonderer Grundsätze ordnungsmäßiger öffentlicher Buchführung (GoöB) nicht noch weiter aufzublähen.³¹ Umso bemerkenswerter sind deshalb die oben skizzierten Überlegungen – zeigen sie doch scheinbar, dass die praktikable Lösung gleichzeitig auch „theoretisch“ fundiert werden kann.

Bei genauerer Analyse zeigt sich jedoch, dass die Rechtfertigung der Übernahme handelsgesetzlicher Ansatz- und Bewertungsnormen aus der Analogie zur Ausschüttungsbemessungsfunktion der Rechnungslegung kritisiert werden muss. Dabei soll hier nicht die Frage diskutiert werden, ob intergenerative Gerechtigkeit ein erstrebenswertes oder vom Grundgesetz vorgeschriebenes Ziel kommunalen Wirtschaftens darstellt.³² Selbst bei unkritischer Verwendung der bereits oben angesprochenen Definition ergibt die Umsetzung dieses Ziels durch ein kommunales Rechnungswesen in Anlehnung an die handelsrechtlichen Regeln nur Sinn, wenn (1) Rechnungsziele existieren, mit denen intergenerative Gerechtigkeit auch in der finanziellen Sphäre sinnvoll definiert werden kann, (2) das kommunale Haushalts- und Rechnungswesen durch die verwendeten Ansatz- und Bewertungsregeln so ausgelegt ist, dass das, was intergenerative Gerechtigkeit ausmacht, tatsächlich durch finanzielle Daten gemessen

³⁰ Vgl. Breidert/Rüdinger (2008), S. 35 ff.; Eibelshäuser (2006), S. 621 ff.

³¹ Vgl. z. B. Niedersächsischer Landtag (2005), DS 15/1680, S. 36; ergänzend auch Marettek/Dörschell/Hellenbrand (2006), S. 22, die davon sprechen, „Berührungspunkte“ in der Verwaltung mit der neuen Materie durch Fokussierung auf das HGB möglichst gering zu halten.

³² Ablehnend zur Ableitung dieses Ziels aus Art. 115 GG äußert sich z. B. Wagenführer (2003), S. 9; ähnlich auch Niehoff (2001), S. 29., die darüber hinaus die kritische Frage stellt, ob Art. 115 GG denn eine Aufwands- und Ertragsrechnung fordert, selbst wenn man diesen Artikel als Norm der intergenerativen Gerechtigkeit interpretieren würde.

wird und (3) die beteiligten Akteure aufgrund des Messergebnisses des Rechnungswesens eine entsprechende Verhaltensänderung vollziehen, die sich am Maßstab der intergenerativen Gerechtigkeit ausrichtet. In den drei folgenden Abschnitten werden wir diese Bedingungen detaillierter diskutieren.

4.2 Rechnungsziele zur Gewährleistung intergenerativer Gerechtigkeit

Die Definition intergenerativer Gerechtigkeit in der finanziellen Sphäre wird für die Verfechter des „Rechnungszwecks der intergenerativen Gerechtigkeit“ über den Begriff des Reinvermögens operationalisiert. Intergenerative Gerechtigkeit liegt nach deren Ansicht dann vor, wenn das Reinvermögen über die Perioden nicht vermindert wird. Die prinzipiellen Probleme auf dieser Ebene können durch ein Beispiel illustriert werden:

Eine Kommune will in $t = 1$ ein Projekt (z. B. den Bau einer Straße, eines Kindergartens, eines Freibads oder den Zuschuss zur Ansiedlung eines Industrieunternehmens) durchführen, das über drei Generationen (jede Generation lebt eine Periode) Nutzen stiften wird und Auszahlungen in Höhe von 1.200 GE erfordert. Wir nehmen an, dass der Nutzen jeder Generation in Geldeinheiten quantifiziert werden kann und für die erste Generation 700 GE, für die zweite Generation 500 GE und für die dritte Generation noch 300 GE beträgt. Die Geldbeträge geben an, welchen Betrag jede Generation für die Nutzung des Projekts zusätzlich an Steuern zahlen würde. Bei Vernachlässigung von Zeitpräferenzen ist das Projekt folglich insgesamt attraktiv und sollte durchgeführt werden. Welchen Effekt hat das Projekt auf das Reinvermögen der jeweiligen Perioden? Mit den gegebenen Informationen könnte man – ähnlich wie im Idealmodell des ökonomischen Gewinns³³ (und im Widerspruch zum Realisationsprinzip des HGBs) – folgende Rechnung aufmachen:

- Anfang von Periode 1: Am Anfang der Periode steigt das Reinvermögen der Kommune wegen der Durchführung des Projekts um 300 GE. Der Anstieg kommt durch den Zugang des Projekts (Wert über alle drei Generationen: 1.500 GE bei Vernachlässigung von Zinseffekten) abzüglich 1.200 GE Minderung durch die Anschaffungsauszahlung des Projekts zustande.
- Ende von Periode 1 bis 3: Am Ende jeder Periode muss der „Verbrauch“ des Projekts als Minderung des Reinvermögens erfasst werden. Im Beispiel wäre eine Erfassung in Höhe des monetären Nutzens der Generation angebracht.

³³ Vgl. Beaver (1998), Kapitel 3, oder Christensen/Demski (2003), Kapitel 3 und 4.

Zur Sicherung von intergenerativer Gerechtigkeit im Sinne einer Erhaltung des Reinvermögens müsste Generation 1 durch zusätzliche Steuereinnahmen oder den Verzicht auf andere kommunale Leistungen einen Reinvermögenszuwachs von 400 GE erzielen. Generation 2 müsste 500 GE und Generation 3 in gleicher Weise 300 GE aufbringen. Durch diese Form der Erfassung und Bewertung des Reinvermögens kommt Generation 1 in den vollen Genuss des Überschusses aus dem Projekt, während die beiden folgenden Generationen gerade einen Netto-Nutzenzuwachs von Null realisieren. Zweifelsfrei wird man aber von einer gerechten intergenerativen Allokation reden dürfen, da keine Generation auf Kosten einer anderen Generation besser gestellt wird.

Problematisch wird die Erfassung und Verteilung von Reinvermögensveränderungen durch das Projekt dann, wenn Informationen über den Nutzen des Projekts nur in eingeschränkter Form vorliegen. Nehmen wir beispielsweise an, dass der absolute monetäre Nutzen der Generationen in $t = 1$ nicht bekannt ist. Man weiß lediglich, dass sich die Durchführung des Projekts lohnt, d. h. das monetäre Äquivalent des Nutzens über alle drei Generationen ist größer als die Projektkosten. In diesem Fall wird man die Reinvermögenserhöhung bei Projektdurchführung nicht auf Basis des zukünftigen Nutzens vornehmen können, sondern z. B. auf Anschaffungskosten zurückgreifen. Die Durchführung des Projekts führt dann zu Beginn von Periode 1 zu einer reinvermögensneutralen Erfassung. In den Folgeperioden muss der durch die Projektnutzung auftretende Verzehr des Reinvermögens auf drei Generationen verteilt werden. Wenn d_i den Reinvermögensverzehr der Generation i darstellt, muss im Beispiel $d_1 \leq 700$, $d_2 \leq 500$ und $d_3 \leq 300$ gelten, damit der Nutzen des Projekts durch die ausgleichende Reinvermögensminderung nicht überstiegen wird. Die erste Restriktion ($d_1 \leq 700$) sorgt zusätzlich dafür, dass Generation 1 das in Rede stehende Projekt auch tatsächlich durchführt. Deutlich wird, dass die Restriktionen in diesem Beispiel durch ein Kontinuum von Aufteilungsregeln erfüllbar sind, allerdings zählt gerade die populäre und einfache lineare Regel nicht dazu.

Für die Diskussion um die Abbildung von intergenerativer Gerechtigkeit durch Reinvermögenserhalt erkennt man ein sehr ernstes konzeptionelles Problem für die Ableitung eines zweckentsprechenden Rechnungsziels: eine für den „Rechnungszweck der intergenerativen Gerechtigkeit“ auf Basis des Reinvermögenserhalts ausgestaltete Messung des Reinvermögens ist von Schätzungen über den Nutzen heutiger kommunaler Entscheidungen für zukünftig lebende Generationen abhängig. Ohne diese Schätzungen werden unter Umständen einzel-

ne Generationen auf Kosten anderer Generationen belastet oder aber insgesamt vorteilhafte kommunale Maßnahmen erst gar nicht durchgeführt.

Ein zweites Problem verbirgt sich hinter der Frage, wie mit unvorhergesehenen Entwicklungen umgegangen wird: nehmen wir in unserem Beispiel an, dass sich am Anfang von Periode 2 herausstellt, dass sich der Nutzen des Projekts für die Generationen 2 und 3 jeweils halbiert. Welche Konsequenz hat dies für die Reinvermögensrechnung? Angenommen, das Projekt sei – wie oben vorgeschlagen – auf Basis des Generationennutzens bewertet worden. Dann wäre es im Reinvermögen zu Beginn der Periode 2 mit einem Betrag von $1.500 - 700 = 800$ GE vertreten. Dieser Wert ist übertrieben, da das monetäre Nutzenäquivalent der beiden noch verbliebenen Nutzergenerationen jetzt nur noch bei 400 GE liegt – also müsste eine Wertminderung um 400 GE vorgenommen werden. Würde das Konzept der intergenerativen Gerechtigkeit durch Reinvermögenserhalt weiter angewandt, müsste nun allein Generation 2 dafür sorgen, dass der Reinvermögensverlust durch Steuereinnahmen oder Einsparungen wieder aufgefangen wird. Generation 3 hingegen würde unbelastet bleiben. Dieses Vorgehen bedeutet zwar keine Umverteilung finanzieller Belastungen von einer Generation auf eine andere, ist aber intuitiv sicher nicht gewollt. Gerechtigkeit würde man wohl eher durch eine Aufteilung der Reinvermögensminderung auf beide Generationen erreichen. Außerdem zeigt sich an diesem Beispiel, dass das Ziel des Reinvermögenserhalts an sich schon fragwürdig ist: wozu soll Reinvermögen erhalten werden, das nach Ansicht der betroffenen Generationen nicht mehr benötigt wird? Anders formuliert: Eine Reinvermögensminderung, die durch eine Präferenzveränderung der Generationen zustande kommt, sollte auch von der Forderung der Vermögenserhaltung ausgenommen werden und damit keine Konsequenzen auf kommunale Entscheidungen haben.

Ein drittes Problem entsteht durch die absehbare Veränderung von Größe und Struktur der Bevölkerung in Deutschland. Es erscheint nicht unplausibel, das Konzept der zwingenden Reinvermögenserhaltung dann aufzugeben und bestimmte Abschreibungsgegenwerte nicht zu refinanzieren, wenn – aufgrund dieser Umfeldveränderung ohne eine verschlechterte Wahrnehmung des öffentlichen Auftrags – die Verringerung von Vermögen eine künftige Entlastung der Ergebnisrechnung bringt.³⁴ Und viertens: Eine Reinvermögenserhaltung ist bei Vorliegen einer Inflationsrate gleichbedeutend mit Substanzverlust – schon eine geringe Inflati-

³⁴ Vgl. Wagenführer (2003), S. 10 f., der dieses Vorgehen zudem mit Verweis auf das verfassungsrechtlich verbürgte Recht der kommunalen Selbstverwaltung als grundsätzlich zulässig ansieht; vgl. ebenso Schwarting (2004), S. 170 ff.; zur Problematik von „hinnehmbaren Eigenkapitalveränderungen“ im kommunalen Haushalts- und Rechnungswesen vgl. Bickeböller/Pehlke (2003), S. 99 f.

onsrate wird nach wenigen Jahrzehnten dazu führen, dass das kommunale Vermögen stark an Wert verloren hat.³⁵ Folglich ist auch aus diesem Blickwinkel das Konzept der Reinvermögenserhaltung durchaus angreifbar.

4.3 Zweckentsprechende Ansatz- und Bewertungsregeln: Zur Anwendbarkeit der handelsrechtlichen Rechnungslegung

Nachdem im vorangegangenen Abschnitt deutlich wurde, dass die Abbildung des „Rechnungszwecks der intergenerativen Gerechtigkeit“ durch den Erhalt des Reinvermögens schon konzeptionell fraglich ist, soll in diesem Abschnitt untersucht werden, welche spezifischen Schwierigkeiten durch die von der Innenministerkonferenz (IMK) vorgeschlagene und vielfach in den konkreten Ausprägungen der kommunalen Haushaltsverordnungen praktizierte Übernahme der handelsrechtlichen Ansatz- und Bewertungsregeln resultieren.³⁶ Aus der Perspektive des Rechnungszwecks „Ausschüttungsbemessung“ werden Ansatz- und Bewertungsregeln vertreten, die eher einen vorsichtigen Charakter aufweisen. Motiviert werden diese Regeln durch folgende Überlegung: vorsichtiger Ansatz und Bewertung sorgen tendenziell für eine Verlagerung von Ausschüttungen auf spätere Zeitpunkte. Diese Verlagerung ist den Eigenkapitalgebern zuzumuten, stellt sie doch *ceteris paribus* lediglich eine Verschiebung von Ausschüttungen in spätere Perioden, nicht aber ein Ausschüttungsverbot, dar. Die Gläubiger von haftungsbeschränkten Unternehmen werden durch diese Regelung geschützt, für die Eigenkapitalgeber wird die Verzögerung der Ausschüttung als Preis für das Privileg der Haftungsbeschränkung gerechtfertigt.

Wir diskutieren in diesem Abschnitt einige wesentliche Eigenschaften der vorsichtsgeprägten handelsrechtlichen Rechnungslegung, die sich teilweise auch in den oben genannten länderspezifischen Verordnungen wiederfinden und zeigen, dass intergenerative Gerechtigkeit keineswegs zwangsläufig vorsichtsgeprägte Regeln impliziert.

³⁵ Vgl. Schuster/Brinkmeier (2001), S. 226.

³⁶ Die weitgehende Übernahme der handelsrechtlichen Regeln (Sonderregeln des § 62 zur Eröffnungsbilanz seien vernachlässigt) findet sich im Leittext der Innenministerkonferenz (vgl. IMK (2003), insbesondere in §§ 40-46) sowie in den zugehörigen Erläuterungen (vgl. IMK (2003), S. 22, 26). Entsprechend ähnlich ausgestaltet sind ferner doppische Gemeindehaushaltsverordnungen, z. B. §§ 40-43 GemHVO Hessen vom 02.04.2006, §§ 33-35 GemHVO Rheinland-Pfalz vom 18.05.2006 oder §§ 39-41 GemHVO Schleswig-Holstein vom 15.08.2007. Interessanterweise wurde in allen länderspezifischen Umsetzungen des Leittextes die Formulierung des an § 252 (1) Nr. 4 HGB angelehnten § 43 (1) Nr. 3 („Es ist wirklichkeitstreu zu bewerten. [...]“) durch die Originalformulierung des HGB („Es ist vorsichtig zu bewerten, [...]“) ersetzt. Einen Einblick in die trotz der Anlehnung an das HGB bestehende Vielfalt der kommunalen Haushaltsverordnungen geben Vogelpoth/Poullie (2007), S. 517 ff.

4.3.1 Anschaffungskostenprinzip

Nach § 253 (1) HGB sind Vermögensgegenstände höchstens mit den AHK anzusetzen. Eine ähnliche Regelung ist in allen untersuchten kommunalen Haushaltsverordnungen zumindest für das Verwaltungsvermögen ebenfalls zu finden. Dies führt zu einer erfolgsneutralen Erfassung von Anschaffungsvorgängen und bedeutet, dass eine Generation, die ein Projekt mit positivem Gesamtnutzen durchführt, nicht schon bei Projektbeginn den gesamten Überschuss ertragswirksam vereinnahmen kann. Eine Bilanzierung wie in der ersten Variante unseres Beispiels ist damit ausgeschlossen, der Projektüberschuss wird auf mehrere Generationen verteilt. Auch Wertsteigerungen von Vermögensgegenständen, die beispielsweise durch bestimmte Maßnahmen einer Generation hervorgerufen werden, werden erst dann erfolgswirksam (d. h. als Erhöhung des Reinvermögens) erfasst, wenn sie realisiert sind. Wenn beispielsweise Generation 1 durch intensive aufwandswirksame Wirtschaftsförderung den Marktwert von im Besitz der Kommune befindlichen Gewerbeflächen erhöht, führt dies für diese Generation lediglich zu einer Reinvermögensminderung. Die entsprechende Reinvermögenserhöhung wird erst erfasst, wenn die Flächen von Generation 2 zu einem höheren Preis verkauft werden. Offensichtlich führt diese Bewertungsregel zu intergenerativer Ungerechtigkeit im Sinne der obigen Definition, denn Generation 2 stellt sich auf Kosten von Generation 1 besser. In diesem Zusammenhang sind die Regelungen in Niedersachsen recht interessant: es besteht nach § 54 (3) i. V. m. § 45 (5) GemHKVO die Möglichkeit, Verwaltungsvermögen und realisierbares Vermögen getrennt auszuweisen und zu bewerten.³⁷ Für das Verwaltungsvermögen gilt das Anschaffungskostenprinzip, während für das realisierbare Vermögen der Ansatz zum beizulegenden Zeitwert vorgesehen ist. Wertveränderungen des realisierbaren Vermögens werden ähnlich wie in manchen IFRS oder US-GAAP-Standards erfolgsneutral in einer Bewertungsrücklage gebucht. Offensichtlich wird die Bewertungsrücklage auch bei Abgang des Vermögensgegenstands nicht erfolgswirksam umgebucht (kein „Recycling“). Diese Vorgehensweise verhindert einerseits, dass in bestimmten Perioden willkürlich stille Reserven durch den Verkauf von realisierbarem Vermögen gehoben werden, andererseits aber auch, dass Generationen (wie im Beispiel oben) von selbst geschaffenen Wertsteigerungen profitieren.

³⁷ Zur Begründung für dieses Konzept der Vermögenstrennung vgl. Lüder (1999), S. 42 ff.; Berens et. al. (2005), S. 890. In Niedersachsen setzt eine Anwendung indes voraus, dass die Kommune bis zum 31.12.2005 entsprechend optiert hat (vgl. § 142 (1) Nr. 8 NGO).

4.3.2 *Ansatz von selbsterstellten immateriellen Vermögensgegenständen*

Der vor Inkrafttreten des BilMoGs gültige § 248 (2) HGB a. F. verbietet grundsätzlich den Ansatz von selbsterstellten immateriellen Vermögensgegenständen des Anlagevermögens. Die Übernahme dieser Regel in den Bereich der kommunalen Rechnungslegung wird von Breidert/Rüdinger befürwortet und am Beispiel von Investitionskostenzuschüssen illustriert.³⁸ Solche Zuschüsse werden häufig Investoren gewährt, die als Gegenleistung bestimmte öffentliche Güter zur Verfügung stellen, beispielsweise Sportvereinen, Fördereinrichtungen oder Stiftungen. Da der Zuschuss zumeist nicht zu einem aktivierungsfähigen materiellen Vermögensgegenstand im Eigentum der Kommune führt, kommt allenfalls eine Aktivierung als immaterieller Vermögensgegenstand des Anlagevermögens in Betracht. Diese muss aber mit Blick auf § 248 (2) HGB a. F. und auch gegenwärtig wegen der vermutlich fehlenden Aktivierungsvoraussetzungen als Entwicklungsprojekt abgelehnt werden. Die Mindeststandards für die Einführung der Doppik des Bund-Länder Arbeitskreises hingegen favorisieren gerade für den Fall von Investitionskostenzuschüssen eine Ausnahme, da bei einer Buchung eventueller Zuschüsse als Aufwand negative Anreizeffekte befürchtet werden.³⁹ Auch in den Verordnungen der Länder findet man entsprechende Ausnahmeregelungen.⁴⁰ Aus Sicht des „Rechnungszwecks der intergenerativen Gerechtigkeit“ ist der Position des Arbeitskreises und den entsprechenden Regeln in den Verordnungen der Länder zuzustimmen: die Behandlung von Zuschüssen als Aufwand führt zu einer Benachteiligung der investierenden Generation, die den Reinvermögenserhalt durch höhere Steuern oder Verzicht auf sonstige Aufwendungen gewährleisten muss, und zu einer Besserstellung der späteren Generationen, die die positiven Effekte der Zuschüsse genießen darf.⁴¹

4.3.3 *Imparitätsprinzip*

Nach § 252 (1) Nr. 4 HGB sind alle zum Abschlussstichtag vorhersehbaren Verluste und Risiken zu berücksichtigen, unabhängig davon, ob sie realisiert sind oder nicht.⁴² Diese asymmetrische Erfassung von Gewinnen und Verlusten hat auf kommunaler Ebene zur Folge, dass

³⁸ Vgl. Breidert/Rüdinger (2008), S. 35 ff.

³⁹ Vgl. Bund-Länder Arbeitskreis KLR/Doppik (2006), S. 16 ff.

⁴⁰ Vgl. z. B. § 38 (1) GemHVO Rheinland-Pfalz, § 38 (4) GemHVO Hessen.

⁴¹ Anderer Auffassung sind – indes mit stärkerer Betonung des Aktivierungsgrundsatzes, weniger aus Überlegungen zur intergenerativen Gerechtigkeit – Böcking/Dutzi (2008), S. 423.

⁴² In den GemHVO der als Beispiel herangezogenen Länder Rheinland-Pfalz, Hessen und Schleswig-Holstein findet sich die Formulierung des § 252 (1) Nr. 4 HGB wortgleich.

frühe Generationen stärker belastet werden als spätere Generationen. Ist dieses Vorgehen intergenerativ gerecht? Zumindest wohl dann, wenn eine Generation mit Verlusten belastet wird, für die sie selbst verantwortlich zeichnet. Allerdings werden die Konsequenzen imparitätischer Berücksichtigung von Verlusten und Risiken häufig gerade nicht von denjenigen Generationen getragen, die (wenn überhaupt) dafür verantwortlich zu machen sind. Ein Beispiel (wieder seien der Einfachheit halber Generationen und Abschlussperioden gleichgesetzt): Generation 1 trifft die Entscheidung zum Bau eines Schwimmbads, das voraussichtlich über drei Generationen nutzbar sein wird. Generation 2 stellt fest, dass das Bad wegen eines Konstruktionsfehlers nicht mehr beheizbar ist und daher nur noch im Sommer genutzt werden kann. Nach handelsrechtlicher Rechnungslegung würde eine Wertminderung vorgenommen, die nun einzig Generation 2 belasten würde. Die imparitätische Berücksichtigung von Verlusten und Risiken belastet insofern immer ausschließlich jene Generationen, in denen diese auftreten oder erkennbar werden. Ohnehin sind, anders als teilweise in der Literatur suggeriert, längst nicht alle Anlässe für Anwendungen des Imparitätsprinzips allein auf Fehlentscheidungen früherer Generationen zurückzuführen.⁴³ Man denke beispielsweise an Umwelteinflüsse wie Katastrophenereignisse, oder ungünstige, nicht absehbare Entwicklungen von Umweltzuständen. Beispielsweise könnte eine Entwertung des Schwimmbads auch durch den Neubau eines Spaß- und Erlebnisbads in einer Nachbarkommune entstehen.⁴⁴ Aus diesen Gründen ist das Imparitätsprinzip kein geeigneter Bestandteil einer dem „Rechnungszweck der intergenerativen Gerechtigkeit“ verpflichteten kommunalen Rechnungslegung.⁴⁵

4.4 Haushaltsausgleich

Die dritte Bedingung für die Funktionsfähigkeit der kommunalen Rechnungslegung als Zahlunggrundlage für die Gewährleistung intergenerativer Gerechtigkeit sind Rechtsfolgen, die an bestimmte durch die Rechnungslegung gegebene Tatbestände anknüpfen. Im Beispiel wurde bereits darauf hingewiesen, dass zur Erhaltung des kommunalen Reinvermögens in Situationen, in denen dies zunächst nicht gewährleistet ist, Steuererhöhungen oder der Verzicht auf Aufwendungen notwendig sind. Umgesetzt wird dieses Erfordernis in Kommunen durch das

⁴³ Vgl. Kämpfer/Breidert (2004), S. 124; Eibelshäuser (2006), S. 623; Böcking/Dutzi (2008), S. 417.

⁴⁴ Vgl. Kiaman/Wielenberg (2009).

⁴⁵ Ähnlicher Auffassung sind auch Berens et. al. (2005), S. 889, sowie Lüder (2006a), S. 644. In doppischen Gemeindehaushaltsverordnungen ist das Imparitätsprinzip allerdings regelmäßig implementiert worden (so z. B. in § 40 Nr. 3 GemHVO Hessen, § 33 (1) Nr. 3 GemHVO Rheinland-Pfalz, § 32 (1) Nr. 3 GemHVO Nordrhein-Westfalen).

Konzept des Haushaltsausgleichs. Den Erläuterungen zum Leittext für eine Gemeindehaushaltsverordnung für ein doppeltes Haushalts- und Rechnungswesen der IMK ist in Bezug auf den Haushaltsausgleich folgendes zu entnehmen:⁴⁶

„Zentrales Element und zugleich finanzwirtschaftlich gravierende Konsequenz des Ressourcenverbrauchskonzeptes ist der Deckungsgrundsatz, wonach in jedem Rechnungsjahr der Ressourcenverbrauch (Aufwand) durch das Ressourcenaufkommen (Ertrag) zu decken ist. Dies ist Ausdruck des Prinzips der intergenerativen Gerechtigkeit: Jede Generation soll für die von ihr verbrauchten Ressourcen aufkommen.“

Diese Aussage suggeriert zunächst ein Anknüpfen des Haushaltsausgleichs an den Jahresüberschuss, was nicht der typischen Vorgehensweise der Ausschüttungsbemessung im deutschen Aktienrecht entspricht: nach § 57 (3) AktG sind die Ausschüttungen von Aktiengesellschaften auf den Bilanzgewinn beschränkt. Dieser wird aus dem Jahresüberschuss durch das Hinzurechnen von Gewinnvorträgen und Entnahmen aus Gewinnrücklagen sowie durch Abzug von Verlustvorträgen berechnet. Gewinnrücklagen entstehen in der handelsrechtlichen Rechnungslegung dann, wenn auf die Ausschüttung von Gewinnen freiwillig oder aufgrund gesetzlicher Regelungen (z. B. wegen § 150 (1), (2) AktG) verzichtet wird, Gewinn- und Verlustvorträge sind nicht mit dem Eigenkapital verrechnete Gewinne oder Verluste aus dem Vorjahr.

In der kommunalen Rechnungslegung sind Entstehung und Verwendung von Ergebnisrücklagen bzw. -vorträgen sowie der Ausgleich von Verlustvorträgen in den einschlägigen Regeln zum Haushaltsausgleich geregelt.⁴⁷ Sinngemäß sehen alle betrachteten Länderverordnungen vor, dass eventuelle Ertragsüberhänge einer Periode zunächst zum Ausgleich von Verlustvorträgen verwendet werden. Ein eventuell verbleibender Jahresüberschuss kann oder muss je nach Bundesland in eine Rücklage eingebucht werden. Bei Aufwandsüberhängen einer Periode muss zunächst diese Rücklage verringert werden, bevor ggf. weitere Auffangmaßnahmen zum Haushaltsausgleich greifen oder ein verbleibender Jahresfehlbetrag auf kommende Perioden vorgetragen werden kann. In manchen Ländern, wie z. B. Hessen oder Niedersachsen, wird zwischen ordentlichem und außerordentlichem Ergebnis unterschieden. Fehlbeträge müssen zunächst durch eine eventuell vorhandene ordentliche Ergebnisrücklage ausgeglichen werden, erst dann kann auf das außerordentliche Ergebnis der Periode bzw. eine eventuelle

⁴⁶ IMK (2003), S. 17.

⁴⁷ Eine knappe Darstellung der unterschiedlichen Regelungstypen in den Ländern findet sich bei Thormann (2008), S. 11 f.

außerordentliche Rücklage zurückgegriffen werden.⁴⁸ Ein unausgeglichenes ordentliches Ergebnis kann dabei zu anderen Konsequenzen führen als ein unausgeglichenes außerordentliches Ergebnis: in Hessen beispielsweise wird die Aufstellung eines Haushaltssicherungskonzepts nur dann verlangt, wenn Defizite des ordentlichen Ergebnisses nicht ausgeglichen werden können (§ 24 (4) GemHVO Hessen).

Wie sind die Vorschriften zum Haushaltsausgleich vor dem Hintergrund des explizit angestrebten „Rechnungszwecks der intergenerativen Gerechtigkeit“ zu beurteilen? Oder anders gefragt: Könnte ein Haushaltsausgleich trotz oder sogar gerade wegen kommunaler Maßnahmen erreicht werden, die nicht als intergenerativ gerecht bezeichnet werden sollten?

Typische Vorgänge im kameralistischen System, die unter Umständen gegen das Postulat der Generationengerechtigkeit verstoßen, sind beispielsweise der Verkauf von wertvollen Vermögensgegenständen („Tafelsilber“), die Aufnahme neuer Kredite zur Finanzierung von für künftige Generationen eher nutzlosen Projekten sowie die Anhäufung und Verlagerung von ungedeckten Pensionslasten in die Zukunft. Maßnahmen dieser Art werden allerdings durch eine entsprechend sanktionierte Pflicht zum Haushaltsausgleich auf der Basis des Periodenergebnisses nicht zuverlässig verhindert, wie nachfolgend verdeutlicht wird:

Im ersten Beispiel seien die Aufwendungen einer Kommune in einer Periode größer als die „Erträge“ durch Steuern, Beiträge und ähnliches. Ergebnisrücklagen existieren nicht, so dass ein nicht ausgeglichener Haushalt droht. Im Eigentum der Kommune befinden sich einige Immobilien, die an einen Investor veräußert und anschließend auf Mietbasis weitergenutzt werden können. Weil die veräußernde Generation künftige Generationen mit den Mietzahlungen belastet, ist dieses Vorgehen nur dann intergenerativ gerecht, wenn die Mietzahlungen nicht größer sind als Auszahlungen für eventuelle Reparatur- und Erhaltungsmaßnahmen, die nach dem Verkauf nicht mehr von der Kommune, sondern vom Vermieter durchzuführen sind. Da die Transaktion für einen Käufer wirtschaftlich interessant sein muss, wird diese Bedingung in den meisten Fällen nicht erfüllt sein. Sofern aber der Verkaufspreis größer ist als der Buchwert des Gebäudes, entsteht ein Veräußerungsgewinn, der (falls er nicht, wie beispielsweise nach § 2 (3) GemHVO Hessen im außerordentlichen Ergebnis – mit entsprechenden Konsequenzen – zu buchen ist) zur Deckung des Ergebnishaushalts genutzt werden kann. Dieser Gewinn wird mit sinkendem Buchwert der Immobilie größer, so dass auch vor diesem Hintergrund die in den Gemeindeverordnungen geforderte vorsichtige Bewertung suspekt

⁴⁸ Vgl. § 24 GemHVO Hessen bzw. § 24 GemHKVO Niedersachsen.

erscheint.⁴⁹ Die Veräußerung von „Tafelsilber“ wird also nur verhindert, wenn (1) nah an Liquidationswerten bewertet wird oder (2) zusätzliche Mechanismen (wie z. B. in Hessen) eingeführt werden, die einen Veräußerungsgewinn nicht zum Haushaltsausgleich zulassen.

Betrachten wir im zweiten Beispiel eine Kommune, die aufgrund einer Großveranstaltung ein weit überdimensioniertes neues Stadion bauen möchte. Das Stadion soll mit einer Laufzeit von 30 Jahren vollständig durch Fremdkapital finanziert werden. Es sei angenommen, dass den Einwohnern der Kommune bereits nach wenigen Jahren ein negativer Netto-Nutzen aus dem Projekt erwächst, weil es an weiteren Großveranstaltungen mangelt und der örtliche Fußballverein den Aufstieg in die 1. Bundesliga weit verfehlt hat. Weil diese Entwicklung schon bei Bau des Stadions ausgesprochen wahrscheinlich war, ist die Durchführung des Projekts als intergenerativ ungerecht einzustufen. Der sanktionsbewehrte Ausgleich des Ergebnishaushalts jedoch würde nur dann Anreize zur Unterlassung des Projekts bieten, wenn die Nachteile kommender Generationen sich unmittelbar nach Bau des Stadions aufwandswirksam niederschlagen, was bei der üblichen Zugangsbewertung mit AHK und der damit verbundenen Neutralität von Anschaffungsvorgängen nicht gegeben ist. Eine sofortige außerplanmäßige Abschreibung würde diese Funktion zwar erfüllen – allerdings dürften die kommunalen Entscheidungsträger Argumente finden, eine Wertminderung unmittelbar nach Bau zu vermeiden.

Im dritten Beispiel sei eine Kommune betrachtet, die Angestellte zu Beamten macht, weil dann keine Beiträge mehr zur Rentenversicherung geleistet werden müssen. Auf den ersten Blick ist hier die kommunale Doppik wirksam, weil anstelle von zahlungswirksamen Abführungen an die Rentenversicherung allein aufwandswirksame Zuführungen zu Pensionsrückstellungen anfallen, die durch Steuererhöhungen oder Einsparungen an anderen Stellen erwirtschaftet werden müssen. Ob die dadurch ausgelösten zusätzlichen Einzahlungen oder verringerten Auszahlungen aber zum Aufbau eines entsprechenden Pensionsfonds genutzt werden, der künftigen Generationen die Pensionslasten früherer Perioden abnimmt, wird allein durch den Zwang zum Haushaltsausgleich nicht sichergestellt. Die Kommune könnte die Mittel beispielsweise auch zum Bau des Stadions aus dem vorangegangenen Beispiel verwenden.

Man erkennt folglich an den Beispielen, dass der Haushaltsausgleich auf Basis von Erträgen und Aufwendungen alles andere als ein zuverlässiger Mechanismus zur Verhinderung von intergenerativer Ungerechtigkeit ist. Letztlich müssen intergenerativ ungerechte Maßnahmen

⁴⁹ Auch im kommunalen Haushalts- und Rechnungswesen kann eine zu vorsichtige Bewertung zu ineffizienten Liquidationsanreizen führen (vgl. Wielenberg (2009)).

durch politischen Einfluss und Verantwortungsbewusstsein und nicht durch das Rechnungswesen verhindert werden.

4.5 Implikationen

Insgesamt scheitert die Übertragung der vorsichtsgeprägten handelsgesetzlichen Ansatz- und Bewertungsnormen auf die kommunale Rechnungslegung an der unvollständigen Analogie zwischen den Aufgaben „Gläubigerschutz durch Ausschüttungsbegrenzung“ und „Sicherung von intergenerativer Gerechtigkeit über Reinvermögenserhalt“. Die Eigenkapitalgeber von haftungsbeschränkten Unternehmen können nicht mit den früh lebenden Generationen in einer Kommune gleichgesetzt werden. Während Eigenkapitalgeber eine Verzögerung von Ausschüttungen entweder abwarten oder durch den Verkauf von Unternehmensanteilen kompensieren können, gilt dies für die Einwohnergenerationen einer Kommune nicht. Die tendenzielle Benachteiligung der „ersten“ Generationen, die nach der Umstellung des kommunalen Haushalts- und Rechnungswesens auf die kommunale Doppik nicht durch die Umkehr von vorsichtiger Bewertung aus früheren Perioden ausgeglichen wird, kann von diesen weder abgewartet noch durch Anteilsverkauf abgemildert werden. Ein zweites Problem tritt hinzu: intergenerative Gerechtigkeit ist zwangsläufig davon abhängig, wie künftige Generationen heute durchgeführte Projekte einschätzen werden. Schätzungen darüber müssen auch in geeignete Ansatz- und Bewertungsregeln eingehen, was enorme Spielräume eröffnet. Aus diesem Grund erscheint das Rechnungsziel „Reinvermögensermittlung“ und erst recht die Übernahme der handelsrechtlichen Bilanzierung wenig sinnvoll.⁵⁰ Eher sollte man sich darauf besinnen, dass mit dem Schlagwort der „intergenerativen Gerechtigkeit“ zumeist exzessive Verschuldung gebrandmarkt werden soll. Deshalb sollte eine Neugestaltung des kommunalen Rechnungswesens speziell an der Abbildung und Sanktionierung übermäßiger Schulden ansetzen. Die Erweiterung des Schuldbegriffs der Kameralistik um Pensions- und Aufwandsrückstellungen könnte hier ein sinnvoller Schritt sein, weil sich Lasten wie zukünftige Pensionszahlungen oder unterlassene Instandhaltungen auf diese Weise früher einen Weg in das Bewusstsein von Politik und Verwaltung bahnen.

⁵⁰ Anderer Auffassung sind Böcking/Dutzi (2008), S. 418, die betonen, dass das handelsrechtliche GoB-System den Zielen der öffentlichen Rechnungslegung „vollumfänglich gerecht“ wird.

5 Zusammenfassung

Grundsätzlich existieren in Kommunen Rechnungszwecke, die denen der Unternehmensrechnung vergleichbar sind. Allerdings stellt sich bei genauerer Betrachtung heraus, dass trotz gewisser prinzipieller Übereinstimmungen in Bezug auf die Zwecke sowohl die Übernahme der typischen Rechnungsziele „Periodengewinn“ und „Reinvermögen“ als auch die Anwendung der in der Unternehmensrechnung üblichen Ansatz- und Bewertungsregeln problematisch ist. Die Gründe hierfür sind vielfältig, liegen im Kern aber an einem wesentlichen Punkt, in dem sich Kommunen signifikant vom Unternehmensbereich unterscheiden:

Die öffentliche Verwaltung ist gerade mit der Wahrnehmung derjenigen Aufgaben betraut, für die sich kein Marktpreis bildet, z. B. öffentliche Sicherheit, Bildung, Kultur, Soziales, Gesundheit usw. Eine Gewinnerzielung steht insofern – wenngleich aufgrund der zunehmenden Ökonomisierung der Verwaltung manchmal ein anderes Bild gezeichnet wird – nicht im Fokus der Kommune. Die Erfüllung der kommunalen Aufgaben wird in den meisten Fällen nicht durch monetäre Transfers vollzogen, sondern produziert „Ausschüttungen“ durch die Nutzungsmöglichkeiten kommunaler Infrastruktur. Weil Nutzungsmöglichkeiten sich einer Bewertung entziehen und durch „Erträge“ in Form von Steuern, Beiträgen oder Zuweisungen nicht approximiert werden, ist das Rechnungsziel „Periodengewinn“ kaum im Sinne eines kommunalen Periodenerfolgs interpretierbar. Weiterhin ist kommunales Vermögen zwar „wertvoll“, plausibel interpretierbare, finanzielle Wertansätze aber lassen sich für viele Vermögensgegenstände nur schwer finden. Die Übernahme von handelsrechtlichen oder internationalen Normen der externen Rechnungslegung suggeriert nur scheinbar eine Lösung dieses Problems.

Der Aufsatz zeigt Schwierigkeiten bei der Übernahme der Unternehmensrechnung auf, sollte aber nicht als Plädoyer zu Gunsten der gegenwärtig praktizierten Kameralistik verstanden werden, die in ihrer Ausgestaltung unverkennbare Schwächen hat. Fragen z. B. nach dem finanziellen Umfang der Substanzerhaltung bestimmter Vermögensgegenstände oder nach den Belastungen aus der Altersversorgung für ehemalige Beschäftigte werden von der Kameralistik nicht hinreichend erfasst und beantwortet. Offensichtlich wird dadurch das Verschieben finanzieller Lasten in die Zukunft gefördert, weil die Konsequenzen für die Verantwortlichen in der Gegenwart nicht negativ spürbar sind. Konzepte zur Lösung dieser Problembereiche erfordern insbesondere den Ausbau der kommunalen Rechnungslegung im Hinblick auf eine vollständige Erfassung der Schulden. Die Übernahme von in der Unternehmensrechnung be-

währten Verfahren, beispielsweise im Bereich der Erfassung von Rückstellungen und Verbindlichkeiten, erscheint hierbei durchaus angebracht.

Gleichzeitig ist jedoch zu hinterfragen, in welchen Punkten die kommunale Doppik ungeeignet ist, die mit der Reform des kommunalen Haushalts- und Rechnungswesens verbundenen Zielsetzungen zu erreichen und welche expliziten Regelungen den Zwecken einer kommunalen Rechnungslegung nur unzureichend genügen. So kann die angestrebte Messung von Wirtschaftlichkeit besser durch eine entsprechend ausgestaltete Kostenerfassung in Kombination mit Auswertungsrechnungen gewährleistet werden. Weiterhin behindern die in allen Bundesländern teilweise erheblich voneinander abweichenden Regeln zur Eröffnungsbilanz, zu Bewertungsfragen und zum Haushaltsausgleich sowie Ermessensspielräume die Transparenz und Vergleichbarkeit in hohem Maß. Unklar ist zudem, inwieweit durch die zusätzlichen Möglichkeiten der Bilanzpolitik das doppische Haushalts- und Rechnungswesen transparenter ist als die in ihrer Struktur recht simpel konzipierte Kameralistik. Gegenwärtig kann jedenfalls nicht davon ausgegangen werden, dass sich die politische Rationalität und die Verwaltungssteuerung verbessert, wenn durch die kommunale Doppik der Blick für das wesentliche verstellt wird und der „richtige“ Wert etwa eines Stadtwalds tagelang das Geschehen in Politik und Öffentlichkeit bestimmt.

6 Literaturverzeichnis

Baetge, J. / Kirsch, H.-J. / Thiele, S. (2007): Bilanzen, 9. Auflage, Düsseldorf 2007.

Beaver, W. (1998): Financial Reporting: An Accounting Revolution, 3. Aufl., New Jersey 1998.

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: WPg, 58. Jg., 2005, H. 16, S. 887-889.

Bickeböller, H. / Pehlke, G. (2003): Haushaltsausgleich in der Doppik; in: gemh, 104. Jg., 2003, H. 5, S. 97-101.

Böcking, H.-J. (2007): Rechnungslegungsgrundsätze; in: Köhler, R. / Küpper, H.-U. / Pfingsten, A. (Hrsg.), Handwörterbuch der Betriebswirtschaft, 6. Aufl., Stuttgart 2007, S. 1536-1544.

- Böcking, H.-J. / Dutzi, A. (2008): Die Rechnungslegung der Freien und Hansestadt Hamburg: Eine Analyse aus betriebswirtschaftlicher Sicht; in: Der Konzern, 6. Jg., 2008, H. 8, S. 415-425.*
- Breidert, U. / Rüdinger, A. (2008): Zur Eignung der handelsrechtlichen GoB für die Rechnungslegung der öffentlichen Verwaltung: Erste Erkenntnisse aus dem Reformprojekt in Hessen; in: Der Konzern, 6. Jg., 2008, H. 1, S. 32-42.*
- Budäus, D. (2006): Reform des öffentlichen Haushalts- und Rechnungswesens in Deutschland; in: Die Verwaltung, 39. Jg., 2006, H. 2, S. 187-214.*
- Bund-Länder Arbeitskreis KLR/Doppik (2006): Mindeststandards für die Einführung der doppelten an kaufmännischen Regeln ausgerichteten Buchführung (Doppik), Entwurf, <http://www.hfv-speyer.de/lba/keilmann/DHV%207f%20Mindeststandards%20Doppik%20Stand%20Okt.%202006.pdf>, Druckdatum: 17.10.2008.*
- Christensen, J. A. / Demski, J. S. (2003): Accounting Theory: An Information Content Perspective, New York 2003.*
- Demski, J. S. / Feltham, G. A. (1976): Cost Determination: A Conceptual Approach, Ames 1976.*
- Dutta, S. / Reichelstein, S. J. (2005): Accrual Accounting for Performance Evaluation; in: RASt, 10. Jg., 2005, H. 4, S. 527-552.*
- Eibelshäuser, M. (2006): Bilanzierungsgrundsätze und öffentliche Rechnungslegung; in: Der Konzern, 4. Jg., 2006, H. 9, S. 618-624.*
- Gjesdal, F. (1981): Accounting for Stewardship; in: Journal of Accounting Research, 19. Jg., 1981, H. 1, S. 208-231.*
- Hafner, W. (2008): Die Gemeinden brauchen ein einheitliches Haushaltsrecht auf kaufmännischer Basis; in: gemh, 109. Jg., 2008, H. 1, S. 1-10.*
- Henkes, J. (2008): Der Jahresabschluss kommunaler Gebietskörperschaften: Von der Verwaltungskameralistik zur kommunalen Doppik, Berlin 2008.*
- Homburg, S. (1988): Theorie der Alterssicherung, Berlin-Heidelberg 1988.*
- IFAC (2007): Handbook of International Public Sector Accounting Standards Board Pronouncements, New York 2007.*
- IMK (2003): Gemeindehaushaltsverordnung für ein doppisches Haushalts- und Rechnungswesen, Anlage 2 zum IMK-Beschluss vom 21.11.2003, 173. Sitzung der Ständigen Konferenz der Innenminister und -senatoren der Länder in Jena.*

- Kämpfer, G. / Breidert, U. (2004): Zweckentsprechende Bilanzierung in den Jahresabschlüssen der hessischen Landesverwaltung; in: WPg, 57. Jg., 2004, Sonderheft, S. 119-129.*
- Kiaman, O. / Wielenberg, S. (2009): Welche Informationen liefert gegenwärtig die Abbildung des abnutzbaren Anlagevermögens im kommunalen Jahresabschluss?; erscheint in: gemh.*
- Kronthaler, L. (1999): Greifswalder Grundsätze: Weshalb Hochschulen ein modernes Rechnungswesen brauchen, in: Forschung & Lehre, 6. Jg., 1999, H. 11, S. 582-583.*
- Küpper, H.-U. (1997): Hochschulrechnung zwischen Kameralistik und Kostenrechnung; in: Küpper, H.-U. / Troßmann, E. (Hrsg.), Das Rechnungswesen im Spannungsfeld zwischen strategischem und operativem Management, Festschrift für Marcell Schweitzer zum 65. Geburtstag, Berlin 1997, S. 565-588.*
- Küpper, H.-U. (2000): Hochschulrechnung auf der Basis von doppelter Buchführung und HBG?; in: zfbf, 52. Jg, 2000, H. 4, S. 348-369.*
- Küpper, H.-U. (2001): Rechnungslegung von Hochschulen; in: BFuP, 53. Jg., 2001, H. 6, S. 578-592.*
- Küpper, H.-U. (2002): Konzeption einer Perioden-Erfolgsrechnung für Hochschulen; in: ZfB, 72. Jg., 2002, H. 9, S. 929-951.*
- Kußmaul, H. / Henkes, J. (2008): Haushalts- und Jahresabschlussanalyse in der kommunalen Doppik; in: StuB, 10. Jg., H. 9, S. 327-331; H. 12, S. 464-471; H. 14, S. 548-554; H. 17, S. 661-666.*
- Kußmaul, H. / Henkes, J. (2009): Kommunale Doppik: Einführung in das Dreikomponentensystem, Berlin 2009.*
- Lasar, A. (1997): Kameralistik oder Doppik in der Kommunalverwaltung? Eine Analyse vor dem Hintergrund der Verwaltungsreform; in: Verwaltungsrundschau, 43. Jg., 1997, H. 11, S. 380-385.*
- Lasar, A. / Grommas, D. / Goldbach, A. / Zähle, K. (2008): Neues Kommunales Haushalts- und Rechnungswesen in Niedersachsen: Einführung, Kommentar und aktuelle Vorschriften, 2. Aufl., Dresden 2008*
- Lüder, K. (1999): Konzeptionelle Grundlagen des neuen kommunalen Rechnungswesens (Speyerer Verfahren), 2. Auflage, Stuttgart 1999.*
- Lüder, K. (2004): Das Speyerer Verfahren vor dem Hintergrund neuerer internationaler Entwicklungen im öffentlichen Rechnungswesen; <http://www.finanzreform.de/portal/cms/upload/pdf/2004-07Luder,DasSpeyererVerfahren.pdf>, Druckdatum: 16.09.2008.*

- Lüder, K.* (2006a): Notwendige rechtliche Rahmenbedingungen für ein reformiertes staatliches Rechnungs- und Haushaltswesen; in: *DÖV*, 59. Jg., 2006, H. 15, S. 641-647.
- Lüder, K.* (2006b): Ordnungsmäßigkeits-Grundsätze für das Neue Öffentliche Haushalts- und Rechnungswesen; in: *WPg*, 59. Jg., 2006, H. 9, S. 605-611.
- Marettke, C. / Dörschell, A. / Hellenbrand, A.* (2006): Kommunales Vermögen richtig bewerten: Haufe Praxisratgeber zur Erstellung der Eröffnungsbilanz und als Grundlage der erweiterten Kameralistik, 2. Aufl., München 2006.
- Merschbächer, G.* (1987): Öffentliche Rechnungssysteme in der Bundesrepublik Deutschland, in Österreich und in der Schweiz: Bestandsaufnahme, Analyse und zweckorientierte Beurteilung, München 1987.
- Niedersächsischer Landtag* (2005): Gesetz zur Neuordnung des Gemeindeshaushaltsrechts und zur Änderung gemeindefinanzrechtlicher Vorschriften (Entwurf), Drucksache 15/1680, 15. Wahlperiode.
- Niehoff, K.* (1999): Doppik und Kameralistik: Diskussion ausgewählter Argumente; in: *gemh*, 100. Jg., 1999, H. 10, S. 222-225.
- Niehoff, K.* (2001): Replik zu Gerhards: Zur Endlosdiskussion über das Rechnungswesen in öffentlichen Verwaltungen (Der Gemeindehaushalt, Juni 2000, S. 131-133); in: *gemh*, 102. Jg., 2001, H. 2, S. 28-30.
- Reichelstein, S. J.* (1997): Investment Decisions and Managerial Performance Evaluation; in: *Review of Accounting Studies*, 2. Jg., 1997, H. 2, 157-180.
- Rogerson, W. P.* (1997): Inter-Temporal Cost Allocation and Managerial Investment Incentives: A Theory Explaining the Use of Economic Value Added as a Performance Measure, in: *Journal of Political Economy*, 105. Jg., 1997, H. 4, S. 770-795.
- Schneider, D.* (1997): Betriebswirtschaftslehre, Band 2: Rechnungswesen, 2. Aufl., München 1997.
- Schuster, F. / Brinkmeier, H. J.* (2001): Das Neue Kommunale Finanzmanagement (NKF) des Landes Nordrhein-Westfalen: Eine Betrachtung insbesondere aus der Sicht der Öffentlichen Betriebswirtschaftslehre; in: *gemh*, 102. Jg., 2001, H. 10, S. 221-230.
- Schwarting, G.* (2004): Haushaltskonsolidierung: Konsolidierung in der Doppik – geht jetzt alles leichter?; in: *gemh*, 105. Jg., H. 8, 2004, S. 169-174.
- Thieme, W.* (2008): Kaufmännische Buchführung in der öffentlichen Verwaltung; in: *DÖV*, 61. Jg., 2008, H. 11, S. 433-441.

Thormann, M. (2008): Die Gestaltung der kommunalen Eröffnungsbilanz im Hinblick auf den doppelten Haushaltsausgleich und eventuelle spätere Vermögensveräußerungen; in: *gemh*, 109. Jg., 2008, H. 1, S. 10-17.

Vogelpoth, N. / Poullie, M. (2007): Einführung der Doppik im Gemeindehaushaltsrecht der Bundesländer; in: *WPg*, 60. Jg, 2007, H. 12, S. 517-525.

Wagenführer, A. (2003): Veränderungen des Haushaltsausgleich durch eine Reform des Gemeindehaushaltsrechts?; in: *gemh*, 104. Jg, 2003, H. 1, S. 7-12.

Waltenberger, M. (2006): Rechnungslegung staatlicher Hochschulen: Prinzipien, Struktur und Gestaltungsprobleme, München 2006.

Waltenberger, M. (2007): Rechnungslegung staatlicher Hochschulen, in: Küpper, H.-U. (Hrsg.), Hochschulrechnung und Hochschulcontrolling, *ZfB-Special Issue 5/2007*, S. 1-34.

Wielenberg, S. (2009): Ausschüttungsbegrenzung und liquidationsfinanzierte Ausschüttungen – wie sinnvoll ist vorsichtige Rechnungslegung?; in: *zfbf*, 61. Jg., 2009, H. 2, S. 2-21.

Wirtz, H. (2008): Grundsätze ordnungsmäßiger öffentlicher Buchführung, Berlin 2008.

Beitrag 2

Titel

Der kommunale Gesamtabchluss: Ist die Konzernrechnungslegung nach HGB eine sinnvolle Referenz?

Consolidated financial statements in municipalities: Is HGB-based financial reporting a useful benchmark?

Autor

Dipl.-Ök. Oliver Kiaman

Ort der Erstveröffentlichung

Verlag Barbara Budrich, Leverkusen

der moderne staat (dms), 3. Jg., 2010, H. 1, S. 187-207

© Edmund Budrich. Mit freundlicher Genehmigung.

Der kommunale Gesamtabschluss: Ist die Konzernrechnungslegung nach HGB eine sinnvolle Referenz?

Zusammenfassung

Mit Umstellung der Rechnungslegung von Kommunen auf die kommunale Doppik rückt zunehmend auch der mit dem Konzernabschluss von Unternehmen vergleichbare Gesamtabschluss in den Fokus. Der vorliegende Beitrag untersucht angesichts der engen Anlehnung vieler Gemeindeordnungen an das HGB, inwieweit die dortigen Zwecke des Konzernabschlusses auch solche des Gesamtabschlusses sind und ob folglich die einschlägigen Regeln zu einer sinnvollen Anwendung gelangen können. Es zeigt sich jedoch, dass die Abbildung von kommunaler und unternehmerischer Tätigkeit aufgrund abweichender Aufgaben und Ziele kaum mittels identischer Rechnungslegungsvorschriften gelingen und bereits auf Ebene der Einzelabschlüsse zu fragwürdigen Ergebnissen führen kann. Dieser systemimmanente Mangel lässt sich zwangsläufig nicht durch Erstellung eines Gesamtabschlusses kompensieren, sondern verschärft sich dabei. Der Gesamtabschluss erreicht insofern nicht die gleiche Informationsqualität wie der Konzernabschluss von Unternehmen. Daher werden Vorschläge erarbeitet, wie die Besonderheiten der kommunalen Tätigkeit stärker Berücksichtigung finden können und aus dieser Perspektive heraus das mit Bilanzen verbundene Rechnungsziel sowie der Periodenerfolg im „Konzern Kommune“ konkretisiert.

Consolidated financial statements in municipalities: Is HGB-based financial reporting a useful benchmark?

Abstract

With the conversion of municipal accounting to double-entry bookkeeping, consolidated financial statements similar to those of multivariate enterprises are becoming a topic of increasing focus. This paper examines, in light of the close similarity of many municipal codes to the German Commercial Code (HGB), to what degree the purposes of external financial reporting are the same as those of consolidated municipal statements and whether relevant rules of the former can be logically applied to the latter. It can be shown, however, that depicting municipal and business activities using identical accounting methods is only marginally successful and can lead to questionable results, even including at the level of individual annual statements. In addition, the inadequacy of this approach cannot be compensated through consolidated financial statements – rather, this intensifies its shortcomings. Consolidated financial statements in municipalities thus do not provide the same level of information quality as those of multivariate enterprises. Therefore, recommendations for how to better take into account the special characteristics of municipalities are developed and, from this perspective then, the particular requirements concerning balance sheets and performance statements are outlined.

1 Einleitung

Die Mehrheit der deutschen Bundesländer sieht für die Rechnungslegung ihrer Kommunen eine Abkehr von der Kameralistik und Umstellung auf ein System der doppelten Buchführung bis spätestens 2016 vor. Für die sog. kommunale Doppik hat die Gesetzgebung von der Genese eigenständiger Grundsätze ordnungsmäßiger (öffentlicher) Buchführung Abstand genommen und sich stattdessen weitestgehend an die externe Rechnungslegung von Unternehmen im Sinne des HGBs angelehnt. Durch diese Nähe zu einem betriebswirtschaftlichen System verspricht man sich etliche Vorteile (vgl. *IMK* 2003, S. 3), insbesondere soll der Jahresabschluss ein transparentes und den „tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage“ der Kommune zeichnen.¹ Angesichts einer starken Fragmentierung der kommunalen Aufgabenerfüllung scheitert dieses Vorhaben aber mindestens daran, dass der Jahresabschluss des Kernhaushalts sowie die einzelnen Jahresabschlüsse der vom Kernhaushalt ausgegliederten Organisationseinheiten² angesichts möglicher Binnenbeziehungen weder für sich genommen noch durch additive Zusammenfassung die gewollte Aussagekraft entfalten können. Diese Situation erscheint analog zu der von Unternehmen, die in einem Konzernverhältnis zueinander stehen – ein dem Konzernabschluss vergleichbarer, kommunaler Gesamtabschluss ist daher augenscheinlich eine sinnvolle Lösung, um das Informationsdefizit der Einzelabschlüsse zu beheben. Und in der Tat ist in den Bundesländern die Aufstellung eines solchen Gesamtabschlusses ergänzend vorgesehen. Anders als bei den Einzelabschlüssen ist die konkrete Umsetzung der Thematik „Gesamtabschluss“ in den Kommunen jedoch weniger weit fortgeschritten: überwiegend sind bloß erste Überlegungen angestellt oder man befindet sich (noch) in der Projektplanungsphase (vgl. *Institut für den öffentlichen Sektor* 2009, S. 13). Gleichwohl wird die Kosten-Nutzen-Relation für den Gesamtabschluss oftmals skeptisch gesehen.

In diesem Aufsatz wird diskutiert, inwieweit die aus der handelsrechtlichen Unternehmensrechnung bekannten Zwecke für den Konzernabschluss zugleich Zwecke für den kommunalen Gesamtabschluss sind (Abschn. 2), so dass sich die Anwendung der speziell für diese Zwecke entwickelten Rechnungsregeln auch in Kommunen rechtfertigen lässt (Abschn. 3). Da über

¹ Ähnliche, der Generalnorm des § 264 (2) 1 HGB sinngemäß entsprechende Formulierungen finden sich in allen Gemeindeordnungen, so z. B. in § 100 (1) NGO.

² Die Verwendung der Begriffe Beteiligungen, Ausgliederungen, Berichtseinheiten etc. ist der Vermeidung von Wiederholungen geschuldet und soll synonym alle Dimensionen der Verselbstständigung erfassen (vgl. dazu *Bremeier/Brinckmann/Killian* 2006, S. 11. ff.).

einen Konzernabschluss die Mängel der Einzelabschlüsse kompensiert werden sollen, ist es notwendig, einen Blick auf diese zu werfen und zu prüfen, inwieweit sich Parallelen oder Unterschiede zu den Einzelabschlüssen kommunaler Berichtseinheiten ergeben (Abschn. 3.1). So könnte eine Gesamtschau über die Verhältnisse der Kommune z. B. dadurch erschwert werden, dass öffentlicher Zweck und wirtschaftliche Betätigung nicht sinnvoll über ein gemeinsames Rechnungsziel Rechnungsinhalte bestimmen können (Abschn. 3.2).³ Als Ergebnis der Untersuchung stellt sich heraus, dass die Zwecke von Konzern- und Gesamtabchluss zwar vergleichbar sind, die Mängel auf Ebene der Einzelabschlüsse indes unterschiedlich gelagert sind: während die konzernzugehörigen Einheiten primär dem Mangel der Einzelbetrachtung unterliegen, der durch den Konzernabschluss kompensiert wird, können sich bei den einzelnen kommunalen Berichtseinheiten zusätzlich Probleme aus der Anwendung der handelsrechtlichen Vorschriften für Ansatz und Bewertung sowie aus der Übernahme des Rechnungsziels Periodengewinn (G+V-Periodenerfolg) ergeben, die sich im Gesamtabchluss fortsetzen und durch die Zusammenführung noch verstärken. Daher wird abschließend skizziert, an welchen Stellen anzusetzen ist, um die mit dem Gesamtabchluss im Kern intendierte Zielsetzung doch zu erreichen (Abschn. 4).

2 Zwecke des kommunalen Gesamtabchlusses

Da sich die Vorschriften zum Gesamtabchluss eng am HGB orientieren, soll zunächst geprüft werden, inwieweit die Zwecke des handelsrechtlichen Konzernabschlusses auch (alleinige) Zwecke des kommunalen Gesamtabchlusses sind. Insofern wird zunächst die Grundlage dafür geschaffen, konkrete Rechnungsregeln im Lichte der so identifizierten Zwecke beurteilen zu können.

Ein Konzernabschluss ist der zusammengefasste Abschluss rechtlich selbständiger, wirtschaftlich jedoch voneinander abhängiger Unternehmen, die gemeinsam die fiktive Einheit „Konzern“ bilden (vgl. *Baetge/Kirsch/Thiele* 2009, S. 39 ff.; *Coenenberg/Haller/Schultze* 2009, S. 594 ff.). Die Rechnungsinhalte für diese Einheit ergeben sich derivativ, d. h. sie werden aus den jeweiligen Einzelabschlüssen der konzernzugehörigen Unternehmen und nach § 298 (1) HGB unter grundsätzlicher Beachtung der für Kapitalgesellschaften geltenden Vorschriften gewonnen. Damit liegt die Vermutung nahe, dass der Konzernabschluss denselben

³ Dieser von *Schneider* (vgl. 1997, S. 33) geprägten Formulierung wird man auch für die kommunale Rechnungslegung Gültigkeit bescheinigen.

Zwecken wie der Einzelabschluss von Kapitalgesellschaften dient.⁴ Mit Verweis auf das HGB wird allerdings deutlich, dass zwar Dokumentations- und Rechenschaftszweck als Leitlinie für den Konzernabschluss fungieren, der Gesetzgeber Regelungen zur Ausschüttungsbegrenzung jedoch ausschließlich an den Einzelabschluss geknüpft hat. Der Zweck der Kapitalerhaltung reduziert sich im Konzern insofern auf den von *Leffson* (vgl. 1987, S. 103) geprägten Begriff der Kapitalverminderungskontrolle. Um dem Aspekt Rechnung zu tragen, dass die Aussagefähigkeit der Einzelabschlüsse aufgrund des Beziehungsgeflechts innerhalb des Konzerns sowie aufgrund bilanzpolitischer Gestaltungen nur begrenzt ist, tritt neben die vorgenannten Zwecke der Kompensationszweck. Dieser Zweck erfordert die Zusammenfassung der Einzelabschlüsse nach einheitlichen Kriterien aus übergeordneter Konzern- und Steuerungssicht, die insbesondere eine Konsolidierung konzerninterner Transaktionen einschließt. Der Konzernabschluss ersetzt damit nicht die Einzelabschlüsse, sondern bereinigt ausschließlich deren Informationsdefizite (vgl. *Baetge/Kirsch/Thiele* 2009, S. 46).⁵

Ergeben sich hieraus Anhaltspunkte für die Ausgestaltung des kommunalen Gesamtabschlusses? Kommunen haben in den vergangenen Jahrzehnten etliche Aufgaben aus dem Bereich der Kernverwaltung ausgegliedert und auf öffentlich- oder privatrechtliche Unternehmen übertragen (vgl. *Eichhorn* 1997, S. 96 ff.; *Wohlfahrt/Zühlke* 1999, S. 7 ff.). Die Gründe hierfür sind vielfältig, können aber kurz als Ergebnis von Verwaltungsmodernisierung, kommunaler Finanzkrise sowie Liberalisierungsinitiativen im öffentlichen Sektor gefasst werden (vgl. *Killian/Richter/Trapp* 2006, S. 11 ff.; *Wohlfahrt/Zühlke* 1999, S. 20). Zugleich wird deutlich, dass sich das tradierte Verständnis einer Verwaltung, die ihre Aufgaben im Sinne von Art. 28 (2) GG dergestalt regelt, dass sie alle Leistungen (Produkte) selbst bereitstellt, gewandelt hat – hin zu einer Verwaltung, die in der Rolle eines „Gewährleistungsstaats“ die Leistungserstellung bloß sicherstellt und selbst nur als Korrektiv bei Abweichungen fungiert (vgl. *Reichard* 2004, S. 48 ff.; *Knauff* 2009, S. 591 ff. m. w. V.). Insofern geht es häufig nicht um „echte“ materielle Privatisierungen, die das Aufgabenspektrum der Kommune reduzieren, sondern um die Konzentration der Kommunen auf ihre Kernaufgaben sowie um die Erfüllung bestehender Aufgaben auf neue Weise unter Wahrung der kommunalen Verantwortung (vgl. *Schuppert* 2005, S. 11 ff.). Zu bemerken ist allerdings, dass Kommunen im Rahmen der Selbstverwal-

⁴ Mit *Baetge/Kirsch/Thiele* (vgl. 2009, S. 40) sei darauf verwiesen, dass diese Zwecke identisch mit denen des Einzelabschlusses von Nicht-Kapitalgesellschaften sind.

⁵ Eine solche Fokussierung der Informationsvermittlung ist im Übrigen auch aus der Konzernrechnungslegung nach IFRS oder US-GAAP bekannt (vgl. *Coenenberg/Haller/Schultze* 2009, S. 595).

tungsgarantie über Aufgabenumfang und Organisation in hohem Maß selbst entscheiden können und sich unter bestimmten Voraussetzungen auch wirtschaftlich betätigen können.⁶ Typische Beispiele für Ausgliederungen sind daher nicht nur Bereiche wie Abfallwirtschaft, Verkehr oder Wirtschaftsförderung, deren Inhalt man eher problemlos als vom öffentlichen Zweck gedeckt ansehen wird, sondern es sind ebenso Messegesellschaften, Flughäfen oder Energieversorger zu nennen, bei denen die Gemeinwohlorientierung schon deshalb kontrovers diskutiert wird, weil sich das Geschäftsgebiet häufig nicht mehr auf das Gebiet der Kommune beschränkt. Ohne alle Facetten in diesem Kontext näher zu diskutieren, sind zwei Aspekte festzuhalten:

(1) Die Fragmentierung der kommunalen Aufgabenwahrnehmung ist gegenwärtig weit fortgeschritten und nimmt insbesondere mit der Größe der Kommune zu (vgl. *Richter/Killian/Trapp* 2006, S. 111 ff.).⁷ Aus der Vielzahl der Nebenhaushalte folgt unmittelbar eine hohe Intransparenz, die etwa angesichts des beachtlichen Umfangs an Schulden abseits der Kernverwaltung zunehmend problematischer wird – insbesondere dann, wenn Ausgliederungen allein oder vorrangig der strategischen Verlagerung von Schulden oder Zahlungsströmen dienen (vgl. *Haug* 2009, S. 220 ff.; *Junkernheinrich/Micosatt* 2007, S. 31 ff.).⁸

(2) Im Verhältnis zwischen Kernverwaltung und Beteiligungen tritt das Problem auf, dass die Einzelabschlüsse völlig unterschiedlichen Rechnungslegungsvorschriften unterliegen: Während die Kernverwaltung ein nach h. M. statisch an das HGB a. F. angelehntes Rechenwerk erstellt, sind für die Beteiligungen das HGB oder die IFRS in der jeweils gültigen Fassung maßgebend. Für eine vergleichende Beurteilung kommt erschwerend hinzu, dass die Berichtseinheiten vor dem Hintergrund ihrer Aufgabenstellung zwischen Bedarfsdeckung ohne marktliches Umfeld und erwerbswirtschaftlicher Betätigung im Wettbewerb uneinheitlich agieren. Rechtlich oder organisatorisch selbstständige Beteiligungen können zudem ein starkes Interesse haben, Sachverhaltsgestaltungen durch Einsatz des bilanzpolitischen Instrumentariums ausdrücklich in ihrem Sinne vorzunehmen.

⁶ Es seien hier exemplarisch die Beiträge von *Otting* (vgl. 1997, S. 1258 ff.), *Fuest/Kroker/Schatz* (vgl. 2002, S. 4 ff.), *Hösch* (vgl. 2000, S. 393 ff.), *Reichard* (vgl. 2001, S. 9 ff.) und *Wallerath* (vgl. 2001, S. 13 ff.), jeweils m. w. V., genannt.

⁷ Die Beteiligungsberichte von Großstädten belegen dies ebenfalls eindrucksvoll.

⁸ Durch Ausgliederung ergibt sich u. Ust. die Möglichkeit zusätzlicher Kreditaufnahmen. Zudem können Einnahmen bzw. Ausgaben so koordiniert werden, dass sie entweder Finanzausgleichszahlungen oder Zuschüsse begünstigen oder aber z. B. vor Wahlen ein besseres Bild der finanziellen Lage zeichnen. Aus der Praxis ist ein solches Vorgehen z. B. im Zusammenhang mit der Errichtung von „Gebäudemanagement“-Betrieben bekannt; verwandt ist diese Thematik auch mit den sog. Zweckgesellschaften im Unternehmensbereich.

In der Konsequenz führt die gegenwärtige Organisationsstruktur von Kommunen faktisch zu einem ähnlichen Informationsdefizit bei den dezentralen, kommunalen Berichtseinheiten wie bei den konzernzugehörigen Unternehmen und erklärt das Bestreben, die „Einheit der Verwaltung“⁹ auch als solche in einem Gesamtabschluss zu dokumentieren. Explizit sehen die Empfehlungen der *IMK* (vgl. 2003, S. 31) vor, Transparenz über die finanzielle und wirtschaftliche Lage der Kommunen in Anlehnung an die Generalnorm des § 297 HGB zu schaffen, so „als ob es sich bei der Kommune um ein einziges ‚Unternehmen‘ handeln würde.“ Gewollt ist zudem die Kenntnis „über den tatsächlichen Ressourceneinsatz bei der Erfüllung öffentlicher Aufgaben bzw. über das gesamte Vermögen und die Schulden [...]“ (*Lasar* 2007, S. 125). Der Gesamtabschluss geht damit über den bereits bestehenden Beteiligungsbericht¹⁰ hinaus, soll die Einbindung der Beteiligungen in eine Gesamtstrategie ermöglichen, (zukünftige) Risiken und Chancen der Kommune insgesamt offenlegen und dem interkommunalen Vergleich dienen. Aus dieser Sicht ergibt sich folglich eine hohe Kohärenz zum Informationszweck des Konzernabschlusses.

Abstriche hiervon wären erforderlich, wenn in Kommunen zusätzliche Zwecke identifiziert würden, die dem HGB fremd sind. In der Literatur findet sich dafür jedoch kein Anhalt.¹¹

Die dortige Betonung des „Zwecks der intergenerativen Gerechtigkeit“¹² ist nicht als Widerspruch zu sehen, denn dieser Schutzzweck wird regelmäßig in Form eines kommunalen Pen-dants zur Ausschüttungsbemessungsfunktion der externen Unternehmensrechnung konkretisiert. Zwar ist eine Analogie nur scheinbar gegeben (vgl. dazu *Kiama/Wielenberg* 2010a/2010b), sie bietet aber Anlass zu folgender Überlegung: so wie der Konzernabschluss keine rechtliche, wohl aber eine wirtschaftliche Funktion bei der Bestimmung der Dividenden besitzt (vgl. *Pellens/Gassen/Richard* 2003, S. 309 ff.), müsste auch der Gesamtabschluss eine ähnliche Funktion bei der Sicherstellung der intergenerativen Gerechtigkeit besitzen. Fraglich ist jedoch, welches Anknüpfungsobjekt hierfür geeignet ist und inwieweit die aus der (Kon-

⁹ Zum Begriff der „Einheit der Verwaltung“ ausführlicher *Vogel* (vgl. 2008, S. 3 ff. m. w. V.).

¹⁰ Kommunale Beteiligungsberichte liefern kaum Informationen über Binnenverhältnisse; im Kernhaushalt wird die Betätigung und der „Erfolg“ der Beteiligungen allenfalls durch Zuführungen oder Abführungen sichtbar (vgl. auch *Schefzyk* 2000, S. 137 ff.).

¹¹ Z. B. bei *Merschbächer* (vgl. 1987, S. 160 ff.); *Arbeitskreis IVR* (vgl. 2005, S. 888); *Lüder* (vgl. 2006, S. 643).

¹² Die Inhalte diskutieren ausführlicher *Budäus* (vgl. 2005, S. 616); *Arbeitskreis IVR* (vgl. 2005, S. 888); *Brixner/Harms/Noe* (vgl. 2003, S. 119 ff.). Die Grundfrage aber, wie intergenerative Gerechtigkeit zu definieren ist, wird höchst unterschiedlich beantwortet (vgl. *Niehoff* 2001, S. 29; *Wagenführer* 2003, S. 8 ff.; *von Hauff/Tarkan* 2009, S. 19 ff.).

zern-) Rechnungslegung bekannten Regeln des HGBs zu einer sinnvollen Anwendung gebracht werden können.

3 (Konzern-) Rechnungslegungsregeln von Unternehmen als Bezugsrahmen?

3.1 Die Anwendung der handelsrechtlichen Regeln in Kommunen

In der Vergangenheit wurde die Übernahme der externen Unternehmensrechnung in Kommunen regelmäßig abgelehnt, weil es (1) an einer passenden Rechtsgrundlage mangelte und der Kommune die Eigenschaft einer Kapitalgesellschaft (vgl. § 290 (1) HGB) bzw. die eines (Mutter-) Unternehmens (vgl. § 11 PublG i. V. m. BT-Drs. 10/4268)¹³ versagt wurde und es (2) aus Sicht der Wissenschaft auch nicht sachgerecht gewesen wäre, die Besonderheiten des öffentlichen (kommunalen) Rechnungswesens durch Verwendung gleichlautender Vorschriften zu negieren (vgl. *Oettle* 1976a, S. 7 ff.; *Oettle* 1976b, S. 137 ff.). Beide Aspekte stehen gegenwärtig nicht (mehr) zur Debatte: Die Gemeindeordnungen¹⁴ enthalten direkte Verweise auf das HGB und die Gültigkeit der konzernspezifischen Regelungen aus §§ 15 ff. AktG wird für Kommunen durchaus bejaht (vgl. *Meinen* 2006, S. 58 ff.). Auch wird der Einsatz der handelsrechtlichen Regeln für Kommunen trotz Abweichungen insbesondere beim Erfolgsziel mittlerweile als sachgerecht angesehen,¹⁵ so dass offenbar keine Notwendigkeit zur Entwicklung eigenständiger Grundsätze für einen kommunalen Gesamtabschluss besteht.¹⁶ Begünstigt wird diese Sicht dadurch, dass in größeren Städten die kommunalen Beteiligungen überwiegend in der Rechtsform einer Kapitalgesellschaft auftreten und in Großstädten nicht selten auch die Kriterien zur Aufstellung von (Teil-) Konzernabschlüssen erfüllen – die Einbindung der Kernverwaltung als „herrschendes Unternehmen“ in einen Gesamtabschluss unter Anwendung der bekannten HGB-Regeln scheint daher trivial und naheliegend zugleich. Kritisch anzumerken ist jedoch, dass die Diskussion bisweilen weniger aus wissenschaftlich-theoretischer Sicht geführt wird, sondern von denjenigen Teilen der Praxis getrieben wird, die von einer Umstellung des kommunalen Rechnungswesens auf eine Buchführung nach HGB

¹³ Nach BT-Drs. 10/4268 vom 18.11.1985 ist es Voraussetzung, „daß es sich um ein Unternehmen handelt, das in der Rechtsform einer Kapitalgesellschaft geführt werden könnte und in diesem Fall zur Konzernrechnungslegung verpflichtet wäre [...]“. Dagegen wurde die Unternehmenseigenschaft von Gebietskörperschaften in anderen Fällen bejaht (vgl. BGH-Urteil vom 13.10.1977, Az. II ZR 123/76).

¹⁴ Die einzelnen Regelungen finden sich unter <https://doppikvergleich.regioit-aachen.de/mainMenu.html>.

¹⁵ So z. B. *Detemple/Marettek* (vgl. 2000); *Kämpfer* (vgl. 2000); *Kämpfer/Breidert* (vgl. 2004); *Eibelshäuser* (vgl. 2006); *Böcking/Dutzi* (vgl. 2008); *Breidert/Rüdinger* (vgl. 2008). Deutlich wird allerdings auch, dass Praktikabilitätsüberlegungen eine gewichtige Rolle für die Anlehnung an das HGB gespielt haben.

¹⁶ Diese Position findet sich bei *Lüder* (vgl. 1999); *Arbeitskreis IVR* (vgl. 2005); *Kiaman/Wielenberg* (vgl. 2010a).

am stärksten profitieren.¹⁷ Gegen eine handelsrechtliche Rechnungslegung spricht die unverändert unterschiedliche Aufgabenstellung sowie die daraus resultierenden Ziele von Unternehmen (kurz: Gewinnerzielungsabsicht) und Kommunen (kurz: Bedarfsdeckung). Insbesondere die analoge Ermittlung von Reinvermögen bzw. Periodengewinn scheint für Kommunen eher ungeeignet zu sein; unter dem Gesichtspunkt der intergenerativen Gerechtigkeit werden jedoch gerade die vorsichtsgeprägten Ansatz- und Bewertungsregeln des HGBs begrüßt, um eine frühzeitige „Ausschüttung“ des kommunalen Periodengewinns zu unterbinden. Auf die vorgenannten Punkte muss kurz eingegangen werden, da die nach diesen Regeln erstellten Einzelabschlüsse möglicherweise (auch) Interpretationsprobleme im Gesamtabschluss hervorrufen können.

3.2 Problembereiche auf Ebene der Einzelabschlüsse

3.2.1 Objektivierung von Ansatz und Bewertung in der kommunalen Bilanz?

Die Frage nach Ansatz und Bewertung ist im Kontext einer Reinvermögensrechnung von zentraler Bedeutung für den Aussagegehalt von Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung. In der externen Unternehmensrechnung (z. B. nach HGB oder IFRS) findet sich hierauf jedoch keine einheitliche Antwort: dort konkurrieren unterschiedliche Verfahren. Eignet sich dann das HGB als Referenzsystem tatsächlich besonders gut für die kommunale Doppik?

Unterstellen wir zunächst, dass es in Kommunen ähnliche externe Adressaten wie in Unternehmen gibt und dass die Gruppe der Bürger angesichts des durch sie in erheblichem Umfang mitfinanzierten Gemeinwesens eine vergleichbare Rolle wie Eigenkapitalgeber in Unternehmen spielen. Dann könnte die Informationsversorgung über eine Bilanz zwecks Entscheidungsunterstützung ein hilfreiches Instrument für sie sein. Anders als im Unternehmensbereich wird man aber konstatieren müssen, dass die Informationsbedürfnisse in Kommunen vielschichtiger und nicht allein auf finanzielle Größen beschränkt sind, weil deren „Anteilseigner“ in Abhängigkeit ihrer individuellen Situation unterschiedlich von kommunalen Leistungen profitieren. Handelsrechtliche Wertansätze bei kommunalen Vermögensgegenständen sind überwiegend kein Indikator dafür, ob ein „Ausschüttungspotenzial“ für alle Bürger vorhanden ist, ob eine Veräußerung der Position zu Einnahmen in entsprechender Höhe führt, die zur Wahrnehmung alternativer Aufgaben bzw. zur Tilgung von Schulden eingesetzt werden

¹⁷ So spricht *Wambach* (vgl. 2006, S. I) unter Verweis auf einen bundesweiten (zusätzlichen) Beratungsbedarf in Höhe von mehr als eine Milliarde Euro von einem „Glücksfall“ für die deutschen Wirtschaftsprüfer. Entsprechend fällt auf, dass etliche Prüfungs- und Beratungsgesellschaften bisweilen ausschließlich Vorteile der kommunalen Doppik herausgestellt und für eine Umstellung in diese Richtung geworben haben.

können oder ob eine angemessene Verzinsung auf das gebundene Kapital erzielt wird – insbesondere sind sie für die künftige finanzielle Situation der Kommune wenig informativ (vgl. ausführlicher *Kiaman/Wielenberg* 2010a).¹⁸ Der Ansatz von nicht oder nur geringfügig abnutzbaren Gütern bzw. solchen, die nicht veräußert werden können oder sollen, ist insofern irrelevant oder sogar irreführend. Beispielhaft sei hier auf die Diskussion über den Wert eines Stadtwalds in Hannover verwiesen, die je nach Gewichtung der mangelnden Bebaubarkeit oder der Bedeutung für Wasserhaushalt und Klima Werte zwischen null und weit mehr als eine halbe Milliarde Euro offenbart und über Wochen das Tagesgeschehen beherrscht hat.¹⁹ Es zeigt sich, dass der mit Rechnungslegung elementar verbundene Gedanke der Objektivierung in solchen Fällen ad absurdum geführt wird.²⁰ Auch die handelsrechtlichen Wertansätze bei abnutzbarem Vermögen, die eine transparente Darstellung über den gegenwärtigen Zustand kommunaler Vermögensgegenstände sowie dessen Beurteilung im Zeitverlauf ermöglichen sollen, sind zu kritisieren. Die mit ihnen u. a. verbundene Intention, Folgegenerationen vor „übermäßigen“ Lasten aus einem Substanzabbau zu bewahren, kann selbst bei konstantem Reinvermögen schon deshalb nicht erreicht werden, weil dessen Messung Schätzungen über den Nutzen heutiger kommunaler Entscheidungen für spätere Generationen beinhaltet. Zudem wird das Widerspiegeln einer zeitlich nur begrenzten Nutzung der Vermögensgegenstände durch die übliche Folgebewertung auf Basis eines Wiederbeschaffungswerts der noch vorhandenen Bausubstanz dann konterkariert, wenn die Nutzungsmöglichkeit unabhängig von der Bausubstanz eingeschränkt wird (vgl. *Kiaman/Wielenberg* 2010b).²¹ Selbst die präzise Substanzbewertung, die in Kommunen mit Blick auf unzählige Debatten etwa zum Zustand von Schulen zweifellos ein stärkeres Gewicht hat als in Unternehmen, ist durch ex ante determinierte, planmäßige Abschreibungsverläufe dann wenig informativ, wenn Kommunen eine besonders intensive Pflege und Instandhaltung ihrer Objekte betreiben, diese sich mangels der Qualifizierung als bilanzierungsfähiger Herstellungsaufwand aber nicht positiv auswirken, sondern vielmehr die Erfolgsrechnung belasten. Die gegenwärtige Transformation des Nutzens von Vermögensgegenständen in eine einzige finanzielle Größe ist vor diesem

¹⁸ Dies gilt unabhängig davon, ob es sich um fortgeführte AHK oder beizulegende Zeitwerte handelt.

¹⁹ Ähnlich Beispiele finden sich u. a. bei *Thieme* (vgl. 2008, S. 435). Fragwürdig mutet in weiten Teilen z. B. auch die Diskussion um Natur- und Kulturgüter in der öffentlichen Rechnungslegung an (vgl. *Vogel-poth/Meinen* 2008, S. 20 ff.)

²⁰ Vgl. *Beisse* 1993, S. 83 f. Abstrakt formuliert ist Objektivierung (auch) elementare Voraussetzung für die Installation von Schutzmechanismen.

²¹ Die bei *Detemple/Marettok* (vgl. 2000, S. 47) formulierte außerplanmäßige Abschreibung bei voraussichtlich dauernder Einschränkung des Nutzungswerts ist weder Gegenstand aktueller Literatur zur kommunalen Rechnungslegung noch hat sie Eingang in die Praxis der Kommunen gefunden. Die Bestimmung eines (verbliebenen) Nutzungswerts ist zwar detailliert in IPSAS 21.44-21.50 geregelt (vgl. hierzu auch *Kiaman/Wielenberg* 2010b); diese sind gegenwärtig jedoch nicht maßgeblich.

Hintergrund äußerst kritisch zu sehen – auch deshalb, weil Ansatz und Bewertung implizit den Periodengewinn determinieren, der als zentraler Maßstab für den kommunalen „Erfolg“ zugleich Grundlage für den Haushaltsausgleich ist.

3.2.2 *Vorsichtsgeprägter Periodengewinn als Erfolgsmaßstab?*

Vorrangige Aufgabe von Kommunen ist die Förderung des Gemeinwohls. Kernfrage ist daher, inwieweit sich die erfolgreiche Wahrnehmung dieser Aufgabe allein durch ein finanzielles Erfolgsmaß nachweisen lässt.

Die vom Hauptorgan bereitgestellten finanziellen Mittel sind in enger Verbindung mit einem konkreten Leistungsauftrag zu sehen, der Ausdruck einer mehrdimensionalen Zielfunktion ist. Eine Gewinnerzielungsabsicht soll grundsätzlich nicht im Vordergrund stehen; Wirtschaftlichkeit kann aber als „Nebenbedingung der Zweckerfüllung“ (Hösch 2000, S. 405) definiert werden. Festzustellen ist jedoch, dass Kommunen mit ihren Beteiligungen zunehmend in private Wettbewerbsmärkte eindringen. Wenngleich die Grenzen aus rechtlicher Sicht eher eng gesetzt sind,²² agieren Kommunen faktisch oft darüber hinaus und halten dies auch für zweckgerecht (vgl. Otting 1997, S. 1258 ff. m. w. V.). Typischerweise setzen sich die kommunalen Gesamteinnahmen damit nicht nur aus Zwangseinnahmen sowie Zuweisungen des Finanzausgleichs zusammen, sondern beinhalten auch Anteile aus erwerbswirtschaftlicher Betätigung. Die Messung des kommunalen Periodenerfolgs müsste demnach zwei Aspekte umfassen: das Erreichen von leistungswirtschaftlichen Zielen und die Einhaltung verschiedener, monetärer Zielvorgaben. Eine Partialbetrachtung des Periodengewinns, als Differenz von Erträgen und Aufwendungen, wäre dagegen nur dann akzeptabel, wenn sie implizit eine Einschätzung über die (nicht-monetäre) Leistungskomponente beinhalten würde. Dies setzt voraus, dass die Höhe des Gewinns mit der Gemeinwohlförderung korreliert ist und dass „Auszahlungen“ des kommunalen Gewinns, etwa in Form weiterer Projekte, analog zu Dividenden im Unternehmensbereich allen „Anteilseignern“ gleichermaßen zugutekommen. Der Nutzen aus kommunalen Leistungen wird jedoch in Abhängigkeit der individuellen Situation der Bürger völlig unterschiedlich beurteilt und hängt in weiten Teilen gerade nicht mit der Höhe des Periodengewinns zusammen (vgl. Kiaman 2010). Zu dessen Maximierung wird eine Verwaltung möglicherweise sichere Aufwendungen durch neue Projekte verhindern, weil sich

²² Notwendig ist das Vorliegen „unzureichender Marktergebnisse“ (vgl. Hösch 2000, S. 400 m. w. V.).

leistungswirtschaftliche Erfolge nicht unmittelbar positiv für sie auswirken.²³ Ist es in der Konsequenz aber gerechtfertigt, eine ländlich geprägte Kommune, die im Rahmen ihres Budgets ein der Größenordnung entsprechendes Leistungsprogramm anbietet, allein deshalb schlechter zu „bewerten“ als eine Großstadt, die ihre kommunalen Leistungen massiv eingeschränkt hat, aber durch erhebliche Zuweisungen aus dem Finanzausgleich oder Zuführungen von aufgelösten Gewinnrücklagen bei Mehrheitsbeteiligungen einen marginal höheren Überschuss ausweist? Man wird dies verneinen müssen.

Zusätzlich bewirkt die imparitätische Berücksichtigung von Gewinnen und Verlusten, dass immer diejenigen Perioden und implizit Generationen negativ betroffen sind, in denen künftige Risiken aufwandswirksam antizipiert werden – unabhängig davon, ob diese Risiken selbst zu verantworten sind.²⁴ Wenn man aber zugleich nicht von selbst geschaffenen Wertsteigerungen bei Vermögensgegenständen profitiert, weil diese erst bei ihrer tatsächlichen Realisierung ertragswirksam erfasst werden können, dann bewirkt der über den Ausgleich von Aufwand und Ertrag gewährte Schutz der Folgegenerationen zwangsläufig eine Benachteiligung der Gegenwartsgeneration, für die eine verzögerte „Ausschüttung“ nicht zumutbar ist. Zudem verhindert die sanktionsbewehrte Pflicht zum Haushaltsausgleich per se nicht, dass als intergenerativ ungerecht einzuordnende Maßnahmen stringent unterbunden werden (vgl. *Kieman/Wielenberg* 2010a).

Die Fokussierung auf einen aus der handelsrechtlichen Rechnungslegung übernommenen vorsichtsgeprägten Periodengewinn ist aus diesem Blickwinkel wohl ebenfalls eher bedenklich und wird bei der Beurteilung des Gesamtabschlusses (erneut) kritisch zu diskutieren sein.

3.3 *Sonderprobleme des kommunalen Gesamtabschlusses*

3.3.1 *Abgrenzung des Konsolidierungskreises und einzubeziehende Einheiten*

Welche Berichtseinheiten in einem Gesamtabschluss Berücksichtigung zu finden haben, wird – wenn man die einschlägige Literatur betrachtet – offenbar als unproblematisch angesehen, weil eine rein schematische Vorgehensweise in Analogie zur handelsrechtlichen Stufenkonzeption die Art der Einbeziehung, Vollkonsolidierung oder at-Equity, abschließend regelt.²⁵

²³ Die mit der kommunalen Doppik ebenfalls intendierte Abkehr von der kameralen Input- hin zu einer kombinierten In- und Output-Steuerung wird bislang nur rudimentär (nämlich auf Ebene der Teilhaushalte, nicht aber im Jahresabschluss) deutlich.

²⁴ Kritisch zum Vorsichts- und Imparitätsprinzip äußern sich auch *Lüder* (vgl. 1999, S. 45) oder *Srocke* (vgl. 2004, S. 257).

²⁵ Es sei allein auf *Srocke* (vgl. 2004, S. 84 ff. m. w. V.) verwiesen; eine zur Quotenkonsolidierung vergleichbare Regelung existiert allerdings auf kommunaler Ebene nicht.

Stellt man jedoch darauf ab, dass mit einer kommunalen Beteiligung primär ein öffentlicher Zweck verfolgt werden soll, der auch dauerhafte Verluste rechtfertigt, dann ergibt sich mutmaßlich eine Kollision mit den Interessen anderer (Minderheits-) Gesellschafter.²⁶ Demnach wäre zu klären, inwieweit die Anwendung einheitstheoretischer Konzepte zur Erstellung des Gesamtabschlusses tatsächlich sachgerecht ist und ob in diesen Fällen nicht stärker der interessenrechtliche Grundgedanke Berücksichtigung finden müsste. Aber selbst dann, wenn man – wie im Unternehmensbereich durch Entwicklung der Interessentheorie mit Vollkonsolidierung – die Gegensätze beider Theorien abbauen kann,²⁷ ist die Einbindung aller Beteiligungen in eine einheitliche, kommunale Strategie selten realisierbar: mit der Ausgliederung einer Aufgabe entzieht sich diese selbst bei Mehrheitsbeteiligung den engen Regularien der öffentlichen Verwaltung und der politischen Steuerung, während Minderheitsbeteiligungen überhaupt nicht dahingehend eingeordnet werden können, inwieweit ihre unternehmerische Aktivität gleichgelagert zur politischen Zielsetzung ist. Die Überprüfung, ob das aus dem HGB übernommene Stufenkonzept die Informationsvermittlung des Gesamtabschlusses fördert, muss bezweifelt werden und ruft auch die Frage nach Implementierung eines Konsolidierungsverbots i. S. des § 295 HGB a. F. hervor. Wenngleich es gute Gründe für dessen Abschaffung im Zuge des BilReG gegeben hat und damit eine grundsätzliche Transparenz über alle Berichtseinheiten herbeigeführt wurde, verringert sich diese wieder bei abweichender Tätigkeit von Kernverwaltung und Beteiligungen im Gesamtabschluss signifikant oder bietet nur wenige über den Beteiligungsbericht hinausgehende Informationsvorteile. Die Diskussion um die Rolle der Sparkassen zeigt in diesem Kontext eindrucksvoll, dass die Reichweite der Konsolidierung diskussionswürdig ist: denn die Punkte, die regelmäßig gegen eine Aktivierung im Einzelabschluss sowie insbesondere einen Einbezug beim Gesamtabschluss angeführt werden, passen – mit Ausnahme der Argumentation bei *Burgard* (vgl. 2008, S. 1997 ff. m. w. V.) – nicht in das ansonsten vorherrschende Schema (vgl. *Nieland et. al.* 2006, S. 6 ff.; *Ellerich* 2007, S. 202 ff.). Sie verdeutlichen aber, dass man sich mit den Besonderheiten des öffentlichen Zwecks eigentlich stärker auseinandersetzen müsste:

- Sparkassen sind aufgrund ihres besonderen Tätigkeitsspektrums nicht als eigener Aufgabenbereich der Kommune zu sehen, der aus der Kernverwaltung ausgegliedert ist.
- Der Nutzen aus der Sparkassentätigkeit ist immaterieller Natur.

²⁶ Dies dürfte spätestens dann unübersehbar sein, wenn im Teilkonzern (zu) geringe Ausschüttungen vorgenommen werden, weil die Mutter auf hohe Abführungen an den Kernhaushalt dringt. Hieran werden Minderheitsgesellschafter jedoch kein Interesse haben.

²⁷ Ausführlicher hierzu *Baetge/Kirsch/Thiele* (vgl. 2009, S. 19 ff.).

- An die Träger abgeführte Überschüsse dürfen gemäß den Sparkassengesetzen der Länder nur gemeinnützig verwendet werden.
- Das Vermögen steht für eine anderweitige Aufgabenerfüllung nicht zur Verfügung, sondern ist zweckgebunden.
- Bei Aktivierung könnte ein Veräußerungsdruck entstehen; Sparkassen unterliegen aber Veräußerungsbeschränkungen.

Die genannten Aspekte sind erkennbar nicht allein für Sparkassen gültig, sondern können auf etliche „Vermögenspositionen“ von Kommunen ausgeweitet werden: weisen etwa überregional tätige Energieversorger oder Messgesellschaften kein von der Kernverwaltung abweichendes Tätigkeitsmerkmal auf, ist der Nutzen aus einer Grün- oder Parkanlage nicht überwiegend immateriell, werden dem Kernhaushalt zugeführte Überschüsse nicht regelmäßig gemeinnützig verwendet, steht eine Hauptstraße allein als Reserve für anderweitige Aufgaben zur Verfügung und erhöht sich der Veräußerungsdruck auf die Gemälde im städtischen Museum bei deren Aktivierung nicht ebenso?

Sollte man in der Konsequenz nun Sparkassen in einen Abschluss integrieren oder besser außen vor lassen? Entscheidend hierfür sollten die Informationsbedürfnisse der Adressaten sein: zur Beurteilung der aktuellen und Prognose der künftigen Situation der Kommune dürfte weniger das gesamte kommunale „Vermögen“ entscheidend sein, sondern primär der Umfang aller Schulden und mögliche Einstandspflichten. Für die Reichweite des Gesamtabschlusses müsste daher – abstrakt formuliert – die kommunale „Erfüllungsverantwortung“, d. h. Risikosphäre, herangezogen werden, damit der Gewährleistungsstaat im Extremfall nicht in die Rolle eines ihn überfordernden Erfüllungsstaats fällt, weil nicht alle (Eventual-) Verpflichtungen frühzeitig transparent geworden sind (vgl. *Knauff* 2009, S. 584 f.). Aus diesem Blickwinkel ist der Nichteinbezug von Sparkassen abzulehnen.²⁸

3.3.2 Einheitlichkeit der Abschlussinhalte zur Vorbereitung der Konsolidierung

Die Zusammenführung von Kernverwaltung und Beteiligungen in einem Gesamtabschluss ist per se komplexer als im Unternehmensbereich. Ursächlich dafür sind Unterschiede im Bereich von Ansatz, Bewertung und Ausweis, die Anpassungsmaßnahmen zwangsläufig erfor-

²⁸ Bei diesen besteht entweder rechtsverbindlich eine Gewährträgerhaftung für Altverbindlichkeiten (Grandfathering) oder ist ein faktisches Eintreten, wie es im Zuge der Bankenkrise offenbart wurde, wahrscheinlich.

dern. Für die Vereinheitlichung soll auf die den Einzelabschluss der Kernverwaltung betreffenden Regelungen abgestellt werden, die nach jeweiliger Gemeindeordnung im Kern dem HGB vor BilMoG entsprechen – damit kann die Kernverwaltung in der Eigenschaft als „Mutterunternehmen“ nicht darauf hinwirken, dass die Beteiligungen identische Rechnungslegungsregeln anwenden.²⁹ Diese Diskrepanz verschärft sich mit Weiterentwicklung des HGBs, weil dynamische Verweise in den Gemeindeordnungen überwiegend nicht vorhanden sind, und betrifft schon zzt. für die Informationsvermittlung relevante Aspekte des immateriellen Anlagevermögens, der Herstellungskosten oder von Rückstellungen (vgl. *Vogelpoth/Poullie/Voß* 2009, S. 86 ff.). Nicht weniger problematisch ist die Anpassung des kaufmännischen Systems an die 3-Komponenten-Rechnung der Kernverwaltung, die das mitlaufende Buchen in einer Finanzrechnung vorsieht; interessant dürfte zudem der Umgang mit Vermögenspositionen in solchen Kommunen sein, die für die sog. Vermögenstrennung optiert haben und Verwaltungs- und realisierbares Vermögen unterschiedlich bewerten.

Bereits aus viel grundsätzlicheren Erwägungen heraus dürfte eine Vereinheitlichung aber an einer konzeptionellen Hürde scheitern, die an den Generalnormen der §§ 264 (2) 1 bzw. 297 (2) HGB sowie den inhaltlichen Entsprechungen in den Gemeindeordnungen festzumachen ist.³⁰ Diese Normen sehen allesamt einen „true and fair view“ dergestalt vor, dass Realitätsausschnitte nach Maßgabe bestimmter Regeln abgebildet werden und ein gewolltes Bild zeichnen (vgl. *Schneider* 1997, S. 46) – unbedingte Voraussetzung dafür sind jedoch Regeln, die zweckgerecht sind und sich konsistent an den Zielen und Aufgaben des abzubildenden Objekts orientieren. Dies ist in Kommunen gerade nicht der Fall: Kernverwaltung und kommunale Beteiligungen, wie z. B. Energie- oder Messekonzerne, sind verschiedenen Vorschriften unterworfen, um der Generalnorm gerecht zu werden. Das hier bestehende Spannungsverhältnis zwischen einer den öffentlichen Zweck verfolgenden Kommune und erwerbswirtschaftlichen Unternehmen ist noch an anderer Stelle evident: einerseits soll die Divergenz zwischen den unterschiedlichen Rechnungslegungssystemen abgebaut werden, andererseits wird eine zu den §§ 291/292 HGB vergleichbare Befreiung von der Erstellung eines Teil-Konzernabschlusses bei den der Kernverwaltung untergeordneten Mutterunternehmen nicht ernsthaft in Betracht gezogen.³¹ Den Ausführungen von *Detemple/Marettke* (vgl. 2000, S. 286

²⁹ Hinzu kommen Umgliederungen bei Konsolidierung von Verkehrs- oder Krankenhausunternehmen sowie ggf. von Sparkassen.

³⁰ Eine ähnliche Einschätzung findet sich bei *Vogelpoth/Poullie/Voß* (vgl. 2009, S. 89).

³¹ Gründe hierfür finden sich bereits bei *Otte* (vgl. 1991, S. 522 f.), der eine unmodifizierte Übernahme der HGB-Regeln v. a. angesichts unterschiedlicher Informationsbedürfnisse der jeweiligen Abschlussadressaten ablehnt.

f.), nach denen die aus den unterschiedlichen Zielsetzungen der Berichtseinheiten resultierende Vermengung von Substanz- und Ertragswerten im Gesamtabchluss sowohl unvermeidlich wie ohne „inakzeptable Auswirkungen auf die zutreffende Darstellung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage“ ist, kann hier nicht gefolgt werden. Ohne dass das in der Konsequenz betroffene Reinvermögen einer Kommune als deren „Wert“ interpretiert werden soll, ist es jedoch mit Sicherheit problematisch, Aussagen zu Veränderungen dieser nicht unwichtigen Residualgröße im Zeitablauf zu treffen, wenn sie im Gesamtabchluss als Konglomerat von Kernverwaltung, gemeinwirtschaftlichen Betrieben und erwerbswirtschaftlich tätigen Unternehmen vorliegt.³² Generell bliebe zudem offen, inwieweit die Generalnormen überhaupt als Auslegungsgrundlage für gesetzliche Einzelvorschriften herangezogen werden könnten.

Vor dem Hintergrund der elementaren Fragestellungen schon auf dieser Stufe überrascht es, dass daran sich erst anschließende Vorgehensweisen bereits detailliert thematisiert werden, die, wie z. B. bei *Kußmaul/Henkes* (vgl. 2005, S. 2066 m. w. V.), zu dem scheinbar klaren Ergebnis führen, dass etwa allein die Neubewertungsmethode den Kommunen „einen möglichst realistischen Einblick in ihre tatsächliche [...] Gesamtlage“ ermöglicht. Dass solche Techniken letztlich aber nur eine nachgelagerte Rolle spielen, wird am Beispiel der *Freien und Hansestadt Hamburg* (vgl. 2008, S. 67 f.) deutlich, die von umfangreichen „Vereinfachungsregeln“ Gebrauch machen muss, um „mit vertretbarem zeitlichen Aufwand“ einen Gesamtabchluss vorlegen zu können.³³

Folgt man *Otte* (vgl. 1991, S. 522), dann ist eine systematische Konsolidierung aller Einheiten nach formell und materiell einheitlichen Kriterien nur zu prohibitiv hohen Kosten möglich. Die Kosten-Nutzen-Schwelle wird bei der Vereinheitlichung der Aktiva früh überschritten, da deren (Gesamt-) Wert mit der finanziellen Lage der Kommune nicht viel zu tun hat und aus Informationssicht weitestgehend vernachlässigbar scheint.³⁴ Die Bewertung von Schulden ist dagegen prinzipiell unstrittig, auch was einen Rückgriff auf die Verfahren der Unternehmensrechnung angeht.

³² Eine detaillierte Unterscheidung zwischen dem Eigenkapital öffentlicher Betriebe und privatwirtschaftlicher Unternehmen findet sich bei *Oettle* (vgl. 1976b, S. 9 ff.).

³³ Kritisch zum Mangel der Einheitlichkeit und Vergleichbarkeit äußern sich auch *Vogelpoth/Poullie/Voß* (vgl. 2009, S. 89).

³⁴ Dies impliziert nicht, dass die Kenntnis des Werts oder der Entwicklung ausgewählter Vermögenspositionen nicht sinnvoll sein kann.

3.3.3 Eignung als Steuerungsinstrument

Einer Befragung des *Instituts für den öffentlichen Sektor* (vgl. 2009, S. 15 f.) zufolge wird die Bedeutung des Gesamtabschlusses am ehesten in einem erhöhten Steuerungsnutzen für Verwaltung und kommunales Hauptorgan gesehen. Dies ist nachvollziehbar, denn die Abgrenzung von öffentlicher und privatwirtschaftlicher Tätigkeit lässt sich nicht allein auf die Eigentümerschaft reduzieren (vgl. *Oettle* 1976a, S. 57 f.); sie impliziert vielmehr, dass den Kommunen tatsächlich Möglichkeiten gegeben sind, Beteiligungen in ihrem Sinn und nach einheitlichen Kriterien zu steuern.³⁵ Hieran sind Zweifel anzumelden: Zwar ist deren Tätigkeit an einen öffentlichen Zweck geknüpft und sehen die Gemeindeordnungen regelmäßig vor, dass sich die Kommunen bei Beteiligung an in privater Rechtsform agierenden Unternehmen einen angemessenen Einfluss sichern müssen – die Praxis nimmt davon jedoch häufig Abstand. Denn gerade in Großstädten liegt der Anteil von direkten Mehrheitsbeteiligungen unter einem Viertel; überwiegend liegen Minderheits- und/oder indirekte Beteiligungen vor (vgl. *Trapp/Bolay* 2003, S. 25 ff.), bei denen der faktische Einfluss v. a. dann fraglich sein dürfte, wenn private Gesellschafter beteiligt sind und der Umfang der Gewinnerzielungsabsicht mit dem öffentlichen Zweck kollidiert (vgl. *Trapp* 2006, S. 97).

Die zunehmend vorzufindende Bezeichnung des (Ober-) Bürgermeisters und seiner Dezernenten als „Verwaltungsvorstand“ suggeriert zudem ein dem Konzernvorstand analoges Rollenverständnis, die kommunalen Einflussmöglichkeiten auf Beteiligungen sind jedoch durchgängig schwächer – u. a. deshalb, weil die Besetzungen der Aufsichtsgremien von Beteiligungen regelmäßig nach Proporz der politischen Gruppierungen erfolgt und damit ein starkes, einheitliches Auftreten nicht selten verhindert wird (vgl. auch *Bremeier/Brinckmann/Killian* 2006, S. 92 ff.). Berücksichtigt man zudem, dass bestimmte gesellschaftsrechtliche Pflichten prioritär zu kommunalen Weisungs- oder Informationsrechten liegen (vgl. *Wohlfahrt/Zühlke* 1999, S. 46 f.), dann kann das Auseinanderdriften zwischen politikkonformer und tatsächlicher Steuerung der Beteiligungen durch deren gesetzliche Vertreter mittels eines Gesamtabschlusses kaum aufgehoben werden. Die aus der Unternehmensrechnung bekannte Segmentberichterstattung könnte in Teilen, nämlich bei der Informationsversorgung, Abhilfe schaffen: Zwar müsste die Zuordnung von Schulden aufgrund des Gesamtdeckungsprinzips näher erörtert werden, von Vorteil wäre aber nicht nur die Auskunft über die Erfüllung öffentlicher Aufgaben über verschiedene Organisationseinheiten hinweg (wie sie z. B. im Bereich der Wirt-

³⁵ Nach *Lasar* (vgl. 2007, S. 137) ist der Gesamtabschluss schon angesichts seiner hochaggregierten Form hierfür als nicht sonderlich geeignet anzusehen.

schaftsförderung üblich ist), sondern die vergleichsweise trennscharfe Darstellung der divergierenden Erfolgskategorien in Segmenten. Möglicherweise werden auch die Einwirkungsmöglichkeiten verbessert, wenn die gewonnenen Informationen als Grundlage einer organisatorischen Umstrukturierung dienen. Der Gesetzgeber sieht eine solche Segmentberichterstattung indes nicht vor.

3.3.4 Länderübergreifende Vergleichbarkeit

Kommunale Gesamtabschlüsse werden nach länderspezifischen Regeln erstellt. Einschränkungen in der Vergleichbarkeit ergeben sich bereits durch erhebliche Unterschiede auf Ebene der Einzelabschlüsse;³⁶ darüber hinaus liegen inhaltliche Abweichungen bei der Zusammenführung aller Berichtseinheiten zum Gesamtabschluss vor, die sich mit Blick auf die verschiedenen Übergangsfristen für die Einführung der kommunalen Doppik bzw. des Gesamtabschlusses noch verschärfen dürften: während Nordrhein-Westfalen bereits ab 2010 entsprechend verpflichtet ist, folgt Baden-Württemberg erst/spätestens 2018. Für die schrittweise Anpassung der Bilanzierungsmethoden, etwa bei der Vermögensbewertung oder der Ausübung von Wahlrechten, existieren uneinheitliche Erleichterungsvorschriften; Aufstellungsfristen schwanken zwischen sechs und 18 Monaten. Einige Länder verzichten zu Gunsten der bestehenden kameralen Rechnung zudem ganz auf die kommunale Doppik oder sehen Optionsmodelle vor bzw. haben diese zur Beschlussfassung dem Landtag vorgelegt (vgl. *Institut für den öffentlichen Sektor* 2009, S. 7).

3.4 Zwischenfazit

Mit dem Wechsel der Rechnungslegung in Kommunen sollen die Mängel der auf Zahlungen basierenden Kameralistik abgebaut werden. Insbesondere der fehlende Überblick über Vermögenspositionen oder die Kenntnis aller Schulden einer Kommune stehen unstreitig in der Kritik, weil sie selbst bei ausgeglichenem Haushalt dazu geführt haben, dass zu Lasten zukünftiger Perioden bzw. Generationen gehandelt werden konnte. Die kommunale Doppik behebt, wie dargelegt, die aufgezeigten Schwachstellen jedoch nur partiell und wirft neue Fragen auf.

³⁶ Dies betrifft vorrangig Fragen von Ansatz und Bewertung.

Speziell der auf dem Prüfstand stehende Mehrwert des Gesamtabschlusses muss hinterfragt werden, weil er anders als ein Konzernabschluss die Mängel der Einzelabschlüsse, die sich dort (allein) aus der Einzelbetrachtung ergeben, nicht kompensieren kann, sondern zu zusätzlichen Problemen führt. Dem eingangs erwähnten Informationszweck wird so nur unzureichend entsprochen. Kritisch zu sehen ist die Gesamtbilanz, deren Rechnungsziel unpräzise ist, weil Wertansätze von Vermögenspositionen keine Einordnung hinsichtlich Substanz- oder Nutzungsmöglichkeiten bzw. des Ertragspotenzials ermöglichen. Da sich der mit dem kommunalen Vermögen geschaffene Nutzen einer objektivierbaren Bewertung entzieht und durch „Erträge“ in Form von Steuern, Beiträgen oder Zuweisungen aus dem Finanzausgleich nicht approximiert werden, ist auch das Rechnungsziel „Periodengewinn“ für einen Großteil der kommunalen Tätigkeit nicht als Periodenerfolg interpretierbar. Bei der Zusammenführung und Vereinheitlichung der einzelnen Berichtseinheiten machen v. a. die unterschiedliche Aufgabenstellung und damit verbundene Ziele Schwierigkeiten. Das kommunale Pendant zum Konzerngewinn als Konglomerat aus Zwangseinnahmen und erwerbswirtschaftlich erzielten Erträgen verbessert die Informationslage kaum und lässt Rückschlüsse auf die gegenwärtige wie zukünftige Leistungsfähigkeit einer Kommune allenfalls eingeschränkt zu.³⁷ So ist z. B. der Periodengewinn ausgewählter Einzel- und Gesamtabschlüsse schwedischer Kommunen, für die Zahlenmaterial bereits vorliegt, ohne Gegenüberstellung mit den erbrachten Leistungen nicht vernünftig interpretierbar.³⁸

Der Einsatz betriebswirtschaftlicher Instrumente in Kommunen kann zweifellos hilfreich sein; er ist aber dann unangebracht, wenn die Besonderheiten des öffentlichen Sektors negiert werden und z. B. primär zu verfolgende Sachziele durch das Formalziel Periodengewinn verdrängt werden (vgl. *Oettle* 1976a, S. 9 ff.; *Vogel* 2004, S. 152). Warum dennoch eine enge Anlehnung an das HGB erfolgen sollte, führt u. a. *Kämpfer* (vgl. 2000, S. 333) aus:

- Vermeidung von Doppelarbeiten für kommunale Beteiligungen, die bereits einen Einzel- oder Teil-Konzernabschluss nach HGB erstellen müssen, aufgrund paralleler Rechnungslegungssysteme sowie
- Praktikabilität durch Rückgriff „auf die mit dem HGB-Regelwerk gemachten Erfahrungen“.

³⁷ Anderer Auffassung zur Beurteilung der künftigen Leistungsfähigkeit ist *Lasar* (vgl. 2007, S. 137).

³⁸ Die Zahlen von Göteborg, Helsingborg, Norrköping und Stockholm finden sich bei *Institut für den öffentlichen Sektor* (vgl. 2009, S. 11).

Vor dem Hintergrund aller konzeptionellen Probleme sowie unter Berücksichtigung der länderspezifischen Unterschiede wird man beide Gründe, noch verstärkt durch die Umstellungskosten in Milliardenhöhe, nicht ernsthaft akzeptieren können. Der Gesamtabschluss läuft vielmehr Gefahr, einer gewissen Beliebigkeit ausgesetzt zu werden und sich damit auf ein Marketing-Instrument zu reduzieren, das Kommunen zwar als „Standortwerbung“ (vgl. *Institut für den öffentlichen Sektor* 2009, S. 16) verwenden, aber kaum als wichtige Informations- und Steuerungsgrundlage benutzen können. Sichtbar wird dies am Gesamtabschluss der *Freien und Hansestadt Hamburg* (vgl. 2008, S. 52 f.), in dem nach frei gewählten Übergangskriterien Einheiten in einer Bilanz zusammengefasst sind, das Periodenergebnis in größerem Umfang von schwer interpretierbaren „sonstigen“ Erträgen bzw. Aufwendungen determiniert wird, aber sich zu den (erreichten) Leistungszielen der Stadt keine Aussage findet. Informationen zur Lage der Kommune insgesamt sollten sich daher auf drei Bereiche konzentrieren:

- Welche Ziele Kernverwaltung und Beteiligungen einer Kommune jeweils verfolgen,
- welche Bedeutung infolgedessen Vermögenspositionen und Schulden haben und
- welche Erfolgsgrößen sachgerecht sind und welcher Erfolg so erreicht wurde.

Nachfolgend werden dazu Überlegungen skizziert, die auch berücksichtigen, dass sich die Informationsvermittlung besonders an die Mitglieder des kommunalen Hauptorgans und damit an Ehrenamtliche richtet, die nur begrenzt mit Fragen der Rechnungslegung vertraut sind. Die einzusetzenden Instrumente sollten folglich keine übermäßige Komplexität aufweisen.

4 Ansätze zur Informationsverbesserung im „Konzern“ Kommune

4.1 Umgang mit dichotomen Zielen und Aufgaben

Die Zusammenführung von im öffentlichen Interesse stattfindender sowie von erwerbswirtschaftlicher Betätigung in einem Gesamtabschluss ist bei Verwendung einheitlicher Normen zwangsläufig mit erheblichen Abstrichen in der Aussagekraft verbunden, weil es sich um konkurrierende Ziele handelt.³⁹ So lässt *Linhos* (vgl. 2005, S. 239) die Aufnahme einer Beteiligung in das kommunale Portfolio im Rahmen seiner Entscheidungsmatrix primär auch nur dann zu, wenn der Kommune bei diesem Engagement eine Kernkompetenz zuzubilligen ist und Wettbewerb nicht vorliegt. Dass Kommunen nur (noch) in solchen Bereichen wirtschaft-

³⁹ Auf Bundesebene ist dieses Spannungsfeld gegenwärtig bei der Deutschen Bahn AG evident: wie weit darf ein betriebswirtschaftliches Ergebniskalkül gehen – und in welchem Maß steht im Gegenzug ein gemeinwohlorientiertes Mobilitätsangebot in der Fläche zur Debatte?

lich aktiv werden, ist jedoch realitätsfern.⁴⁰ Offenbar ist es daher unausweichlich, von einem einheitlichen Gesamtabschluss Abstand zu nehmen und getrennte „Teilabschlüsse“ aufzustellen, um sachgerechte Beurteilungen vornehmen zu können: die Kommune würde dann über den gemeinnützig orientierten Teil der „Kernverwaltung und entsprechender Beteiligungen“ sowie den Teilkonzern der u. a. mit Gewinnerzielungsabsicht geführten Beteiligungen abgebildet. In Grundzügen ist dieser Vorschlag ähnlich zum Konzept der Vermögenstrennung nach *Lüder* (vgl. 1999, S. 43 f.), weil er Vermögenspositionen je nach ihrer Verwendung unterschiedliche Bedeutung zumisst und Schuldendeckungspotenziale herausarbeitet;⁴¹ explizit unterstützt er die Position von *Ruter/Eltrop* (vgl. 2001, S. 175 ff.):

1. Die Abgrenzung des „Konzerns Stadt“ ist nicht allein nach juristischen Kriterien vorzunehmen, sondern sie muss auf einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise beruhen und im Lichte des Beitrags einer Beteiligung am kommunalen Leistungsspektrum gesehen werden. Dies deckt sich mit der in Abschn. 3.3.1 genannten Risikosphäre.
2. Die zu erfassenden Einheiten sind leistungsbezogen zu gruppieren und mit einem der Zielsetzung entsprechenden Bewertungsmaß zu unterlegen, das nicht allein eine Ertragsgröße sein kann. Dies ist deckungsgleich mit den Ausführungen in Abschn. 3.2.2 bzw. Abschn. 3.3.3 zum Periodenerfolg und zur Segmentberichterstattung.

Hierfür bedarf es jedoch anderer bzw. zusätzlicher Instrumente als Bilanz und Ergebnisrechnung in jetziger Form.

4.2 Rechnungsziel von kommunalen Bilanzen

Die (auch) mit Gewinnerzielungsabsicht gehaltenen Beteiligungen lassen sich grundsätzlich nach den einschlägigen Rechnungslegungsregeln für Konzerne bilanziell zusammenfassen. Als Vehikel für das fehlende Mutterunternehmen könnte dabei eine kommunale Beteiligungsgesellschaft fungieren, in der alle Anteile gebündelt werden. Die Beurteilung dieser Teilkonzernbilanz wäre angesichts der Tätigkeit am Markt mit den üblichen Methoden der Bilanzanalyse möglich.

⁴⁰ *Linhos* (vgl. 2005, S. 238 f.) selbst verweist auf starke Beharrungstendenzen in Kommunen und sieht daher auch „Kann-Beteiligungen“ vor.

⁴¹ Die bei einer Vermögenstrennung vorzunehmende Kategorisierung wird – zutreffend – als wenig trennscharf empfunden; das damit verbundene politische Signal wäre möglicherweise aber nicht zu unterschätzen. Auch bei *Detemple/Marettke* (vgl. 2000, 280 f.) finden sich Überlegungen zu einer (zunächst getrennten) Aufstellung von Teil-Konzernabschlüssen für bestimmte Bereiche. Beide Konzepte sind allerdings nur wenig bzw. nicht weiter verfolgt worden.

Der Umgang mit bedarfsdeckenden Einheiten ist dagegen diffiziler und setzt zunächst bei der Rolle des Vermögens an. Insbesondere dann, wenn eine Anschaffung oder Herstellung über die Nutzungsdauer finanziert wird, wird unterstellt, dass künftige Generationen heutige Projekte als für sich ebenso nützlich ansehen. Dies ist schon deshalb kaum anzunehmen, weil Ineffizienzen und Fehlinvestitionen möglich sind (vgl. *Grüske* 1995, S. 282). Folglich ist auch das Konstrukt des Reinvermögenserhalts kritisch zu sehen. Umgekehrt aber würde ein auf Nutzenschätzungen beruhender Kalkül erhebliche Spielräume für Ansatz und Bewertung eröffnen. Da Vermögen zwar „wertvoll“ sein kann, die Transformation in eine einzige monetäre Größe aber wenig aussagekräftig ist, sollten Bilanzen zu Vermögensübersichten ausgebaut werden, deren Rechnungsziel in einer umfassenden und nachvollziehbaren Informationsvermittlung zu sehen ist und etwa folgende Fragen zu Vermögenspositionen beantwortet:

- Welche Anschaffungs- / Herstellungskosten sind angefallen?
- Welcher Nutzen soll daraus gezogen werden?
- In welchem Umfang ist die Nutzung eingeschränkt?⁴²
- Wie ist der Zustand bzw. die Substanz zu beurteilen?
- In welchem Umfang stehen finanzielle Mittel für eine Ersatzbeschaffung bereit?
- Welche jährlichen Betriebs- / Unterhaltungskosten fallen normalerweise an?

Eine explizite Befassung mit kommunalem Vermögen ist insofern selbstverständlich sinnvoll. Gleiches gilt ausdrücklich für die Verschuldungssituation einer Kommune, die in der kommunalen Doppik möglicherweise als unproblematisch wahrgenommen wird, weil ihr vermeintlich Vermögen gegenübersteht und eine Überschuldung nicht gegeben ist. Einer solchen Beziehung zwischen Vermögen und Schulden ist indes wenig Beachtung zu schenken.

Die Verschuldung der Kommunen hat zuletzt, trotz Jahren mit Haushaltsüberschüssen, dramatische Ausmaße erreicht, insbesondere Kassenkredite sind stetig ausgeweitet worden (vgl. *Deutscher Städtetag* 2009, S. 5 ff.). Ursächlich dafür ist vorrangig nicht die Art der Rechnungslegung, sondern vielmehr die häufige Missachtung des Konnexitätsprinzips, der Anstieg der Sozialausgaben oder die Abhängigkeit von der Gewerbesteuer. Gleichwohl hat der bislang unvollständige Ausweis von Schulden in der Kameralistik seinen Beitrag zur Verschleierung der Lage geleistet: so konnten beispielsweise Kredite außerhalb des Kernhaushalts aufge-

⁴² Da konkrete Veräußerungsabsichten selten bestehen, könnte der verbliebene Nutzungswert in Anlehnung an IPSAS 21.44-21.50 bestimmt werden.

nommen oder dorthin ausgelagert werden, der Kernhaushalt machte allenfalls den Ausgleich von Liquiditätsdefiziten sichtbar und eine Rückstellungsbildung, v. a. für zukünftige Pensionen, musste aufgrund der Ausgestaltung als Zahlungsrechnung unterbleiben. Offenkundig ist, dass dieser Informationsmangel nicht selten bewusst ausgenutzt wurde und Lasten in die Zukunft verlagert wurden, um gegenwärtig Steuererhöhungen zu vermeiden. Auch wenn die Diskussion zur Staatsverschuldung allgemein kontrovers geführt wird,⁴³ ist festzuhalten, dass z. B. „Pay as you use“-Finanzierungen in Kommunen angesichts des unklaren Zukunftsnutzens von Investitionen problematisch sind.⁴⁴

Wenn aber der Wert des Vermögens überwiegend nicht objektivierbar ist, dann kann eine auf Informationen beruhende Schutzfunktion nicht, wie der bisherige Haushaltsausgleich, an Erträgen und Aufwendungen des Kernhaushalts anknüpfen, sondern bedarf es u. a. einer an die Gesamtverschuldung der nicht gewinnerzielenden Einheiten gekoppelten Schutzfunktion. Strikt formuliert entspräche das einem vollständigen Verzicht auf Schulden, in abgeschwächter Form könnten diese einschließlich alternativer Finanzierungsformen, wie z. B. Public Private Partnerships, aber auch im Verhältnis zur Leistungsfähigkeit beurteilt und beschränkt werden. Unter Leistungsfähigkeit wäre dabei die „freie Spitze“ von kommunalen Zwangseinnahmen und Zuweisungen sowie gebundenen Mitteln in Analogie zum dynamischen Verschuldungsgrad auf Unternehmensebene zu verstehen.

4.3 Rechnungsziel Periodenerfolg

Der Periodenerfolg von Kommunen setzt sich aus den Komponenten der leistungswirtschaftlichen Zielerreichung sowie der mit ihr verbundenen Einhaltung monetärer Vorgaben zusammen. Wie in Abschn. 3.2.2 ausgeführt, können die aus der Unternehmensrechnung bekannten Ansatz- und Bewertungsregeln inhaltlich nicht fundiert werden, weil sie gemeinwirtschaftliche Erfolge ausblenden und der durch sie determinierte Periodengewinn nicht allen kommunalen „Anteilseignern“ gleichermaßen zukommt. Eine analoge Anwendung dieser Regeln erzeugt daher Fehlanreize. Problemstellung und Lösung sind aber vergleichbar mit der Erfolgsbeurteilung im Hochschulsektor; *Küpper* (vgl. 2000, 2001, 2002) hat dort eine Periodenerfolgsrechnung eingebracht, die aus einer zweckneutralen Kosten- und Leistungsrechnung

⁴³ Statt aller sei nur auf *Rehm/Tholen* (vgl. 2008, S. 33 ff.) und *Wucherpfennig* (vgl. 2007, S. 54 ff.) verwiesen.

⁴⁴ Ähnliche Überlegungen dürften auch Eingang in die grundgesetzliche Schuldenbremse beim Bund gefunden haben, die von einer finalen Verschuldensgröße zu einem Kausalzusammenhang von Schulden und Wachstum übergegangen ist (vgl. *Tappe* 2009, S. 881 ff.).

mit kennzahlenorientierter Auswertung besteht und Einsichten in monetäre und nicht-monetäre Erfolgsbestandteile liefert. Zu deren analogen Anwendung unter Berücksichtigung der spezifischen Belange in Kommunen sei auf *Kiama*n (vgl. 2010) verwiesen. Ihr Einsatz ist auch bei den erwerbswirtschaftlichen Beteiligungen möglich, weil sie den dortigen betriebswirtschaftlichen Erfolg nicht verdrängt, sondern um den zugleich erbrachten Leistungsbeitrag für die Kommune ergänzt.

5 Zusammenfassung

Die „theoretisch-konzeptionellen“ Überlegungen zum Gesamtabschluss sind durch die weitgehende Anlehnung an das HGB eigentlich als abgeschlossen zu bezeichnen. In der Praxis zeigen sich – soweit eine Befassung mit der Thematik bereits erfolgt – jedoch erhebliche Probleme, die v. a. die Frage nach der sachgerechten Vereinheitlichung betreffen. Da die spezifischen Aufgaben und Ziele von Kommunen bereits auf Ebene des Einzelabschlusses unbeachtlich geworden sind bzw. nur vermeintlich von den handelsrechtlichen Regeln erfasst werden, ist es nicht verwunderlich, dass auch der Gesamtabschluss ein unvollständiges, im Bereich der Vermögenspositionen sogar irreführendes, und damit wenig aussagekräftiges Bild der Kommune zeichnet. Aus diesem Grund wird vorgeschlagen, den Gesamtabschluss in Form von nicht zusammenführbaren Teilabschlüssen aller bedarfsdeckenden und gewinnorientierten Einheiten zu erstellen und

- bei ersteren (1) Bilanzen so auszugestalten, dass sie eine umfassende Vermögensbeurteilung zulassen, (2) den Fokus auf die Darstellung aller Schulden zu legen, (3) Sanktionsmechanismen hieran zu koppeln und (4) damit einen Schutzzweck statt im Einzelabschluss in diesem Teil-Gesamtabschluss zu verorten,
- bei letzteren nach den einschlägigen Regeln zum Konzernabschluss zu verfahren und als Mutterunternehmen eine kommunale Beteiligungsgesellschaft zu installieren, in der alle Anteile gebündelt werden,
- bei beiden In- und Outputgrößen zu integrieren und die Erfolgsmessung auf monetäre und nicht-monetäre Faktoren auszudehnen.

6 Literaturverzeichnis

Arbeitskreis „Integrierte Verbundrechnung“ (IVR), 2005: Eckpunkte für die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung im öffentlichen Haushalts- und Rechnungswesen auf Basis der Integrierten Verbundrechnung; in: Die Wirtschaftsprüfung, 16, S. 887-890

Baetge, Jörg / Kirsch, Hans-Jürgen / Thiele, Stefan, 2009: Konzernbilanzen, 8. Auflage, Düsseldorf: IDW

Beisse, Heinrich, 1993: Gläubigerschutz – Grundprinzip des deutschen Bilanzrechts; in: *Beisse, Heinrich / Lutter, Marcus / Nürger, Heribald* (Hrsg.), Festschrift für Karl Beusch zum 68. Geburtstag am 31. Oktober 1993, Berlin-New York: de Gruyter

Böcking, Hans-Joachim / Dutzi, Andreas, 2008: Die Rechnungslegung der Freien und Hansestadt Hamburg: Eine Analyse aus betriebswirtschaftlicher Sicht; in: *Der Konzern*, 8, S. 415-425

Breidert, Ulrike / Rüdinger, Andreas, 2008: Zur Eignung der handelsrechtlichen GoB für die Rechnungslegung der öffentlichen Verwaltung: Erste Erkenntnisse aus dem Reformprojekt in Hessen; in: *Der Konzern*, 1, S. 32-42

Bremeier, Wolfgang / Brinckmann, Hans / Killian, Werner, 2006: Public Governance kommunaler Unternehmen: Vorschläge zur politischen Steuerung ausgegliederter Aufgaben auf der Grundlage einer empirischen Erhebung, Düsseldorf: Ed. Hans-Böckler-Stiftung

Brixner, Helge C. / Harms, Jens / Noe, Heinz W., 2003: Verwaltungs-Kontenrahmen, München: Beck

Budäus, Dietrich, 2005: Reform des öffentlichen Haushalts- und Rechnungswesens und dafür erforderliche Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (GoöB); in: *Müller, Stefan / Jöhnk, Thorsten / Bruns, Andreas* (Hrsg.), Beiträge zum Finanz-, Rechnungs- und Bankwesen, Stand und Perspektiven, Wiesbaden: Gabler, S. 609-623

Burgard, Ulrich, 2008: Wem gehören die Sparkassen?; in: *Wertpapiermitteilungen*, 43, S. 1997-2006

Coenenberg, Adolf. G. / Haller, Axel / Schultze, Wolfgang, 2009: Jahresabschluss und Jahresabschlussanalyse: Betriebswirtschaftliche, handelsrechtliche, steuerrechtliche und internationale Grundsätze – HGB, IFRS, US-GAAP, 21. Auflage, Stuttgart: Schäffer-Poeschel

Detemple, Peter / Marettek, Christian, 2000: Konzernabschlüsse für Gebietskörperschaften – Konzeptionelle Grundlagen; in: *Zeitschrift für öffentliche und gemeinwirtschaftliche Unternehmen*, 3, S. 271-288

Deutscher Städtetag, 2009: Gemeindefinanzbericht 2009; in: *Der Städtetag*, 5, S. 5-85

Eibelshäuser, Manfred, 2006: Bilanzierungsgrundsätze und öffentliche Rechnungslegung; in: *Der Konzern*, 9, S. 618-624

- Eichhorn, Peter*, 1997: Ausgliederung als Instrument zur Flexibilisierung kommunaler Aufgabenerfüllung; in: *Fettig, Wolfgang / Späth, Lothar* (Hrsg.), *Privatisierung kommunaler Aufgaben*, Baden-Baden: Nomos, S. 96-102
- Ellerich, Marian*, 2007: Die Bilanzierung von Beteiligungen an Sparkassen in der kommunalen Bilanz; in: *Die Wirtschaftsprüfung*, 5, S. 202-209
- Freie und Hansestadt Hamburg*, 2008: Geschäftsbericht 2007: Die erste Konzernbilanz eines deutschen Bundeslandes, Hamburg
- Fuest, Winfried / Kroker, Rolf / Schatz, Klaus-Werner*, 2002: *Die wirtschaftliche Betätigung der Kommunen und die Daseinsvorsorge*, Köln: Deutscher Instituts-Verl.
- Grüske, Karl-Dieter*, 1995: Staatsverschuldung im Spannungsfeld zwischen politischen Forderungen und ökonomischer Rationalität; in: *Schachtschneider, Karl Albrecht* (Hrsg.), *Wirtschaft, Gesellschaft und Staat im Umbruch*, Berlin: Duncker & Humblot, S. 276-302
- Haug, Peter*, 2009: Kommunale Unternehmen als Schattenhaushalte – Wie sieht die tatsächliche Haushaltssituation der deutschen Kommunen aus?; in: *Wirtschaft im Wandel*, 5, S. 220-228
- Hösch, Ulrich*, 2000: Öffentlicher Zweck und wirtschaftliche Betätigung von Kommunen; in: *Die Öffentliche Verwaltung*, 10, S. 393-406
- IMK*, 2003: Gemeindehaushaltsverordnung für ein doppisches Haushalts- und Rechnungswesen, Anlage 2 zum IMK-Beschluss vom 21.11.2003, 173. Sitzung der Ständigen Konferenz der Innenminister und -senatoren der Länder in Jena
- Institut für den öffentlichen Sektor* (Hrsg.), 2009: *Kommunaler Gesamtabschluss – die Gestaltung des „Konzerns Kommune“*, Berlin
- Junkernheinrich, Martin / Micosatt, Gerhard*, 2007: *Kommunaler Schuldenreport Nordrhein-Westfalen*. Online verfügbar unter: http://www.wegweiser-kommune.de/themenkonzepte/finanzen/download/pdf/Kommunaler_Schuldenreport_NRW.pdf, Stand: 14.12.2009
- Kämpfer, Georg*, 2000: Die Rechnungslegung privater Konzerne als Bezugsrahmen für öffentliche Verwaltungen; in: *Budäus, Dietrich / Küpper, Willi / Streitferdt, Lothar* (Hrsg.), *Neues öffentliches Rechnungswesen: Stand und Perspektiven*, Wiesbaden: Gabler, S. 324-345
- Kämpfer, Georg / Breidert, Ulrike*, 2004: Zweckentsprechende Bilanzierung in den Jahresabschlüssen der hessischen Landesverwaltung; in: *Die Wirtschaftsprüfung*, Sonderheft, S. 119-129

- Kiamaan, Oliver*, 2010: Zur Abbildung des Periodenerfolgs von Kommunen: Ist das Rechnungsziel Periodengewinn sinnvoll und alternativlos?; Arbeitspapier
- Kiamaan, Oliver / Wielenberg, Stefan*, 2010a: Sind die Regeln der externen Unternehmensrechnung auf die kommunale Rechnungslegung übertragbar?; erscheint in: Zeitschrift für Betriebswirtschaft. Online bereits verfügbar unter: <http://springerlink.com>, Stand: 14.01.2010
- Kiamaan, Oliver / Wielenberg, Stefan*, 2010b: Welche Informationen liefert gegenwärtig die Abbildung des abnutzbaren Anlagevermögens im kommunalen Jahresabschluss?; erscheint in: Der Gemeindehaushalt
- Killian, Werner / Richter, Peter / Trapp, Jan Hendrik* (Hrsg.), 2006: Ausgliederung und Privatisierung in Kommunen: Empirische Befunde zur Struktur kommunaler Aufgabenwahrnehmung, Berlin: Ed. Sigma
- Knauff, Matthias*, 2009: Gewährleistungsstaatlichkeit in Krisenzeiten: Der Gewährleistungsstaat in der Krise; in: Die Öffentliche Verwaltung, 14, S. 581-585
- Küpper, Hans-Ulrich*, 2000: Hochschulrechnung auf der Basis von doppelter Buchhaltung und HBG?; in: Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung, 4, S. 348-369
- Küpper, Hans-Ulrich*, 2001: Rechnungslegung von Hochschulen; in: Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis, 6, S. 578-592
- Küpper, Hans-Ulrich*, 2002: Konzeption einer Perioden-Erfolgsrechnung für Hochschulen; in: Zeitschrift für Betriebswirtschaft, 9, S. 929-951
- Kußmaul, Heinz / Henkes, Jörg*, 2005: Kommunaler Konzernabschluss – ein neues Betätigungsfeld für den Berater; in: Betriebs-Berater, 38, S. 2062-2067
- Lasar, Andreas*, 2007: Konzern Stadt – Überblick über den konsolidierten Gesamtabchluss; in: *Lange, Joachim* (Hrsg.), Doppelt gebucht hält besser? (II), Was bringt die Doppik für die kommunale Haushaltspolitik?, Rehburg-Loccum: Evangelische Akademie, S. 125-139
- Leffson, Ulrich*, 1987: Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, 7. Auflage, Düsseldorf: IDW
- Linhos, Ramon*, 2005: Die Stadt als Konzern: Ansätze eines Konzernmanagements für Kommunen und ihre Beteiligungen, Dissertation, Potsdam 2005.
- Lüder, Klaus*, 1999: Konzeptionelle Grundlagen des neuen kommunalen Rechnungswesens (Speyerer Verfahren), 2. Auflage, Stuttgart: Staatsanzeiger für Baden-Württemberg
- Lüder, Klaus*, 2006: Notwendige rechtliche Rahmenbedingungen für ein reformiertes staatliches Rechnungs- und Haushaltswesen; in: Die Öffentliche Verwaltung, 15, S. 641-647

- Meinen, Jörg*, 2006: Konzernrecht im kommunalen Bereich, Berlin: BWV
- Merschbächer, Günter*, 1987: Öffentliche Rechnungssysteme in der Bundesrepublik Deutschland, in Österreich und in der Schweiz: Bestandsaufnahme, Analyse und zweckorientierte Beurteilung, München: VVF
- Niehoff, Karin*, 2001: Replik zu Gerhards: Zur Endlosdiskussion über das Rechnungswesen in öffentlichen Verwaltungen; in: *Der Gemeindehaushalt*, 2, S. 28-30
- Nieland, Marius / Meier, Norbert / Semelka, Thomas / Dörschell, Andreas*, 2006: Sparkassen als ansatzpflichtige Vermögensgegenstände in der kommunalen Eröffnungsbilanz?; in: *Der Gemeindehaushalt*, 1, S. 6-8
- Oettle, Karl*, 1976a: Grundfragen öffentlicher Betriebe I: Ausgewählte Aufsätze zur Zielsetzung, Führung und Organisation öffentlicher Betriebe, Baden-Baden: Nomos
- Oettle, Karl*, 1976b: Grundfragen öffentlicher Betriebe II: Ausgewählte Aufsätze zur Finanzierung und Rechnung öffentlicher Betriebe, Baden-Baden: Nomos
- Otte, Ralph*, 1991: Grundzüge einer Konzernrechnungslegung für Gebietskörperschaften; in: *Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung*, 6, S. 510-524
- Otting, Olaf*, 1997: Öffentlicher Zweck, Finanzhoheit und fairer Wettbewerb – Spielräume kommunaler Erwerbswirtschaft; in: *Deutsches Verwaltungsblatt*, 21, S. 1258-1264
- Pellens, Bernhard / Gassen, Joachim / Richard, Marc*, 2003: Ausschüttungspolitik börsennotierter Unternehmen in Deutschland; in: *Die Betriebswirtschaft*, 3, S. 309-332
- Rehm, Hannes / Tholen, Michael*, 2008: Kommunalverschuldung – Befund, Probleme, Perspektiven, Berlin: BWV
- Reichard, Christoph* (Hrsg.), 2001: Kommunen am Markt: Aktuelle Fragen der wirtschaftlichen Betätigung von Kommunen, Berlin: Duncker & Humblot
- Reichard, Christoph*, 2004: Das Konzept des Gewährleistungsstaates; in: *Gesellschaft für öffentliche Wirtschaft* (Hrsg.), *Neue Institutionenökonomik, Public Private Partnership, Gewährleistungsstaat*, Referate der Tagung des Wissenschaftlichen Beirats der Gesellschaft für öffentliche Wirtschaft am 5. / 6. März 2003 in Berlin, Berlin: GöW
- Richter, Peter / Killian, Werner / Trapp, Jan Hendrik*, 2006: Verselbständigung kommunaler Aufgabenerbringung und die Folgen; in: *Killian, Werner / Richter, Peter / Trapp, Jan Hendrik* (Hrsg.), *Ausgliederung und Privatisierung in Kommunen, Empirische Befunde zur Struktur kommunaler Aufgabenwahrnehmung*, Berlin: Ed Sigma, S. 111-130

- Ruter, Rudolf X. / Eltrop, Sophia*, 2001: Portfoliomanagement für den Konzern Stadt; in: *Eichhorn, Peter / Wiechers, Matthias* (Hrsg.), *Strategisches Management für Kommunalverwaltungen*, Baden-Baden: Nomos, S. 174-185
- Schefzyk, Olaf*, 2000: *Der kommunale Beteiligungsbericht: Ein Instrument zur verbesserten Berichterstattung über die Unternehmenstätigkeit der Kommune*, Stuttgart: Kohlhammer
- Schneider, Dieter*, 1997: *Betriebswirtschaftslehre, Band 2: Rechnungswesen*, 2. Aufl., München: Oldenbourg.
- Schuppert, Gunnar Folke*, 2005: Der Gewährleistungsstaat – modisches Label oder Leitbild sich wandelnder Staatlichkeit; in: *Schuppert, Gunnar Folke* (Hrsg.), *Der Gewährleistungsstaat – Ein Leitbild auf dem Prüfstand*, Baden-Baden: Nomos, S. 11-52
- Srocke, Isabell*, 2004: Konzernrechnungslegung in Gebietskörperschaften unter Berücksichtigung von HGB, IAS/IFRS und IPSAS, Düsseldorf: IDW
- Tappe, Henning*, 2009: Die neue „Schuldenbremse“ im Grundgesetz: Defizite (in) der Förderalismusreform II; in: *Die Öffentliche Verwaltung*, 21, S. 881-890
- Thieme, Werner*, 2008: Kaufmännische Buchführung in der öffentlichen Verwaltung?; in: *Die Öffentliche Verwaltung*, 11, S. 433-441
- Trapp, Jan Hendrik*, 2006: Ausgliederung und Privatisierung in den dreißig größten deutschen Städten; in: *Killian, Werner / Richter, Peter / Trapp, Jan Hendrik* (Hrsg.), *Ausgliederung und Privatisierung in Kommunen, Empirische Befunde zur Struktur kommunaler Aufgabenwahrnehmung*, Berlin: Ed. Sigma, S. 85-109
- Trapp, Jan Hendrik / Bolay, Sebastian*, 2003: *Privatisierung in Kommunen – eine Auswertung kommunaler Beteiligungsberichte*, Berlin: Difu
- Vogel, Roland*, 2004: Der steinige Weg zu einem konsolidierten Gesamtabchluss für den „Konzern Stadt“; in: *Der Gemeindehaushalt*, 7, S. 151-155
- Vogel, Stefan*, 2008: *Einheit der Verwaltung – Verwaltungseinheiten: Grundprobleme der Verwaltungsorganisation – Rechtliche Rahmenbedingungen, Konzepte, Strukturen und Formen für die Organisation von Aufgabenträgern der öffentlichen Verwaltung*, Zürich/Basel/Genf: Schulthess
- Vogelpoth, Norbert / Meinen, Jörg*, 2004: Natur- und Kulturgüter in der öffentlichen Rechnungslegung – Konsultationspapier des IPSAS Board; in: *Die Wirtschaftsprüfung*, 20, S. 974-977

Vogelpoth, Norbert / Poullie, Michael / Voß, Katharina, 2004: Probleme im Zusammenwirken von HGB, BilMoG und kommunaler Rechnungslegung; in: *Die Wirtschaftsprüfung*, 2, S. 83-89

von Hauff, Michael / Tarkan, Bülent, 2009: Nachhaltige kommunale Finanzpolitik für eine intergenerationelle Gerechtigkeit, Baden-Baden: Nomos

Wagenführer, Andreas, 2003: Veränderungen des Haushaltsausgleich durch eine Reform des Gemeindeshaushaltsrechts?; in: *Der Gemeindehaushalt*, 1, S. 7-12

Wallerath, Maximilian (Hrsg.), 2001: Kommunen im Wettbewerb: Wirtschaftliche Betätigung der Gemeinden, Baden-Baden: Nomos

Wambach, Martin, 2006: Ende der Kameralistik: spannendster Zukunftsmarkt der Wirtschaftsprüferbranche; in: *Betriebs-Berater*, 15, S. I

Wohlfahrt, Norbert / Zühlke, Werner, 1999: Von der Gemeinde zum Konzern Stadt: Auswirkungen von Ausgliederung und Privatisierung für die politische Steuerung auf kommunaler Ebene, Dortmund: ILS

Wucherpfennig, Lutz, 2007: Staatsverschuldung in Deutschland: Ökonomische und verfassungsrechtliche Problematik, Baden-Baden: Nomos

Beitrag 3

Titel

Welche Informationen liefert gegenwärtig die Abbildung des abnutzbaren Anlagevermögens im kommunalen Jahresabschluss?

Autoren

Dipl.-Ök. Oliver Kiaman, Prof. Dr. Stefan Wielenberg

Ort der Erstveröffentlichung

Verlag W. Kohlhammer GmbH, Stuttgart

Der Gemeindehaushalt (gemh), 111. Jg., 2010, H. 3, S. 49-55

© Verlag W. Kohlhammer GmbH. Mit freundlicher Genehmigung.

Welche Informationen liefert gegenwärtig die Abbildung des abnutzbaren Anlagevermögens im kommunalen Jahresabschluss?

1 Einleitung

Die Einführung der doppelten Buchführung auf kommunaler Ebene (sog. „kommunale Doppik“) wird durch die Vorlage von Eröffnungsbilanzen, in denen Vermögen und Schulden gegenübergestellt werden, zunehmend präsenter. Erkennbar wird dies daran, dass nicht nur Verwaltung und Politik, sondern mittlerweile auch eine breite Öffentlichkeit über den Wert ihrer Kommune diskutiert.¹ Dabei wird allerdings deutlich, dass Ansatz und Bewertung von Vermögensgegenständen hier problematisch ist: im Gegensatz zum Unternehmensbereich lassen die Vermögensgegenstände beispielsweise keine Rückschlüsse auf ein zukünftiges „Ausschüttungspotenzial“ zugunsten aller Bürger zu, sondern sind regelmäßig Ausdruck der Erfüllung unterschiedlicher Aufgaben durch eine Kommune. Aus dieser Aufgabenwahrnehmung resultieren zwar ebenfalls „Ausschüttungen“, etwa in Form von Infrastrukturmaßnahmen, der Gewährleistung der öffentlichen Sicherheit, durch Bildungseinrichtungen oder Kulturangebote, allerdings profitieren einzelne Bürger hiervon, anders als z. B. Aktionäre einer Kapitalgesellschaft, in Abhängigkeit ihrer individuellen Situation höchst unterschiedlich. Die Darstellung des gegenwärtigen und zukünftigen Nutzenpotenzials erscheint daher nur schwer durch einen einzigen, finanziellen Betrag möglich zu sein. Dennoch orientieren sich Ansatz und Bewertung von Vermögensgegenständen in den kommunalen Haushaltsverordnungen eng am HGB.

Auch in der Praxis wird trotz der Bewertungsproblematik den Posten der Aktivseite hohe Bedeutung beigemessen: Eine von der Steria Mummert Consulting AG durchgeführte Befragung sämtlicher Kämmerer in Nordrhein-Westfalen offenbart die Erkenntnis, dass sich unter den wichtigsten Steuerungsinformationen die Größen Abschreibung, Vermögenswert und Vermögensbestand befinden.²

Vor diesem Hintergrund werden nachfolgend (1) die Zielsetzungen dargestellt, die mit der Abbildung des kommunalen Vermögens verfolgt werden und (2) anhand eines Beispiels veranschaulicht, dass Vermögenswerte und Abschreibungen nach Maßgabe der gegenwärtigen

¹ Vgl. z. B. die Diskussion in der lokalen Presse in Hannover zum Wertansatz eines Stadtwalds (Hannoversche Allgemeine Zeitung vom 26.08.2008; Neue Presse vom 27.08.2008).

² Vgl. Steria Mummert Consulting AG (2008), Kap. 4.7.

Rechnungslegungsregeln nur wenig verlässliche Informationen liefern – und daher zu (politischen) Fehlsteuerungen führen können.

2 Zu den Zielsetzungen einer vollständigen Vermögenserfassung im kommunalen Jahresabschluss

Mit einem Jahresabschluss im Rechtssinn werden grundsätzlich bestimmte Zwecke verfolgt, die durch unterschiedliche Theorien geprägt sind. Die „klassischen“ Bilanztheorien der kaufmännischen Rechnungslegung, die losgelöst von rechtlichen Regelungen allein nach betriebswirtschaftlichen Kriterien Funktion und Ausgestaltung des Jahresabschlusses behandeln, stellen z. B. die Ermittlung des Reinvermögens, die Herleitung eines betriebswirtschaftlichen Erfolgs oder das Schuldendeckungspotenzial in den Fokus.³ Hierzu bedarf es zwangsläufig einer Bewertung des Vermögens zu einem Stichtag. Inwieweit ist aber eine entsprechende Übertragung dieser Theorien in den kommunalen Bereich möglich und auch angebracht? Während die ersten beiden Aufgaben hier mit Blick auf Objektivierung und Relevanz diskussionswürdig erscheinen, mutet eine Übersicht über das Schuldendeckungspotenzial zunächst sinnvoll an. Entsprechende Überlegungen finden sich bei Lüder, der eine Trennung der Aktiva in Verwaltungsvermögen und realisierbares Vermögen vorgeschlagen hat.⁴ Aus einer solchen Vermögenstrennung ließe sich dann eine wichtige Information ableiten, wenn das zu Veräußerungswerten angesetzte, realisierbare Vermögen im Verhältnis zu den Schulden der Kommune betrachtet wird. Mangels einer trennscharfen Zuordnung von Vermögensgegenständen in die eine oder andere Kategorie bzw. durch die Möglichkeit einer jederzeitigen Umwidmung von Vermögensgegenständen ist eine Objektivierung jedoch nicht gegeben und der Ansatz der Vermögenstrennung auf kommunaler Ebene weitestgehend verworfen worden. Gleichmaßen lassen die kommunalen Vermögensgegenstände weder Rückschlüsse auf die Kreditfähigkeit zu, noch dienen sie typischerweise als dingliche Sicherheit. Selbst die Kenntnis einer bilanziellen Überschuldung hat mit Verweis auf die Unzulässigkeit einer kommunalen Insolvenz wenig Aussagewert.

³ Vgl. Baetge/Kirsch/Thiele (2007), S. 12 ff.

⁴ Vgl. Lüder (1999), S. 16 ff.

In der Konsequenz bilden die der Unternehmensrechnung zu Grunde liegenden Theorien des Jahresabschlusses kaum Anhalt für die Ausgestaltung des kommunalen Jahresabschlusses.⁵ Theoretische und praktische Überlegungen lassen zudem Zweifel daran zu, dass die Rechnungslegungsregeln aus dem Unternehmenssektor geeignet sind, den spezifischen Anforderungen auf kommunaler Ebene gerecht zu werden.⁶ Mit Blick auf die Bilanz liegt dies konkret darin begründet, dass – anders als bei Unternehmen – die Aktivposten überwiegend keinen „Reichtum“ der Kommune offenbaren und auch das aktuelle oder zukünftige Ertragspotenzial findet in deutlich geringerem Umfang seinen Ursprung im kommunalen Vermögen. Vielmehr resultieren regelmäßig allein künftige Belastungen aus dem Sachvermögen – etwa durch Aufwendungen für laufenden Betrieb oder Instandhaltung.

Wodurch können Ansatz und Bewertung dann begründet werden? Von zentraler Bedeutung bei der Implementierung der kommunalen Doppik war die Förderung des wirtschaftlicheren Umgangs mit den anvertrauten öffentlichen Ressourcen und dadurch die Sicherstellung einer stetigen Aufgabenerfüllung im Sinne des Gebots der „intergenerativen Gerechtigkeit“.⁷ Dies erfordert die Bereitstellung entsprechender Informationen für die Adressaten der kommunalen Rechnungslegung. Nach herrschender Meinung ist es dazu erforderlich, das Nutzenpotenzial des kommunalen Vermögens durch einen konkret spezifizierten Wert abzubilden, um anschließend einen periodengerechten Ressourcenverbrauch ableiten zu können. Im Wesentlichen soll so folgenden Punkten Rechnung getragen werden:⁸

- Berücksichtigung eines Werteverzehrs von Anlagevermögen durch laufende Nutzung, Verschleiß, technischen Fortschritt etc.
- Widerspiegelung einer zeitlich nur begrenzten Nutzung von Anlagevermögen
- Offenlegung von unterlassener Instandhaltung
- Schutz der Folgegenerationen vor „übermäßigen“ Lasten aus Substanzabbau

Vorrangig geht es also um eine transparente Darstellung des gegenwärtigen Zustands kommunaler Vermögensgegenstände sowie dessen Beurteilung im Zeitverlauf. Aus Sicht der Kommunalpolitik ist mit Blick auf das Nutzenpotenzial allerdings noch ein weiterer Aspekt

⁵ Es kann aber nachgewiesen werden, dass die Zwecke der kommunalen Rechnungslegung Analogien zu den Zwecken des kaufmännischen Jahresabschlusses im Rechtssinn aufweisen – indes muss nicht implizit folgen, dass dann identische Rechnungslegungsregeln greifen sollten (vgl. Kiaman/Wielenberg (2008), S. 4 ff.).

⁶ Vgl. Thieme (2008), S. 433 ff.; ebenso vertritt Küpper eine solche Auffassung in der inhaltlich ähnlich gelagerten Diskussion um die Hochschulrechnungslegung (vgl. Küpper (1997), (2000), (2001)). Anderer Ansicht sind Kämpfer/Breidert (2004); Eibelshäuser (2006); Böcking/Dutzi (2008) und Breidert/Rüdinger (2008).

⁷ Vgl. IMK (2003), S. 3 ff.

⁸ Vgl. Marettek/Dörschell/Hellenbrand (2006), S. 13 f.

hervorzuheben – und zwar die Kenntnis darüber, ob Einschränkungen in den Nutzungsmöglichkeiten eines Vermögenswerts trotz dessen einwandfreien Zustands bestehen. Zu nennen sind hier Umfeldveränderungen mit negativem Effekt auf eine Vermögensposition, die eine Entfaltung des ursprünglich geplanten Leistungspotenzials verhindern und damit gänzlich andere politische Aktivitäten als im Fall einer verminderten Bausubstanz erfordern.

3 Zur Problematik einer sachgerechten Interpretation von Vermögenswerten

3.1 Ansatz- und Bewertungsregeln für abnutzbares Sachanlagevermögen

Aus der kaufmännischen Rechnungslegung sind unterschiedliche Aktivierungskonzeptionen bekannt, nach deren Maßgabe Vermögen bilanziell behandelt wird. So kann oder muss ein Gut grundsätzlich immer dann aktiviert werden, wenn es außerhalb des eigenen Unternehmens selbstständig verwertbar und dadurch in Geld transformierbar ist (Handelsrecht), seine Übertragbarkeit – durch selbstständige Bewertbarkeit und bilanzielle Greifbarkeit – zusammen mit dem Betrieb gewährleistet ist (Steuerrecht) oder wenn es wertmäßig verlässlich zu bestimmen ist und dem Unternehmen daraus ein wirtschaftlicher Nutzen wahrscheinlich zufließen wird (IFRS).⁹ Auf die kommunale Ebene lassen sich diese Überlegungen nur bedingt übertragen. Zwar existieren hier ebenso Vermögenspositionen, die der Erreichung finanzieller Ziele dienen oder die zur Veräußerung bestimmt sind und deren Nutzen dadurch vergleichsweise einfach in Geldeinheiten zu bewerten ist. Daneben verfolgt eine Kommune mit dem dominierenden Teil ihrer technischen und sozialen Infrastruktur gemeinnützige Sachziele. Diese pflichtgemäßen oder freiwilligen Aufgaben entziehen sich zunächst einer eindeutigen monetären Bewertung, zumal der Barwert künftiger, der Aufgabe zurechenbarer Cash-Flows, selten positiv ist. Eine Aktivierungsfähigkeit nach den vorgenannten Kriterien dürfte insofern nicht in Betracht kommen bzw. würde wohl unmittelbar zu einer außerplanmäßigen Abschreibung auf den Erinnerungswert führen.¹⁰ Die Quantifizierung des mit diesem Vermögen verbundenen Nutzens wird daher über ein Rekonstruktionskalkül oder über einen Opportunitätskostenansatz gerechtfertigt, die im Kern – wie in der kaufmännischen Rechnungslegung – auf fortgeführte AHK, Wiederbeschaffungskosten oder beizulegende Zeitwerte als Wertmaßstab hinauslaufen können.

⁹ Vgl. Baetge/Kirsch/Thiele (2007), S. 158 ff.

¹⁰ So auch Marettek/Dörschell/Hellenbrand (2006), S. 46. Anderer Auffassung ist Eibelshäuser (2006), S. 621 f., der die uneingeschränkte Aktivierungsfähigkeit mit Verweis auf eine Erwerberfiktion bejaht.

Mit Blick auf bestehende Vermögenswerte ist die Zielsetzung verbunden, dass künftig ein Substanzverzehr zu Lasten der Folgegenerationen frühzeitig angezeigt und möglichst wirksam unterbunden wird. Diese als intergenerativ gerecht empfundene Überlegung wird durch die Darstellung eines stichtagsbezogenen Werts in der Bilanz widergespiegelt, der den gegenwärtigen „Zustand“ oder das gegenwärtige „Nutzungspotenzial“ des kommunalen Vermögens sichtbar machen soll. Zugleich wird der laufende Werteverzehr durch Abschreibungen erfasst, die in die Ergebnisrechnung eingehen und an die der kommunale Haushaltsausgleich sowie ggf. Sanktionsmechanismen anknüpfen. Aufwendungen einer jeden Periode müssen in mindestens gleicher Höhe Erträge gegenüberstehen, so dass durch diese laufende Erwirtschaftung des Werteverzehrs das Reinvermögen der Kommune dauerhaft erhalten bleibt.¹¹

Während in diesem Kontext Erst- und planmäßige Folgebewertung bisweilen umfassend diskutiert wurden, so ist festzustellen, dass in den einzelnen Bundesländern die Messlatte, an der sich ein außerplanmäßiger Werteverzehr zu orientieren hat, kaum konkretisiert worden ist.¹² Die Frage aber, welcher Indikator ursächlich für eine „voraussichtlich dauernde Wertminderung“ eines Vermögensgegenstands ist, ist nur vordergründig geklärt. So impliziert etwa die Formulierung bei Marettek/Dörschell/Hellenbrand, dass grundsätzlich „der Zeitwert des öffentlichen Vermögensgegenstands [...] als Wiederbeschaffungszeitwert [...] noch vorhandener Bausubstanz“ ermittelt werden soll.¹³ Henkes oder Lasar et. al. führen aus, dass dies der Regelfall sein dürfte und problematisieren daher andere Fälle kaum.¹⁴ Nach Wirtz ist in Zweifelsfällen aus Gründen der Objektivierung eine Wertminderung nur bei Vorlage von physischen Beeinträchtigungen vorzunehmen.¹⁵ Der starke Fokus auf die Bestimmung der Bausubstanz dominiert nicht nur in der Literatur, sondern auch in den Kommunen. Dabei wird verkannt, dass eine hervorragende Bausubstanz kein Indikator für das Nutzungspotenzial eines Objekts ist. Zu denken wäre z. B. an einwandfreie Schulgebäude, die nach einer Schulstrukturreform leer stehen, an eine ordentlich gepflegte Passstraße, die nach einem Tunnelbau von

¹¹ Zur Problematik der Reinvermögenserhaltung vgl. Kiaman/Wielenberg (2008), S. 14 ff. m. w. V.; nachgewiesen werden kann auch, dass der Haushaltsausgleich auf Basis von Aufwendungen und Erträgen kein zuverlässiger Mechanismus ist, um intergenerativ ungerechte Maßnahmen wirksam zu unterbinden (vgl. dazu ebenfalls Kiaman/Wielenberg (2008), S. 21 ff.).

¹² In den einzelnen Haushaltsverordnungen sind die einschlägigen Regelungen des § 253 HGB weitestgehend unverändert übernommen wurden; eine umfassende Kommentarliteratur oder Auslegungsvorschriften für den kommunalen Jahresabschluss finden sich diesbezüglich aber nicht.

¹³ Marettek/Dörschell/Hellenbrand (2006), S. 46.

¹⁴ Vgl. Henkes (2008), S. 236 bzw. S. 253; Lasar et. al. (2008), S. 486 f.

¹⁵ Vgl. Wirtz (2008), S. 188. Wirtz lässt – ohne nähere Bestimmung – ansonsten das Heranziehen jeglicher objektivierter Werte zu, stellt in seinen Ausführungen zu nutzungsorientiertem Sachvermögen (z. B. Straßen) aber durchweg auf eine Substanzbewertung ab (vgl. Wirtz (2008), S. 204 ff.).

niemandem befahren wird, oder an eine neue Schwimmhalle, die aufgrund eines Spaß- und Erlebnisbads in der Nachbarkommune nicht mehr genutzt wird (vgl. unser Beispiel im Folgenden).

In dieser Hinsicht weiter und zugleich präziser sind die International Public Sector Accounting Standards (IPSAS), die ähnlich wie IAS 36 einen Niederstwerttest zwischen Restbuchwert (carrying amount) und erzielbarem Betrag (recoverable (service) amount) vorsehen. Dieser Niederstwerttest ist immer dann durchzuführen, wenn interne oder externe Informationsquellen existieren, die auf eine Wertminderung hindeuten. Eine enge Sichtweise, die vorrangig auf die Bausubstanz abstellt, ist hiermit gerade nicht verbunden. Vielmehr sind physische Beeinträchtigungen nach IPSAS 21.27 nur ein Wertminderungsgrund neben weiteren – so werden beispielsweise explizit auch technisch, rechtlich oder politisch bedingte Umfeldveränderungen mit nachteiligen Effekten für die bilanzierende Einheit genannt. Ebenso kann ein signifikanter Nachfragerückgang nach der durch den kommunalen Vermögensgegenstand erbrachten Leistung Auslöser für eine außerplanmäßige Wertminderung sein. Liegen solche wertmindernde Umstände vor, bedarf es der Bestimmung des erzielbaren Betrags, der als Maximum aus Nettoveräußerungserlös (fair value less costs to sell) und Nutzungswert (value in use) definiert ist. Sofern dieser erzielbare Betrag kleiner als der Restbuchwert ist, muss eine außerplanmäßige Wertminderung vorgenommen werden.

Insbesondere die Bestimmung des Nutzungswerts ist detailliert in IPSAS 21.44-21.50 geregelt; damit wird der Tatsache Rechnung getragen, dass nur für die wenigsten kommunalen Vermögenspositionen konkrete Veräußerungsabsichten bestehen und daher die (weitere) Nutzung im Vordergrund steht. Je nach Sachlage wird der Nutzungswert mit Hilfe folgender Größen ermittelt:

- Fortgeführte Ersatzkosten (depreciated replacement cost)
- Instandsetzungskosten (restoration cost)
- Nutzeneinheitenvergleich (service units)

Auf den ersten Blick scheint es dabei so, als wären die fortgeführten Ersatzkosten inhaltsgleich mit dem oben diskutierten Wiederbeschaffungswert der noch vorhandenen Bausubstanz. Bei näherer Betrachtung sehen die IPSAS aber eine Bestimmung dieser Ersatzkosten unter Optimalitätsüberlegungen vor: eine rational handelnde Kommune würde keinen gleichartigen Ersatz (sei es durch Reproduktion oder Austausch) der noch vorhandenen Bausub-

stanz vornehmen, wenn der Vermögensgegenstand in irgendeiner Weise „überdimensioniert“ erscheint, d. h. Leistungskapazitäten vorgehalten werden, die nicht nachgefragt werden. Die fortgeführten Ersatzkosten müssen sich insofern am erforderlichen Maß orientieren.¹⁶ Gleiches gilt auch für die Instandsetzungskosten; der Nutzungswert ergibt sich, wenn man von den fortgeführten Ersatzkosten eines optimalerweise erforderlichen Vermögenswerts die geschätzten Kosten für die Instandsetzung des wertgeminderten Vermögens in diesen Idealzustand abzieht. Letztlich spielen auch beim Nutzeneinheitenvergleich Optimalitätsüberlegungen eine Rolle, da hier das verbliebene Servicepotenzial mit dem vor der Wertminderung vorhandenen Servicepotenzial des (nicht überdimensionierten) Vermögenswerts verglichen wird. Hierbei sind als geeignete Messgrößen z. B. Besucherzahlen, Durchlaufgeschwindigkeiten oder Wirkungsgrade denkbar.

3.2 Konkrete Auswirkungen auf Bilanz und Ergebnisrechnung

3.2.1 Fallkonstruktion

Anhand des folgenden Beispiels soll gezeigt werden, dass die Informationsbedürfnisse von Adressaten der kommunalen Rechnungslegung bei Anwendung der derzeit geltenden Regeln nur rudimentär befriedigt werden. Mit Verweis auf die Vielfalt an länderspezifischen Regelungen sei jedoch davon abstrahiert, welche Ansatz- und Bewertungsvorschriften im Detail existieren; untersucht wird, inwieweit sich Unterschiede ergeben, wenn ähnlich wie nach dem noch geltenden § 249 (1) 3 HGB a. F. eine weitgehende Möglichkeit zur Bildung von Instandhaltungsrückstellungen vorgesehen ist, und wenn diese Möglichkeit in Analogie zum HGB nach BilMoG restriktiv gehandhabt wird.¹⁷ Daneben wird diskutiert, ob die IPSAS nennenswerte Informationsvorteile bieten.

Das Beispiel ist so konstruiert, dass auf eine kommunale Vermögensposition – konkret: eine Schwimmhalle mit Wellenmaschine und Outdoor-Bereich – im Zeitablauf sehr unterschiedliche Ereignisse einwirken, deren Ursachen entweder im Verantwortungsbereich der Kommune selbst liegen (z. B. das Einstellen der laufenden Instandhaltung) oder die sich als Folgewir-

¹⁶ Überkapazitäten, die bewusst für besondere Situation bereitgehalten werden, wie z. B. bei der Feuerwehr, gelten in diesem Sinn als erforderlich.

¹⁷ Die Voraussetzungen für die Bildung einer Rückstellung unterscheiden sich in den einzelnen Bundesländern v. a. in Bezug auf den Zeitraum, in dem die unterlassene Maßnahme nachzuholen ist (vgl. KGSt (2005), S. 38). Eine enge Beschränkung auf das Folgejahr, wie es § 249 (1) 3 HGB vorsieht, wird nicht überall gefordert. Zu den Beziehungen zwischen HGB, BilMoG und kommunaler Rechnungslegung sei auf Vogeloth/Poullie/Voß (2009), S. 83 ff., verwiesen.

kung nicht beeinflussbarer Umfeldveränderungen (z. B. der Eröffnung eines Schwimmbads in der Nachbarkommune) einstellen. Begonnen wird mit dem **(1)** Bau der Anlage am Anfang von $t = 0$, wobei mit Blick auf die unterschiedliche Behandlung von Komponenten in der Rechnungslegung nach IPSAS die eingebaute Wellenmaschine als wesentlicher Bestandteil betrachtet wird. Die AHK liegen für Schwimmhalle und Outdoor-Bereich zusammen bei 1000 GE (planmäßige Abschreibung: 25 Jahre), hinzu kommen 480 GE für die Wellenmaschine, die In- und Outdoor-Bereich gleichermaßen bedient und die nach Ablauf der planmäßigen Nutzungsdauer von nur 16 Jahren ausgetauscht werden soll. Für die laufende Instandhaltung allein der Halle veranschlagt die Kommune anfangs 40 GE jährlich; Wellenmaschine und Outdoor-Bereich sollen bzw. können aufgrund einer finanziell angespannten Situation nicht besonders gepflegt werden. Turnusmäßig ist alle 4 Jahre mit einem Austausch unwesentlicher Kleinkomponenten (Wasserdüsen) zu rechnen, für die Neuanschaffungen wird mit jeweils 80 GE gerechnet.¹⁸ Geprüft wird dabei, ob das Rechnungswesen besondere Informationen liefert, wenn dieser Austausch **(2)** vorzeitig ($t = 4$), **(3)** nachträglich ($t = 10$) oder **(5)** zu veränderten Preisen ($t = 15$) durchgeführt wird. Ferner **(4)** stellt die Kommune in $t = 11$ aufgrund einer zunehmend angespannten Haushaltslage die laufende Instandhaltung ein – die Halle wird ab diesem Zeitpunkt nicht mehr besonders gepflegt, aber in ihrer Funktionalität dadurch weitestgehend nicht eingeschränkt. In $t = 17$ erfolgt der **(6)** geplante Austausch der Wellenmaschine, die trotz unwesentlicher Verbesserungen jedoch überraschend teurer geworden ist (auch die neue Maschine hat eine planmäßige Nutzungsdauer von 16 Jahren). Da die Kommune parallel durch eine Nutzerbefragung ermittelt hat, dass sich die Kleinkomponenten (Wasserdüsen) nur einer sehr geringen Beliebtheit erfreut haben, wird auf deren Austausch künftig verzichtet. Zwei Jahre später, in $t = 19$, kommt es im laufenden Betrieb zu einem **(7)** Bruch des für den Outdoor-Bereich zuständigen Wellenflügels. Der defekte Flügel schlägt dabei ein Leck in den Boden, so dass der Outdoor-Bereich nicht mehr nutzbar ist, weil das Wasser versickert. Ansprüche gegen den Hersteller können nicht geltend gemacht werden. Zwei Fälle sollen unterschieden werden: im **Fall (a)** ist die Kommune ernsthaft bemüht, finanzielle Mittel bereitzustellen, um den Outdoor-Bereich absehbar wieder nutzbar zu machen (erwarteter Reparaturaufwand: 300 GE¹⁹), wann die Kommune tatsächlich aber die Mittel bereitstellen kann, ist noch offen. Im **Fall (b)** wird hierauf verzichtet und der Indoor-Bereich als ausreichend ange-

¹⁸ Die Kleinkomponenten machen einen Anteil von ca. 5 % des Gesamtwerts aus (80/1480) und sollen als unwesentlich qualifiziert werden.

¹⁹ Bei komponentenweiser Betrachtung entfallen jeweils 150 GE auf Schwimmhalle/Outdoor-Bereich und Wellenmaschine.

sehen. In $t = 21$ wird die **(8)** Reparatur bzw. keine weitere Maßnahme durchgeführt. Die Besucherzahlen sind in beiden Fällen (!) mangels alternativ nutzbarer Schwimmbäder in der näheren Umgebung indes nicht rückläufig. Zu einem signifikanten Einbruch in den Nutzerzahlen (minus 50 %) sorgt schließlich aber in $t = 22$ der **(9)** Bau eines Spaß- und Wellnessbads in der unmittelbar angrenzenden Nachbarkommune, allerdings ist dieses Ereignis nur von kurzer Dauer: bereits nach 2 Jahren, in $t = 24$, muss **(10)** die Nachbarkommune ihr Bad aufgrund schwerwiegender Konstruktionsmängel vollständig abreißen. Einen Neubau zieht die Kommune trotz Entschädigung nicht in Betracht.

Zeitstrahl/Übersicht		
	t	
(1) Anfang	1	Bau der Schwimmhalle mit Outdoor-Bereich, AHK: 1000 GE, planm. Abschreibung: 25 Jahre / wesentliche Komponente: Wellenmaschine, AHK: 480, planm. Abschreibung: 16 Jahre / jährlicher Instandhaltungsaufwand von $t = 1$ bis einschl. $t = 10$: 40 GE (nur für Schwimmhalle, nicht für Outdoor und Wellenmaschine) / planm. Austausch unwesentlicher Teile (Wasserdüsen) nach jeweils 4 Jahren: 80 GE
	2	
	3	
(2)	4	Vorziehen des turnusmäßigen Wasserdüsentauschs, der erst Anfang $t = 5$ stattfinden müsste
	5	
	6	
	7	
	8	turnusmäßiger Wasserdüsentausch, der sich aufgrund des Vorziehens in $t = 4$ ergeben hat, wird aufgrund geringer Abnutzung der Düsen b. a. w. zurückgestellt
	9	
(3)	10	nachträglicher Austausch der Wasserdüsen, die bereits in $t = 8$ turnusmäßig hätten ausgewechselt werden müssen
(4)	11	Einstellen der laufenden Instandhaltung der Schwimmhalle
	12	
	13	
	14	turnusmäßiger Wasserdüsentausch, der sich aufgrund des Austauschs in $t = 10$ ergeben hat, wird aufgrund geringer Abnutzung der Düsen erneut b. a. w. zurückgestellt
(5)	15	nachträglicher Austausch der Wasserdüsen, die bereits in $t = 14$ turnusmäßig hätten ausgewechselt werden müssen; aber: Austausch ist überraschend 20 % teurer als bisher (96 statt 80 GE)
	16	
(6)	17	planmäßiger Austausch der Wellenanlage, AHK: 630 (statt der zu Baubeginn bezahlten 480 GE, trotz nur unwesentl. Verbesserungen) / turnusmäßiger Wasserdüsentausch wird eingestellt (Befragungen haben ergeben, dass die Wasserdüsen unattraktiv sind)
	18	
(7)	19	Outdoor-Bereich ist komplett nicht mehr nutzbar, da durch Bruch des Wellenflügels undicht Fall a) Outdoor-Bereich soll in 2 Jahren repariert werden (erwarteter Aufwand: 300 GE) Fall b) Outdoor-Bereich soll nicht mehr repariert werden, weil Indoor-Bereich ausreicht (die Besucherzahlen bleiben mangels Alternativen in der Umgebung jedoch konstant)
	20	
(8)	21	Fall a) Reparatur des Outdoor-Bereichs, Aufwand: 300 GE Fall b) keine Reparatur des Outdoor-Bereichs
(9)	22	Nachbarkommune baut Spaß- und Wellnessbad; eigene Schwimmhalle verliert 50 % der Nutzer
	23	
(10)	24	Nachbarkommune muss Bad wg. schwerwiegender Konstruktionsmängel abreißen und baut nicht erneut
Ende	25	Planm. Abschreibungsende der Schwimmhalle mit Outdoor-Bereich

3.2.2 Vermögensbewertung mit Instandhaltungsrückstellung

Das Schwimmbad²⁰ wird **(1)** zu Beginn von $t = 1$ mit den Anschaffungskosten von 1480 GE aktiviert. Anschließend reduziert sich der Buchwert jährlich um die planmäßige Abschreibung von 59,2 GE (1/25 der Anschaffungskosten). Der Austausch der Kleinkomponenten (Wasserdüsen) belastet immer die Ergebnisrechnung desjenigen Jahres, in dem der Tausch vorgenommen wird – unabhängig davon, ob dies **(2)** eher, **(3)** später oder **(5)** später und teurer als ursprünglich geplant geschieht. Die **(4)** laufende Instandhaltung sowie der **(6)** Austausch der wesentlichen Komponente „Wellenmaschine“ gehen ebenfalls unmittelbar in die Erfolgsrechnung des entsprechenden Jahres ein. Diese Belastungen müssen immer in voller Höhe in der jeweils betroffenen Periode durch entsprechende Erträge gedeckt werden. Dem **(7)** Bruch des Wellenflügels wird unterschiedlich begegnet: im **Fall (a)** passivieren die Kommunen in $t = 19$ eine Instandhaltungsrückstellung, durch die die fest eingeplante Bereitschaft zur Instandhaltung signalisiert wird. Im **Fall (b)** bedarf es in $t = 19$ dagegen einer außerplanmäßigen Abschreibung, da eine Reparatur nicht geplant ist. Das Vorgehen in beiden Fällen dürfte mit Verweis auf die verminderte Bausubstanz unstrittig sein, obwohl sich die Besucherzahlen mangels Alternativen nicht verringert haben. Die Reparatur im **Fall (a)** in $t = 21$ erfolgt ergebnisneutral, da eine Rückstellung in gleicher Höhe aufgelöst wird.

In $t = 22$ verändert der **(9)** Bau eines Spaß- und Wellnessbads die Umfeldgegebenheiten signifikant, so dass eine außerplanmäßige Abschreibung am eigenen Schwimmbad gerechtfertigt scheint. Im Gegensatz zu **(7)** liegt hier zwar kein Substanzverzehr vor, allerdings wird das mit dem Bau des Schwimmbads ursprünglich angestrebte Nutzenpotenzial (nämlich die Lebensqualität für eine bestimmte, d. h. ex ante kalkulierte Zahl von Bürgern zu verbessern) erkennbar verfehlt. Mit Verweis auf die Diskussion zum Wiederbeschaffungswert der noch vorhandenen Bausubstanz in Abschnitt 3.1 ist die Vornahme einer außerplanmäßigen Abschreibung jedoch strittig.

Bei Verzicht auf diese würde negiert, dass die Überkapazitäten des Schwimmbads keinen Nutzen mehr stiften und gleichermaßen unterstellt, dass rationale Individuen aus gegenwärtiger Sicht einen fiktiven Neubau des Schwimmbads in identischer Größe realisieren würden. Beides erscheint in zweierlei Hinsicht nicht adäquat.²¹ Zu kritisieren ist einerseits, dass die

²⁰ Die Bezeichnung „Schwimmbad“ steht im Folgenden für den Gesamtkomplex aus Schwimmhalle, Wellenmaschine und Outdoor-Bereich.

²¹ Nach Marettek/Dörschell/Hellenbrand (2006), S. 61, muss dagegen „der Vermögensgegenstand – wenn er nicht da wäre – auf Grund der mit ihm verfolgten Sachziele (bzw. der demokratischen Beschlusslage) noch einmal identisch beschafft werden [...]“.

Aktivierung von Vermögensgegenständen durch Nutzenüberlegungen gerechtfertigt wird, ein niedriger, beizulegender Wert aber (allein) auf die vorhandene Bausubstanz abstellen soll.²² Andererseits erhielten die politischen Entscheidungsträgern durch diese Art der Bilanzierung auch kein Signal zur Beurteilung, inwieweit ein Vermögensgegenstand von den Bürgern noch genutzt wird.

Aus Informationssicht ist allerdings die Vornahme einer außerplanmäßigen Abschreibung kein geeignetes Instrument zur Aufhellung dieses Sachverhalts: so sind für die politischen Entscheidungsträger im **Fall (b)** die Vorgänge **(7)** und **(9)** durch deren gleiche bilanzielle Behandlung inhaltlich nicht unterscheidbar. Analoge Differenzierungsprobleme können sich auch beim **(10)** Wegfall dieser negativen Umfeldveränderung (Abriss des Spaß- und Erlebnisbades) in $t = 24$ und einer damit einhergehenden Wertaufholung ergeben.

Periode t	Fall (a)			Fall (b)		
	Buchwert BW_t	Periodenaufwand	Rückstellung	Buchwert BW_t	Periodenaufwand	Rückstellung
1...3	$1480 - t * 59,2$	$59,2 + 40$		$1480 - t * 59,2$	$59,2 + 40$	
4	$1480 - t * 59,2$	$59,2 + 40 + 80$		$1480 - t * 59,2$	$59,2 + 40 + 80$	
5...9	$1480 - t * 59,2$	$59,2 + 40$		$1480 - t * 59,2$	$59,2 + 40$	
10	$1480 - t * 59,2$	$59,2 + 40 + 80$		$1480 - t * 59,2$	$59,2 + 40 + 80$	
11...14	$1480 - t * 59,2$	$59,2$		$1480 - t * 59,2$	$59,2$	
15	$1480 - t * 59,2$	$59,2 + 96$		$1480 - t * 59,2$	$59,2 + 96$	
16	$1480 - t * 59,2$	$59,2$		$1480 - t * 59,2$	$59,2$	
17	$1480 - t * 59,2$	$59,2 + 630$		$1480 - t * 59,2$	$59,2 + 630$	
18	$1480 - t * 59,2$	$59,2$		$1480 - t * 59,2$	$59,2$	
19	$1480 - t * 59,2$	$59,2 + 300$	300	$1480 - t * 59,2 - 300$	$59,2 + 300$	
20	$1480 - t * 59,2$	$59,2$	300	$BW_{19} - (t - 19) \frac{1}{6} * BW_{19}$	9,2	
21	$1480 - t * 59,2$	$59,2 + 300 - 300$		$BW_{19} - (t - 19) \frac{1}{6} * BW_{19}$	9,2	
22	$\frac{1}{2}(1480 - t * 59,2)$	$59,2 + 88,8$		$\frac{1}{2}(BW_{19} - (t - 19) \frac{1}{6} * BW_{19})$	$9,2 + 13,8$	
23	$BW_{22} - (t - 22) \frac{1}{3} * BW_{22}$	29,6		$BW_{22} - (t - 22) \frac{1}{3} * BW_{22}$	4,6	
24	$1480 - t * 59,2$	$29,6 - 29,6$		$BW_{19} - (t - 19) \frac{1}{6} * BW_{19}$	$4,6 - 4,6$	
25	$1480 - t * 59,2$	$59,2$		$BW_{19} - (t - 19) \frac{1}{6} * BW_{19}$	9,2	

²² Die Rechnungslegung der Kommunen erfolgt nach HGRG in sinngemäßer Anwendung der Vorschriften des Handelsgesetzbuches. Die Ermittlung des „niedrigeren, beizulegenden Werts“ ist hiernach gesetzlich aber nicht geregelt, um einer Vielzahl von unterschiedlichen Fällen gerecht zu werden. Allerdings hat die Wertermittlung die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung zu beachten und soll sich am Zweck der außerplanmäßigen Abschreibung orientieren. Zur Bestimmung des niedrigeren Werts können etliche Hilfswerte herangezogen werden, ebenso die Rechtsprechung zur Teilwertabschreibung. Die Wertermittlung im Rahmen der Teilwertfiktionen abstrahiert u. a. von persönlichen Umständen, Absichten oder Preisvorstellungen des konkreten Unternehmers und stellt auf die Beurteilung Dritter ab, die einen Erwerb des Unternehmens in Erwägung ziehen. Maßstab ist insofern, ob deren Handeln in gleicher Weise erfolgen würde oder ob sie unter Optimalitätsüberlegungen andere Entscheidungen treffen würden (vgl. Beck'scher Bilanz-Kommentar (2003), § 253, Rn. 280 ff.). Aus diesem Blickwinkel ist es schwer nachvollziehbar, warum auf kommunaler Ebene ein analoges Vorgehen nicht erfolgen sollte.

3.2.3 Vermögensbewertung ohne Instandhaltungsrückstellung

Das Schwimmbad wird **(1)** zu Beginn von $t = 1$ ebenfalls mit den Anschaffungskosten von 1480 GE aktiviert. Ferner führen die Vorgänge **(2) bis (6)** zu gleichen Konsequenzen wie zuvor. Dem **(7)** Bruch des Wellenflügels wird zwar politisch unterschiedlich begegnet, bilanziell kommt dies indes nicht zum Ausdruck: sowohl im **Fall (a)** wie auch im **Fall (b)** nehmen die Kommunen in $t = 19$ eine außerplanmäßige Abschreibung vor, so dass die feste Absicht einer Reparatur im **Fall (a)** nicht signalisiert wird. Wird die Reparatur im **Fall (a)** in $t = 21$ durchgeführt, dann folgt hieraus – anders als in 3.2.2, wo eine Rückstellung in gleicher Höhe aufgelöst wird – allerdings eine besondere Ergebnisbelastung, da dem Reparaturaufwand ein in der Höhe geringerer Zuschreibungsertrag auf den Wert der fortgeführten AHK gegenübersteht. In $t = 22$ liegt mit dem **(9)** Bau eines Spaß- und Wellnessbads eine signifikante Umfeldveränderung vor, die – sofern man (wie in 3.2.2 dargestellt) die Auffassung vertritt, dass der beizulegende Wert nunmehr niedriger ist – erneut zu einer außerplanmäßigen Abschreibung am eigenen Schwimmbad führen müsste. Im Gegensatz zu **(7)** liegt hier kein Substanzverzehr vor, allerdings ist für die politischen Entscheidungsträger in den **Fällen (a) und (b)** der Vorgang **(9)** durch dessen gleiche bilanzielle Behandlung inhaltlich nicht von **(7)** unterscheidbar. Analoge Differenzierungsprobleme ergeben sich auch beim **(10)** Wegfall dieser negativen Umfeldveränderung (Abriss des Spaß- und Erlebnisbades) in $t = 24$ und einer damit einhergehenden Wertaufholung.

Periode t	Fall (a)		Fall (b)	
	Buchwert BW_t	Periodenaufwand	Buchwert BW_t	Periodenaufwand
1...3	$1480 - t * 59,2$	$59,2 + 40$	$1480 - t * 59,2$	$59,2 + 40$
4	$1480 - t * 59,2$	$59,2 + 40 + 80$	$1480 - t * 59,2$	$59,2 + 40 + 80$
5...9	$1480 - t * 59,2$	$59,2 + 40$	$1480 - t * 59,2$	$59,2 + 40$
10	$1480 - t * 59,2$	$59,2 + 40 + 80$	$1480 - t * 59,2$	$59,2 + 40 + 80$
11...14	$1480 - t * 59,2$	$59,2$	$1480 - t * 59,2$	$59,2$
15	$1480 - t * 59,2$	$59,2 + 96$	$1480 - t * 59,2$	$59,2 + 96$
16	$1480 - t * 59,2$	$59,2$	$1480 - t * 59,2$	$59,2$
17	$1480 - t * 59,2$	$59,2 + 630$	$1480 - t * 59,2$	$59,2 + 630$
18	$1480 - t * 59,2$	$59,2$	$1480 - t * 59,2$	$59,2$
19	$1480 - t * 59,2 - 300$	$59,2 + 300$	$1480 - t * 59,2 - 300$	$59,2 + 300$
20	$BW_{19} - (t - 19) \frac{1}{6} * BW_{19}$	$9,2$	$BW_{19} - (t - 19) \frac{1}{6} * BW_{19}$	$9,2$
21	$1480 - t * 59,2$	$9,2 + 300 - 200$	$BW_{19} - (t - 19) \frac{1}{6} * BW_{19}$	$9,2$
22	$\frac{1}{2}(1480 - t * 59,2)$	$59,2 + 88,8$	$\frac{1}{2}(BW_{19} - (t - 19) \frac{1}{6} * BW_{19})$	$9,2 + 13,8$
23	$BW_{22} - (t - 22) \frac{1}{3} * BW_{22}$	$29,6$	$BW_{22} - (t - 22) \frac{1}{3} * BW_{22}$	$4,6$
24	$1480 - t * 59,2$	$29,6 - 29,6$	$BW_{19} - (t - 19) \frac{1}{6} * BW_{19}$	$4,6 - 4,6$
25	$1480 - t * 59,2$	$59,2$	$BW_{19} - (t - 19) \frac{1}{6} * BW_{19}$	$9,2$

3.2.4 Vermögensbewertung nach IPSAS

Die Vermögensbewertung erfolgt grundsätzlich in Analogie zu IAS 16 und IAS 36, allerdings werden in etlichen Bereichen die spezifischen Eigenschaften sachzielorientierter Vermögensgegenstände berücksichtigt. So ist im Vergleich mit den IFRS z. B. zu beachten, dass IPSAS 21 die Bildung von zahlungsmittelgenerierenden Einheiten nicht vorsieht, weil der Wert einer jeden Vermögensposition einzeln ermittelbar sein soll. Die Aufspaltung eines Vermögensgegenstands in seine wesentlichen Bestandteile (component approach) ist nach IPSAS 17.24 jedoch möglich bzw. erforderlich. Das Schwimmbad wird daher **(1)** zu Beginn von $t = 1$ komponentenweise mit den Anschaffungskosten von 1000 GE (Schwimmhalle und Outdoor-Bereich) bzw. 480 GE (Wellenmaschine) aktiviert. Anschließend reduzieren sich die Buchwerte jährlich um die planmäßige Abschreibung, wobei die einzelnen Komponenten unterschiedlichen Abschreibungsdauern unterliegen. Von besonderer Bedeutung ist, dass die Nutzungsdauer nach Maßgabe von IPSAS 17.67 i. V. m. IPSAS 3 einer jährlichen Überprüfung und ggf. Anpassung unterliegt, die auch zu einer Nutzungsdauerverlängerung führen kann.²³ Der Austausch der Kleinkomponenten (Wasserdüsen) belastet unverändert immer die Ergebnisrechnung desjenigen Jahres, in dem der Tausch vorgenommen wird – unabhängig davon, ob dieser **(2)** eher, **(3)** später oder **(5)** später und teurer als ursprünglich geplant geschieht.²⁴ Die **(4)** laufende Instandhaltung geht ebenfalls unmittelbar in die Erfolgsrechnung des entsprechenden Jahres ein, d. h. diese Belastung wird immer in voller Höhe in einer Periode schlagend und muss jeweils durch die zufällig betroffene Generation allein getragen werden. Anders verhält es sich mit der Wellenmaschine: der **(6)** Austausch einer wesentlichen Komponente, die vollständig abgeschrieben ist (wie hier in $t = 17$), stellt einen erfolgsneutralen Aktivtausch dar und belastet daher nicht allein eine einzige Periode. Vielmehr sind die Ergebnisrechnungen in den Folgejahren anteilig durch Abschreibungen betroffen. Wenngleich dem **(7)** Bruch des Wellenflügels politisch unterschiedlich begegnet werden soll, so ergibt sich auch hier bilanziell keine unterschiedliche Behandlung: sowohl im **Fall (a)** wie auch im **Fall (b)** nehmen die Kommunen in $t = 19$ eine außerplanmäßige Abschreibung vor, so dass die feste Absicht einer Reparatur im **Fall (a)** nicht erkennbar ist. Wird die Reparatur im **Fall (a)** in $t = 21$ durchgeführt, dann ergibt sich – ebenfalls anders als in 3.2.2, wo eine Rückstellung in gleicher Höhe aufgelöst wird – allerdings eine besondere Ergebnisbelastung, da dem Repa-

²³ Die Nutzungsdauerverlängerung ist nach deutschem Recht nur unter sehr engen Voraussetzungen möglich (vgl. Förschle/Holland/Kroner (2003), S. 48; Breidert (1994), S. 17 f.).

²⁴ Die Wasserdüsen wurden eingangs als unwesentlich qualifiziert, da sie nur ca. 5 % des Gesamtwerts ausmachen.

raturaufwand ein in der Höhe geringerer Zuschreibungsertrag auf den Wert der fortgeführten AHK gegenübersteht.²⁵ In $t = 22$ kommt es mit dem (9) Bau eines Spaß- und Wellnessbads zu einer signifikanten Umfeldveränderung, die erneut zu einer außerplanmäßigen Abschreibung am eigenen Schwimmbad führt. Im Gegensatz zu den Ausführungen in Abschnitt 3.2.2 bzw. 3.2.3 ergeben sich keine Anwendungsprobleme: wie in Abschnitt 3.1 bereits dargestellt, ist nach IPSAS 21.27 immer dann eine Wertminderung vorzunehmen, wenn entsprechende interne Indikatoren (z. B. physische Schäden) oder externe Indikatoren (z. B. Nachfrageeinbrüche bei der durch den Vermögenswert bereitgestellten Leistung) vorliegen und infolgedessen der erzielbare Betrag niedriger als der Restbuchwert ist. Im konkreten Beispiel ist dies der Fall, wenn man als Messgröße die Besucherzahlen heranzieht, die sich um die Hälfte reduziert haben. Allerdings sorgen die IPSAS nicht dafür, dass die politischen Entscheidungsträger in den **Fällen (a) und (b)** die (7) Verschlechterung der Bausubstanz von (9) Nutzungseinbrüchen unterscheiden können, weil beide Vorgänge der gleichen bilanziellen Behandlung unterliegen. Analoge Differenzierungsprobleme ergeben sich auch beim (10) Wegfall dieser negativen Umfeldveränderung (Abriss des Spaß- und Erlebnisbades) in $t = 24$ und einer damit einhergehenden Wertaufholung.

Fall (a)			
Periode t	Buchwert BW_t Schwimmbad	Buchwert BW_t Wellenmaschine	Periodenaufwand
1...3	$1000 - t * 40$	$480 - t * 30$	$40 + 30 + 40$
4	$1000 - t * 40$	$480 - t * 30$	$40 + 30 + 40 + 80$
5...9	$1000 - t * 40$	$480 - t * 30$	$40 + 30 + 40$
10	$1000 - t * 40$	$480 - t * 30$	$40 + 30 + 40 + 80$
11...14	$1000 - t * 40$	$480 - t * 30$	$40 + 30$
15	$1000 - t * 40$	$480 - t * 30$	$40 + 30 + 96$
16	$1000 - t * 40$	$480 - t * 30$	$40 + 30$
17/18	$1000 - t * 40$	$630 - (t - 16) * 39$	$40 + 39$
19	$1000 - t * 40 - 150$	$630 - (t - 16) * 39 - 150$	$40 + 39 + 300$
20	$BW_{19} - (t - 19) \frac{1}{6} * BW_{19}$	$BW_{19} - (t - 19) \frac{1}{13} * BW_{19}$	$15 + 27,9$
21	$1000 - t * 40$	$630 - (t - 16) * 39$	$15 + 27,9 + 300 - 227,8$
22	$\frac{1}{2}(1000 - t * 40)$	$\frac{1}{2}(630 - (t - 16) * 39)$	$40 + 39 + 258$
23	$BW_{22} - (t - 22) \frac{1}{3} * BW_{22}$	$BW_{22} - (t - 22) \frac{1}{10} * BW_{22}$	$20 + 19,8$
24	$1000 - t * 40$	$630 - (t - 16) * 39$	$20 + 19,8 - 179,6$
25	$1000 - t * 40$	$630 - (t - 16) * 39$	$40 + 39$

²⁵ Vgl. IPSAS 21.68.

Fall (b)			
Periode t	Buchwert BW_t Schwimmhalle	Buchwert BW_t Wellenmaschine	Periodenaufwand
1...3	$1000 - t * 40$	$480 - t * 30$	$40 + 30 + 40$
4	$1000 - t * 40$	$480 - t * 30$	$40 + 30 + 40 + 80$
5...9	$1000 - t * 40$	$480 - t * 30$	$40 + 30 + 40$
10	$1000 - t * 40$	$480 - t * 30$	$40 + 30 + 40 + 80$
11...14	$1000 - t * 40$	$480 - t * 30$	$40 + 30$
15	$1000 - t * 40$	$480 - t * 30$	$40 + 30 + 96$
16	$1000 - t * 40$	$480 - t * 30$	$40 + 30$
17/18	$1000 - t * 40$	$630 - (t - 16) * 39$	$40 + 39$
19	$1000 - t * 40 - 150$	$630 - (t - 16) * 39 - 150$	$40 + 39 + 300$
20	$BW_{19} - (t - 19) \frac{1}{6} * BW_{19}$	$BW_{19} - (t - 19) \frac{1}{13} * BW_{19}$	$15 + 27,9$
21	$BW_{19} - (t - 19) \frac{1}{6} * BW_{19}$	$BW_{19} - (t - 19) \frac{1}{13} * BW_{19}$	$15 + 27,9$
22	$\frac{1}{2}(BW_{19} - (t - 19) \frac{1}{6} * BW_{19})$	$\frac{1}{2}(BW_{19} - (t - 19) \frac{1}{13} * BW_{19})$	$15 + 27,9 + 162,2$
23	$BW_{22} - (t - 22) \frac{1}{3} * BW_{22}$	$BW_{22} - (t - 22) \frac{1}{10} * BW_{22}$	$7,5 + 14$
24	$BW_{19} - (t - 19) \frac{1}{6} * BW_{19}$	$BW_{19} - (t - 19) \frac{1}{13} * BW_{19}$	$7,5 + 14 - 119,3$
25	$BW_{19} - (t - 19) \frac{1}{6} * BW_{19}$	$BW_{19} - (t - 19) \frac{1}{13} * BW_{19}$	$15 + 27,9$

3.3 Beurteilung des Aussagegehalts von Bilanz und Erfolgsrechnung

Durch die kommunale Bilanz ist weitestgehend nicht erkennbar, in welchem allgemeinen Zustand sich ein Vermögensgegenstand befindet. So lassen etwa die planmäßigen Abschreibungen keine Aussage zur laufenden Instandhaltung eines Objekts und zur gegenwärtigen Nutzbarkeit zu, weil diese Abschreibungen mit dem tatsächlichen Zustand des Objekts bestenfalls ansatzweise etwas zu tun haben. Kommunen, die ihr Vermögen besonders pflegen, weisen in der Bilanz regelmäßig keine höheren Buchwerte des Anlagevermögens aus. Grund dafür ist, dass der planmäßige Werteverzehr in der Bilanz durch einen ex ante festgelegten Abschreibungsplan starr widerspiegelt wird (vgl. $t = 1 \dots 10$ mit $t = 11$ ff.) und nur im Fall von außerplanmäßigen Entwicklungen nach unten abweicht. Zwar können auch aus einem schlechten Erhaltungszustand Wertminderungen resultieren, allerdings dürfte sich ein „schleichender Verfall“ wohl erst spät im Laufe der üblichen Nutzung bemerkbar machen, wenn der Buchwert durch planmäßige Abschreibungen schon erheblich reduziert ist. Umgekehrt werden selbst besonders hohe Aufwendungen für die laufende Instandhaltung kaum als bilanzierungsfähiger Herstellungsaufwand qualifizierbar sein.²⁶ Im Unternehmensbereich ist dies zwar identisch, jedoch knüpft die politische Diskussion in Kommunen deutlich stärker an der Frage der präzisen Substanzbewertung an, so dass ex ante determinierte Abschreibungsverläufe ei-

²⁶ Zur Abgrenzung von Instandhaltungsaufwendungen und aktivierungspflichtigen Herstellungskosten im neuen Haushalts- und Rechnungswesen vgl. Hufnagel/Jürgens/Sudmann (2007), S. 109 ff.

ner Informationsvermittlung eher abträglich sind. Sofern in Kommunen außerplanmäßige Wertminderungen vorgenommen werden, sind diese hinsichtlich ihrer Ursache regelmäßig nicht eindeutig interpretierbar, d. h. nicht dahingehend unterscheidbar, ob die Substanzverminderung durch besonderen Verschleiß oder durch anderweitig hervorgerufene Nutzungsänderungen verursacht sind (vgl. den Bruch des Wellenflügels in $t = 19$ mit der Situation des Neubaus in der Nachbarkommune in $t = 22$). Auch Entscheidungen, einen Vermögensgegenstand verfallen zu lassen, werden überwiegend nicht transparent (vgl. $t = 19$), obwohl diese Information für die politischen Gremien nicht unerheblich scheint. Ebenso können Werterhöhungen sowohl darauf hindeuten, dass eine ursprüngliche Abschreibung rückgängig gemacht wurde (z. B. weil die Kommune einen Sanierungsstau behoben hat) oder aber dass sich Umfeldgegebenheiten (z. B. in Nachbarkommunen) verändert haben (vgl. $t = 24$).

Mit Blick auf die Informationsfunktion des Jahresabschlusses ist im Rahmen der vorgenannten Rechnungslegungsvorschriften letztlich nur ein Aspekt positiv herauszustellen:

Wenn der Ansatz von Instandhaltungsrückstellungen weitreichend zulässig ist, werden Instandhaltungserfordernisse, die auch nach mehr als drei Monaten nachgeholt werden sollen, sichtbar – und sind damit von Umfeldveränderungen abgrenzbar (vgl. $t = 19$ vs. $t = 22$).

In diesem Kontext sei nochmals kurz die Problematik skizziert, wenn Kommunen in Anwendung des Rekonstruktionskalküls allein den Wiederbeschaffungswert der noch vorhandenen Bausubstanz als Indikator für den Nutzen eines Vermögensgegenstands heranziehen. Das bedeutet, dass die Buchwerte von baulich zwar einwandfreien, jedoch ungenutzten Objekten einfach planmäßig fortgeschrieben werden, selbst wenn dies, wie in $t = 22/24$, mit den veränderten Umfeldgegebenheiten nicht (mehr) korrespondiert. In Bezug auf die Darstellungen in Abschnitt 3.2.2 und 3.2.3 käme es dann ab Periode 21 durchgängig zum Ausweis eines Buchwerts in Höhe von $1480 - t * 59,2$ (**Fall a**) bzw. $BW_{19} - (t - 19) \frac{1}{6} * BW_{19}$ (**Fall b**). Nicht nur für die politische Steuerung erscheint ein solches Vorgehen allerdings überaus fragwürdig; ein solcher Buchwertverlauf (und infolgedessen auch die Entwicklung des Reinvermögens) dürfte für alle Adressaten wenig informativ sein.

Losgelöst von dieser speziellen Problematik ergeben sich weitere Kritikpunkte auf Ebene der Erfolgsrechnung sowie implizit beim Haushaltsausgleich:

Kommunen, die ihr Vermögen laufend pflegen, werden durch Abschreibungen und Instandhaltungsaufwand "doppelt belastet". Durch die Einstellung dieser Maßnahme werden die

Kommunen beim Haushaltsausgleich entlastet (vgl. $t = 1 \dots 10$ mit $t = 11$ ff.), ohne dass es unmittelbar zu außerplanmäßigen Abschreibungen kommen muss. Hinterlassen wird nicht nur ein vermeintlich besserer Eindruck dadurch, dass der Haushaltsausgleich in jeder Periode offenkundig leichter erreicht wird und c. p. das Reinvermögen erhöht wird, sondern politischen Entscheidungsträgern wird die Möglichkeit gegeben, in den einzelnen Perioden z. B. mehr Geld für öffentlichkeitswirksame „Wohltaten“ mit Einmaleffekt aufzuwenden oder die Überschüsse zur Finanzierung neuer Vermögensgegenstände zu verwenden, mit denen aber in Folgeperioden regelmäßig zusätzliche Aufwendungen verbunden sein dürften. Ebenso wirkt sich der laufende Austausch von Kleinteilen (Wasserdüsen) negativ nur in den zugehörigen Perioden aus (vgl. z. B. $t = 4, 10, 15$); für die „Deckung“ durch Erträge in gleicher Höhe müssen die in dieser Periode zufällig betroffenen Bürger herangezogen werden. Noch massiver belastet der Austausch der wesentlichen Komponente „Wellenmaschine“ (die zu keiner signifikanten Verbesserung der Gesamtanlage führt) einzelne Perioden (vgl. $t = 17$). Dagegen führt der Beschluss zur Unterlassung einer Reparatur oftmals zu einer Besserstellung der jeweiligen Perioden, in denen die Reparatur hätte durchgeführt werden müssen (vgl. **Fall (a)** mit **Fall (b)** in $t = 21$). Dies liefert starke Anreize, Austausch- oder Reparaturmaßnahmen möglichst zu verzögern. Es zeigt sich, dass trotz des Postulats von Gerechtigkeitsüberlegungen der Haushaltsausgleich gerade dann gut gelingt, wenn auf solche „gerechte“ Maßnahmen verzichtet wird.

Die aufgezeigten Mängel in der kommunalen Rechnungslegung werden bei Anwendung der IPSAS in weiten Teilen behoben.²⁷ Zunächst erfolgt eine komponentenweise Aktivierung von Vermögensgegenständen, so dass der spätere Austausch wesentlicher Komponenten, wie der Wellenmaschine, nicht zur Belastung einer zufällig betroffenen Periode oder Generation (vgl. $t = 17$) führt, sofern sich kein Abgangsverlust einstellt. Gleichermaßen wird bereits ex ante eine unterschiedliche Nutzungs- und Abschreibungsdauer berücksichtigt. Darüber hinaus muss der Abschreibungsplan jährlich überprüft und ggf. angepasst werden; dies schließt insbesondere die Möglichkeit einer längeren Nutzungsdauer mit ein. Insofern können Kommunen mit besonders intensiv gepflegtem Vermögen von niedrigeren, jährlichen Abschreibungsbeträgen profitieren und einen – gemessen an der Bausubstanz – zutreffenderen Wert in ihrer Bilanz ausweisen.²⁸ Anders als nach den derzeit geltenden, noch wenig konkretisierten Rege-

²⁷ Vgl. Abschnitt 3.2.4 im Detail.

²⁸ Im Beispiel wird dieser Aspekt vernachlässigt, obwohl sich für die Vermögenskomponente „Schwimmhalle“ aufgrund der laufenden Instandhaltung in $t = 1 \dots 10$ eine Verlängerung der Nutzungsdauer ergeben könnte.

lungen zur kommunalen Rechnungslegung sind im Bereich von außerplanmäßigen Abschreibungen grundsätzliche Auslegungsprobleme nicht zu erkennen: die IPSAS nennen physische Schäden ebenso wie Verschlechterungen im Nutzungspotenzial (gemessen an einer geeigneten, als Benchmark gewählten Größe) als Anlass für eine Wertminderung. Kritisch zu sehen ist aber, dass physische Schäden und Verschlechterungen im Nutzungspotenzial nicht getrennt voneinander ausgewiesen werden (vgl. t = 19 mit t = 22). Eine solche Differenzierung erscheint v. a. mit Blick auf die Praxis wünschenswert, da kommunale Handlungsmöglichkeiten und politische Debatten in beiden Fällen gänzlich unterschiedlich gelagert sind. Der Ausweis eines einzelnen Werts für eine Vermögensposition ist letztlich auch hier unzureichend.

Festzuhalten ist insgesamt, dass die in Abschnitt 2 aufgeführten wesentlichen Anforderungen an eine kommunale Vermögensdarstellung bisweilen nur rudimentär erfüllt werden. Wenngleich die IPSAS dieser Kritik zwar weitestgehend durch dezidierte Vorschriften für Ansatz und Bewertung begegnen, so liefern sie ebenfalls nicht unbedingt alle notwendigen Informationen für die politische Steuerung.

4 Schlussbemerkungen

Zentrales Anliegen der Reform des kommunalen Haushalts- und Rechnungswesens ist es, dass sich eine Generation nicht zu Lasten folgender Generationen bereichert – und zwar weder direkt, d. h. durch „übermäßige“ Kreditaufnahmen, noch indirekt durch den Verzicht auf Ersatz des verbrauchten, kommunalen Vermögens in einer Periode. Aus diesem Grund wird auf kommunaler Ebene ein Ressourcenverbrauchskonzept verfolgt, das über eine Bilanz den Zustand und die Entwicklung von Vermögenspositionen und über eine Ergebnisrechnung deren periodengerechten Verbrauch offenlegen soll.

Der hieraus resultierende Informationsgewinn für die politische Steuerung fällt jedoch geringer aus als erwartet. Kritisch zu sehen ist insbesondere die Transformation des Nutzens eines Vermögensgegenstands in eine einzige finanzielle Größe. Kommunales Vermögen kann zwar wertvoll sein, allerdings ist ein konkreter Ansatz durch Erst- oder Folgebewertung oftmals nicht sinnvoll zu interpretieren, weil es den Bürgern situationsabhängig unterschiedlichen Nutzen stiftet und uneinheitlich wertgeschätzt wird. Auch die Reduzierung der kommunalen Tätigkeit auf einen rein monetären Periodenerfolg scheint zu kurz gegriffen. Besinnt man sich darauf, „dass mit dem Schlagwort der ‚intergenerativen Gerechtigkeit‘ zumeist exzessive Ver-

schuldung gebrandmarkt werden soll“,²⁹ dann müsste die Ausgestaltung des kommunalen Rechnungswesens vorrangig an der Abbildung aller und Sanktionierung übermäßiger Schulden ansetzen. Hierfür bedarf es jedoch weder einer Bilanz noch einer Ergebnisrechnung in der jetzigen Form. Angebracht erscheint vielmehr eine Gegenüberstellung sämtlicher Kosten und sämtlicher monetärer sowie nicht-monetärer Leistungen eines Vermögensgegenstands. Gerade an aussagekräftigen Leistungsberichten mangelt es in den Kommunen massiv.

Insofern überrascht das Umfrageergebnis von Steria Mummert, demzufolge den Positionen Abschreibung, Vermögenswert und Vermögensbestand in der Praxis hohe Bedeutung zugemessen wird. Selbst wenn dem der Gedanke zugrunde liegt, dass es sinnvoll ist, den Nutzen eines kommunalen Vermögensgegenstands eindimensional z. B. über ein Rekonstruktionskalkül zu erfassen, so ergeben sich zwei gewichtige Problemfelder im Rahmen der Folgebewertung:

(1) Planmäßige Abschreibungen sind aus Informationssicht wenig geeignet, den laufenden Substanzverzehr transparent darzulegen – insbesondere dann, wenn sich eine Kommune intensiv um eine laufende Instandhaltung bemüht.

(2) Nutzenüberlegungen werden zwar bei der Erstbewertung herangezogen, bei der Überprüfung von außerplanmäßigen Wertminderungstatbeständen aber offenbar ausgeblendet. Regelmäßig steht dort der Wiederbeschaffungswert der noch vorhandenen Bausubstanz als Maßstab im Fokus. Dies erscheint mit Verweis auf den fehlenden Zusammenhang zwischen Bausubstanz und Nutzen nicht sachgerecht. Im Unternehmensbereich ist es vergleichsweise eindeutig, dass der beizulegende Wert sich gerade nicht an der bestehenden Substanz orientiert, sondern an den Wiederbeschaffungskosten eines gleichartig leistungsfähigen Vermögensgegenstands. Warum man auf kommunaler Ebene unter Informationsgesichtspunkten und bei sinngemäßer Anwendung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung und Bilanzierung in diesem Punkt zu einer anderen Auffassung gelangen könnte, ist nicht einsichtig.

Die IPSAS sind in dieser Hinsicht weniger angreifbar:

(1) Das Verhalten von Kommunen bei der laufenden Instandhaltung spiegelt sich stärker in der Nutzungsdauer wider – mit entsprechenden Konsequenzen bei der Ergebnisrechnung.

(2) Die Regelungen zur außerplanmäßigen Wertminderungen sind umfassender und berücksichtigen Substanz und Nutzenpotenzial gleichermaßen.

²⁹ Kiaman/Wielenberg (2008).

Allerdings ist der Bilanzausweis nicht trennscharf und damit bei Wertänderungen nicht eindeutig interpretierbar.

Insgesamt zeigt sich, dass die Abbildung des abnutzbaren Anlagevermögens von Kommunen ausbaufähig ist. Orientiert man sich eng an der kommunalen Doppik, dann kann eine Verbesserung der Informationsvermittlung zur Vermeidung politischer Fehlsteuerungen schon relativ leicht dadurch erreicht werden, dass sich die Folgebewertung stärker an den IPSAS ausrichtet. Insbesondere die Kriterien für eine außerplanmäßige Abschreibung gehören in diesem Sinn auf den Prüfstand. Gleichzeitig sollte die Passivierung von Rückstellungen für unterlassene Instandhaltungen weitgehend zugelassen werden, um Sanierungsstaus besser offenzulegen.

5 Quellenverzeichnis

Baetge, J. / Kirsch, H.-J. / Thiele, S. (2007): Bilanzen, 9. Auflage, Düsseldorf 2007

Beck'scher Bilanz-Kommentar (2003): Handels- und Steuerrecht, §§ 238 bis 339 HGB, 5. Auflage, München 2003

Böcking, H.-J. / Dutzi, A. (2008): Die Rechnungslegung der Freien und Hansestadt Hamburg: Eine Analyse aus betriebswirtschaftlicher Sicht; in: *Der Konzern*, 6. Jg., 2008, H. 8, S. 415-425

Breidert, U. (1994): Grundsätze ordnungsmäßiger Abschreibungen auf abnutzbare Anlagegegenstände, Düsseldorf 1994

Breidert, U. / Rüdinger, A. (2008): Zur Eignung der handelsrechtlichen GoB für die Rechnungslegung der öffentlichen Verwaltung: Erste Erkenntnisse aus dem Reformprojekt in Hessen; in: *Der Konzern*, 6. Jg., 2008, H. 1, S. 32-42

Eibelshäuser, M. (2006): Bilanzierungsgrundsätze und öffentliche Rechnungslegung; in: *Der Konzern*, 4. Jg., 2006, H. 9, S. 618-624

Henkes, J. (2008): Der Jahresabschluss kommunaler Gebietskörperschaften: Von der Verwaltungskameralistik zur kommunalen Doppik, Berlin 2008

Hufnagel, W. / Jürgens, A. / Sudmann, S. (2007): Die Abgrenzung von Instandhaltungsaufwendungen und aktivierungspflichtigen Herstellungskosten im neuen Haushalts- und Rechnungswesen; in: *gemh*, 108. Jg., 2007, H. 5, S. 109-111

- Husemann, W. / Hofer, H.. (2008): Die Abschaffung der Aufwandsrückstellungen nach dem BilMoG-RegE – Ist der Component Approach der IFRS auch eine Alternative im HGB-Abschluss?; in: DB, 61. Jg., 2008, H. 49, S. 2661-2666*
- Förschle, G. / Holland, B. / Kroner, M. (2003): Internationale Rechnungslegung: IAS und HGB – Geplante Änderungen des IASB und Anhang-Checkliste, 6. Auflage, Heidelberg 2003*
- IMK (2003): Gemeindehaushaltsverordnung für ein doppeltes Haushalts- und Rechnungswesen, Anlage 2 zum IMK-Beschluss vom 21.11.2003, 173. Sitzung der Ständigen Konferenz der Innenminister und -senatoren der Länder in Jena*
- Kämpfer, G. / Breidert, U. (2004): Zweckentsprechende Bilanzierung in den Jahresabschlüssen der hessischen Landesverwaltung; in: WPg, 57. Jg., 2004, Sonderheft, S. 119-129*
- Kiamaan, O. / Wielenberg, S. (2008): Sind die Zwecke und Regeln der externen Unternehmensrechnung auf die kommunale Rechnungslegung übertragbar?, Arbeitspapier, Universität Hannover*
- KGSt (2005): Rückstellungen für unterlassene Instandhaltungen im neuen Haushalts- und Rechnungswesen, Bericht Nr. 9, Köln 2005*
- Küpper, H.-U. (1997): Hochschulrechnung zwischen Kameralistik und Kostenrechnung; in: Küpper, H.-U. / Troßmann, E. (Hrsg.), Das Rechnungswesen im Spannungsfeld zwischen strategischem und operativem Management, Festschrift für Marcell Schweitzer zum 65. Geburtstag, Berlin 1997, S. 565-588*
- Küpper, H.-U. (2000): Hochschulrechnung auf der Basis von doppelter Buchhaltung und HBG?; in: zfbf, 52. Jg, 2000, H. 4, S. 348-369*
- Küpper, H.-U. (2001): Rechnungslegung von Hochschulen; in: BFuP, 53. Jg., 2001, H. 6, S. 578-592*
- Lasar, A. / Grommas, D. / Goldbach, A. / Zähle, K. (2008): Neues kommunales Haushalts- und Rechnungswesen in Niedersachsen: Einführung, Kommentar und aktuelle Vorschriften, 2. Auflage, Dresden 2008*
- Lüder, K. (1999): Konzeptionelle Grundlagen des neuen kommunalen Rechnungswesens (Speyerer Verfahren), 2. Auflage, Stuttgart 1999*
- Marettek, C. / Dörschell, A. / Hellenbrand, A. (2006): Kommunales Vermögen richtig bewerten: Haufe Praxisratgeber zur Erstellung der Eröffnungsbilanz und als Grundlage der erweiterten Kameralistik, 2. Aufl., München 2006*

Steria Mummert Consulting AG (2008): Ergebnisse der NKF-Befragung 2008, http://www.im.nrw.de/imshop/shopdocs/nkf_befragung2008.pdf, Druckdatum: 16.04.2009

Thieme, W. (2008): Kaufmännische Buchführung in der öffentlichen Verwaltung; in: DÖV, 61. Jg., 2008, H. 11, S. 433-441

Vogeloth, N. / Poullie, M. / Voß, K. (2009): Probleme und Zusammenwirken von HGB, BilMoG und kommunaler Rechnungslegung; in: WPg, 62. Jg., 2009, H. 2, S. 83-89

Wirtz, H. (2008): Grundsätze ordnungsmäßiger öffentlicher Buchführung, Berlin 2008

Beitrag 4

Titel

Zur Abbildung des Periodenerfolgs von Kommunen:

Ist das Rechnungsziel Periodengewinn sinnvoll und alternativlos?

On the subject of recording the period performance of municipalities:

Is the concept of accounting income reasonable and unparalleled?

Autor

Dipl.-Ök. Oliver Kiaman

**Zur Abbildung des Periodenerfolgs von Kommunen:
Ist das Rechnungsziel Periodengewinn sinnvoll und alternativlos?**

Zusammenfassung

Dieser Aufsatz untersucht, inwieweit das aus der externen Unternehmensrechnung übernommene Rechnungsziel Periodengewinn geeignet ist, den Periodenerfolg von Kommunen abzubilden. Es lässt sich zeigen, dass in Kommunen durchaus ähnliche Rechnungszwecke wie in Unternehmen existieren – die Anwendung des speziell für die dortigen Zwecke formulierten Rechnungsziels Periodengewinn auch in Kommunen wird daher von verschiedenen Seiten befürwortet. Allerdings bleiben hierdurch die Besonderheiten der kommunalen Aufgabenstellung und die mit ihr verbundenen Ziele weitgehend unberücksichtigt: so blendet der Periodengewinn als eindimensionale Größe den nicht unwichtigen Teil leistungswirtschaftlicher Erfolge aus. Aus diesem Grund wird eine Perioden-Erfolgsrechnung für Kommunen skizziert, die aus einer Ausgaben- bzw. Kostenrechnung zur Abbildung des monetären „Erfolgs“ sowie einer mengenmäßigen Leistungserfassung zur Beurteilung des nicht-monetären Erfolgs besteht. Vorbild ist die von Küpper entwickelte Perioden-Erfolgsrechnung für Hochschulen.

**On the subject of recording the period performance of municipalities:
Is the concept of accounting income reasonable and unparalleled?**

Abstract

This paper examines to what extent the concept of accounting income taken over from external financial accounting is suitable for indicating the period performance of municipalities. It can be seen that very similar accounting purposes exist in municipalities as those in firms – the application of the accounting income concept is thus also endorsed in municipalities by several parties. Here, admittedly, the particularities of the scope of municipalities and those with their related objectives remain unconsidered: in this way, the period profit hides as a one-dimensional parameter the not insignificant part of performance-based success for municipalities. Hence, a period performance statement for the municipalities is outlined which consists of payoff and/or cost accounting for the transformation of the monetary “success” and a quantitative activity recording for the evaluation of the non-monetary success. The model for this is the performance statement developed by Küpper for universities.

1 Einleitung

Seit Beschluss der Innenministerkonferenz vom 21.11.2003 vollzieht sich unter der Bezeichnung der „Kommunalen Doppik“ in einer Vielzahl von Kommunen die Umstellung der Kameralistik auf eine Technik zur Reinvermögens erfassung. Diese lehnt sich eng am HGB an, da sich mit der Nähe zu einem betriebswirtschaftlichen Rechnungssystem größere Transparenz und Effizienz beim Verwaltungshandeln verbindet. Zudem wird in einer vollständigen Erfassung von Vermögen und Schulden die Voraussetzung für die Offenlegung eines Ressourcenverbrauchs sowie von Zukunftslasten gesehen. Gleichmaßen bietet sich die Chance, die nur teilweise bestehende Kosten- und Erlösrechnung auszubauen und eine Wende von der kameralen Input- hin zu einer Output-Orientierung zu vollziehen: Planung, Steuerung und Kontrolle der Verwaltung sollen stärker ergebnisbezogen vorgenommen und die bisherige Detailbetrachtung einzelner Konten verlassen werden.¹ In Verantwortung des Hauptorgans liegt künftig neben der Mittelbereitstellung die Definition eines damit verbundenen Leistungsauftrags, der Ausdruck einer mehrdimensionalen Zielfunktion und meist nicht oder nicht eindeutig monetär bewertbar ist. Ein den kommunalen Periodenerfolg erfassendes Rechnungsziel müsste demnach mindestens zwei Aspekte berücksichtigen: das Erreichen der leistungswirtschaftlichen Ziele sowie die Einhaltung der „monetären“ Vorgaben (so bereits Oettle, 1976, S. 26 ff.; Fleige, 1989, S. 43 ff.). Merkmal aller aus dem Unternehmensbereich bekannten Rechnungssysteme ist dagegen, dass sie Informationen primär in Form quantitativer Größen liefern und sich an einem eindimensionalen Erfolgsziel orientieren. Diese Diskrepanz in der Erfolgsmessung deutet an, dass eine Übernahme von in der externen Rechnungslegung verwendeten Rechnungszielen und -regeln in Kommunen möglicherweise problematisch ist. Im vorliegenden Aufsatz wird daher untersucht, in welcher Form die Abbildung des kommunalen Periodenerfolgs zutreffenderweise erfolgen sollte. Dazu wird im *zweiten Abschnitt* kurz auf die Zwecke der kommunalen Rechnungslegung rekurriert. In deren Lichte können im *dritten Abschnitt* das Rechnungsziel „Periodenerfolg“ in Unternehmen und in Kommunen diskutiert und Schlussfolgerungen für die Ausgestaltung einer kommunalen Erfolgsrechnung gezogen werden, die im *vierten Abschnitt* eine Präzisierung erfahren. Zu der thematisch ähnlichen Diskussion um eine Perioden-Erfolgsrechnung für Hochschulen, wie sie Küpper (2002, S. 929 ff.) beschrieben hat, werden die Parallelen aufgezeigt.

¹ Eine ausführliche Darstellung des Reformbedarfs bei der kommunalen Rechnungslegung sowie der konkreten Ziele der kommunalen Doppik findet sich z. B. bei Engels/Eibelshäuser (2010, S. 50 ff. m. w. V.).

2 Rechnungszwecke in der kommunalen Rechnungslegung

Rechnungslegung richtet sich an den spezifischen Informationsbedürfnissen ihrer Adressaten aus und dient der Erfüllung bestimmter Zwecke. Deren Bestimmung kann einerseits auf theoretisch-abstrakter Ebene, d. h. losgelöst von existenten, rechtlichen Rahmenbedingungen, andererseits mit ausdrücklichem Bezug zu diesen erfolgen (Baetge/Kirsch/Thiele, 2009, S. 12/91). Im Gegensatz zur externen Unternehmensrechnung, deren Inhalt sich ausgehend von den traditionellen Theorien des Jahresabschlusses über ein Spektrum von abstrakten Ansätzen entwickelt hat, sind vergleichbare Überlegungen in der kommunalen Rechnungslegung rar. Die Gründe hierfür hängen mit der Entwicklungsgeschichte der Rechnungslegung im öffentlichen Sektor und den an sie gestellten Anforderungen zusammen – diese haben sich im Vergleich zu den Ursprüngen der kameralistischen Buchführung (erst) zuletzt stark gewandelt und an Beachtung gewonnen.² Dabei hat sich der wissenschaftliche Diskurs der vergangenen Jahre zunehmend auch an einer Öffentlichkeitsorientierung ausgerichtet (Lüder, 1989, S. 134 ff.) und versucht, die Rechnungszwecke unter Berücksichtigung der aus dieser Sicht relevanten Adressatengruppen zu bestimmen. Deren genaue Identifikation erweist sich auf kommunaler Ebene jedoch als überaus komplex, zumal eine Abgrenzung zwischen Adressaten, Interessenten oder Empfängern der Rechnungslegung (Moxter, 1976, S. 94 ff.) unmöglich erscheint. Infolgedessen werden in der Literatur quasi alle denkbaren Personengruppen als Adressaten gefasst (Merschbächer, 1987, S. 138 ff.; Fleige, 1989, S. 29 ff.; Hennies, 2005, S. 12 ff.), was einer konsistenten Zweckbestimmung aber abträglich ist. Dabei ist auf ein Sonderproblem der kommunalen Rechnungslegung hinzuweisen: der Einbezug zukünftiger Generationen (Lüder, 1993, S. 66; Gerhards, 2000, S. 132; Henkes, 2008, S. 43), der eigentlich die Integration von Schätzungen über den Nutzen heutiger Entscheidungen für Folgegenerationen in das Rechenwerk bedeutet (v. Hauff/Tarkan, 2009, S. 16 ff.). Um der Komplexität einer systematischen Bestimmung aller Anforderungen der Adressaten zu entgehen, scheint stattdessen die axiomatische Festlegung von Zwecken, die zumindest einigen als wichtig erkannten Anforderungen genügen, als Basis von zu gestaltenden Regeln ein gangbarer Weg (Mühlhaupt/Gornas, 1973, S. 26). In diesem Sinn ist der „Zweck der intergenerativen Gerechtigkeit“ zu nennen, der über eine daran ausgerichtete Informationsvermittlung sowie die Implementierung spezieller Mechanismen einen Schutz künftiger Generationen gewährleisten soll

² Eine Übersicht über die „technische“ Entwicklung findet sich bei v. Wysocki (1965, S. 13 ff.); ergänzend Henkes (2008, S. 8). Zu rechtlichen Grundlagen sowie ursprünglichen Zwecksetzungen auch Mühlhaupt/Gornas (1973, S. 26 ff.), die allerdings schon früh betont haben, dass eine Darstellung des Gemeindevermögens notwendig und möglich sei. Veränderte Anforderungen an die kommunale Rechnungslegung beschreiben Vogelpoth (2001, S. 24) oder Berens et. al. (2008, S. 109 ff.).

(Berens et. al., 2005, S. 888; Budäus, 2005, S. 616; Brixner et. al., 2003, S. 119 ff.).³ Anhaltspunkte für kommunale Zwecke können ferner aus der Unternehmensrechnung gewonnen werden, denn aus betriebswirtschaftlicher Sicht und in Anbetracht ihres Leistungsspektrums ist es nicht unplausibel, Kommunen als kombinierte Sach- und Dienstleistungsunternehmen aufzufassen, die Produkte im Bereich der öffentlichen Daseinsvorsorge anbieten und die mit entsprechenden Instrumenten gesteuert werden sollten.⁴ Wird das Rechnungswesen von Unternehmen allgemein als Instrument zum Zweck der Informationsvermittlung für Planung, Steuerung und Kontrolle gesehen, dann ist ein Einsatz in Kommunen adäquat, weil diese Aufgaben dort von hoher Relevanz sind.⁵

Da die kommunale Doppik in hohem Maß Bezug zum HGB nimmt, liegt die Vermutung nahe, dass die zuständigen Landesgesetzgeber eine Übertragung der für ganz bestimmte Zwecke konzipierten Regeln deshalb für geeignet halten, weil sie für beide Rechnungen und insbesondere hinsichtlich der Informations- und Schutzfunktion Analogien sehen. Bereits mit Verweis auf die von Berens et. al. (2005, S. 887 ff.) oder Lüder (2006, S. 641 ff.) geführten Diskussionen um Grundsätze ordnungsmäßiger öffentlicher Buchführung (GoöB) ist dies indes kritisch zu sehen.⁶ Deutlichere Zweifel äußern Kiaman/Wielenberg (2010a, S. 237 ff.): obgleich mit Rücksicht auf „kommunale Besonderheiten“ Abweichungen vom HGB erfolgen (IMK, 2003, S. 4), werden genau diese Besonderheiten durch die prinzipielle Anlehnung an ein System der externen Unternehmensrechnung nur eingeschränkt erfasst. Daran anknüpfend sind explizit hinsichtlich des zentralen Rechnungsziels, dem in nahezu allen solchen Systemen vorzufindenden und über eine Gewinn- und Verlustrechnung (GuV) ermittelten Periodenerfolg (kurz: Periodengewinn), Einwände zu formulieren. Die folgenden Ausführungen greifen insofern die Problematisierung des Verwaltungserfolgs bzw. Erfolgsbegriffs im Neuen Öffentlichen Rechnungswesen durch Brede (1997, S. 311 ff.) auf und wollen unter Bezugnahme auf die Zielsetzungen der Haushalts- und Rechnungswesensreform einen Beitrag dazu liefern, wie die Steuerung von Kommunen, die Sicherstellung von intergenerativer Gerechtigkeit sowie die Leistungserbringung verbessert werden kann.

³ Intergenerative Gerechtigkeit wird allerdings höchst unterschiedlich definiert (z. B. bei Niehoff (2001, S. 29); Wagenführer (2003, S. 8 ff.); v. Hauff/Tarkan (2009, S. 19 ff.)).

⁴ In ähnlicher Weise fasst Küpper (1997, S. 578 f.) Hochschulen als Dienstleistungsunternehmen auf. Ablehnend zu dieser Einordnung von Kommunen dagegen Bolay (2001, S. 181).

⁵ Analogon: Küpper (2000, S. 349).

⁶ Zudem finden sich etliche Hinweise, dass „praktische“ Überlegungen für das HGB gesprochen haben: so z. B. der „geringere Arbeitsaufwand“ (Niedersächsischer Landtag (2005, S. 36)), Vermeidung von „Berührungsängsten“ (Marettke/Dörschell/Hellenbrand (2006, S. 22)) oder dass „bereits Erfahrungen im privaten Sektor vorliegen“ (zur Mühlen/Loitz (1998, S. 584)).

3 Rechnungsziel „Periodenerfolg“ in der kommunalen Rechnungslegung

3.1 Periodengewinn von Unternehmen als Maßstab?

Der Haushaltsplan bleibt trotz Einführung der kommunalen Doppik formal das zentrale Steuerungsinstrument. Dennoch ist die Sorge zu artikulieren, dass dieses Instrument durch die Aufstellung eines „kaufmännischen“ Jahresabschlusses an Bedeutung verliert und Fehlsteuerungen beispielsweise dadurch ausgelöst werden, dass ein als Periodengewinn ausgedrückter kommunaler Erfolg (zu) starke Beachtung bei externen und internen Adressaten findet.⁷ In Theorie und Praxis finden sich dazu einige Indikatoren:

- Das Prinzip der Gewinnmaximierung wird offenbar weder als Widerspruch zum Haushaltsausgleichspostulat noch zur kommunalen Aufgabenerfüllung gesehen, da ein Gewinn als „entziehbarer Betrag“ für zusätzliche Aufgaben verwendet werden könne (Eibelshäuser, 2006, S. 620).
- Die vom Hauptorgan zum Schluss der Haushaltsplanberatungen zu verabschiedende Haushaltssatzung fokussiert allein finanzielle Zielgrößen, darunter einen die Erfüllung des Haushaltsausgleichs ausdrückenden Periodengewinn. Dieser ist als Indikator für intergenerative Gerechtigkeit zugleich zentraler Ausgangspunkt für Sanktionsmechanismen.
- In etlichen Jahresabschlüssen wird explizit ein hoher Periodengewinn positiv herausgestellt.⁸ Zudem nehmen finanzielle Zielgrößen von Bilanz und Ergebnisrechnung regelmäßig breiten Raum ein; kommunale Lage- oder Rechenschaftsberichte informieren dagegen bestenfalls rudimentär über leistungswirtschaftliche Erfolge.
- Gerade der Jahresabschluss dient externen Adressaten als Nachweis des Umgangs mit Steuereinnahmen; gleichermaßen stützen sich interne Adressaten in nicht unerheblichem Umfang darauf, um einen prägnanten Überblick über die kommunale Situation zu gewinnen (Notheis/Ade, 2009, S. 122).

Vor diesem Hintergrund wird die in diesem Aufsatz nur an einem Teilaspekt des Haushalts- und Rechnungswesens ausgerichtete Argumentation über den Periodengewinn als legitim angesehen.

Der Periodengewinn der Unternehmensrechnung dient der Einkommensmessung und ist deshalb eine wesentliche Größe zur Beurteilung des finanziellen Erfolgs unternehmerischer Tätigkeiten. Dem Prinzip der doppelten Buchführung folgend wird er sowohl in der Bilanz als

⁷ So auch Lasar et. al. (2008, S. 67).

⁸ Z. B. im Vorwort zur Konzernbilanz 2007 der Freien und Hansestadt Hamburg.

auch in der GuV ermittelt, wobei letztere den Erfolg detailliert aufspaltet. Die Verbindung zwischen beiden ist nicht allein technischer Natur, sondern „das Vermögen und das Kapital eines Unternehmens bilden das Potential eines Unternehmens, künftig Erträge zu erzielen“ (Baetge/Kirsch/Thiele, 2004, S. 2). Während im Unternehmensbereich also Erträge in engem Bezug zum betriebsnotwendigen Vermögen stehen und es sich um periodisierte Einzahlungen aus konkreten Güter-, Leistungs- oder Werteveräußerungen handelt (Baetge/Kirsch/Thiele, 2009, S. 3), gilt dieser Zusammenhang für Kommunen sehr begrenzt: Das „betriebsnotwendige Vermögen“ einer Kommune wird überwiegend zur Produktion öffentlicher oder meritotischer Güter eingesetzt, deren Bereitstellung in der Regel zu einmaligen oder fortlaufenden Auszahlungen führt, selten aber zu Einzahlungen. Anders als im Unternehmensbereich handelt sich bei den kommunalen „Erträgen“ in großen Teilen um von den Bürgern zwangsweise entrichtete Abgaben (insbesondere Steuern), deren Verbindung zur Aktiva allenfalls mittelbar ist (Hennies, 2005, S. 155 ff.; Fußwinkel/Schneider, S. 2008, S. 100 f.; Freie und Hansestadt Hamburg, 2008, S. 52). Den Saldo von kommunalen „Erträgen“ und Aufwendungen wird man anders als bei Unternehmen damit nicht als Einkommensgröße interpretieren können;⁹ dessen ungeachtet wird man an der Qualifizierung eines Überschusses als intergenerativ gerechtes Periodenergebnis ebenso Zweifel haben dürfen (Kiaman/Wielenberg (2010a, S. 246 ff.)). Anders formuliert: Während die bestehende Darstellung des zu Leistungserbringung benötigten Inputs auf der Aufwandsseite grundsätzlich brauchbar erscheint, liefert die Ertragsseite über den erbrachten Output kein Bild. Ob bereitgestellte Produkte nachgefragt werden und eine nutzenstiftende bzw. wohlfahrtserhöhende Wirkung entfalten, bleibt in einer solchen Rechnung weitgehend offen (Oettle, 1993, S. 124). Insgesamt erscheint die Messung des kommunalen Periodenerfolgs mit Hilfe des Periodengewinns wenig sachgerecht, wenn in Kommunen unterschiedliche Maße zur Bewertung von Input (Geldeinheiten) und Output (primär Nutzeinheiten) dienen, diese aber nur partiell Eingang in die Erfolgsermittlung finden. Zumindest ist es angesichts der kommunalen Aufgabenstellung uneinsichtig, warum der erzielte leistungswirtschaftliche Erfolg im Jahresabschluss eine untergeordnete Rolle spielt.¹⁰ Gerade wenn ein wirksamerer Generationenschutz angestrebt wird, ist die Implementierung einer Erfolgsrechnung hilfreich, die den „Ressourcenverbrauch“ und dadurch erbrachte Leistungen gegenüberstellt. Unmittelbar einher ginge die Kontrolle, ob Produkte hinsichtlich Qualität und Quantität den Vorgaben des Hauptorgans ebenso wie dem Wirtschaftlichkeitsprinzip

⁹ So auch Küpper (2001, S. 584), der u. a. dadurch die Basis für eine handelsrechtliche Erfolgsrechnung in Hochschulen entzogen sieht.

¹⁰ Erfolgskategorien thematisieren umfassend Goldbach (1985, S. 28 ff.) und Brede (1997, S. 311 ff.).

entsprechen.¹¹ Mit Blick auf Gerechtigkeitsüberlegungen gehört dazu nicht nur auf den Prüfstand, was genau „Aufwand“ ausmacht und wie der „Ertrag“ aus kommunalem Vermögen zu bewerten ist, sondern beispielsweise auch, ob eine erfolgsneutrale Zugangsbewertung für Kommunen akzeptabel ist.¹² Berücksichtigung muss ebenfalls finden, dass Kommunen politische Organisationen sind, deren Aufgabenbereich zwar gesetzlich umrissen ist, die jedoch im Rahmen von Selbstverwaltung und individueller Leistungsfähigkeit in weiten Teilen eigenverantwortlich tätig werden. Dieser Freiraum führt dazu, dass der Output von Kommunen sehr heterogen ausfallen kann und geeignete Messgrößen nicht einheitlich zu ermitteln sind. Hieraus sollte aber nicht die Abkehr von jeglicher Erfolgsmessung folgen: vorstellbar ist auch eine entsprechend vielschichtige, etwa mehrdimensionale ordinale bzw. nominale Messung (Küpper, 1997, S. 579 f.; Witte/Hauschildt, 1966, S. 118), soweit sie die Auswirkungen auf das Gemeinwohl brauchbar erfasst.¹³ Die damit im Ergebnis verbundene Zusammenführung von in unterschiedlicher Form gemessener leistungswirtschaftlicher und finanzwirtschaftlicher Erfolgsbeiträge ist nicht trivial. Daher stellt sich die Frage, ob auf diesen ganzheitlichen Erfolgsausweis verzichtet werden kann, weil bereits eine auf den Periodengewinn fokussierte kommunale Erfolgsrechnung impliziert, dass der leistungswirtschaftliche Erfolg positiv tangiert wird. Kiaman/Wielenberg (2010a, S. 240 ff.) zeigen jedoch, dass dies nicht der Fall ist.

3.2 Implikationen für die Erfolgsmessung in Kommunen

Die Erfolgsmessung von Kommunen muss mehrere Bereiche abdecken, die aus der Aufgabenstellung resultieren:¹⁴ Zum einen geht es um die finanzwirtschaftliche Frage, inwieweit die Kommune die zugewiesenen sowie die freiwillig übernommenen Aufgaben mit den zur Verfügung stehenden Mitteln erfüllt. Im Fokus steht die Gewährleistung der jederzeitigen Liquidität bzw. zum Abschluss des Haushaltsjahrs der Nachweis des Deckungserfolgs; c. p. eine Einschätzung zur Stetigkeit der Aufgabenerfüllung. Letztere lässt sich allerdings kaum von einer kommunalen Rechnungslegung einfordern, weil die in diesem Kontext häufig genannten zahlungsunwirksamen Aufwandsbuchungen, wie Abschreibungen, nichts darüber aussagen, ob künftige Auszahlungen gewährleistet sein werden. Hierfür wäre der Ausbau der MiFriFi im Sinne einer umfassenden Cash-Flow-Prognose erforderlich, in die u. a. die aufgabenbezogenen Aus- und Einzahlungen unter Berücksichtigung der benötigten Vermögensgegenstände,

¹¹ Zu dessen Geltung in Kommunen auch Bolay (2001, S. 180).

¹² So werden durch Aktivierung nicht-ertragbringender Vermögenspositionen nachfolgenden Generationen fremde (nämlich heutige) Präferenzen oktroyiert (Pünder, 2008, S. 947).

¹³ Kritisch hierzu Klug (1987, S. 39 f.).

¹⁴ Den Ausführungen Bredes (1997, S. 324) oder Oettles (1976, S. 49) ist zuzustimmen, dass es dann auch verschiedene Erfolgsindikatoren in Kommunen geben muss.

die Belastungen aus Kreditgeschäften, die Entwicklung des Steueraufkommens sowie die Zahlungsströme des Finanzausgleichs eingehen müssen (Thieme, 2008, S. 434). Nützlich wäre es aber bereits, wenn kommunale Bilanzen auf der Aktivseite zu Vermögensübersichten ausgebaut würden, deren Rechnungsziel darin liegt, Vermögen nicht nur hinsichtlich der baulichen Substanz zu beurteilen,¹⁵ sondern auch hinsichtlich des (verbliebenen) Nutzensumfangs sowie der ausgelösten Folgeauszahlungen. Soll die dem kameralen Rechnungswesen inhärente systematische Vernachlässigung der (finanziellen) Konsequenzen heutiger Entscheidungen für künftige Generationen durch ein neues Haushalts- und Rechnungswesen unterbunden werden, müsste die erfolgsneutrale Aktivierung von Vermögen im Sinne des Generationenschutzes möglicherweise Beschränkungen erfahren. Zumindest sollten Kalküle analog IPSAS 21 oder der Einsatz von Kostengrößen zur Abbildung eines Ressourcenverbrauchs anstelle eher unsachgerecht erscheinender (planmäßig) fortgeführter AHK herangezogen werden.

Daneben stellt sich aus leistungswirtschaftlicher Sicht die Frage, wie Kommunen ihre Aufgaben inhaltlich erfüllt haben. Dies umfasst die Messung von weichen Faktoren, etwa Bürgerzufriedenheit oder Lebensqualität, ebenso wie harten Faktoren, etwa Besucherzahlen in Schwimmbädern, und den Abgleich mit ex-ante definierten Produktzielen. Verbunden ist diese Erfolgskomponente mit den finanzwirtschaftlichen Daten und dem ökonomischen Prinzip: die Verwaltung soll überprüfbar bei vorgegebenen Kosten maximalen Leistungserfolg generieren bzw. definierte Leistungserfolge zu möglichst geringen Kosten erreichen.

Der kommunale Jahresabschluss bietet diese Verknüpfung von Kosten- und Leistungsgrößen unter Einbezug bewilligter Budgets derzeit nicht. Ein so ausgestaltetes Rechenschaftsverfahren ist dagegen aus der Diskussion um die Hochschulrechnungslegung in Deutschland bekannt, in die Küpper (2002) eine zweckneutrale Erfassungs- und Auswertungsrechnung eingebracht hat. Die Möglichkeit ihrer sinngemäßen Anwendung in Kommunen wird nachfolgend geprüft.

4 Ausgestaltung einer kommunalen Erfolgsrechnung

4.1 Ähnlichkeit von Hochschulrechnungslegung und kommunaler Rechnungslegung?

In den vergangenen gut zehn Jahren hat sich im Bereich der staatlichen Hochschulen unter dem Eindruck knapper Haushaltsmittel und eines zunehmenden Wettbewerbs eine Reform der Rechnungslegung abgespielt. Überlegungen zur Stärkung der Hochschulen durch größere Eigenverantwortung, die eine ausgeprägtere Profilbildung und höhere Effizienz ermöglichen

¹⁵ Schon dies ist gegenwärtig nicht der Fall (Kiaman/Wielenberg, 2010b).

sollten, sowie die Fokussierung auf das Managen von Hochschulprozessen mit Hilfe von aus dem Unternehmensbereich bekannten Verfahren, haben dazu beigetragen, dass auch dort über die externe Unternehmensrechnung als Instrument der Rechenschaftslegung gestritten worden ist. Wenngleich sich die Hochschulrechnung mittlerweile an kaufmännischen Grundsätzen ausrichtet, sind doch erhebliche Zweifel an ihrer Eignung erhoben worden, etwa von Küpper (1997/2000/2001/2002), Küpper/Zboril (1997) oder Waltenberger (2006). Deren zusammengefasste Argumentationslinie passt durchaus zur kommunalen Rechnungslegung. So können Hochschulen als Unternehmen (genauer: Dienstleistungsunternehmen) aufgefasst werden, die Produkte in Forschung und Lehre erstellen und anbieten; folglich benötigen sie Instrumente zur Planung, Steuerung und Kontrolle des Leistungserstellungsprozesses. Dabei bewegen sie sich wie Kommunen in einem Feld zwischen gesetzlichen Vorgaben (vergleichbar der kommunalen Auftragsverwaltung) und gestalterischen Freiräumen (vergleichbar der kommunalen Selbstverwaltung). Insofern zeigt sich das Leistungsangebot von Hochschulen lokal sowie abhängig von der Größe der Einrichtung unterschiedlich. Der Vielfalt an kaum standardisierten und standardisierbaren Leistungen ist ein monetäres Äquivalent nicht beizumessen, weil es ebenfalls an einer ökonomischen Bewertung über Märkte fehlt und der Nutzen der offerierten Leistungen differenziert wahrgenommen wird. Die Verbindung von Bilanz und GuV ist genau wie die Erfassung jeglicher Strukturveränderungen problematisch; ein Periodenerfolg selbst ist nicht präzise definiert und der Periodengewinn von daher nur scheinbar sinnvolle Zielgröße. Ein vorweggenommenes Erfolgsverständnis muss aber zwingend vorhanden sein, um Rechnungsinhalte eindeutig bestimmen zu können (Schneider, 1997, S. 46): die „Offenheit des Erfolgsbegriffs“ kann ansonsten zu Fehlsteuerungen führen, gerade wenn aus der Unternehmensrechnung bekannte Ansatz- und Bewertungsregeln ohne inhaltliche Fundierung zur Anwendung gelangen (Küpper, 2000, S. 358). Für die kommunale Doppik manifestiert sich dies in der konzeptionellen Unschärfe bei der Sicherstellung von intergenerativer Gerechtigkeit, die quasi als Zielfunktion einen „gewinnorientierten“ Haushaltsausgleich fordert, obwohl es sich bei diesem vielmehr um eine von mehreren Nebenbedingungen der Gemeinwohlmaximierung handelt.

Folglich sind Verfahren herauszuarbeiten, die die gezeigten Informations- und Steuerungsdefizite beheben und damit den Reformzielen des Haushalts- und Rechnungswesens gerecht werden.

4.2 *Perioden-Erfolgsrechnung für Hochschulen als Maßstab?*

Angesichts der differenzierten In- und Outputbewertung in Hochschulen hat Küpper für die dortige Rechnungslegung eine „Perioden-Erfolgsrechnung“ vorgeschlagen, die aus einer Ausgaben- bzw. Kostenrechnung zur Abbildung des monetären „Erfolgs“ sowie einer überwiegend mengenmäßigen Leistungserfassung zur Beurteilung des nicht-monetären Erfolgs besteht. Beide Bereiche systematisch verknüpfend schließt sich eine kennzahlenorientierte Auswertung an.¹⁶ Zu betonen ist die zweckneutrale Ausgestaltung dieser Rechnung, weil sie „mehr als in erwerbswirtschaftlichen Unternehmungen [...] unterschiedlichen Informationsempfängern, Rechnungszwecken und -zielen dienen [soll]“ (Küpper, 2002, S. 934) – dies deckt sich mit dem aufgezeigten, diffusen Bild von Adressaten und Zwecken der kommunalen Rechnungslegung. Selbst wenn man den diskursiv und konsensorientiert bestimmten Informations- und Schutzzweck als maßgeblich ansieht, ist dessen Inhalt nicht abschließend klar. Insofern ist zu begrüßen, dass die Eingangsdaten dieser Rechnung, anders als nach den Regeln des HGBs und dem zugrundeliegenden Zweckverständnis, zunächst möglichst breit und detailliert erfasst werden, um anschließend zur Deckung verschiedener Informationsbedürfnisse in Auswertungsrechnungen zu münden. Bei Hochschulen spiegelt sich darin wider, dass ihr Leistungsspektrum divergiert bzw. uneinheitlich beurteilt wird und Erfolgsindikatoren sowie entsprechende Kennzahlen individuell zu definieren sind. Im Gegensatz dazu würde eine enge Orientierung am pagatorischen Erfolg mit dem Hochschulauftrag kollidieren, da Anreize bestehen, ohne (ausreichende) monetäre Kompensation erbrachte Leistungen selbst dann einzuschränken, wenn sie genau dem gewünschten Umfang entsprechen. Ein vergleichbares Phänomen dürfte im Rahmen der Erfolgsmessung von Kommunen auftreten. Die sinn-gemäße Anwendung der Perioden-Erfolgsrechnung in Kommunen lässt sich also aus der Ähnlichkeit beider Institutionen heraus rechtfertigen und inhaltlich fundieren: die Gegenüberstellung monetärer „Erfolge“ (Maßstab der Budgeteinhaltung) und nicht-monetärer Erfolge (Indikator der Gemeinwohlorientierung) sowie eine Kennzahlenbildung (insbesondere zur Wirtschaftlichkeitsbeurteilung) gewährleisten, dass der Gegenstandsbereich in Gänze erfasst und Fehlsteuerungen reduziert werden.

¹⁶ Ausführlicher Küpper/Zboril (1997, S. 340 ff.); Küpper (2001, S. 589 ff.); Küpper (2002, S. 932 ff.), zu denen nachfolgend Bezug genommen wird. Auf Zurechenbarkeitsprobleme bei Kosten-Nutzen-Analysen weisen Eichhorn/Ludwig (1971, S. 9 ff.) hin.

4.3 Zweckneutrale Erfassungs- und Auswertungsrechnung zur Informationsvermittlung in Kommunen

Orientiert man sich an den vorgenannten Ausführungen, dann kann die Grundstruktur einer Perioden-Erfolgsrechnung für Kommunen wie folgt skizziert werden:

Ausgaben- bzw. Kostenrechnung und Einnahmen- bzw. Erlösrechnung (monetäre „Erfolgsrechnung“)

- Ausgabenarten- bzw. Kostenartenrechnung
- Mehrstufige Einzelausgaben- bzw. -kostenrechnung statt Deckungsbeitragsrechnung
- Einnahmenarten- bzw. Erlösartenrechnung

Leistungsrechnung (nicht-monetäre Erfolgsrechnung)

Freiwillige Aufgaben

- Produktrahmen, -bereich, -gruppe (einheitlich vorgegeben)
 - Produkt (individuell definiert)
 - Mengengerüst
 - Qualitätsgerüst
 - Leistungs-Kennzahlen (*Messung von Zielerreichungsgraden*)

Weisungsfreie Pflichtaufgaben

- (analog)

Weisungsgebundene Pflichtaufgaben

- (analog)

Erfolgs-Kennzahlenrechnung (*Bewertung von Zielerreichungsgraden*)

Abb. 1: Bestandteile der vorgeschlagenen Perioden-Erfolgsrechnung für Kommunen

Quelle: Eigene Darstellung in Anlehnung an Küpper (2001, S. 589 bzw. 2002, S. 933).

Aufgrund der Zweckneutralität bedarf es eigentlich einer ungeschlüsselten und Bewertungsfragen ausklammernden Datenerfassung. Ausgangspunkt hierfür wären – wie in der Kameralistik – durch Transaktionen ausgelöste Zahlungen. Damit bliebe wiederum der Blick für die zukünftige Aufgabenwahrnehmung verstellt, weil nicht wie nach dem matching-principle alle einer laufenden Periode zuzurechnenden Positionen erfasst würden. So könnten Abschreibungen für mehrperiodig genutztes Vermögen nicht berücksichtigt werden, da es sich bei ihnen um eine subjektive Verteilung der AHK über eine bestimmte Laufzeit handelt, die von für eine kommunale Rechnungslegung als mehr oder weniger sinnvoll anerkannten Prinzipien determiniert würde. Der Periodisierungsgedanke ist gegenüber der Kameralistik allerdings ein äußerst wichtiges Element zur Sicherstellung von intergenerativer Gerechtigkeit. Notwendig ist es daher, neben die Ausgabenartenrechnung eine Kostenartenrechnung zu stellen, die im Sinn einer wertmäßigen Kostenauffassung zusätzliche Informationen, beispielsweise auf Basis von Wiederbeschaffungskosten, bereitstellt.¹⁷ In Analogie ist die Einnahmenseite zu se-

¹⁷ Kritisch hierzu Eichhorn (1974, S. 34 ff.).

hen, die zur Erfassung kalkulatorischer Größen um eine Erlösrechnung ergänzt werden kann. Während sich erhebliche Teile der Einnahmen aber aus zwangsweise erhobenen Abgaben ohne Anspruch auf konkrete Gegenleistung zusammensetzen, die folglich einzelnen organisatorischen Einheiten nicht eindeutig zuzuordnen sind, können Ausgaben und Kosten im Rahmen einer Stellenrechnung weiterverarbeitet werden. Gemeinkostenschlüsselungen sind dabei vorerst zu vermeiden. Mit Verweis auf das Fehlen einer Marktbewertung der Produkte über Umsatzerlöse werden mehrstufige Einzelausgaben- bzw. -kostenrechnungen gegenüber Deckungsbeitragsrechnungen präferiert.¹⁸

Neben diese monetäre „Erfolgsrechnung“ tritt eine nicht-monetäre Leistungsrechnung. Wenngleich Produkte in den Kommunen individuell ausfallen, so hat sich eine inhaltliche Strukturierung zur Gewährleistung statistischer Auswertungen bereits im Kontext von Teilhaushalten in der kommunalen Doppik durchgesetzt. Sie wird im Kern für diese Rechnung übernommen und um eine Einordnung in pflichtige und freiwillige Aufgabenbereiche erweitert. In diese Leistungsrechnung sind Kennzahlen zu integrieren, die das absolute Mengen- oder Qualitätsgerüst präzisieren. Bei diesen Leistungs-Kennzahlen kann es sich um Gliederungs- oder Beziehungszahlen handeln, außerdem um Veränderungszahlen, die als Zielerreichungsgrade eine Soll-Ist-Abweichung offenlegen. Sie eröffnen zugleich die Möglichkeit einer Output-Bewertung hinsichtlich Effektivität und Effizienz,¹⁹ ohne dass es bereits an dieser Stelle dazu kommt.

Auch die fehlenden Kenntnisse über den Output waren Gegenstand der Reform des kommunalen Haushalts- und Rechnungswesen (Engels/Eibelshäuser, 2010, S. 58 ff.; Lüder, 2006, S. 641/645 f.) – jedoch bietet die kommunale Doppik in dieser Hinsicht keine gute Lösung: Kommunen, die völlig ineffizient arbeiten und dadurch nur wenige Leistungen anbieten können, erfahren durch den installierten Haushaltsausgleichsmechanismus gewissermaßen die gleiche Beurteilung wie solche mit hocheffizienter Organisation und breitem Leistungsangebot; der Öffentlichkeit gegenüber wird zudem bestenfalls am Rande des Jahresabschlusses über die Aufgabenerfüllung berichtet.

Abhilfe kann ein alle nicht-monetären und monetären „Erfolgsbeiträge“ ausweisender, kombinierter Leistungs- und Finanz- bzw. Kostenbericht schaffen, der in einem ersten Schritt eine getrennte Gegenüberstellung auf den (Teil-) Berichtsebenen vornimmt:

¹⁸ Diese Präferenz ist analog zu der von Küpper (2002, S. 937).

¹⁹ Beispiele im Hochschulbereich nennt Küpper (2002, S. 938/941).

Leistungs- und Finanz- bzw. Kostenbericht Kommune

Leistungs- und Finanz- bzw. Kostenbericht Dezernat

Leistungs- und Finanz- bzw. Kostenbericht Fachbereich

Leistungs- und Finanz- bzw. Kostenbericht Abteilung

Nicht-monetärer Erfolg

- Quantifizierbare Erfolge bei freiwilligen Aufgaben
 - Produkte 1...n
- Quantifizierbare Erfolge bei weisungsfreien Pflichtaufgaben
 - (analog)
- Quantifizierbare Erfolge bei weisungsgebundenen Pflichtaufgaben
 - (analog)

Monetärer „Erfolg“

- Zugewiesenes Gesamtbudget je Aufgabenbereich
 - Budgetanteil Produkte 1...n
- Summe der Ausgaben bzw. Einzelkosten
 - Anteil Produkte 1...n
- Ggf. verrechnete Gemeinkosten
- Saldo

Abb. 2: Erfolgskategorien auf kommunaler Ebene

Quelle: Eigene Darstellung in Anlehnung an Küpper (2002, S. 942).

In einem zweiten Schritt können Leistungen und Kosten einzelner Produkte zwecks detaillierter (Wirtschaftlichkeits-) Beurteilungen miteinander verknüpft werden, ggf. unter Einbezug zuvor (noch) nicht verrechneter Gemeinkosten. Anschließend kann im Sinn einer Auswertungsrechnung die Bewertung beider Erfolgskategorien über Erfolgs-Kennzahlen vorgenommen werden. Während mittels der Leistungsrechnung bzw. der Leistungs-Kennzahlen bereits überprüfbar wird, inwieweit ein ex-ante festgelegtes Mengen- oder Qualitätsgerüst tatsächlich realisiert worden ist (Messung von Zielerreichungsgraden) und mittels der monetären „Erfolgsrechnung“ deutlich wird, ob das bereitgestellte Budget für die Erbringung einer Leistung ausreichend war, dienen Erfolgs-Kennzahlen der Bewertung von Zielerreichungsgraden dahingehend, wie positiv oder negativ Abweichungen von definierten Leistungszielen durch die politische Mehrheit gesehen werden. Insofern eignet sich die Auswertungsrechnung desgleichen als Planungsgrundlage für die Folgeperiode, etwa zur Entscheidung, ob die Erweiterung oder Reduzierung bestimmter kommunaler Leistungen erfolgen sollte. Zu berücksichtigen ist, dass der gestalterische Spielraum in den einzelnen Aufgabenbereichen divergiert. So handelt es sich bei den weisungsgebundenen Pflichtaufgaben nicht um Selbstverwaltungsaufgaben;

üblicherweise fallen aber sogar hier Aufgabenerfüllung und Kosten in den Kommunen ungleich aus, wodurch individuelle Zielvorgaben ebenfalls (ergänzend) möglich sind.

Diese Erfassungs- und Auswertungsrechnung liefert den politisch Verantwortlichen bzw. der Kommunalaufsicht somit eine gegenüber der kommunalen Doppik erweiterte Informationsbasis und bietet durch die beiden Erfolgskategorien als Anknüpfungsobjekt von Schutzmechanismen eine zusätzliche Sicherstellung von intergenerativer Gerechtigkeit. Im Blickpunkt steht folglich nicht nur der Ressourcenverbrauch, sondern das Verwaltungshandeln insgesamt. Die vorgenannten Überlegungen bergen allerdings ein Problem: während die Aggregation und Beurteilung des monetären „Erfolgs“ kaum Schwierigkeiten bereitet, ist für eine komprimierte Darstellung des nicht-monetären Erfolgs angesichts der unterschiedlichen Messgrößen keine naheliegende Lösung erkennbar. Vielmehr kann sich das Berichtsniveau auf einem Kontinuum zwischen der Darstellung und Bewertung aller Leistungserfolge sowie einem weitgehenden Verzicht darauf bewegen.²⁰ Dieses Problem ist jedoch nicht prinzipiell neu: schon jetzt ist das Spektrum der definierten „wesentlichen“ Produkte in den Kommunen völlig inhomogen.²¹ Ob die Perioden-Erfolgsrechnung ihrerseits zu einer unzulässigen Entobjektivierung beiträgt, wird in Abschnitt 4.4 erörtert; einschlägige Kritikpunkte des nachstehenden Beispiels werden aufgegriffen. Betrachtet sei eine Kommune, in der die Produkte P1-P6 im Rahmen eines Leistungskatalogs definiert und entsprechend Abb. 4 weiter hinten organisatorisch zugeordnet sind. Ferner seien die aufgeführten Leistungsziele durch das kommunale Hauptorgan festgelegt:

Freiwillige Aufgaben		
P1	Museum	<ol style="list-style-type: none"> 1. Anzahl Wechselausstellungen (mind.) 2. Ø Kassenwartezeit (max.) 3. Besucherzahl (mind.) 4. Anzahl Schulklassen (mind.) 5. Überregionale Berichterstattung (mind.)
P2	Touristeninformation	<ol style="list-style-type: none"> 1. Höchstwartezeit (max.)
P3	Messegelände	<ol style="list-style-type: none"> 1. Anzahl Leitmesse (mind.) 2. Anzahl internat. Kongresse (mind.)
P4	Schwimmbad	<ol style="list-style-type: none"> 1. Anzahl Vollzahler (mind.) 2. Anteil zufriedener Nutzer (mind.) 3. Anzahl Badeunfälle (max.)
Weisungsfreie Pflichtaufgaben		
P5	Feuerwehrwesen	<ol style="list-style-type: none"> 1. Übertreffen der Landeszielvorgabe zum Eintreffen am Unfallort (mind.)
Weisungsgebundene Pflichtaufgaben		
P6	Melde-, Pass- und Wahlwesen	<ol style="list-style-type: none"> 1. Ø Bearbeitungszeit je Antrag (max.) 2. Ø Kosten je Vorgang im Vergleich zu einer Bezugsgruppe (max.) 3. Anteil an elektronisch angeforderten Briefwahlunterlagen bei Bundes-, Landes- oder Europawahlen (mind.)

Abb. 3: Leistungskatalog und Leistungsziele einer Kommune (Beispiel)

²⁰ So auch die Ausführungen bei Waltenberger (2006, S. 200 ff.).

²¹ Es sei exemplarisch auf die Anzahl von Produkten in Hannover und Braunschweig verwiesen.

Mit solchen Schwerpunktsetzungen transportiert die politische Mehrheit ihre Programmatik, durch die – ihrer Auffassung nach – die optimale Förderung des Gemeinwohls erreicht wird. Aus theoretischer Sicht könnten zur Fundierung und zwecks Entscheidungsunterstützung die typischen Bewertungsverfahren zum Einsatz kommen, mit denen nicht-monetäre Leistungen bzw. Ziele vergleichbar gemacht werden und eine Auswahl unter verschiedenen Alternativen strukturiert getroffen werden kann. Zu nennen sind insbesondere Techniken wie die Nutzwertanalyse (Zangemeister, 1970, S. 45 ff.; Bechmann, 1978, S. 20 ff.) oder der Analytic Hierarchy Process (Saaty, 1982, S. 14 ff.), bei denen Ober- und Unterziele hierarchisch geordnet, in (subjektiv gewichtete) Kriterien und Alternativen zerlegt und verschiedene zur Zielerreichung mögliche oder notwendige Einzelmaßnahmen in der Reihe ihrer Priorität durchgeführt werden. Ein solches Vorgehen dürfte aber v. a. daran scheitern, dass die Entscheidungsträger das kommunalpolitisch mögliche Leistungsprogramm kaum in eine überschaubare Zahl von Projektalternativen transformieren können und selbst dann eine Wahlmöglichkeit zwischen mehreren eindeutigen oder überschneidungsfreien Optionen oft deshalb nicht vorliegt, weil der Zusammenhang zwischen Kriterien und Alternativen nicht klar oder von bestimmten Annahmen abhängig ist (z. B. inwieweit einzelne Präventionsmaßnahmen dem Ziel der Reduzierung von Jugendkriminalität dienen oder wie Bildung, Erziehung und Betreuung auf kommunaler Ebene „optimal“ zu organisieren sind). Da politische Entscheidungen zudem nicht immer durch die erforderliche Rationalität gekennzeichnet sind, ließen sich die für einzelne Szenarien herangezogenen Eintrittswahrscheinlichkeiten eher nicht als konsistent bezeichnen. Dennoch bleibt es natürlich möglich, Ziele zumindest nach subjektiver Wichtigkeit zu reihen und erwartete bzw. eingetretene Zielerreichungsgrade als mehr oder weniger wünschenswert einzuordnen. Auf weniger abstrakter Ebene können sich insofern gemessene Leistungen durchaus nachvollziehbar einer Bewertung stellen, für die bei Offenlegung der Bewertungsfunktion sogar eine einzige Erfolgs-Kennzahl denkbar ist. Ex-ante müssen dazu Fragen geklärt werden, die für eine spätere Aggregation und Interpretation der leistungswirtschaftlichen Erfolge Voraussetzung sind, so z. B.:

- (1) Wie sind die einzelnen Produkte im Vergleich zueinander gewichtet?
- (2) Wie sind die Zielvorgaben innerhalb eines Produkts zueinander gewichtet?
- (3) Inwieweit sind Zielüberschreitungen „verrechenbar“ mit Zielunterschreitungen?

Ginge man von einer simplen Struktur aus, in der alle Produkte und innerhalb eines Produkts alle Ziele gleichgewichtet sind und es auf die bloße Einhaltung der Mindest- bzw. Maximalwerte ankommt (Variante 1), dann könnte sich für P1 eine Zielerreichung von 80 % (wenn 4/5

der Zielvorgaben eingehalten wurden) und bei P2 von 0 % ergeben (wenn 0/1 erreicht wurde) – was zu einer Erfolgs-Kennzahl von 40 % auf Abteilungsebene A1 usw. führen würde:

Aufgabenbereich	Zielerreichungsgrad / Leistungs-Kennzahl		Erfolgs-Kennzahl auf Ebene...										
			P	A1	A2	A3	A4	FB1	FB2	FB3	D1	D2	K
freiwillig	P1	4/5	80	40	X	X	X	41	X	X	33	X	44
	P2	0/1	0		X	X	X		X	X			
	P3	1/2	50	X	42	X	X		X	X			
	P4	1/3	33	X		X	X		X				
weisungsfrei	P5	0/1	0	X	X	0	X	X	0	X	X	X	
weisungsgebunden	P6	3/3	100	X	X	X	100	X	X	100	X	100	

Tab. 1: Leistungs- und Erfolgs-Kennzahlen – Messung und Bewertung von Zielerreichungsgraden (Variante 1)

Würde man dagegen unabhängig von den verschiedenen Produkten allein auf die Summe der insgesamt erreichten Ziele abstellen (Variante 2), dann ergäbe sich eine Erfolgs-Kennzahl von knapp 67 % auf Abteilungsebene A1 (weil 4/6 aller Zielvorgaben eingehalten wurden) usw.:

Aufgabenbereich	Zielerreichungsgrad / Leistungs-Kennzahl		Erfolgs-Kennzahl auf Ebene...										
			P	A1	A2	A3	A4	FB1	FB2	FB3	D1	D2	K
freiwillig	P1	4/5	80	67	X	X	X	55	X	X	50	X	60
	P2	0/1	0		X	X	X		X	X			
	P3	1/2	50	X	40	X	X		X	X			
	P4	1/3	33	X		X	X		X				
weisungsfrei	P5	0/1	0	X	X	0	X	X	0	X	X	X	
weisungsgebunden	P6	3/3	100	X	X	X	100	X	X	100	X	100	

Tab. 2: Leistungs- und Erfolgs-Kennzahlen – Messung und Bewertung von Zielerreichungsgraden (Variante 2)

Feinere Gewichtungsverfahren sind zweifellos erstrebenswert; ebenso ist zu überlegen, wie von der Kommune (ergänzend) definierte Leistungserfolge bei weisungsfreien oder weisungsgebundenen Pflichtaufgaben einzuordnen sind, wenn die mit der Weisung verbundene Kernaufgabe selbst nicht erfüllt wurde. Nochmals sei aber betont, dass die Anforderungen an diese Verfahren nicht allzu hoch gesetzt werden können: um überhaupt adressatengerecht zu sein, muss berücksichtigt werden, dass etwa die Mitglieder des Hauptorgans Ehrenämter bekleiden und weniger professionell aufgestellt als vergleichbare Adressaten im Unternehmensbereich sind oder Bürger anders als Eigenkapitalgeber von Unternehmen ihre „Anlageentscheidung“ mutmaßlich nicht ähnlich kalkuliert treffen usw. Theoretisch optimale Konstrukte für eine Bewertungsfunktion können somit nur bedingt Eingang in einen kommunalen Jahresabschluss finden – dies ist aber ohnehin nicht zwingend erforderlich, wie noch auszuführen ist.

Zwecks Wahrnehmung der Bewertung des leistungswirtschaftlichen Erfolg „auf einen Blick“, ist eine optisch prägnante Perioden-Erfolgsübersicht wichtig, die die produktspezifischen Leistungserfolge bzw. Zielerreichungsgrade in Form der Leistungs-Kennzahlen sowie deren Bewertung mittels Erfolgs-Kennzahlen dokumentiert. Diese Darstellung sollte separat für die drei elementaren, kommunalen Aufgabenbereiche (weisungsgebundene bzw. weisungsunge-

bundene Pflicht- sowie freiwillige Aufgaben) erfolgen bzw. in diese aufgespalten werden. Daneben könnte durch eine tabellarische Auflistung der Leistungsziele (Leistungskatalog) der eingangs erwähnte Ausgleich zwischen Detaillierungsgrad und Verständlichkeit der Perioden-Erfolgsrechnung herbeigeführt werden. Da hierin analog zum Unternehmensbereich keine abschließende Informationsvermittlung gesehen werden kann (Baetge/Kirsch/Thiele, 2009, S. 569/691 ff.), bedarf es der Konkretisierung über einen Anhang: in erster Linie sind dort die Gründe für die Produktauswahl sowie Mess- und Bewertungsverfahren darzulegen.

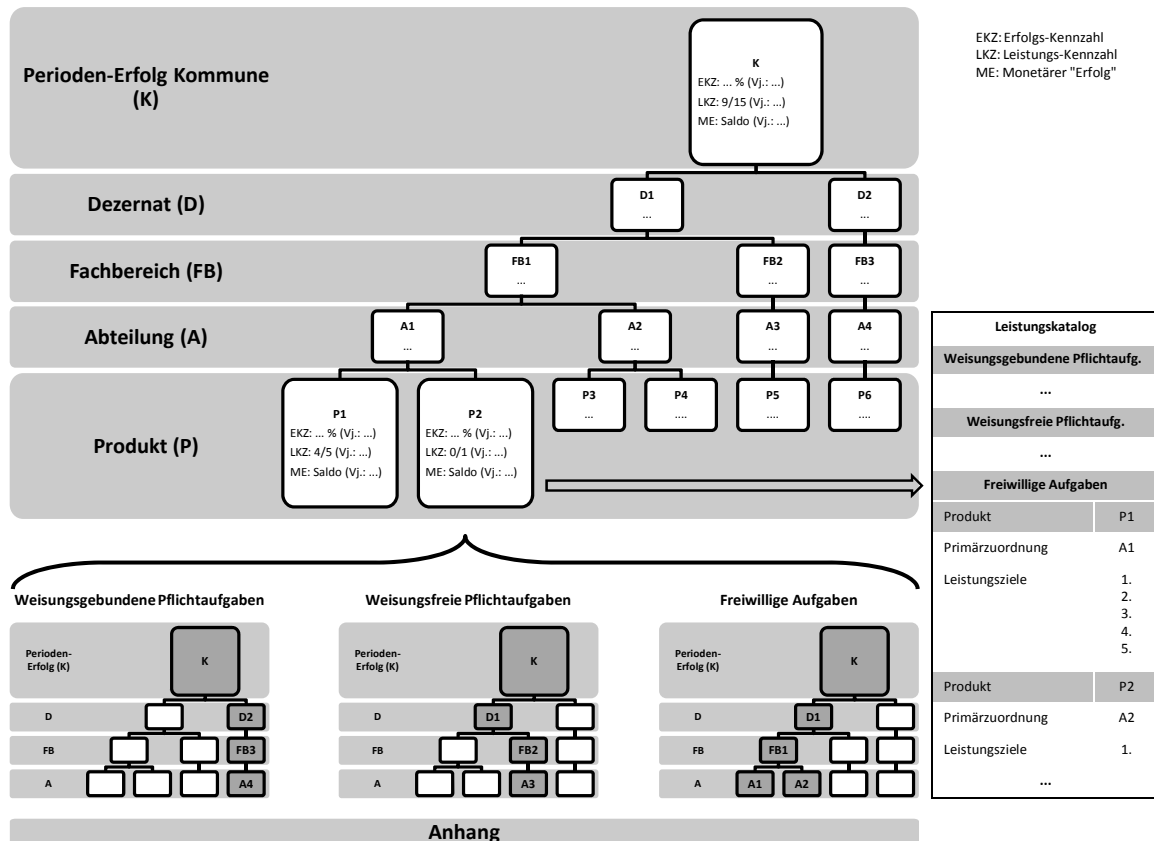


Abb. 4: Zusammenfassende Darstellung der skizzierten Perioden-Erfolgsrechnung für Kommunen

4.4 Entobjektivierung und Intransparenz durch die Perioden-Erfolgsrechnung?

Die in Anlehnung an Küpper vorgeschlagene Perioden-Erfolgsrechnung für Kommunen geht über den von Fleige (1987, S. 234 ff.) beschriebenen separaten Leistungsbericht mit nur nachrichtlicher Nennung von Leistungskosten bzw. den bei Streim (1987, S. 308 ff.) oder bei v. Zwehl/Zupancic (1990, S. 265 ff.) als Ergänzung der kommunalen Rechnungslegung zu findenden Lagebericht hinaus. Sie orientiert sich diesbezüglich an der entsprechenden Forderung Bredes (1997, S. 328). Obwohl damit eine höhere Komplexität verbunden ist, wird die mögliche Gefahr von Entobjektivierung und Intransparenz hier nicht als gravierend angesehen, zumal der monetäre „Erfolg“ nicht tangiert wird. Zwar machen Tab. 1/2 deutlich, dass die Er-

folgs-Kennzahlen durch Wahl des Bewertungsverfahrens gestaltbar sind. Heranzuziehen sind daher Maßstäbe und Kriterien, die verhindern, dass ein ex-ante gewollter Erfolg automatisch eintritt oder Zielvorgaben von der politischen Mehrheit in enger Abstimmung mit der Verwaltung so niedrig gesetzt werden, dass zwangsläufig eine Erfolgs-Kennzahl von 100 % auf allen Ebenen erreicht wird. Technisch sind dazu vielfältige Mechanismen geeignet; entscheidend ist letztlich aber, dass die Gewichtungsfunktion frühzeitig offengelegt wird, womöglich durch Beschluss zusammen mit der Haushaltssatzung. Denn unter Objektivierung ist v. a. Nachvollziehbarkeit und Kontrollierbarkeit zu verstehen (Beisse 1993, S. 83) – dass man leistungswirtschaftliche Erfolge also subjektiv unterschiedlich bewerten mag, liegt in der Natur der Sache und ist solange unproblematisch, wie die politische Mehrheit ihre zu Grunde liegenden Präferenzen nachvollziehbar und kontrollierbar darlegt. Zudem sei darauf hingewiesen, dass der Haushalt bereits bei seiner Aufstellung stärker als gegenwärtig zur Debatte stehen würde, falls Zielvorgaben erkennbar unrealistisch oder wenig ambitioniert ausfielen: leistungswirtschaftlich fragwürdige Ziele (z. B. eine mehrstündige „maximale Wartezeit“ in der KFZ-Zulassungsstelle), deren Erreichen positiv in eine Erfolgs-Kennzahl eingehen soll, werden sicherlich eher durch Opposition und Öffentlichkeit thematisiert als rein finanzwirtschaftliche Daten, für die bisher bei vielen Beteiligten häufig Grundverständnis und Beurteilungsmaßstab fehlen. Gleichwohl bleibt diese Erfolgskomponente erhalten, da das Ressourcenverbrauchs-konzept nicht grundsätzlich in Frage gestellt wird. Aus dieser Überzeugung heraus verbindet sich mit der Perioden-Erfolgsrechnung sogar ein größeres Maß an Transparenz als bei den vorgenannten Alternativen. Gerade mit Blick auf einen Lage- bzw. Rechenschaftsbericht scheint fraglich, inwieweit dieser angesichts der aus der Unternehmensrechnung bekannten, höheren Nutzungsintensität einer GuV (Ernst/Gassen/Pellens, 2009, S. 30/49) wahrgenommen wird und damit eine Korrektivfunktion gegenüber dem Periodengewinn entfalten kann. Ohnehin müsste präzisiert werden, in welchem Umfang sich Leistungserfolge dort gewidmet wird. Wenige verbale Beschreibungen würden den kommunalen Erfolg weiterhin kaschieren, eine detaillierte Auflistung stünde dagegen in stärkerem Einklang mit dem in diesem Aufsatz diskutierten Vorschlag: dann aber läge der Schritt zur Einbindung in die „Erfolgsrechnung“ selbst, wie gezeigt, nicht mehr allzu fern. Insgesamt wird die mit einem kommunalen Jahresabschluss intendierte Rechenschaftslegung mit Hilfe der Perioden-Erfolgsrechnung als vorteilhaft angesehen, weil der kommunale Erfolg umfassend abgebildet wird, ohne dass es zu einer unzulässigen Entobjektivierung kommt.

5 Zusammenfassung

Die Übertragung des in nahezu allen Systemen der externen Unternehmensrechnung zu findenden Rechnungsziels Periodengewinn auf die kommunale Rechnungslegung ist nur bedingt sinnvoll. Obwohl diese Erkenntnis nicht neu ist, definieren die Gemeindeordnungen den Periodengewinn als zentrale Erfolgsgröße und knüpfen hieran entsprechende Sanktionsmechanismen. Unterstützung findet sich im jüngeren Schrifttum, welches dieses Rechnungsziel als Maßstab für intergenerative Gerechtigkeit sieht. Auf den ersten Blick mögen sich dafür gute Gründe finden: weil in Kommunen Zwecke existieren, die mit denen der externen Unternehmensrechnung vergleichbar sind und weil dem handelsrechtlichen, vorsichtig ermittelten Periodengewinn augenscheinlich eine Schutzwirkung zukommt, spricht offenbar viel für die Anwendung der bekannten Rechnungsziele und -regeln. Dabei wird allerdings übersehen, dass sich Aufgaben und Ziele von Unternehmen und Kommunen im Grundsatz und insbesondere bei der Erfolgsbeurteilung unterscheiden. Von daher sollte neben dem monetären „Erfolg“ der leistungswirtschaftliche, nicht-monetär messbare Erfolg explizit in die Erfolgsrechnung von Kommunen einbezogen werden – und nicht bloß Gegenstand von Teilhaushalten oder Lage- bzw. Rechenschaftsberichten sein. Aufgrund der Komplexität wäre darauf zu verzichten, wenn über den Periodengewinn implizit der leistungswirtschaftliche Erfolg gesteuert werden kann. Dies ist jedoch nicht der Fall. Eine vergleichbare Problematik hat sich zuletzt im Kontext der Rechnungslegung staatlicher Hochschulen offenbart. Küpper hat in die dort geführte Diskussion eine Perioden-Erfolgsrechnung eingebracht, die aus einer Ausgaben- bzw. Kostenrechnung zur Abbildung des monetären „Erfolgs“, einer überwiegend mengenmäßigen Leistungserfassung zur Beurteilung des nicht-monetären Erfolgs sowie verschiedener Auswertungsrechnungen besteht. Angesichts der gezeigten Kohärenz von Hochschul- und kommunaler Rechnungslegung und der damit verbundenen Erkenntnis, dass wesentliche Anforderungen auch an letztere²² nur bedingt durch eine kaufmännische Rechnungslegung erfüllt werden können, ist bei Kommunen für die sinngemäße Anwendung der von Küpper vorgeschlagenen Rechnung als Alternative zur eindimensionalen Ergebnisrechnung zu plädieren. Dafür erforderliche Modifikationen wurden aufgezeigt.

6 Literaturverzeichnis

Baetge J/Kirsch H-J/Thiele S (2004) Bilanzanalyse. 2. Aufl. IDW, Düsseldorf

Baetge J/Kirsch H-J/Thiele S (2009) Bilanzen. 10. Aufl. IDW, Düsseldorf

²² Vgl. dazu Fn. 1.

- Bechmann A (1978) Nutzwertanalyse, Bewertungstheorie und Planung. Haupt, Bern/Stuttgart
- Beisse H (1993) Gläubigerschutz – Grundprinzip des deutschen Bilanzrechts. In: Beisse H/Lutter M (Hrsg) Festschrift Beusch. De Gruyter, Berlin-New York, S 77-97
- Berens W/Budäus D/Buschor E/Fischer E/Lüder K/Mundhenke E/Streim H (2005) Eckpunkte für die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung im öffentlichen Haushalts- und Rechnungswesen auf Basis der Integrierten Verbundrechnung. WPg 58(16): 887-890
- Berens W/Budäus D/Buschor E/Fischer E/Lüder K/Mundhenke E/Streim H (2008) Zum nicht mehr vertretbaren kameralen Haushalts- und Rechnungswesen in einem demokratischen Gemeinwesen. DÖV 61(3): 109-111
- Bolay FW (2001) Betriebswirtschaft und öffentliche Verwaltung. DVP 52(5): 179-181
- Brede H (1997) Der Erfolgsbegriff im Neuen Öffentlichen Rechnungswesen. In: Fischer TR/Hömberg R (Hrsg) Jahresabschluß und Jahresabschlußprüfung. IDW, Düsseldorf, S 309-331
- Brixner HC/Harms J/Noe HW (2003) Verwaltungs-Kontenrahmen. Beck, München
- Budäus D (2005) Reform des öffentlichen Haushalts- und Rechnungswesens und dafür erforderliche Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (GoöB). In: Müller S/Jöhnk T/Bruns A (Hrsg) Beiträge zum Finanz-, Rechnungs- und Bankwesen. Dt. Universitätsverl., Wiesbaden, S 609-623
- Eibelshäuser M (2006) Bilanzierungsgrundsätze und öffentliche Rechnungslegung. Konzern 4(9): 618-624
- Eichhorn P (1974) Liquiditätsplanung und Gelddisposition in öffentlichen Haushalten. 2. Aufl. Nomos, Baden-Baden
- Eichhorn P/Ludwig G (1971) Quantitative Planungstechniken zur Rationalisierung staatlicher Entscheidungen. DÖH 11(1): 7-13
- Engels D/Eibelshäuser M (Hrsg) (2010) Öffentliche Rechnungslegung – Von der Kameralistik zur Doppik. Carl Link, Köln
- Ernst E/Gassen J/Pellens B (2009) Verhalten und Präferenzen deutscher Aktionäre. Dt. Aktieninstitut, Frankfurt/M.
- Fleige T (1989) Zielbezogene Rechnungslegung und Berichterstattung von Kommunen. Lit, Münster
- Freie und Hansestadt Hamburg (2008) Geschäftsbericht 2007
- Fußwinkel C/Schneider W (2008) Kommunale Jahresabschlussanalyse. VDM, Saarbrücken
- Gerhards R (2000) Zur Endlosdiskussion über das Rechnungswesen in öffentlichen Verwaltungen. gemh 101(6): 131-133
- Goldbach A (1985) Die Kontrolle des Erfolgs öffentlicher Einzelwirtschaften. Peter Lang, Frankfurt/M.
- Henkes J (2008) Der Jahresabschluss kommunaler Gebietskörperschaften. Erich Schmidt, Berlin

- Hennies M (2005) Bilanzpolitik und Bilanzanalyse im kommunalen Sektor. Utz, München
- IMK (2003) Gemeindehaushaltsverordnung für ein doppisches Haushalts- und Rechnungswesen. Anlage 2 zum IMK-Beschluss vom 21 Nov 2003, 173. Sitzung der Ständigen Konferenz der Innenminister und -senatoren der Länder in Jena
- Kiaman O/Wielenberg S (2010a) Sind die Regeln der externen Unternehmensrechnung auf die kommunale Rechnungslegung übertragbar? ZfB 80(3): 237-261
- Kiaman O/Wielenberg S (2010b): Welche Informationen liefert gegenwärtig die Abbildung des abnutzbaren Anlagevermögens im kommunalen Jahresabschluss? gemh 111(3): 49-55
- Klug F (1987) Ökonomische Grundlagen kommunaler Tätigkeiten. Jugend-und-Volk, Wien
- Küpper H-U (1997) Hochschulrechnung zwischen Kameralistik und Kostenrechnung. In: Küpper H-U/Troßmann E (Hrsg) Das Rechnungswesen im Spannungsfeld zwischen strategischem und operativem Management, Festschrift Schweitzer. Duncker & Humblot, Berlin, S 565-588
- Küpper H-U (2000) Hochschulrechnung auf der Basis von doppelter Buchhaltung und HGB? zfbf 52(4): 348-369
- Küpper H-U (2001) Rechnungslegung von Hochschulen. BFuP 53(6): 578-592
- Küpper H-U (2002) Konzeption einer Perioden-Erfolgsrechnung für Hochschulen. ZfB 72(9): 929-951
- Küpper H-U/Zboril NA (1997) Rechnungszwecke und Struktur einer Kosten-, Leistungs- und Kennzahlenrechnung für Fakultäten. In: Becker W/Weber J (Hrsg) Kostenrechnung. Gabler, Wiesbaden, S 337-366
- Lasar A/Grommas D/Goldbach A/Zähle K (2008) Neues Kommunales Haushalts- und Rechnungswesen in Niedersachsen. 2. Aufl. Saxonia, Dresden
- Lüder K (1989) Öffentliches Rechnungswesen und Finanzkontrolle. In: v. Arnim HH (Hrsg) Finanzkontrolle im Wandel. Duncker & Humblot, Berlin, S 134-148
- Lüder K (1993) Die zentrale Rolle des Rechnungskonzepts für die Ausgestaltung des öffentlichen Rechnungswesens. In: Brede H/Buschor E (Hrsg) Das neue Öffentliche Rechnungswesen. Nomos, Baden-Baden, S 29-74
- Lüder K (2006) Notwendige rechtliche Rahmenbedingungen für ein reformiertes staatliches Rechnungs- und Haushaltswesen. DÖV 59(15): 641-648
- Marettke C/Dörschell A/Hellenbrand A (2006) Kommunales Vermögen richtig bewerten. 2. Aufl. Haufe, München
- Merschbächer G (1987) Öffentliche Rechnungssysteme in der Bundesrepublik Deutschland, in Österreich und in der Schweiz. VVF, München
- Moxter A (1976) Fundamentalgrundsätze ordnungsmäßiger Rechenschaft. In: Baetge J/Moxter A/Schneider D (Hrsg) Bilanzfragen, Festschrift Leffson. IDW, Düsseldorf, S 87-100

- Mülhaupt L/Gornas J (1973) Finanzwirtschaftliches und betriebswirtschaftliches Rechnen in Gemeinden. DÖH 14(1/2): 15-46
- Niedersächsischer Landtag (2005) Gesetz zur Neuordnung des Gemeindehaushaltsrechts und zur Änderung gemeindefinanzrechtlicher Vorschriften (Entwurf), Drucksache 15/1680, 15. Wahlperiode
- Niehoff K (2001) Replik zu Gerhards: Zur Endlosdiskussion über das Rechnungswesen in öffentlichen Verwaltungen. gemh 102(2): 28-30
- Notheis K/Ade K (2009) Das Neue Kommunale Haushaltsrecht Baden-Württemberg. 2. Aufl. Boorberg, Stuttgart
- Oettle K (1976) Grundfragen öffentlicher Betriebe I. Nomos, Baden-Baden
- Oettle K (1993) Zur Abbildung gemeinwirtschaftlicher Erfolge. In: Brede H/Buschor E (Hrsg) Das neue Öffentliche Rechnungswesen. Nomos, Baden-Baden, S 119-141
- Pünder H (2008) Gerechte Lastenverteilung zwischen Generationen. DVBl 123(15): 946-956
- Saaty, TL (1982) Decision Making for Leaders. Lifetime Learning, Belmont, CA
- Schneider D (1997) Betriebswirtschaftslehre, Rechnungswesen, Bd 2. 2. Aufl. Oldenbourg, München
- Streim H (1987) Der kommunale Lagebericht als Ergänzung der Rechnungslegung von Gemeinden. In: Eichhorn P (Hrsg) Doppik und Kameralistik, Festschrift Mülhaupt. Nomos, Baden-Baden, S 308-327
- Thieme W (2008) Kaufmännische Buchführung in der öffentlichen Verwaltung. DÖV 61(11): 433-441
- Vogeloth N (2001) Integriertes öffentliches Rechnungswesen. Verwaltung & Management 7(1): 24-31
- v. Hauff M/Tarkan B (2009) Nachhaltige kommunale Finanzpolitik für eine intergenerationelle Gerechtigkeit. Nomos, Baden-Baden
- v. Wysocki K (1965) Kameralistisches Rechnungswesen. Poeschel, Stuttgart
- v. Zwehl W/Zupancic GM (1990) Der kommunale Lagebericht – ein Instrument zur Verbesserung der kommunalen Rechnungslegung. DÖV 43(7): 265-270
- Wagenführer A (2003) Veränderungen des Haushaltsausgleich durch eine Reform des Gemeindehaushaltsrechts? gemh 104(1): 7-12
- Waltenberger M (2006) Rechnungslegung staatlicher Hochschulen. IHF, München
- Witte E/Hauschildt J (1966) Die öffentliche Unternehmung im Interessenkonflikt. Allg.-Verl.-Ges., Berlin
- Zangemeister C (1970) Nutzwertanalyse in der Systemtechnik. Wittmann, München
- zur Mühlen M/Loitz R (1998) Gründe und Gestaltungsoptionen für ein kaufmännisches Rechnungswesen bei Gebietskörperschaften. BB 53(11): 578-585

Beitrag 5

Titel

Ist das Rechnungsziel Eigenkapitalermittlung in Kommunen von Bedeutung?

Is the accounting objective of net assets/equity calculation significant to municipalities?

Autor

Dipl.-Ök. Oliver Kiaman

Ist das Rechnungsziel Eigenkapitalermittlung in Kommunen von Bedeutung?

Is the accounting objective of net assets/equity calculation significant to municipalities?

Das Rechnungsziel Eigenkapitalermittlung wird für Kommunen kontrovers diskutiert. Dieser Beitrag untersucht, inwieweit sich das aus der externen Unternehmensrechnung bekannte Rechnungsziel hier theoretisch begründen lässt und zu welchen praktischen Konsequenzen seine Verwendung führt. Es zeigt sich, dass die kommunalen Rechnungszwecke nicht notwendigerweise einen Anhalt für ein solches Rechnungsziel liefern und dass die Größe Eigenkapital Fehlinterpretationen begünstigt. Die in der Literatur geforderte Fokussierung auf das Rechnungsziel Periodengewinn wird ebenfalls als nicht sinnvoll gesehen. Stattdessen wird eine Vermögens- und Schuldenänderungsrechnung vorgeschlagen, die anknüpfend an eine Finanzrechnung die bisherige kommunale Periodengewinnermittlung ersetzt.

The accounting objective of net assets/equity calculation is the subject of controversial debate for municipalities. This paper examines the extent to which such an accounting objective (well-founded based on external financial reporting) can be theoretically justified in this case, as well as which practical consequences result from its use. It becomes apparent that accounting purposes here do not necessarily provide an indication for a corresponding application – and that the parameter of net assets/equity promotes misinterpretations. This notwithstanding, the focus on the concept of accounting income as called for in the literature is viewed as impractical. Instead, an asset- and debt-change accounting is proposed for municipalities which, tied in with a cash-flow statement, supplants the current calculation of a period profit.

1 Einleitung

Im Zuge der Neuordnung des kommunalen Haushaltsrechts haben etliche Kommunen in Deutschland ihr Rechnungswesen von der Kameralistik auf eine Form der Doppik umgestellt und teilweise bereits Eröffnungsbilanz und Jahresabschluss vorgelegt.¹ Hierfür gelten indes unterschiedliche Vorschriften, da seitens der Innenministerkonferenz im November 2003 bloß Eckpunkte definiert wurden – die konkrete Umsetzung ist Gegenstand der kommunalen Gesetzgebung in den einzelnen Bundesländern.

An welchen Kriterien sollte sich die neue Rechnungslegung sinnvollerweise orientieren? Aus theoretischer Sicht ist zu fordern, dass ausgehend von den Informationsbedürfnissen der Adressaten der Rechnungslegung (Rechnungszweck) eine Messgröße (Rechnungsziel) entwickelt und deren Ermittlung dann über adäquate Regeln (Rechnungsinhalt) sichergestellt wird.² Ein solches Vorgehen ist im Kontext der kommunalen Rechnungslegung durchaus komplex und lediglich partiell zur Anwendung gekommen. Wenig erstaunlich ist es daher, dass sich in der Praxis ein umgekehrtes Bild zeigt: unter Verweis auf bestimmte Vorzüge eines doppischen Systems werden typischerweise die Rechnungsinhalte und -ziele des HGBs herangezogen und anschließend Versuche unternommen, diese in ein System kommunaler Rechnungszwecke einzuordnen.³ Vergleichbar ist das Vorgehen auf internationaler Ebene: bereits seit 1996 existiert eine an den IAS/IFRS angelehnte Standardsetzung für den öffentlichen Sektor (IPSAS), aber erst seit Ende 2010 liegt der Entwurf für ein Rahmenkonzept (Conceptual Framework Exposure Draft 1) vor, in dem u. a. die grundsätzliche Zielrichtung („objectives“) sowie die Adressaten („users“) dieser IPSAS zur Debatte gestellt werden. Solche Vorgehensweisen sind jedoch nur bedingt zu unterstützen, da die nachrangige Frage nach den Buchführungstechniken und die Verwendung ausgewählter Regelwerke diejenige nach Informationsanforderungen überlagert. Befördert wird so allein der Dissens darüber, was unter den Zwecken der kommunalen Rechnungslegung abschließend zu subsumieren ist, welche Ausgestaltung angemessen und inwieweit die externe Unternehmensrechnung nach HGB oder IPSAS tatsächlich ein optimales Referenzmodell ist.⁴ Selbst wenn man, wie die überwiegende Zahl der Bundesländer, eine doppische Rechnung mit Bilanz und GuV gegen-

¹ Vgl. *Deutscher Städtetag* (2009), S. 36.

² Vgl. *Schneider* (1997), S. 45.

³ Die Abwägung einzelner Vor- und Nachteile des kameralen bzw. des doppischen Systems und die Gründe für die prinzipielle Nähe zum HGB stellt z. B. *Wolfrum* (2010) prägnant dar.

⁴ Vgl. *Kieman/Wielenberg* (2010a).

über einer erweiterten Kameralistik oder anderen Verfahren befürwortet,⁵ zeigt sich bei der kommunalen Rechnungslegung kein einheitlicher Standpunkt. Zwar gibt es ähnliche oder übereinstimmende Vorstellungen darüber, wie z. B. Schulden zu bewerten sind, speziell aber für das kommunale Vermögen existieren national wie international recht heterogene Überlegungen und Regelungen. Ceteris paribus wird der Aussagegehalt eines Jahresabschlusses wesentlich von der Abbildung des die Aktiva regelmäßig dominierenden Sachanlagevermögens determiniert;⁶ unmittelbar wirkt sich dies auf die Residualgröße Eigenkapital aus.

Obwohl sich in der Literatur völlig konträre Positionen zur Bedeutung von Eigenkapitalhöhe und -quote finden lassen und das Augenmerk auf das aus der externen Unternehmensrechnung bekannte Rechnungsziel Periodengewinn⁷ gelenkt werden soll,⁸ ist das kommunale (Rein-) Vermögen von auffallend hohem Interesse bei Politik, Verwaltung und Gesellschaft. Sichtbar wird dies schon daran, dass der stets lange Vorlauf zur Erstellung der Eröffnungsbilanzen bisweilen von öffentlichen Diskussionen zu einzelnen Bilanzpositionen und zum „Wert“ der Kommune intensiv begleitet wird. Noch greifbarer wird die scheinbare Relevanz des Eigenkapitals, wenn Maßnahmen zur Abwendung einer (drohenden) Überschuldung „in betroffenen Städten eine Eigendynamik“⁹ gewinnen. Im Ergebnis entwickelt sich das Eigenkapital also zunehmend zu einer „zentralen Steuerungsgröße“,¹⁰ dessen Höhe bzw. Entwicklung im Zeitverlauf als Erfolgsindikator gedeutet wird.¹¹

Der vorliegende Aufsatz fokussiert deswegen ausgehend von den divergierenden Zwecksystemen (Abschnitt 2) zunächst auf die Vermögensbewertung in Kommunen. Ohne auf Einzelregelungen einzugehen, wird erörtert, welche Informationsvermittlung die üblichen Verfahren bieten und welche Bedeutung infolgedessen dem Rechnungsziel Eigenkapitalermittlung zukommen sollte (Abschnitt 3). Auf dieser Basis wird anschließend eine Modifikation der

⁵ Kritische Einwürfe finden sich z. B. bei *Kiaman* (2011); *Kiaman/Wielenberg* (2010a); *Meynhardt/Schulze* (2010); *Thieme* (2008) oder *Brede* (2007), S. 164 ff.

⁶ Vgl. *Bolsenkötter/Poullie/Vogelpoth* (2009), S. 44.

⁷ Mit „Periodengewinn“ sei im Folgenden der kaufmännische Periodenerfolg gemeint. Damit soll deutlich gemacht werden, dass der Periodenerfolg von Kommunen u. Ust. anders zu definieren ist.

⁸ Vgl. *Mühlenkamp/Magin* (2010); *Budäus/Hilgers* (2010); *Budäus* (2009), S. 34; *Böcking/Dutzi* (2009b), S. 38; *Berens et. al.* (2008), S. 111.

⁹ *Frischmuth/Hellenbrand* (2011), S. 36.

¹⁰ So *Rehm/Tholen* (2008), S. 53.

¹¹ Hierfür spricht die wiederholte Betonung des (hohen) Eigenkapitals in etlichen kommunalen Jahresabschlüssen; Produkte und Leistungsziele spielen dagegen, anders als oft suggeriert, eine nachrangige Rolle.

bestehenden, doppischen Rechnungslegung vorgeschlagen (Abschnitt 4), die die von *Oettle, Brede oder Thieme* beschriebenen Probleme des kommunalen Eigenkapitals aufgreift.¹²

2 Eignung kommunaler Rechnungszwecke als Deduktionsbasis für das Rechnungsziel Eigenkapitalermittlung?

Die derzeit uneinheitlichen Auffassungen zu (möglichen) kommunalen Rechnungszwecken beruhen im Kern darauf, dass sich die Adressaten und ihre Informationsbedürfnisse kaum empirisch erheben oder widerspruchsfrei axiomatisch bestimmen lassen.¹³ Anders als im Unternehmensbereich, wo Dividenden den Anteilseignern in wertmäßig eindeutiger Form zukommen, partizipieren Einwohner in Abhängigkeit der individuellen Situation höchst unterschiedlich von dem Nutzenpotenzial, das ihre Kommune durch Infrastruktur oder Einrichtungen bereitstellt. Auf dieser Basis eindeutige Abbildungsvorschriften zu entwickeln, ist zwangsläufig schwierig. Zudem ist in einer repräsentativen Demokratie mit gewählten Volksvertretern nicht naheliegend, in welchem Maß eine „Bürgerorientierung“ Gegenstand der kommunalen Rechnungslegung sein sollte – insbesondere dann nicht, wenn es empirischen Anhalt für ein starkes Desinteresse der Bürger an dieser Rechnung gibt.¹⁴ In direktem Zusammenhang ist die Kontroverse um primäre und sekundäre Adressaten zu sehen, die während des Konsultationsprozesses zum IPSAS-Rahmenkonzept zu Tage getreten ist und eine Vielzahl von möglichen Adressatengruppen offenbart hat.¹⁵

Somit weist ein im Sinne der klassischen Bilanztheorien fundiertes Vorgehen, das losgelöst von rechtlichen Normen die Genese von Rechnungszwecken anstrebt, hier eine gewichtige Hürde auf: mangels einheitlichem Zwecksystem existiert keine widerspruchsfreie Deduktionsbasis.¹⁶ Häufig werden daher die Rechnungszwecke erwerbswirtschaftlicher Unternehmen in einer sehr allgemeinen Art, nämlich der Bereitstellung von Informationen zur Planung, Steuerung und Kontrolle, als Referenz herangezogen. Ein solches Informationsinteresse wird man für Kommunen zweifellos kaum negieren können. Der vergleichsweise hohe Abstraktionsgrad dieser (Zweck-) Ebene ist jedoch irreführend und kein Beleg dafür, dass dort ebenfalls explizite Regelungen der Unternehmensrechnung Anwendung finden müssen.

¹² Vgl. *Oettle* (1969); *Brede* (2007); *Thieme* (2008).

¹³ Vgl. dazu *Merschbächer* (1987), S. 137 ff.; *Mülhaupt/Gornas* (1973), S. 26, schlagen daher die Festlegung von solchen Zwecken vor, die einigen als besonders wichtig identifizierten Anforderungen genügen.

¹⁴ Vgl. *Streim* (1987), S. 308 ff. m. w. V.

¹⁵ Vgl. die Synopse des *IFAC* (2011), S. 23 ff.

¹⁶ Vgl. *Baetge/Kirsch/Thiele* (2009), S. 12 ff., 105 ff.

ten.¹⁷ Dies zeigen *Kieman/Wielenberg*, denen zufolge alle „typischen“ Zwecke der externen Unternehmensrechnung zwar prinzipiell als Zwecke der kommunalen Rechnungslegung interpretierbar sind, der Rückgriff auf die gängigen Regeln dennoch u. U. gefährlich ist.¹⁸ Bestätigend wirkt der Blick auf die konzeptionellen Ursprünge der kommunalen Doppik in Deutschland: das sog. Speyerer Verfahren weicht bei aller Nähe zu kaufmännischen Rechnungskonzepten wesentlich, besonders bei der Vermögensbewertung, von diesen ab.¹⁹ Allerdings geht dem von *Lüder* konzipierten Reformmodell eine diskursive und konsensorientierte Akzentuierung von Rechnungszwecken voraus, die trotz aller Sachverständigkeit als induktive Methode zu werten ist und keine Allgemeingültigkeit entfalten kann.²⁰ Entsprechend wird man die von *Berens et. al.* vorgenommene Konkretisierung des Informations- und Schutzgedanken für die kommunale Rechnungslegung interpretieren müssen.²¹

Schlussendlich verbleibt noch eine Analyse im Rechtssinn, d. h. die Ermittlung der vom Gesetzgeber intendierten Zwecke anhand von einschlägigen Hinweisen direkt im oder in Form von Begleitmaterialien zum Gesetz bzw. zur Gesetzesentstehung.²² *Köhrmann* etwa gelangt demnach zu dem Ergebnis, die Zwecke der kommunalen Rechnungslegung seien dieselben der handelsrechtlichen Rechnungslegung.²³ Dass man dies angesichts differenzierter Länderregelungen sowie den zugehörigen Gesetzesmaterialien, aus denen eine zwingende Notwendigkeit für die HGB-Nähe nicht erkennbar wird, robust nennen kann, ist zu bezweifeln.²⁴ Gerade zur Verbindung von Handelsrecht und kommunaler Doppik offenbaren sich in der Literatur inkongruente Vorstellungen:

- Eine Teilgruppe befürwortet ausdrücklich das handelsrechtliche GoB-System.²⁵
- Andere halten eine stellenweise Anpassung der handelsrechtlichen GoB an „Besonderheiten des öffentlichen Haushalts- und Rechnungswesen“ für notwendig und postulieren sog. GoöB.²⁶
- Diskutiert werden ferner Mischformen auf Basis mehrerer Referenzsysteme.²⁷

¹⁷ So auch *Küpper* (2000), S. 349 ff., in der ähnlich gelagerten Diskussion zur Hochschulrechnungslegung.

¹⁸ Vgl. *Kieman/Wielenberg* (2010a).

¹⁹ Vgl. *Lüder* (1999); *Lüder* (2006), S. 646.

²⁰ Vgl. *Leffson* (1987), S. 28 ff. m. w. V.

²¹ Vgl. *Berens et. al.* (2005).

²² Ausführlicher dazu *Baetge/Kirsch/Thiele* (2009), S. 91 f., 106 ff.

²³ Vgl. *Köhrmann* (2009), S. 73 ff.

²⁴ In einigen Bundesländern kann sogar z. G. der bestehenden Kameralistik bzw. einer erweiterten Kameralistik optiert werden.

²⁵ Vgl. *Kämpfer/Breidert* (2004); *Eibelshäuser* (2006); *Breidert/Rüdinger* (2008); *Böcking/Dutzi* (2009a).

²⁶ Vgl. *Lüder* (1999); *Berens et. al.* (2005).

- Zunehmend verstärkt sich der Ruf nach Verwendung der IPSAS als Regelwerk.²⁸

Die Vielfalt an Positionen ist gleichwohl nicht überraschend für das relativ junge Forschungsgebiet der kommunalen Doppik. Schon in Bezug auf die lang existierenden handelsrechtlichen GoB hat *Beisse* deutlich gemacht, dass sie nicht Ergebnis logischer Deduktion seien, da über die Zwecke keine einheitliche Meinung bestehe. Es handele sich vielmehr um Konkretisierungen bestimmter Prinzipien als Ergebnis einer „Synthese der induktiven und der deduktiven Methode“.²⁹ Das konzeptionelle Problem der kommunalen Doppik spiegelt sich darin wider: sie läuft zwar tendenziell in Richtung kaufmännischer Erfassungstechniken, je nach individuellem Verständnis wird aber festgelegt, welche Informationen bereitzustellen sind und welche Akteure in welchem Umfang geschützt werden sollen.

Um eine vergleichbare Problematik im Hochschulbereich aufzulösen, hat *Küpper* eine zweckneutrale Erfassungs- und Auswertungsrechnung vorgeschlagen, die „mehr als in erwerbswirtschaftlichen Unternehmungen [...] unterschiedlichen Informationsempfängern, Rechnungszwecken und -zielen dienen“ und eben nicht auf erwerbswirtschaftliche Rechnungsziele abstellen soll.³⁰

Dieser Beitrag greift hierauf zurück. Ansetzend zwischen Zweck- und Regelebene wird untersucht, ob das Rechnungsziel Eigenkapitalermittlung in Kommunen sachgerecht ist und was aus dessen statischer Betrachtung abgelesen werden kann. In enger Verbindung damit steht die ebenfalls zu beantwortende Frage, welche Bedeutung einer dynamischen Sichtweise, also dem Eigenkapitalvergleich aufeinanderfolgender Perioden, zukommt.

Für das weitere Vorgehen sollen drei Rahmenbedingungen zu Grunde gelegt werden, die sich auf Basis der vorangehenden Ausführungen herauskristallisiert haben:

- Unabhängig davon, welche kommunalen Rechnungszwecke man „definiert“, existiert in der Literatur die weitgehend unstrittige Konvention zur „Sicherung von intergenerativer Gerechtigkeit“. Bei der Ausarbeitung von kommunalen Rechnungszielen sollte dieses

²⁷ Dazu *Budäus* (2009), S. 30 ff.; *Bolsenkötter* (2007), S. 15 f.

²⁸ Vgl. *Schedler/Knechtenhofer* (2003), S. 543 ff., mit Bezug auf die Verwendung der IPSAS als Referenzsystem in der Schweiz. So, gleichwohl knapper, auch *Müller-Marqués Berger* (2009), S. I. Vgl. zudem die Analysen bei *Srocke* (2004) und *Kirchmann* (2009).

²⁹ *Beisse* (1993), S. 79 ff.

³⁰ Vgl. *Küpper* (2002); ergänzend *Kiama* (2011).

induktiv bestimmte Prinzip Berücksichtigung finden, auch deshalb, weil es unter juristischen Gesichtspunkten als zentral angesehen werden kann.³¹

- Es existiert kein Anhalt für eindeutige kommunale Rechnungsziele (und -regeln), so dass es nicht zwangsläufig auf die (z. B. aus dem HGB bekannte) Bestimmung des Eigenkapitals bzw. des Periodengewinns – als detailliertes Spiegelbild eines Eigenkapitalvergleichs – hinauslaufen muss.
- Als Informationsinstrument soll primär eine monetäre Rechnung dienen, selbst wenn leistungswirtschaftliche Ziele dadurch nur eingeschränkt abgebildet werden.

3 Rechnungsziel Eigenkapitalermittlung in unterschiedlichen Referenzsystemen der kommunalen Rechnungslegung

3.1 Eigenkapital und Eigenkapitalveränderung bei Kommunen und Unternehmen

Dem Eigenkapital von Unternehmen werden üblicherweise einige wichtige Funktionen zugeschrieben, z. B. die Haftungs-, die Verlustausgleichs-, die Finanzierungs-, die Gewinnbeteiligungs- oder die Geschäftsführungsfunktion, letztere verstanden als rechtsform- und stimmrechtsabhängige Einflussmöglichkeit auf die gesellschaftlichen Belange.³² Vordergründig scheint es so, als bestünde überhaupt keine Verbindung zur kommunalen Rechnungslegung; insbesondere eine Geschäftsführungsfunktion liegt nicht vor, da sich das Kommunalwahlrecht an anderen Faktoren orientiert. Eine ähnliche Argumentation findet sich zuweilen bezogen auf die weiteren Funktionen: als eher bedeutungslos werden etwa Gewinnverteilung, Haftung oder Finanzierung gesehen.³³ Im Kern wird dies damit begründet, dass Kommunen keine Eigentümer haben,³⁴ Schuldendeckung und Liquiditätsstellung im Extremfall vom jeweiligen Land übernommen werden und bei Finanzierungsfragen folglich keine Zweifel an der Bonität bestehen können. In dieser Diktion (und vom Ergebnis her identisch zur Informationsfunktion der externen Unternehmensrechnung) wird man den mit

³¹ Wissenschaftstheoretisch lassen sich zwar singuläre Sätze selbst bei hoher Zahl nicht verallgemeinern, andererseits ist die Fixierung eines übergeordneten Maßstabs bei uneinheitlich gesehenen Zwecken nicht zu vermeiden. Zumindest bringt der Gesetzgeber an verschiedenen Stellen zum Ausdruck, dass ihm die Schaffung von intergenerativer Gerechtigkeit wichtig ist.

³² Vgl. statt aller *Baetge/Kirsch/Thiele* (2009), S. 462 ff.

³³ Vgl. *Brede* (2007), S. 158 f.

³⁴ Inwieweit Bürger vergleichbar zu Eigentümern/Eigenkapitalgebern sind, wird kontrovers diskutiert. Bejahend *Kieman/Wielenberg* (2010a), S. 241; ebenso sieht *Brede* (2007), S. 161, die Bürger „wie haftende Eigentümer [letzten Endes] für die Verschuldung einstehen“. Ablehnend dagegen *Magin* (2011), S. 97 f.

einem Eigenkapitalausweis verbundenen informatorischen Gehalt bestenfalls als inkrementell ansehen müssen. Zu einer solchen Einschätzung gelangen auch *Mühlenkamp/Magin*,³⁵ während *Budäus/Hilgers*, zumindest in Teilen, einige wichtige Aspekte dieses Informationsangebots herausstellen.³⁶ Immerhin gemeinsam halten beide Parteien die Eigenkapitalveränderung für entscheidender. Diese Sicht deckt sich mit den Stimmen in der Literatur, die v. a. im Kontext einer Ausschüttungsbemessung sehr wohl Analogien der vorgenannten Funktionen in Kommunen sehen. So findet eine am Gläubigerschutz orientierte Kapitalerhaltung im Generationenschutz oft mühelos ein kommunales Pendant; gleiches gilt für einen als „frei verfügbarer Betrag“ interpretierten Periodengewinn, der für zusätzliche Projekte „ausgeschüttet“ werden kann.³⁷ Dass der Vergleich indes hinkt, da „intergenerative Gerechtigkeit“ nur bedingt in geeignete Ansatz- und Bewertungsregeln transformiert werden kann, belegen *Kiaman/Wielenberg*.³⁸

Ohnehin ist unklar, inwieweit eine Eigenkapitalveränderung als Erfolg zu klassifizieren ist. So ist der Periodengewinn eine Größe, die sich in praktisch allen Systemen der externen Rechnungslegung unter dem „Leitgedanken einer zweifachen Erfolgsermittlung“ sowohl in der Bilanz wie in der Erfolgsrechnung bei „vorweggenommenem Gewinnverständnis“ übereinstimmend ergibt³⁹ – ein derartiges Gewinnverständnis kann, wie eingangs hinsichtlich der divergierenden Zwecke deutlich gemacht wurde, jedoch überhaupt nicht vorausgesetzt werden. Zudem ist ein Eigenkapitalvergleich nicht bloß bei „Unkenntnis über Begriff und Bedeutung des Eigenkapitals öffentlicher Einrichtungen“⁴⁰ problematisch, sondern per se, da die Eigenkapitalveränderung oft weniger vom Geschick der Verwaltung als vielmehr von externen Faktoren abhängt.⁴¹

In der Konsequenz birgt die vage Bedeutung des Eigenkapitals für die politische Praxis die Gefahr, dass seine komparativ-statische Betrachtung zu einer fragwürdigen Präferenzordnung mit entsprechend fehlgesteuerten Handlungsmaßnahmen⁴² führt. Beispielhaft seien

³⁵ Vgl. *Mühlenkamp/Magin* (2010), S. 10 f.

³⁶ Vgl. *Budäus/Hilgers* (2010), S. 22 ff.; auch *Brede* (2007), S. 159 ff., sieht einige wenige Vorteile in einem Eigenkapitalausweis.

³⁷ Vgl. *Kämpfer/Breidert* (2004), S. 122 ff.; *Eibelshäuser* (2006), S. 620.

³⁸ Vgl. *Kiaman/Wielenberg* (2010a), S. 246 ff.

³⁹ Vgl. *Eisele* (2002), S. 67; *Schneider* (1997), S. 46, 378.

⁴⁰ *Brede* (2007), S. 164.

⁴¹ Vgl. *Brede* (2007), S. 166; *Kiaman/Wielenberg* (2010a), S. 245.

⁴² Bei Handlungsmaßnahmen soll es sich im Folgenden um eine unterschiedliche Verwendung gegebener, kommunaler Einnahmen (mit oder ohne Kreditbezug) für investive und konsumtive Zwecke handeln; Desinvestitionen und späterer Konsum eingeschlossen.

dazu die Kommunen 1, 2 und 3 betrachtet, denen nach Abzug von Auszahlungen für die laufende „Geschäftstätigkeit“ jeweils (Steuer-) Einnahmen von α verbleiben. Von auszahlungsunwirksamen Aufwendungen sei vorerst abgesehen.⁴³ Weitere Einnahmen können durch Veräußerung von Sachanlagevermögen⁴⁴ oder Aufnahme neuer Schulden generiert werden. Die Kommunen unterscheiden sich im Konsumverhalten, das aus der Menge $\{0, \alpha, n\alpha\}$ besteht. Unter Beachtung der Budgetrestriktion (Summe Ausgaben \leq Budgetsumme) sind jeweils folgende Konstellationen (mit $n > 1$) für Handlungsmaßnahmen möglich:⁴⁵

	Ausgaben	Δ Sachanlagevermögen	Δ Schulden	Δ Eigenkapital
1a	0	$n\alpha$	$(n-1)\alpha$	α
1b	0	α	0	α
1c	0	α/n	$\alpha/n-\alpha$	α
1d	0	0	$-\alpha$	α
1e	0	$-\alpha/n$	$-\alpha-\alpha/n$	α
1f	0	$-\alpha$	-2α	α
1g	0	$-n\alpha$	$(-n-1)\alpha$	α
\succ				
2a	α	$n\alpha$	$n\alpha$	0
2b	α	α	α	0
2c	α	α/n	α/n	0
2d	α	0	0	0
2e	α	$-\alpha/n$	$-\alpha/n$	0
2f	α	$-\alpha$	$-\alpha$	0
2g	α	$-n\alpha$	$-n\alpha$	0
\succ				
3a	$n\alpha$	α	$n\alpha$	$(1-n)\alpha$
3b	$n\alpha$	$(2-n)\alpha$	α	$(1-n)\alpha$
3c	$n\alpha$	$(1-n+1/n)\alpha$	α/n	$(1-n)\alpha$
3d	$n\alpha$	$(1-n)\alpha$	0	$(1-n)\alpha$
3e	$n\alpha$	$(1-n-1/n)\alpha$	$-\alpha/n$	$(1-n)\alpha$
3f	$n\alpha$	$-n\alpha$	$-\alpha$	$(1-n)\alpha$
3g	$n\alpha$	$(1-2n)\alpha$	$-n\alpha$	$(1-n)\alpha$

Abb. 1: Präferenzordnung einer am Eigenkapital orientierten Rechnungslegung
Quelle: Eigene Darstellung

Abb. 1 zeigt bei Verwendung des Eigenkapitals als Kriterium ein vermeintlich eindeutiges Bild zur Beurteilung der Handlungsmaßnahmen in den drei Kommunen.⁴⁶ Zwar können bei näherer Betrachtung von Aktiva und Passiva bestimmte Konstellationen innerhalb der ein-

⁴³ Die Kommunen halten dazu ausschließlich nicht-abnutzbares Sachanlagevermögen und gewährleisten die laufende Bedienung einer Direktversicherung, so dass die beiden wesentlichen Quellen für Unterschiede zwischen Finanzrechnung und GuV (Abschreibungs- und Rückstellungsaufwand) eliminiert sind. Hinweise auf außerplanmäßige Abschreibungen sollen zudem nicht vorliegen.

⁴⁴ Ebenfalls vereinfachend sei angenommen, dass eine Veräußerung (nur) zum Buchwert möglich ist.

⁴⁵ Die Kreditaufnahme in den Fällen 3a, 3b und 3c kann als zweckentfremdete Aufnahme eines Liquiditätskredits verstanden werden (vgl. ausführlicher *Gröpl/Heinemann/Kalb*, S. 178 ff.).

⁴⁶ Dass ein maximaler, „verfügbarer Betrag“ in Kommune 1 den exakten Gewinnausgleich in Kommune 2 dominiert, kann damit begründet werden, dass seine sofortige Verwendung zum gleichen Ergebnis führt, aber bis dahin noch ein zusätzlicher „Freiheitsgrad“ besteht (anderer Auffassung sind offenbar *Mühlkamp/Magin* (2010), S. 11).

zelen Kommunen als mehr oder weniger vorteilhaft charakterisiert werden, dennoch ist die generelle Linie seitens der Gesetzgebung eindeutig: sie sieht wegen Missachtung des Haushaltsausgleichspostulats in Höhe von $(1-n)\alpha$ allein die Sanktionierung von Kommune 3 vor.

Abweichend von der externen Unternehmensrechnung hat sich die kommunale Rechnungslegung jedoch einigen strukturellen Eigenheiten zu stellen, die dazu führen, dass die gezeigte Ordnung scharf kritisiert werden kann:

- Kommunales Vermögen ist häufig nicht veräußerbar und führt überwiegend zu finanziellen Belastungen. Folgegenerationen werden nicht bloß Präferenzen oktroyiert, sondern sie werden mit zukünftigen Betriebskosten, Unterhaltungslasten oder Wertverlusten konfrontiert.⁴⁷ Vergegenwärtigt man sich die „dauernde Leistungsfähigkeit“ mit Blick auf die einzelnen Handlungsmaßnahmen, dann können in jeder der drei Kommunen, also selbst in der sanktionierten Kommune 3, Konstellationen existieren, die übergreifend als „intergenerativ gerechter“ einzuordnen und vorzuziehen wären (z. B. gilt $3g > 3d > 2c > 1a$, wenn durch den Abbau von Vermögen und Schulden eine dauerhafte Entlastung der Folgegenerationen in Form verringerter Cashoutflows eintritt).⁴⁸ Abbildungsvorschriften sollten insofern möglichst Folgewirkungen ins Auge fassen.
- Daran anschließend darf die Saldierung von Vermögen und Schulden zu einem Maß, das wie das Eigenkapital hinausgeschobenen Konsum abzubilden versucht, nicht im Vordergrund stehen. Wie bereits ausgeführt, führen nicht nur passivische Bilanzposten zu späteren Auszahlungen, sondern regelmäßig weite Teile der Aktiva. Eine Residualgröße aus beiden könnte als zu positive Projektion zukünftiger Möglichkeiten missverstanden werden. Dieses Problem wird in Abb. 1 exemplarisch bei 1a und 1d deutlich, bei denen der Vergleich von Δ Eigenkapital = α zu keiner differenzierten Einschätzung führt, obwohl völlig gegensätzlich agiert wird: so baut die Kommune in 1a Vermögen und Schulden auf, während sie in 1d das Vermögen konstant lässt, aber Schulden abbaut. Ein zwecks Erfolgsermittlung durchgeführter Eigenkapitalvergleich ist deshalb nicht zielführend und eine Erfolgsspaltung mittels GuV stark erklärungsbedürftig oder sinnvoll zu ersetzen.

⁴⁷ Vgl. *Pünder* (2008), S. 947 ff.

⁴⁸ Natürlich ist es nicht zu begrüßen, wenn diese Entlastung kontinuierlich durch überproportionalen Abbau von „Ressourcen“ vollzogen wird; nur umgekehrt ist es wenig einsichtig, dass ein beliebiger Aufbau von (kreditfinanzierten) Vermögenspositionen zukünftige Generationen binden darf. Im Kern liegt das Problem in der Definition von Generationengerechtigkeit. Das häufig genannte pay-as-you-use-Prinzip ist jedenfalls nicht durchgängig überzeugend, da die Lastenverschiebung nicht mit einem Zukunftsnutzen korrespondieren muss. Zur Kommunalverschuldung sowie zum pay-as-you-use-Prinzip vgl. ausführlicher *Rehm/Thölen* (2008), S. 33 ff. Vgl. auch *Tappe* (2009), S. 882; *Blankart* (2009), S. 205 ff.

- Die Determinanten für Strukturänderungen beim Vermögen sind hinsichtlich ihrer Ursachen von besonderem Interesse,⁴⁹ zugleich komplexer, da statt Gewinnerzielung meist Sachziele verfolgt werden und Wertmaßstäbe vielfältig sein können. Abbildungen sollten hohe Transparenz in dem Sinn bieten, dass nachvollziehbar wird, inwieweit Substanz- oder Nutzenänderungen bzw. veränderte Ertragsaussichten Auslöser sind. Würde man im Beispiel die Annahme aufgeben, dass Vermögensabnahmen allein durch Veräußerungen zum Buchwert erfolgen, dann wäre jeweils in den Fällen e bis f die genaue Kenntnis über Desinvestitionen, plan- oder außerplanmäßige Wertminderungen substantieller Art sowie von Wertminderungen durch Nutzenänderung wichtig. Der schnelle Überblick darüber ist derzeit aber nicht gegeben, sondern die Daten müssen gesondert aus Bilanz und GuV bzw. dem von Abschlussadressaten seltener herangezogenen Anlagenspiegel entnommen werden. Auffällig ist dabei, dass Nutzenänderungen nicht ausgewiesen werden, obwohl die Integration eines Nutzenkalküls ausgesprochen wichtig ist. Ansonsten führt nämlich die oben als Rahmenbedingung genannte Konzentration auf monetäre (Erfolgs-) Größen im Vergleich zu leistungswirtschaftlichen Kennzahlen zu einem Trade-off: Bilanzierungsfähigem, aber zu Folgeausgaben führendem Sachanlagevermögen wird selbst bei Annahme identischer Nutzenstiftung Vorrang vor einer einmaligen ausgabenwirksamen Steigerung der (immateriellen) Qualität kommunaler Leistungen eingeräumt.⁵⁰

Der Umgang mit diesen Aspekten wird bei den nachfolgend analysierten Verfahren als Beurteilungskriterium der jeweiligen Güte, quasi als Gradmesser für das Eingehen auf kommunale Spezifika, herangezogen. Eigentlich scheinen sie allesamt per se wenig anforderungskompatibel zu sein, da durchgängig Eigenkapital und Periodengewinn ermittelt werden. Gleichwohl sind sie von so großer Heterogenität gekennzeichnet, dass einige bedeutsame Einsichten zur Optimierung der kommunalen Rechnungslegung zu erwarten sind und eine kurze Beschäftigung mit den Inhalten gerechtfertigt ist.

3.2 Das Speyerer Verfahren als konzeptioneller Ursprung

Das von *Lüder* geprägte Speyerer Verfahren als Vorreitermodell für eine doppische Rechnungslegung in Deutschland reagiert am ehesten noch auf die ersten beiden Punkte. Mittels einer sog. Vermögenstrennung werden die kommunalen Aktiva in ein zu (fortgeführten)

⁴⁹ Vgl. *Budäus/Hilgers* (2010), S. 26; *Thieme* (2008), S. 435.

⁵⁰ So bereits *Küpper* (2000), S. 358. Beispiele finden sich bei *Meynhardt/Schulze* (2010), S. 29 oder *Brede* (2007), S. 166.

AK/HK bewertetes Verwaltungsvermögen sowie in ein zu Zeit- bzw. Veräußerungswerten angesetztes realisierbares Vermögen unterschieden.⁵¹ Die Gegenüberstellung des realisierbaren Vermögens mit den gesamten Schulden zielt nicht auf die diffuse Größe Eigenkapital ab, sondern legt stattdessen das Schuldendeckungspotenzial offen. Da in der Vergangenheit etliche Kommunen in unterschiedlichem Umfang Privatisierungen vorgenommen haben oder zumindest zur Diskussion gestellt haben, um Schulden zu tilgen und neue Spielräume zu gewinnen (bundesweite Bekanntheit haben z. B. der Verkauf des kompletten Wohnungsbestands in Dresden ebenso wie der Bürgerentscheid in Leipzig gegen den Teilverkauf des kommunalen Energieversorgers erlangt), ist ein solches Schuldendeckungspotenzial sicher als entscheidungsnützliche Informationsquelle einzuordnen. Zugleich wird, seine Begründung u. a. in der fehlenden Insolvenzfähigkeit und der Planungskomponente des Haushaltswesens findend, der Gläubigerschutz nicht hervorgehoben und durch Verzicht auf eine imparitätische, vorsichtige Bewertung ein gleichmäßiger Schutz von Generationen, gefordert.⁵² Aus theoretischer Sicht ist die konzeptionelle Ausgestaltung des Speyerer Verfahrens zu würdigen, weil sie von der Idee geprägt ist, von einer kaufmännischen Tätigkeit abweichende kommunale Spezifika und Zielsetzungen herauszuarbeiten und in die Rechnungslegung einzubeziehen. So ist im Rahmen der Periodengewinnermittlung explizit der Beitrag auszuweisen, der aus der Neubewertung des realisierbaren Vermögens entstanden ist. Das Eigenkapital hingegen ist schwierig zu interpretieren, weil es sich buchungstechnisch um eine Restgröße handelt, in die zwei „konkurrierende“ Vermögenskategorien Eingang finden. Konkurrierend bedeutet, dass abweichende Bewertungskonzeptionen existieren und die Zuordnung von Vermögen möglicherweise willkürbehaftet ist. Angesichts der bilanzpolitischen Spielräume wird die Vermögenstrennung, unabhängig von Bewertungsregeln im Detail, überwiegend abgelehnt; selten ist sie Gegenstand der Gesetzgebung geworden.⁵³

3.3 Das HGB als derzeitiges Referenzmodell

Ogleich das HGB nicht unmittelbar Anwendung in Kommunen findet, ist die Gesetzgebung der Länder bemüht, sich eng daran zu orientieren. Die Abbildung von Vermögenspositionen wird also prinzipiell vom Gläubigerschutzgedanken geleitet und unterliegt Imparitäts- und Vorsichtsprinzip. Ohne Rücksicht auf länderspezifische Feinheiten führt dies im Allgemei-

⁵¹ Vgl. *Lüder* (1999), S. 43 ff.

⁵² Vgl. dazu auch *Berens et. al.* (2005), S. 889.

⁵³ Vgl. *Marettke/Dörschell/Hellenbrand* (2006), S. 52 ff. m. w. V.

nen zu einem Heranziehen der AK/HK,⁵⁴ vermindert um planmäßige (i. d. R. lineare), sowie bei Anwendung der Niederstwertvorschriften ggf. um außerplanmäßige Abschreibungen.⁵⁵ Zu problematisieren ist, dass hinsichtlich der Definition von handelsrechtlichen Vermögensgegenständen eine Verbindung zu einem (zumeist zukünftigen) Umsatzakt zu sehen ist und Abschreibungen nötig sind, um das in den AK/HK enthaltene (verbliebene) Einnahmenüberschusspotenzial offenzulegen.⁵⁶ Planmäßige Abschreibungen bilden insofern einen periodisierten Vermögenswertverzehr im Sinne einer umsatzadäquaten Aufwandszuordnung ab.⁵⁷ Außerplanmäßige Abschreibungen sind dann zulässig, wenn sie der Korrektur von aufgrund unvollständiger Informationen zu gering getätigter, planmäßiger Abschreibungen dienen – mit dem Ziel, eine umsatzadäquate Aufwandszuordnung des Vermögensverzehrs erneut herzustellen und übermäßige Gewinnausschüttungen zu unterbinden.⁵⁸ Da hinsichtlich des kommunalen Vermögens Einnahmenüberschüsse selten sind, wird in der Literatur hilfsweise auf den „Nutzen“ des Vermögens abgestellt und ein Wertansatz über ein Rekonstruktionskalkül gerechtfertigt.⁵⁹ Abschreibungen dienen nunmehr einer Zuordnung des Werteverzehrs zu einzelnen Perioden, ohne dass es sich um eine ertragsadäquate Verteilung handelt. Dadurch entfällt ein wichtiger Indikator für die Abschreibungshöhe; insbesondere außerplanmäßigen Abschreibungen fehlt es abseits einer materiellen Zerstörung an einem Maßstab.⁶⁰ Der Wert eines kommunalen Vermögensgegenstands sagt in dieser Rechnung weder etwas über Wiederbeschaffungspreis, Einzelveräußerungspreis oder Ertragswert aus. Zwar kann dieser Einwand grundsätzlich geltend gemacht werden, das Problem liegt konkret aber in der Nutzenbestimmung, die abweichend von den in Abschnitt 3.4 noch zu behandelnden IPSAS gelagert ist. Unterstellt wird nämlich, dass jegliches Vermögen, wäre es nicht bereits da, identisch repliziert werden müsste, um denselben Nutzen zu stiften.⁶¹ Dessen Reduktion auf einen „Wiederbeschaffungszeitwert noch vorhandener Bausubstanz“⁶² zeugt allerdings von einem fragwürdigen Nutzenbegriff und fördert ein diffuses Verständnis

⁵⁴ Im Rahmen der Erstbewertung verwendete (rückindizierte) Zeitwerte unterliegen in den Folgejahren der Fiktion von AK/HK.

⁵⁵ Zur Vermögensbewertung im Detail sei statt aller auf *Marettke/Dörschell/Hellenbrand* (2006), S. 45 ff. m. w. V. hingewiesen.

⁵⁶ Vgl. *Breidert* (1994), S. 4 ff..

⁵⁷ Vgl. *Breidert* (1994), S. 10, 217.

⁵⁸ Vgl. *Breidert* (1994), S. 16 ff., 217 f.

⁵⁹ Vgl. *Marettke/Dörschell/Hellenbrand* (2006), 45 f.

⁶⁰ Ähnlich *Köhrmann* (2009), S. 154. Zur Abschreibungsproblematik vgl. auch *Oettle* (1969), S. 342 ff. *Breidert/Rüdinger* (2008) halten dagegen die handelsrechtlichen GoB für geeignet.

⁶¹ So z. B. *Marettke/Dörschell/Hellenbrand* (2006), S. 46.

⁶² *Marettke/Dörschell/Hellenbrand* (2006), S. 46.

von bilanzieller Kapitalerhaltung zu Tage: welchen Sinn hat es, späteren Generationen möglicherweise nutzbares, doch aufgrund von Präferenzänderungen nicht mehr oder nicht in dem ursprünglich geplanten Umfang genutztes Vermögen zur planmäßigen Abschreibung zu übertragen? Erschwerend kommt hinzu, dass für etliche Bereiche des nicht-ertragbringenden Vermögens „herrschende Meinungstendenzen“ zu Ansatz und Bewertung nicht vorliegen;⁶³ ebenso führt die uneinheitliche Erstbewertung in den einzelnen Bundesländern zu extremen Wertunterschieden bei identischen Vermögenspositionen.⁶⁴ Das Eigenkapital ist selbst bei mehrperiodischer Betrachtung wenig aussagekräftig: Ursachen für Vermögensänderungen bieten keine Transparenz darüber, inwieweit diese durch Änderungen von Leistungsangebot oder Nutzungsmöglichkeiten verursacht wurden,⁶⁵ und der Saldo aus Vermögen und Schulden dokumentiert vermeintlich, dass beide aufrechenbar wären. Im Gegensatz zum Speyerer Verfahren verbietet sich aber die Interpretation als Schuldendeckungspotenzial. Informations- und Schutzgedanke kommen in dieser Rechnung zu kurz: einerseits wird die Anlehnung an das HGB durch Abweichungen ad absurdum geführt, so dass in dieser Hinsicht von einem den „tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bild“ keine Rede sein kann (Informationsfunktion unklar) und intendierte Steuerungskonsequenzen unter Umständen ins Leere laufen (Schutzfunktion zweifelhaft). Andererseits werden trotz der Abweichungen die aufgestellten Gütekriterien nicht tangiert, so dass die Einschränkungen beider Funktionen nicht geheilt werden.

3.4 Die IPSAS als zukünftige Leitlinie?

Die IPSAS werden in Bezug auf die zukünftige Weiterentwicklung der kommunalen Rechnungslegung in Deutschland bereits länger diskutiert;⁶⁶ ihre Anwendung aus verschiedenen Erwägungen heraus bisweilen jedoch verworfen.⁶⁷ Im Mittelpunkt dieses internationalen Regelwerks steht die Bereitstellung „entscheidungs-nützlicher“ Informationen für den Kreis der „primary users“ („service recipients“ und „resource providers“ bzw. ihrer jeweiligen Repräsentanten).⁶⁸ Die im Entwurf für das Rahmenkonzept diesbezüglich formulierten qualitativen Anforderungen sollen Abbildungen erzeugen, die analog zu den IAS/IFRS einen

⁶³ Vgl. *Bolsenkötter/Poullie/Vogelpoth* (2009), S. 44 m. w. V.; *Thieme* (2008), S. 435; *Brede* (2007), S. 164 f..

⁶⁴ Vgl. exemplarisch die voneinander abweichende Erstbewertung in Hannover und Dortmund.

⁶⁵ Vgl. *Brede* (2007), S. 166 f.; *Kiama* (2011).

⁶⁶ Vgl. etwa *Srocke* (2004), S. 59 f.; *Vogelpoth* (2004). Umfassendere Analysen finden sich u. a. bei *Adam* (2004) oder *Kirchmann* (2009), S. 134 ff.

⁶⁷ Vgl. *KGSt* (2010).

⁶⁸ Vgl. *IFAC* (2011), RK.2, S. 17 ff.

„true and fair view“⁶⁹ bieten – eine Akzentuierung von Vorsichtsprinzip oder Kapitalerhaltung, wie im HGB, ist nicht vorgesehen bzw. läge konträr dazu. Kennzeichnend hierfür sind spezifische Regelungen u. a. im Rahmen von Ansatz und Bewertung. Demgemäß existieren für das Sachanlagevermögen zwei grundlegende Wertkategorien: „cash-generating“ und „non-cash-generating“; ein Ansatz erfordert nach IPSAS 17.14 einen zukünftigen ökonomischen Nutzen oder ein Leistungspotenzial. Ausgehend von einer Erstbewertung, die nach IPSAS 17.26 zu AK/HK bzw. nach IPSAS 17.27 zu Zeitwerten vorzunehmen ist, kommen in den Folgejahren über das in IPSAS 17.42 enthaltene Wahlrecht entweder Anschaffungskosten- (IPSAS 17.43) oder Neubewertungsmodell (IPSAS 17.44) zur Anwendung. Durchaus interessant ist beispielsweise, dass im Rahmen der Neubewertung Ansätze über den (fortgeführten) AK/HK zulässig sind. Kommunen haben somit hinsichtlich ihres leistungswirtschaftlichen Vermögens (non-cash-generating) einen Anreiz, intensive Instandhaltungen, wirtschaftsfördernde Maßnahmen oder Marketingaktivitäten zu betreiben, weil resultierende Wertsteigerungen abbildbar sind. Hinzuweisen ist darauf, dass nicht einseitig auf die prinzipielle Nutzungsmöglichkeit abgestellt wird, sondern auf das tatsächlich gezogene bzw. verbliebene Nutzenpotenzial.⁷⁰ Selbst wenn sich Kommunen für das Anschaffungskostenmodell entscheiden sollten, kann das Nutzenkalkül für diese Vermögenswerte eine Rolle spielen. Liegen nämlich gemäß IPSAS 21.26 zum Bilanzstichtag Anhaltspunkte für eine mögliche (außerplanmäßige) Wertminderung vor, muss der erzielbare Betrag, nach IPSAS 21.35 definiert als Maximum von Nettoveräußerungspreis und Nutzungswert, mit dem Buchwert abgeglichen werden. Dergestalt finden leistungswirtschaftliche Maßgrößen gewissermaßen doch Eingang in die ansonsten rein monetäre Rechnung. Der „Ressourcenverzehr“ orientiert sich bei diesen für Kommunen sehr bedeutsamen Vermögenspositionen eng an ihrer Bedeutung für das Gemeinwohl, was sich in den auf die Besonderheiten kommunaler Vermögenswerte zugeschnittenen Indikatoren für eine Wertminderung des IPSAS 21.27 widerspiegelt.

Im Vergleich ist eine an den IPSAS angelehnte kommunale Bilanz aus mehreren Erwägungen heraus der handelsrechtlichen Referenzierung vorzuziehen.⁷¹ Bezogen auf eine Informationsfunktion ist zu begrüßen, dass zwei Vermögenskategorien existieren, über die das Spektrum kommunaler Tätigkeit sachgerecht abgebildet werden kann. Die Differenzierung

⁶⁹ Vgl. *IFAC* (2011), RK.3, S. 28 ff. Es handelt sich im Kern um die aus dem IAS/IFRS-Rahmenkonzept bekannten Anforderungen, wie z. B. Relevanz, Verlässlichkeit, Verständlichkeit und Vergleichbarkeit.

⁷⁰ Vgl. *Kiaman/Wielenberg* (2010b), S. 52 f.

⁷¹ Abseits der hier vorgenommenen Konzentration auf ausgewählte Bereiche sei auf die umfassende Analyse von *Kirchmann* (2009) verwiesen, dessen grundsätzliche Schlussfolgerung deckungsgleich ist.

ist zugleich eindeutiger als im Speyerer Verfahren. Auf positives Echo stößt ferner das Nutzenkalkül im Kontext von zur Sachzielerreichung gehaltenem Vermögen.⁷² Geht man davon aus, dass im Rahmen der Neubewertungsmethode oder ausgelöst durch die Vornahme von Wertminderungstests eher Zeitwerte die kommunale Bilanz prägen, dann ist tendenziell eine höhere Informationsrelevanz gegeben.⁷³ Verzerrungen durch übergeordnete Prinzipien, die wie das Imparitätsprinzip eine asymmetrische Behandlung von Chancen und Risiken vorsehen, ergeben sich nicht.⁷⁴ Umgekehrt wird angemerkt, dass einige Einzelregelungen, z. B. zum Umfang der Herstellungskosten oder zum bilanziellen Umgang mit Schenkungen, im Vergleich zum HGB eine vorzeitige Ertragsvereinnahmung und Periodengewinnerhöhung erzeugen und bezogen auf den Schutz zukünftiger Generationen als schädlich anzusehen sind.⁷⁵ Ebenso werden erfolgsneutrale, direkt im Eigenkapital verbuchte Änderungen kritisch beurteilt.⁷⁶ Noch drastischer sind Einwürfe, denen zufolge die Verwendung von Zeitwerten zu diskretionären Spielräumen und einer Entobjektivierung der kommunalen Rechnungslegung führt, die deren Verlässlichkeit nicht mehr gewährleisten.⁷⁷

Losgelöst dessen, welcher Einschätzung man folgt, ist offensichtlich, dass die Größen Eigenkapital und Eigenkapitalveränderung wiederum schlecht zu interpretieren sind, obwohl die IPSAS als elementaren Bestandteil des Jahresabschlusses eine Eigenkapitalveränderungsrechnung vorsehen. Davon abgesehen weisen die IPSAS in einigen Bereichen sehr gute Ansätze zur Erfüllung der vorgenannten Gütekriterien auf.

3.5 Zwischenfazit

Die ausgewählten Rechnungssysteme veranschaulichen prägnant, warum mit *Bolsenkötter/Poullie/Vogelpoth* festzuhalten ist, dass hinsichtlich „einer konkreten, bestimmten Kapital-(Substanz-)erhaltungskonzeption“ keine herrschende Meinung erkennbar ist.⁷⁸ Denn unter Abwägung aller Gesichtspunkte muss das Rechnungsziel Eigenkapitalermittlung hinsichtlich einer Informationsfunktion und einer Schutz- bzw. Ausschüttungsbemessungs-

⁷² Vgl. z. B. *Bolsenkötter/Poullie/Vogelpoth* (2009), S. 37 ff.

⁷³ Vgl. *Böcking/Lopatta/Rausch* (2005), S. 98 ff.

⁷⁴ *Berens et. al.* (2005), S. 889, betonen, dass die Planungskomponente des öffentlichen Rechnungswesens eine solche Asymmetrie nicht erforderlich macht.

⁷⁵ Vgl. *Köhrmann* (2009), S. 202 f. *Kirchmann* (2009), S. 188 ff. und *Mühlenkamp/Glückner* (2010), S. 494 ff., halten daneben v. a. die Veräußerungsfiktion als Bezugspunkt für unpassend.

⁷⁶ Vgl. *Kirchmann* (2009), S. 235 f.

⁷⁷ Vgl. *Köhrmann* (2009), S. 201, 203.

⁷⁸ Vgl. *Bolsenkötter/Poullie/Vogelpoth* (2009), S. 42.

funktion schlichtweg als inadäquat bezeichnet werden. Ergo lassen sich Ansätze, die wie das Speyerer Verfahren ein von der Eigenkapitalermittlung abweichendes Rechnungsziel verfolgen, nicht nur erklären, sondern sie bedürfen nach der hier vertretenen Meinung einer ungleich stärkeren Forcierung. Das zwingt zu Überlegungen, ob und wodurch eine Steigerung der Aussagekraft des Jahresabschlusses im Sinne der in Abschnitt 3.1 genannten Gütekriterien möglich ist. In diese Richtung gehende Vorschläge bewegen sich in der Literatur auf einem Kontinuum zwischen verstärkter „Aufklärung“ und einer „unausgeglichene(n) ersten Bilanz ohne Eigenkapital“.⁷⁹ Im Verhältnis dazu knüpft der vorliegende Beitrag stärker an letztgenannter Position an, ohne aber die GuV in den Mittelpunkt zu stellen.⁸⁰

4 Fokus auf Abbildung von Vermögens- und Schuldenänderungen im Rahmen eines kaufmännisch-orientierten Rechnungssystems

Unter Beibehaltung der doppelten Buchführung lässt sich in Anlehnung an *Küpper* und dessen Konzept für die Hochschulrechnung ein Verfahren für Kommunen skizzieren, das die kaufmännische Rechnungslegung an deren Spezifika anpasst.⁸¹ Kernstück sind eine Vermögens- und eine Schuldenänderungsrechnung (VÄR/SÄR), die anknüpfend an eine Finanzrechnung die gegenwärtige „Erfolgsrechnung“ ersetzen.

Das bedeutet, dass der für Kommunen wichtigen Erfassung von Zahlungsströmen mittels einer Finanzrechnung unverändert Platz eingeräumt wird. Der Saldo dieser Finanzrechnung ist ein Zahlungsüberschuss, der Eingang in die VÄR findet. Dort werden nun Vermögensmehrun-gen und -minderungen abgebildet, nicht aber ein Periodengewinn ermittelt.⁸² Demzufolge werden Zahlungen ohne konkreten Bezug zu aktivierbarem Vermögen, wie z. B. Steuereinnahmen oder laufende Personalausgaben, an dieser Stelle nicht (mehr) ausgewiesen; stattdessen verbleiben sie der Systematik nach allein in der Finanzrechnung. Unabhängig davon, was man unter „Erfolg“ in Kommunen genau versteht, sei analog zu *Küpper* (2000), S. 356, die Frage gestellt, ob die kommunalen „Erfolgsrechnungen“ in Wirklichkeit nicht Finanzrechnungen sind – denn in etlichen Haushalten, so z. B. im Haushalt 2011 der Landeshauptstadt Hannover, decken sich die Erträge und Aufwendungen zu einem Großteil mit

⁷⁹ Vgl. *Brede* (2007), S. 166 f. bzw. *Magin* (2011), S. 149 ff.

⁸⁰ Vgl. hierzu die in Abschnitt 3.1 vorgebrachte Kritik sowie *Kiama(n)* (2011).

⁸¹ Vgl. *Küpper* (2000), S. 361 ff. Modifikationen erfolgen dort, wo Unterschieden zwischen Hochschulen und Kommunen Rechnung getragen werden muss.

⁸² Die mit einem Rechnungsziel Periodengewinn verbundene Problematik in der Hochschulrechnung (vgl. *Küpper* (2000); *Küpper* (2002)) ist in weiten Teilen auf Kommunen übertragbar (vgl. *Kiama(n)* (2011)).

den Ein- und Auszahlungen. Eine GuV ist demnach entbehrlich, wenn die beiden wesentlichen Unterschiede zur Finanzrechnung (die Positionen Abschreibungs- und Rückstellungsaufwand) an anderer Stelle sichtbar gemacht werden, was in der VÄR/SÄR der Fall ist.

Mit *Magin* wird grundsätzlich die „Notwendigkeit einer differenzierten Vermögensbewertung“ gesehen,⁸³ die an dieser Stelle hinsichtlich der VÄR zu präzisieren ist. Nach den Ausführungen in Abschnitt 3.3 spricht vieles für eine zu den IPSAS analoge Ausgestaltung durch Bewertungsregeln, die ein Nutzenkalkül beinhalten, um Strukturänderungen des Vermögens breit zu erfassen. So können bilanziell ansonsten nicht greifbare, volkswirtschaftlich aber durchaus relevante „Vermögensmehrungen“, wie z. B. Bildung, zumindest indirekt Eingang in die Rechnung finden, indem sie als Maßstab für den (erreichten oder verbliebenen) Nutzen herangezogen werden. Vermögens- und Schuldenänderungen sind abschließend nicht zu saldieren und mit einem Eigenkapital zu verrechnen, sondern die Änderungen der laufenden Perioden sollen getrennt voneinander in der Bilanz ausgewiesen werden und in den Folgeperioden den Verlauf seit dem Umstellungszeitpunkt auf diese Form einer kommunalen Doppik dokumentieren.⁸⁴ Die Verbindung zur „Sicherung von intergenerativer Gerechtigkeit“ ist neu herzustellen: statt diese am Ausgleich eines (laufenden) Periodengewinns zu messen, ist der aus einer konkreten Vermögens- und Schuldenstruktur resultierenden Entwicklung der zukünftigen Cashflows Beachtung zu schenken.⁸⁵ Zumal die Praxis zeigt, dass zwar die Ungewissheit über zukünftige Einnahmen ein gewichtiges Schätzproblem von Kommunen darstellt – aber selbst die Ausgabeneffekte aus einer eigenständig zu verantwortenden Vermögens- und Schuldenstruktur entweder kaum wahrgenommen oder aus „gerechtigkeitsfernen“ Überlegungen bewusst in Kauf genommen werden.⁸⁶ *Bergmann/Gamper* unterstreichen aufgrund ihrer Erfahrungen aus einem IPSAS-Pilotprojekt in der Schweiz, wie wichtig die Forderung nach einem „Ausblick in die nahe bis mittelfristige Zukunft“ und einer „detaillierten und sorgfältigen Finanzplanung“ ist.⁸⁷ Die Finanzrechnung darf demnach nicht nur gegenwartsbezogen eine wichtige Rolle spielen, sondern sie beinhaltet ganz wesentlich eine Zukunftskomponente. Genau dies ist Gegenstand der Cashflow-

⁸³ *Magin* (2011), S. 57. Dort findet sich im Weiteren der Vorschlag einer 2. und 3. Bilanz.

⁸⁴ Dieses Vorgehen weicht erkennbar von *Küpper* (2000), S. 362, ab, weist allerdings gewisse Ähnlichkeiten zu dem bei *Magin* (2011), S. 249, dargestellten Konto „Jahresergebnisse“ in einem Buchungssystem ohne Eigenkapitalausweis auf.

⁸⁵ Dahinter steckt eine Gerechtigkeitsvorstellung, wie sie bspw. *Becker* (2003), S. 243 ff., unter Verweis auf *Tremmel* (2003), S. 34, für seine Analyse einer generationengerechten Finanzpolitik artikuliert.

⁸⁶ Vgl. *Meynhardt/Schulze* (2010), S. 28; *Tappe* (2009), S. 883 m. w. V.

⁸⁷ Vgl. *Bergmann/Gamper* (2004), S. 622 f.

Änderungsrechnung, die in einfacher und nachvollziehbarer Weise mit einem Schutzmechanismus versehen werden kann: Aufgrund der Ausweitung von Vermögen oder Schulden (zukünftig) reduzierte Cashflows müssten dann kompensiert werden, etwa durch höhere Einzahlungen oder verringerte Auszahlungen in anderen Bereichen, um die „dauernde Leistungsfähigkeit“ zu gewährleisten.⁸⁸ Eine vergleichbare Perspektive ist im Übrigen im Rahmen der Genehmigung von Krediten durch die Kommunalaufsicht hinlänglich bekannt – es spricht folglich nichts dagegen, das Kriterium der „dauernden Leistungsfähigkeit“ als Basis für kommunale Entscheidungen heranzuziehen, zumal die technischen Voraussetzungen in der Verwaltung durch das Instrument der MiFriFi längst bestehen.

Das nachfolgende Beispiel soll die beschriebene Struktur anhand einiger kommunaler Aktivitäten aufzeigen, wobei „buchungstechnische“ Hürden in der Fußnote erläutert sind:⁸⁹

- (1) Eingang von Steuereinnahmen: 44
- (2) Barkauf von abnutzbarem Sachanlagevermögen (SAV): 20
- (3) Ansprüche des Personals
 - a) auf Entgelt: 13
 - b) auf spätere Pension / Pensionsrückstellungen: 2
- (4) Instandhaltung von abnutzbarem SAV
 - a) Bestandsobjekt 1, Schwimmbad: 5
 - b) Bestandsobjekt 2, Schulgebäude: 5
- (5) Wertentwicklung von abnutzbarem SAV
 - a) Planmäßige Jahresabschreibung: 14
 - b) Bestandsobjekt 1: Instandhaltung bremst Wertminderung um 3
 - c) Bestandsobjekt 2: ungenutzt (obwohl nutzbar), Nutzungswert 0 (statt 20)
- (6) Zielkauf von nicht-abnutzbarem SAV (Kunstobjekt): 15 (Versicherungswert)

Im unteren Teil von Abb. 2, fokussierend auf die Vermögens- und Schuldenänderung, werden im Vergleich zur gegenwärtigen Situation mehrere relevante Aspekte besser transparent:

- Wodurch werden Vermögensänderungen ausgelöst?
- Welche Vermögensentwicklung zeigt sich insgesamt?

⁸⁸ Die in Abb. 2 zu findende Darstellung der Cashflow-Änderung ist zur Illustration schlicht gehalten und weist einen zeitpunktunabhängigen Saldo aller Zahlungen aus. Tatsächlich müssten veränderte Auszahlungen zeitpunktgenau kompensiert werden.

⁸⁹ Das Beispiel soll die Schwerpunkte zweier Verfahren skizzieren. Buchungsdetails stehen nicht im Vordergrund, das Augenmerk gilt Eigenkapital und GuV [Variante 1] bzw. den diese Positionen ersetzenden Größen [Variante 2]. Dabei ergibt sich ein Problem: würde man Variante 1 mit „Zahlungsmittelkonten“ darstellen, weist das Finanzrechnungskonto (FR) allein den Saldo dieser Konten auf; in Variante 2 wird auf FR dagegen laufend gebucht. Wählt man alternativ eine Darstellung mit „Finanzrechnungskonten“ in Variante 1, so dass dort ebenfalls laufend auf FR gebucht wird (so im Beispiel, wobei auf vorgeschaltete Ein- und Auszahlungskonten verzichtet wird), dann wird in Variante 2, abweichend von Variante 1, das Konto „Liquide Mittel“ für Gegenbuchungen benötigt (zu Beispielen mit Zahlungsmittel- und Finanzrechnungskonten sei auf *Schuster* (2007), S. 161 ff., verwiesen). Dies erklärt auch, warum Soll/Haben von FR in beiden Varianten unterschiedlich betitelt sind. VÄR/SÄR in Variante 2 ist zudem kein Unterkonto von Vermögens- oder Schuldspositionen, sondern dient der Gegenbuchung von jeweiligen Änderungen. Vermögenszunahmen z. B. werden folglich im Haben der VÄR ausgewiesen.

- Welche Schuldenentwicklung steht dem gegenüber?
- Welche finanziellen Folgen resultieren jeweils hieraus?

Kommunale Rechnungslegung mit Fokussierung auf Eigenkapital und Periodengewinn:

<table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr><th colspan="3">SAV</th></tr> <tr><td>AB</td><td>50</td><td>14 (5a)</td></tr> <tr><td>(2)</td><td>20</td><td>71 SB</td></tr> <tr><td>(6)</td><td>15</td><td></td></tr> <tr><td></td><td>85</td><td>85</td></tr> </table>	SAV			AB	50	14 (5a)	(2)	20	71 SB	(6)	15			85	85	<table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr><th colspan="4">Bilanz t</th></tr> <tr><td>SAV</td><td>50</td><td>25</td><td>Eigenkapital</td></tr> <tr><td></td><td></td><td>2</td><td>Periodenergebnis</td></tr> <tr><td>Liquide Mittel</td><td>32</td><td>10</td><td>Rückstellungen</td></tr> <tr><td></td><td></td><td>45</td><td>Kredite</td></tr> <tr><td></td><td>82</td><td>82</td><td></td></tr> </table>	Bilanz t				SAV	50	25	Eigenkapital			2	Periodenergebnis	Liquide Mittel	32	10	Rückstellungen			45	Kredite		82	82		<table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr><th colspan="3">Rückstellungen</th></tr> <tr><td>SB</td><td>12</td><td>10 AB</td></tr> <tr><td></td><td></td><td>2 (3b)</td></tr> <tr><td></td><td>12</td><td>12</td></tr> </table> <table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr><th colspan="3">Kredite</th></tr> <tr><td>SB</td><td>60</td><td>45 AB</td></tr> <tr><td></td><td></td><td>15 (6)</td></tr> <tr><td></td><td>60</td><td>60</td></tr> </table>	Rückstellungen			SB	12	10 AB			2 (3b)		12	12	Kredite			SB	60	45 AB			15 (6)		60	60																			
SAV																																																																																				
AB	50	14 (5a)																																																																																		
(2)	20	71 SB																																																																																		
(6)	15																																																																																			
	85	85																																																																																		
Bilanz t																																																																																				
SAV	50	25	Eigenkapital																																																																																	
		2	Periodenergebnis																																																																																	
Liquide Mittel	32	10	Rückstellungen																																																																																	
		45	Kredite																																																																																	
	82	82																																																																																		
Rückstellungen																																																																																				
SB	12	10 AB																																																																																		
		2 (3b)																																																																																		
	12	12																																																																																		
Kredite																																																																																				
SB	60	45 AB																																																																																		
		15 (6)																																																																																		
	60	60																																																																																		
<table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr><th colspan="2">Finanzrechnung (FR) t+1</th></tr> <tr><th>Einnahmen</th><th>Ausgaben</th></tr> <tr><td>AB</td><td>32</td></tr> <tr><td>(1)</td><td>44</td></tr> <tr><td></td><td>20 (2)</td></tr> <tr><td></td><td>13 (3a)</td></tr> <tr><td></td><td>5 (4a)</td></tr> <tr><td></td><td>5 (4b)</td></tr> <tr><td></td><td>33 ZÜ</td></tr> <tr><td></td><td>76</td></tr> <tr><td></td><td>76</td></tr> </table>	Finanzrechnung (FR) t+1		Einnahmen	Ausgaben	AB	32	(1)	44		20 (2)		13 (3a)		5 (4a)		5 (4b)		33 ZÜ		76		76	<table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr><th colspan="4">Bilanz t+1</th></tr> <tr><td>SAV</td><td>71</td><td>27</td><td>Eigenkapital</td></tr> <tr><td></td><td></td><td>5</td><td>Periodenergebnis</td></tr> <tr><td>Liquide Mittel</td><td>33</td><td>12</td><td>Rückstellungen</td></tr> <tr><td></td><td></td><td>60</td><td>Kredite</td></tr> <tr><td></td><td>104</td><td>104</td><td></td></tr> </table>	Bilanz t+1				SAV	71	27	Eigenkapital			5	Periodenergebnis	Liquide Mittel	33	12	Rückstellungen			60	Kredite		104	104		<table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr><th colspan="4">Ergebnisrechnung (G+V) t+1</th></tr> <tr><th colspan="2">Aufwendungen</th><th colspan="2">Erträge</th></tr> <tr><td>Personalaufwand (3a)</td><td>13</td><td>44 (1)</td><td>Steuererträge</td></tr> <tr><td>Rückstellungsaufwand (3b)</td><td>2</td><td></td><td></td></tr> <tr><td>Instandhaltungsaufwand (4a)</td><td>5</td><td></td><td></td></tr> <tr><td>Instandhaltungsaufwand (4b)</td><td>5</td><td></td><td></td></tr> <tr><td>Abschreibungsaufwand (5a)</td><td>14</td><td></td><td></td></tr> <tr><td>Periodenergebnis (Gewinn)</td><td>5</td><td></td><td></td></tr> <tr><td></td><td>44</td><td>44</td><td></td></tr> </table>	Ergebnisrechnung (G+V) t+1				Aufwendungen		Erträge		Personalaufwand (3a)	13	44 (1)	Steuererträge	Rückstellungsaufwand (3b)	2			Instandhaltungsaufwand (4a)	5			Instandhaltungsaufwand (4b)	5			Abschreibungsaufwand (5a)	14			Periodenergebnis (Gewinn)	5				44	44	
Finanzrechnung (FR) t+1																																																																																				
Einnahmen	Ausgaben																																																																																			
AB	32																																																																																			
(1)	44																																																																																			
	20 (2)																																																																																			
	13 (3a)																																																																																			
	5 (4a)																																																																																			
	5 (4b)																																																																																			
	33 ZÜ																																																																																			
	76																																																																																			
	76																																																																																			
Bilanz t+1																																																																																				
SAV	71	27	Eigenkapital																																																																																	
		5	Periodenergebnis																																																																																	
Liquide Mittel	33	12	Rückstellungen																																																																																	
		60	Kredite																																																																																	
	104	104																																																																																		
Ergebnisrechnung (G+V) t+1																																																																																				
Aufwendungen		Erträge																																																																																		
Personalaufwand (3a)	13	44 (1)	Steuererträge																																																																																	
Rückstellungsaufwand (3b)	2																																																																																			
Instandhaltungsaufwand (4a)	5																																																																																			
Instandhaltungsaufwand (4b)	5																																																																																			
Abschreibungsaufwand (5a)	14																																																																																			
Periodenergebnis (Gewinn)	5																																																																																			
	44	44																																																																																		

(1) FR (Liquide Mittel) an G+V (Steuererträge) 44
(2) SAV an FR (Liquide Mittel) 20
(3a) G+V (Personalaufwand) an FR (Liquide Mittel) 13
(3b) G+V (Rückstellungsaufwand) an Rückstellungen 2
(4a) G+V (Instandhaltungsaufwand) an FR (Liquide Mittel) 5
(4b) G+V (Instandhaltungsaufwand) an FR (Liquide Mittel) 5
(5a) G+V (Abschreibungsaufwand) an SAV 14
(5b) Sachverhalt ohne Bewertungsrelevanz
(5c) Sachverhalt in der Praxis / nach Literatur augenscheinlich ohne Bewertungsrelevanz
(6) SAV an Kredite 15

Kommunale Rechnungslegung mit Fokussierung auf Vermögens- und Schuldenänderungsrechnung:

<table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr><th colspan="3">SAV</th></tr> <tr><td>AB</td><td>50</td><td>14 (5a)</td></tr> <tr><td>(2b)</td><td>20</td><td>20 (5c)</td></tr> <tr><td>(5b)</td><td>3</td><td></td></tr> <tr><td>(6b)</td><td>15</td><td>54 SB</td></tr> <tr><td></td><td>88</td><td>88</td></tr> </table>	SAV			AB	50	14 (5a)	(2b)	20	20 (5c)	(5b)	3		(6b)	15	54 SB		88	88	<table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr><th colspan="4">Bilanz t</th></tr> <tr><td>SAV</td><td>50</td><td>25</td><td>Eigenkapital</td></tr> <tr><td></td><td></td><td>2</td><td>Periodenergebnis</td></tr> <tr><td>Liquide Mittel</td><td>32</td><td>10</td><td>Rückstellungen</td></tr> <tr><td></td><td></td><td>45</td><td>Kredite</td></tr> <tr><td></td><td>82</td><td>82</td><td></td></tr> </table>	Bilanz t				SAV	50	25	Eigenkapital			2	Periodenergebnis	Liquide Mittel	32	10	Rückstellungen			45	Kredite		82	82		<table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr><th colspan="3">Rückstellungen</th></tr> <tr><td>SB</td><td>12</td><td>10 AB</td></tr> <tr><td></td><td></td><td>2 (3b)</td></tr> <tr><td></td><td>12</td><td>12</td></tr> </table> <table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr><th colspan="3">Kredite</th></tr> <tr><td>SB</td><td>60</td><td>45 AB</td></tr> <tr><td></td><td></td><td>15 (6a)</td></tr> <tr><td></td><td>60</td><td>60</td></tr> </table>	Rückstellungen			SB	12	10 AB			2 (3b)		12	12	Kredite			SB	60	45 AB			15 (6a)		60	60																						
SAV																																																																																										
AB	50	14 (5a)																																																																																								
(2b)	20	20 (5c)																																																																																								
(5b)	3																																																																																									
(6b)	15	54 SB																																																																																								
	88	88																																																																																								
Bilanz t																																																																																										
SAV	50	25	Eigenkapital																																																																																							
		2	Periodenergebnis																																																																																							
Liquide Mittel	32	10	Rückstellungen																																																																																							
		45	Kredite																																																																																							
	82	82																																																																																								
Rückstellungen																																																																																										
SB	12	10 AB																																																																																								
		2 (3b)																																																																																								
	12	12																																																																																								
Kredite																																																																																										
SB	60	45 AB																																																																																								
		15 (6a)																																																																																								
	60	60																																																																																								
<table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr><th colspan="2">Liquide Mittel</th></tr> <tr><td>AB</td><td>32</td></tr> <tr><td>(1)</td><td>44</td></tr> <tr><td></td><td>20 (2a)</td></tr> <tr><td></td><td>13 (3a)</td></tr> <tr><td></td><td>5 (4a)</td></tr> <tr><td></td><td>5 (4b)</td></tr> <tr><td></td><td>33 SB</td></tr> <tr><td></td><td>76</td></tr> <tr><td></td><td>76</td></tr> </table>	Liquide Mittel		AB	32	(1)	44		20 (2a)		13 (3a)		5 (4a)		5 (4b)		33 SB		76		76	<table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr><th colspan="4">Bilanz t+1</th></tr> <tr><td>SAV</td><td>54</td><td>27</td><td>Umstellungsaldo</td></tr> <tr><td></td><td></td><td>0</td><td>VÄ seit Umstellung</td></tr> <tr><td></td><td></td><td>0</td><td>SÄ seit Umstellung</td></tr> <tr><td></td><td></td><td>5</td><td>VÄ Periode (Mehring)</td></tr> <tr><td></td><td></td><td>-17</td><td>SÄ Periode (Mehring)</td></tr> <tr><td>Liquide Mittel</td><td>33</td><td>12</td><td>Rückstellungen</td></tr> <tr><td></td><td></td><td>60</td><td>Kredite</td></tr> <tr><td></td><td>87</td><td>87</td><td></td></tr> </table>	Bilanz t+1				SAV	54	27	Umstellungsaldo			0	VÄ seit Umstellung			0	SÄ seit Umstellung			5	VÄ Periode (Mehring)			-17	SÄ Periode (Mehring)	Liquide Mittel	33	12	Rückstellungen			60	Kredite		87	87		<table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr><th colspan="4">Vermögensänderungsrechnung (VÄR) t+1</th></tr> <tr><th colspan="2">Vermögensabnahme</th><th colspan="2">Vermögenszunahme</th></tr> <tr><td></td><td></td><td>1</td><td>ZÜ</td></tr> <tr><td>Planm. Wertminderung (5a)</td><td>14</td><td>20</td><td>(2b) Investition</td></tr> <tr><td>Nutzungsminderung (5c)</td><td>20</td><td>3</td><td>(5b) Werterhöhung</td></tr> <tr><td></td><td></td><td>15</td><td>(6b) Investition</td></tr> <tr><td>VÄ (Mehring)</td><td>5</td><td></td><td></td></tr> <tr><td></td><td>39</td><td>39</td><td></td></tr> </table>	Vermögensänderungsrechnung (VÄR) t+1				Vermögensabnahme		Vermögenszunahme				1	ZÜ	Planm. Wertminderung (5a)	14	20	(2b) Investition	Nutzungsminderung (5c)	20	3	(5b) Werterhöhung			15	(6b) Investition	VÄ (Mehring)	5				39	39	
Liquide Mittel																																																																																										
AB	32																																																																																									
(1)	44																																																																																									
	20 (2a)																																																																																									
	13 (3a)																																																																																									
	5 (4a)																																																																																									
	5 (4b)																																																																																									
	33 SB																																																																																									
	76																																																																																									
	76																																																																																									
Bilanz t+1																																																																																										
SAV	54	27	Umstellungsaldo																																																																																							
		0	VÄ seit Umstellung																																																																																							
		0	SÄ seit Umstellung																																																																																							
		5	VÄ Periode (Mehring)																																																																																							
		-17	SÄ Periode (Mehring)																																																																																							
Liquide Mittel	33	12	Rückstellungen																																																																																							
		60	Kredite																																																																																							
	87	87																																																																																								
Vermögensänderungsrechnung (VÄR) t+1																																																																																										
Vermögensabnahme		Vermögenszunahme																																																																																								
		1	ZÜ																																																																																							
Planm. Wertminderung (5a)	14	20	(2b) Investition																																																																																							
Nutzungsminderung (5c)	20	3	(5b) Werterhöhung																																																																																							
		15	(6b) Investition																																																																																							
VÄ (Mehring)	5																																																																																									
	39	39																																																																																								
<table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr><th colspan="2">Finanzrechnung (FR) t+1</th></tr> <tr><th>Ausgaben</th><th>Einnahmen</th></tr> <tr><td>(2a)</td><td>20</td></tr> <tr><td>(3a)</td><td>13</td></tr> <tr><td>(4a)</td><td>5</td></tr> <tr><td>(4b)</td><td>5</td></tr> <tr><td>ZÜ</td><td>1</td></tr> <tr><td></td><td>44</td></tr> <tr><td></td><td>44</td></tr> </table>	Finanzrechnung (FR) t+1		Ausgaben	Einnahmen	(2a)	20	(3a)	13	(4a)	5	(4b)	5	ZÜ	1		44		44	<table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr><th colspan="4">Schuldenänderungsrechnung (SÄR) t+1</th></tr> <tr><th colspan="2">Schuldenzunahme</th><th colspan="2">Schuldenabnahme</th></tr> <tr><td>Rückstellungserhöhung (3b)</td><td>2</td><td></td><td></td></tr> <tr><td>Krediterhöhung (6a)</td><td>15</td><td></td><td></td></tr> <tr><td></td><td>17</td><td>17</td><td>SÄ (Mehring)</td></tr> </table>	Schuldenänderungsrechnung (SÄR) t+1				Schuldenzunahme		Schuldenabnahme		Rückstellungserhöhung (3b)	2			Krediterhöhung (6a)	15				17	17	SÄ (Mehring)	<table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr><th colspan="2">Änderung zukünftiger Cashflows</th></tr> <tr><th>Abnahme</th><th>Zunahme</th></tr> <tr><td>aus Vermögenszunahme</td><td>aus Vermögensabnahme</td></tr> <tr><td>aus Schuldenzunahme</td><td>aus Schuldenabnahme</td></tr> <tr><td colspan="2" style="text-align: center;">Saldo = $\sum_{t=1}^T \Delta CF$ (vgl. Fn. 88)</td></tr> </table>	Änderung zukünftiger Cashflows		Abnahme	Zunahme	aus Vermögenszunahme	aus Vermögensabnahme	aus Schuldenzunahme	aus Schuldenabnahme	Saldo = $\sum_{t=1}^T \Delta CF$ (vgl. Fn. 88)																																									
Finanzrechnung (FR) t+1																																																																																										
Ausgaben	Einnahmen																																																																																									
(2a)	20																																																																																									
(3a)	13																																																																																									
(4a)	5																																																																																									
(4b)	5																																																																																									
ZÜ	1																																																																																									
	44																																																																																									
	44																																																																																									
Schuldenänderungsrechnung (SÄR) t+1																																																																																										
Schuldenzunahme		Schuldenabnahme																																																																																								
Rückstellungserhöhung (3b)	2																																																																																									
Krediterhöhung (6a)	15																																																																																									
	17	17	SÄ (Mehring)																																																																																							
Änderung zukünftiger Cashflows																																																																																										
Abnahme	Zunahme																																																																																									
aus Vermögenszunahme	aus Vermögensabnahme																																																																																									
aus Schuldenzunahme	aus Schuldenabnahme																																																																																									
Saldo = $\sum_{t=1}^T \Delta CF$ (vgl. Fn. 88)																																																																																										

(1) Liquide Mittel an FR (Steuereinnahmen) 44
(2a) FR (Investitionsausgaben) an Liquide Mittel 20
(2b) SAV an VÄR 20
(3a) FR (Personalausgaben) an Liquide Mittel 13
(3b) SÄR an Rückstellungen 2
(4a) FR (Instandhaltungsausgabe) an Liquide Mittel 5
(4b) FR (Instandhaltungsausgabe) an Liquide Mittel 5
(5a) VÄR (Wertminderung) an SAV 14
(5b) SAV an VÄR (Werterhöhung/Instandhaltungseffekt) 3
(5c) VÄR (Nutzungsminderung) an SAV 20
(6a) SÄR an Kredite 15
(6b) SAV an VÄR 15

Abb. 2: Kaufmännisch orientierte Abbildungsverfahren für Kommunen im Vergleich
Quelle: Eigene Darstellung in Anlehnung an Küpper (2000), S. 364

Unterschiede und Ursachen seien nochmal etwas genauer beleuchtet:

Alle Zahlungsgrößen gehen zunächst identisch in beide Finanzrechnungen ein, so z. B. die Steuereinzahlungen (44 GE) oder die Personalauszahlungen (13 GE). Im bisherigen Verfahren finden sich diese und weitere Positionen, ohne informatorischen Mehrwert, zugleich als Erträge bzw. Aufwendungen in der Erfolgsrechnung wieder, während sie im Alternativvorschlag mangels konkretem Bezug zu Vermögen und Schulden außen vorbleiben und allein der Zahlungsüberschuss (hier: 1 GE) abschließend in die VÄR übernommen wird. Wertminderungen beim Vermögen werden bisweilen als plan- bzw. außerplanmäßiger Abschreibungsaufwand erfasst, wobei eingeschränkte Nutzungen aufgrund von Präferenzänderungen unberücksichtigt bleiben. Vorgenommene Instandhaltungen stellen sich allein als Belastung der laufenden Periode dar und bergen die Gefahr, dass auf sie verzichtet wird, da sie praktisch keinen Einfluss auf die Bewertung des Vermögens haben. Dies erklärt die Unterschiede von 14 GE Abschreibungsaufwand in der GuV und die Vermögensänderung von -31 GE, resultierend aus -14 GE (planm. Wertminderung), -20 GE (Nutzungsminderung) und + 3 GE (Instandhaltungseffekt) in der VÄR. Außerdem wird in dieser Rechnung unmittelbar deutlich, inwieweit sich das Vermögen durch Investition (20 GE + 15 GE) und Desinvestition (0 GE) insgesamt verändert hat, was ansonsten das Hinzuziehen mindestens noch der Bilanz erfordert. Auf einen Blick ist auch die Veränderung der Schulden (17 GE zusätzlich) präsent, ohne dass aus einzelnen Bilanzpositionen Tilgungen und Erhöhungen extrahiert werden müssen. Aufgrund der Problematik kommunaler Vermögenspositionen hinsichtlich durch sie ausgelöster Folgeauszahlungen wird auf eine Saldierung und anschließende Verrechnung mit dem Eigenkapital verzichtet. Daher wird kein Periodengewinn von 5 GE (oder von -12 GE bei Berücksichtigung von Nutzungsminderung und werterhöhenden Maßnahmen) ausgewiesen, sondern separat eine Vermögensmehrung von 5 GE sowie eine Schuldenmehrung von 17 GE, so dass jeweils eine Abschätzung zu den dadurch zukünftig verbesserten oder verschlechterten Cashflows möglich wird.

Die Essenz des Verfahrens ist kurz gefasst so zu beschreiben:

- In Abgrenzung zur kaufmännischen wie zur derzeit praktizierten kommunalen Rechnungslegung, wo Anlagenspiegel sowie Verbindlichkeiten- bzw. Rückstellungsspiegel lediglich unter bestimmten Voraussetzungen erstellt werden und nicht zwingend Bestandteil der Bilanz sein müssen (sondern Gegenstand von Anhang und/oder Lagebericht sind), stehen deren Inhalte nunmehr ausdrücklich im Mittelpunkt. Zudem werden die Erkenntnisse einer seitens des *Deutschen Städtetags* und *PWC* durchgeführten Evaluierung

aufgegriffen, die als erwarteten Hauptnutzen der Reform des kommunalen Haushalts- und Rechnungswesen neben der Verdeutlichung eines Ressourcenverbrauchs Folgewirkungen zuvorderst nennt und offenbart, dass die Abbildung von Folgekosten Bestandteil wesentlicher Beschlüsse und Investitionsplanungen ist.⁹⁰

- Der Verzicht auf eine Aufwands- und Ertragsrechnung ist unschädlich, da die Inhalte in großen Teilen der Finanzrechnung zu entnehmen und die gewichtigen Aufwandspositionen zentrales Element der Änderungsrechnungen sind.
- Das vorgestellte Verfahren leistet unter Beachtung der eingangs aufgeführten Gütekriterien einen Beitrag zu mehr Transparenz und zur Unterstützung des Demokratieprinzips: Verletzungen dergestalt, dass Entscheidungen der Gegenwart finanzielle Spielräume der Zukunft übermäßig einschränken, werden reduziert.⁹¹

5 Fazit

In der Literatur wird das Rechnungsziel Eigenkapitalermittlung von Kommunen kontrovers und im Vergleich zur Unternehmensrechnung durchaus kritisch beurteilt. Dabei zeigt sich, dass der wissenschaftliche Diskurs zunehmend Abstand von dieser Größe nimmt und bemüht ist, einen vermeintlich höheren Stellenwert des Rechnungsziels Periodengewinn herauszuarbeiten. Trotzdem sind in kommunaler Praxis und Öffentlichkeit Auswirkungen dessen kaum spürbar; dem Eigenkapital wird unverändert eine hohe Bedeutung beigemessen. Aus theoretischer Sicht handelt es sich bei dem Rechnungsziel Eigenkapitalermittlung um eine Maßgröße von Rechnungszwecken. Wie dargestellt, existieren hinsichtlich der kommunalen Rechnungszwecke uneinheitliche Auffassungen, so dass ein konsistentes Zwecksystem nicht vorliegt. Unter diesen Umständen kann die Eigenkapitalermittlung bloß Folge einer Konkretisierung bestimmter als wichtig erkannter Prinzipien sein. Angenommen, dass das zentrale Prinzip mit der „Sicherung von intergenerativer Gerechtigkeit“ treffend beschrieben wird, lässt sich gleichwohl kein Anhalt dafür finden, dass eine Eigenkapitalermittlung erforderlich ist. Umgekehrt ist diese sogar als wenig zielführend oder aufgrund sich einstellender Fehlinterpretationen als gefährlich zu bezeichnen – und zwar unabhängig von einer Anlehnung an das HGB oder bei Verwendung der IPSAS. Die Anpassung einer kaufmännischen Rechnungslegung an die kommunalen Belange sollte folglich, so die Argumentation verein-

⁹⁰ Vgl. *Deutscher Städtetag/PWC* (2011), S. 34, 47. (Zusätzliche) Transparenz durch einen Lage- bzw. Rechenschaftsbericht wird dagegen nur eingeschränkt gesehen (vgl. ebenda, S. 54).

⁹¹ Zum Demokratieprinzip vgl. auch *Bolsenkötter/Poullie/Vogelpoth* (2009), S. 14 ff.

zelt schon in der Literatur, unter Verzicht auf die Größe Eigenkapital erfolgen. Infolgedessen dürfte auch der Eigenkapitalvergleich bzw. die Periodengewinnermittlung entbehrlich sein.

Der ähnlich gelagerten Diskussion um eine Hochschulrechnung kann entnommen werden, dass stattdessen der Finanzrechnung und einer neu zu schaffenden Vermögensänderungsrechnung besonderes Gewicht zukommen sollte. Dieser Ansatz ist aufgegriffen und erweitert sowie der im Haushaltsplan Ausdruck findende Planungscharakter akzentuiert worden: Intergenerative Gerechtigkeit kann nicht allein gegenwartsbezogen verankert werden, sondern erfordert ausdrücklich die Sensibilisierung für Belastungen zukünftiger Generationen, ausgelöst durch Entscheidungen der heutigen Generation. Voraussetzung dafür kann aber keine Residualgröße aus Vermögen und Schulden sein, sondern notwendig ist deren getrennter Ausweis, um daran anknüpfend die jeweiligen Folgebelastrungen transparent zu machen.

Das skizzierte Verfahren darf indes nicht als Rechtfertigung eines dauerhaften „Ressourcenverzehr“ durch die gegenwärtige Generation missverstanden werden, sondern ist als Beitrag dazu zu sehen, dass die kommunale Doppik derzeit auffallende Schwächen hat und die methodischen Ansätze dringend einer Verbesserung bedürfen.

Literaturverzeichnis

- Adam, B.* (2004), Internationale Rechnungslegungsstandards für die öffentliche Verwaltung (IPSAS), Eine kritische Analyse unter besonderer Berücksichtigung ihrer Anwendbarkeit in Deutschland, Frankfurt a. M.
- Baetge, J./Kirsch, H.-J./Thiele, S.* (2009), Bilanzen, 10. Aufl., Düsseldorf.
- Becker, A.* (2003), Generationengerechte Finanzpolitik. In: *Stiftung für die Rechte zukünftiger Generationen* (Hrsg.), Handbuch Generationengerechtigkeit, 2. Auflage, München, S. 243-270.
- Beisse, H.* (1993), Gläubigerschutz – Grundprinzip des deutschen Bilanzrechts. In: *Beisse, H./Lutter, M./Närger, H.* (Hrsg.), Festschrift Karl Beusch, Berlin-New York, S. 77-97.
- Berens, W./Budäus, D./Buschor, E./Fischer, E./Lüder, K./Mundhenke, E./Streim, H.* (2005), Eckpunkte für die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung im öffentlichen Haushalts- und Rechnungswesen auf Basis der Integrierten Verbundrechnung, Die Wirtschaftsprüfung, 58. Jg., S. 887-890.
- Berens, W./Budäus, D./Buschor, E./Fischer, E./Lüder, K./Mundhenke, E./Streim, H.* (2008), Zum nicht mehr vertretbaren kameralen Haushalts- und Rechnungswesen in einem demokratischen Gemeinwesen, Die Öffentliche Verwaltung, 61. Jg., S. 109-111.
- Bergmann, A./Gamper, A.* (2004), Chancen und Gefahren der Anwendung von IPSAS, Erfahrungen anhand eines Pilotprojekts mit der Stadt Kloten, Der Schweizer Treuhänder, 78. Jg., S. 618-624.

- Blankart, C. B.* (2009), Wie viel Schulden dürfen wir den nachfolgenden Generationen überlassen? In: *Goldschmidt, N.* (Hrsg.), *Generationengerechtigkeit*, Tübingen, S. 205-224.
- Böcking, H.-J./Dutzi, A.* (2009a), Die Rechnungslegung der Freien und Hansestadt Hamburg, *Der Konzern*, 6. Jg., S. 415-425.
- Böcking, H.-J./Dutzi, A.* (2009b), Verbesserung der Transparenz durch öffentliche Rechnungslegung, *Der Konzern*, 7. Jg., S. 36-39.
- Böcking, H.-J./Lopatta, K./Rausch, B.* (2005), Fair Value-Bewertung versus Anschaffungskostenprinzip – ein Paradigmenwechsel in der Rechnungslegung? In: *Bieg, H./Heyd, R.* (Hrsg.), *Fair Value: Bewertung in Rechnungswesen, Controlling und Finanzwirtschaft*, München, S. 83-105.
- Bolsenkötter, H.* (2007), Einführung. In: *Bolsenkötter, H.* (Hrsg.), *Die Zukunft des Öffentlichen Rechnungswesens, Reformtendenzen und internationale Entwicklungen*, Baden-Baden, S. 13-25.
- Bolsenkötter, H./Poullie, M./Vogeloth, N.* (2009), *Der reformierte öffentliche Haushalt, Stand nationaler Reformen und internationaler Reformtendenzen*, Stuttgart.
- Brede, H.* (2007), Eigenkapital und Eigenkapitalveränderung im Öffentlichen Rechnungswesen. In: *Bolsenkötter, H.* (Hrsg.), *Die Zukunft des Öffentlichen Rechnungswesens, Reformtendenzen und internationale Entwicklungen*, Baden-Baden, S. 149-169.
- Breidert, U.* (1994), Grundsätze ordnungsmäßiger Abschreibungen auf abnutzbare Anlagegegenstände, Düsseldorf.
- Breidert, U./Rüdinger, A.* (2008), Zur Eignung der handelsrechtlichen GoB für die Rechnungslegung der öffentlichen Verwaltung, *Der Konzern*, 6. Jg., S. 32-42.
- Budäus, D.* (2009), Hamburg ist mit seiner Reform des öffentlichen Haushalts- und Rechnungswesens auf einem für Verwaltungen richtungsweisenden Weg, *Der Konzern*, 7. Jg., S. 27-35.
- Budäus, D./Hilgers, D.* (2010), Eigenkapital und EK-Quote – vernachlässigbare Faktoren?, *Der Städtetag*, 63. Jg., S. 22-26.
- Deutscher Städtetag* (2009), *Gemeindefinanzbericht 2009*, *Der Städtetag*, 62. Jg., S. 5-85.
- Deutscher Städtetag/PricewaterhouseCoopers* (2011), *Evaluierung der Reform des kommunalen Haushalts- und Rechnungswesens*. In: <http://www.staedtetag.de/imperia/md/content/schwerpunkte/fachinfos/2011/4.pdf>, abgerufen am 28.03.2011.
- Eibelshäuser, M.* (2006), Bilanzierungsgrundsätze und öffentliche Rechnungslegung, *Der Konzern*, 4. Jg., S. 618-624.
- Eisele, W.* (2002), *Technik des betrieblichen Rechnungswesens, Buchführung und Bilanzierung, Kosten- und Leistungsrechnung, Sonderbilanzen*, 7. Aufl., München.
- Frischmuth, B./Hellenbrand, A.* (2011), *Evaluierung der doppelten Besteuerung*, *Der Städtetag*, 64. Jg., S. 35-38.
- Gröpl, C./Heinemann, F./Kalb, A.* (2010), Die Zweckentfremdung des kommunalen Kassenkredits – eine rechtlich-ökonomische Analyse, *Perspektiven der Wirtschaftspolitik*, 11. Jg., S. 178-203.

- IFAC* (2011), Conceptual Framework for General Purpose Financial Reporting by Public Sector Entities, Phase 1: Exposure Draft. In: <http://www.ifac.org/Guidance/EXD-Details.php?EDID=0147>, abgerufen am 28.03.2011.
- Kämpfer, G./Braidert, U.* (2004), Zweckentsprechende Bilanzierung in den Jahresabschlüssen der hessischen Landesverwaltung, Die Wirtschaftsprüfung, Sonderheft 2004, S. 119-129.
- KGSt* (2010), Internationale Entwicklung der öffentlichen Rechnungslegung. In: <http://www.kgst.de/themen/finanzmanagement/rechnungslegungsgrund-saetze-und-rechtsvergleich/internationale-entwicklung-der-oeffentlichen-rechnungslegung.dot>, abgerufen am 18.12.2010.
- Kiaman, O.* (2011), Zur Abbildung des Periodenerfolgs von Kommunen: Ist das Rechnungsziel Periodengewinn sinnvoll und alternativlos?, Working Paper.
- Kiaman, O./Wielenberg, S.* (2010a), Sind die Regeln der externen Unternehmensrechnung auf die kommunale Rechnungslegung übertragbar?, Zeitschrift für Betriebswirtschaft, 80. Jg., S. 237-261.
- Kiaman, O./Wielenberg, S.* (2010b), Welche Informationen liefert gegenwärtig die Abbildung des abnutzbaren Anlagevermögens im kommunalen Jahresabschluss?, Der Gemeindehaushalt, 111. Jg., S. 49-55.
- Kirchmann, U.* (2009), Steuerung von Kommunen nach International Public Sector Accounting Standards (IPSAS), Verwendung internationaler Rechnungslegungsstandards zur Ressourcenbewirtschaftung im kommunalen Haushalt, Düsseldorf.
- Köhrmann, H.* (2009), Die Rechnungslegung kommunaler Gebietskörperschaften, Eine Analyse der Regelungen des NKF und der IPSAS, Lohmar-Köln.
- Küpper, H.-U.* (2000), Hochschulrechnung auf der Basis von doppelter Buchführung und HGB?, Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung, 52. Jg., S. 348-369.
- Küpper, H.-U.* (2002), Konzeption einer Perioden-Erfolgsrechnung für Hochschulen, Zeitschrift für Betriebswirtschaft, 72. Jg., S. 929-951.
- Leffson, U.* (1987), Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, 7. Aufl., Düsseldorf.
- Lüder, K.* (1999), Konzeptionelle Grundlagen des Neuen Kommunalen Rechnungswesens (Speyerer Verfahren), 2. Aufl., Stuttgart.
- Lüder, K.* (2006), Notwendige rechtliche Rahmenbedingungen für ein reformiertes staatliches Rechnungs- und Haushaltswesen, Die öffentliche Verwaltung, 59. Jg., S. 641-648.
- Magin, C.* (2007), Kommunale Doppik: (Miss-)Verständnisse und Weiterentwicklungen, Der Gemeindehaushalt, 108. Jg., S. 175-180.
- Magin, C.* (2011), Kommunale Rechnungslegung, Konzeptionelle Überlegungen, Bilanzanalyse, Rating und Insolvenz, Wiesbaden.
- Marettke, C./Dörschell, A./Hellenbrand, A.* (2006), Kommunales Vermögen richtig bewerten, 2. Aufl., München.
- Merschbächer, G.* (1987), Öffentliche Rechnungssysteme in der Bundesrepublik Deutschland, in Österreich und in der Schweiz, München.
- Meynhardt, T./Schulze, E.* (2010), Ist die Doppik wirklich das geeignete Rechnungswesen?, Innovative Verwaltung, 32. Jg., S. 27-29.

- Mühlenkamp, H./Glöckner, A.* (2010), Grundsätze und (best-)mögliche Ansätze zur Bewertung des Vermögens von öffentlichen Gebietskörperschaften, Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis, 62. Jg., S. 483-500.
- Mühlenkamp, H./Magin, C.* (2010), Zum Eigenkapital von Gebietskörperschaften – populäre Irrtümer und Missverständnisse, Der Gemeindehaushalt, 111. Jg., S. 8-11.
- Mülhaupt, L./Gornas, J.* (1973), Finanzwirtschaftliches und betriebswirtschaftliches Rechnen in Gemeinden, Der öffentliche Haushalt, 14. Jg., S. 15-46.
- Müller-Marqués Berger, T.* (2009), Kameralistik, NKF, Grundsätze staatlicher Doppik: What's next? – Aktuelles aus dem IPSAS-Board, Die Wirtschaftsprüfung, 62. Jg., S. I.
- Oettle, K.* (1969), Notwendigkeit und Grenzen öffentlicher Vermögensrechnungen. In: *Haller, H./Recktenwald, H. C.* (Hrsg.), Finanz- und Geldpolitik im Umbruch, Mainz, S. 324-353.
- Pünder, H.* (2008), Gerechte Lastenverteilung zwischen den Generationen, Maßnahmen zur Reform des Staatsschuldenrechts und zur Vermeidung eines übermäßigen öffentlichen Defizits im Bundesstaat, Deutsches Verwaltungsblatt, 123. Jg., S. 946-956.
- Rehm, H./Tholen, M.* (2008), Kommunalverschuldung – Befund, Probleme, Perspektiven, Berlin.
- Schedler, K./Knechtenhofer, B.* (2003), IPSAS als möglicher Leitfaden für aktuelle Entwicklungen in der Rechnungslegung öffentlicher Gemeinwesen in der Schweiz. In: *Blümle, E.-B./Pernsteiner, H./Purtschert, R./Andeßner, R. C.* (Hrsg.), Festschrift Reinbert Schauer, Wien, S. 543-559.
- Schneider, D.* (1997), Betriebswirtschaftslehre, Band 2: Rechnungswesen, 2. Aufl., München-Wien.
- Schuster, F.* (2007), Doppelte Buchführung für Städte, Kreise und Gemeinden, Verwaltungsdoppik im Neuen Kommunalen Rechnungswesen und Finanzmanagement, 2. Aufl., München.
- Srocke, I.* (2004), Konzernrechnungslegung in Gebietskörperschaften unter Berücksichtigung von HGB, IAS/IFRS und IPSAS, Düsseldorf.
- Streim H.* (1987), Doppik und Kameralistik. In: *Eichhorn, P.* (Hrsg.), Festschrift Ludwig Mülhaupt, Baden-Baden, S. 308-327.
- Tappe, H.* (2009), Die neue „Schuldenbremse“ im Grundgesetz, Defizite (in) der Föderalismusreform II, Die Öffentliche Verwaltung, 62. Jg., S. 881-890.
- Thieme, W.* (2008), Kaufmännische Buchführung in der öffentlichen Verwaltung? Die Öffentliche Verwaltung, 61. Jg., S. 433-441.
- Tremmel, J.* (2003), Generationengerechtigkeit – Versuch einer Definition. In: *Stiftung für die Rechte zukünftiger Generationen* (Hrsg.), Handbuch Generationengerechtigkeit, 2. Auflage, München, S. 27-78.
- Vogelpoth, N.* (2004), Vergleich der IPSAS mit den deutschen Rechnungslegungsgrundsätzen für den öffentlichen Bereich, Die Wirtschaftsprüfung, Sonderheft, S. 23-40.
- Wolfrum, G.* (2010), Der lange Weg zur Reform der kommunalen Finanzstrukturen in Deutschland, Der Gemeindehaushalt, 111. Jg., S. 25-34.