

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

Kiama, Oliver

Veröffentlichungsversion / Published Version

Zeitschriftenartikel / journal article

Zur Verfügung gestellt in Kooperation mit / provided in cooperation with:

Verlag Barbara Budrich

Empfohlene Zitierung / Suggested Citation:

Kiama, O. (2010). Der kommunale Gesamtabschluss: Ist die Konzernrechnungslegung nach HGB eine sinnvolle Referenz? *der moderne staat - dms: Zeitschrift für Public Policy, Recht und Management*, 3(1), 187-207. <https://doi.org/10.3224/dms.v3i1.10>

Nutzungsbedingungen:

Dieser Text wird unter einer CC BY-NC-ND Lizenz (Namensnennung-Nicht-kommerziell-Keine Bearbeitung) zur Verfügung gestellt. Nähere Auskünfte zu den CC-Lizenzen finden Sie hier:

<https://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/3.0/deed.de>

Terms of use:

This document is made available under a CC BY-NC-ND Licence (Attribution-Non Commercial-NoDerivatives). For more information see:

<https://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/3.0>

Oliver Kiaman

Der kommunale Gesamtabchluss: Ist die Konzernrechnungslegung nach HGB eine sinnvolle Referenz?¹

Zusammenfassung

Mit Umstellung der Rechnungslegung von Kommunen auf die kommunale Doppik rückt zunehmend auch der mit dem Konzernabschluss von Unternehmen vergleichbare Gesamtabchluss 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 Gesamtabchlusses 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 Gesamtabchlusses kompensieren, sondern verschärft sich dabei. Der Gesamtabchluss 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.

Schlagworte: Kommunale Doppik, Gesamtabchluss, Konzernabschluss, Rechnungszwecke, Rechnungsregeln

Abstract

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

With the conversion of municipal accounting to double-entry bookkeeping, consolidated financial statements similar to those of multicorporate 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 multicorporate 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.

Key words: Municipal accounting, Consolidated financial statements, Accounting purposes, Accounting rules

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.² 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 Organisationseinheiten³ 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 Gesamtabchluss 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 Gesamtabchlusses ergänzend vorgesehen. Anders als bei den Einzelabschlüssen ist die konkrete Umsetzung der Thematik „Gesamtabchluss“ 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 Gesamtabchluss oftmals skeptisch gesehen.

In diesem Aufsatz wird diskutiert, inwieweit die aus der handelsrechtlichen Unternehmensrechnung bekannten Zwecke für den Konzernabschluss zugleich Zwecke für den kommunalen Gesamtabchluss sind (Abschn. 2), so dass sich die Anwendung der speziell für diese Zwecke entwickelten Rechnungsregeln auch in Kommunen rechtfertigen lässt (Abschn. 3). Da über 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).⁴ 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. 39ff.; *Coenenberg/Haller/Schultze* 2009, S. 594ff.). 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 Zwecken wie der Einzelabschluss von Kapitalgesellschaften dient.⁵ 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).⁶

Ergeben sich hieraus Anhaltspunkte für die Ausgestaltung des kommunalen Gesamtabchlusses? 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. 96ff.; *Wohlfahrt/Zühlke* 1999, S. 7ff.). Die Gründe hierfür sind vielfältig, können aber kurz als Ergebnis von Verwaltungsmodernisierung, kommunaler Finanzkrise sowie Liberalisierungsiniciativen im öffentlichen Sektor gefasst werden (vgl. *Killian/Richter/Trapp* 2006, S. 11ff.; *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. 48ff.; *Knauff* 2009, S. 591ff. 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. 11ff.). Zu bemerken ist allerdings, dass Kommunen im Rahmen der Selbstverwaltungsgarantie über Aufgabenumfang und Organisation in hohem Maß selbst entscheiden können und sich unter bestimmten Voraussetzungen auch wirtschaftlich betätigen können.⁷ Typi-

sche 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/Kilian/Trapp* 2006, S. 111ff.).⁸ 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. 220ff.; *Junkernheinrich/Micosatt* 2007, S. 31ff.).⁹

(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.

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“¹⁰ 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 Beteiligungsbericht¹¹ 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.¹²

Die dortige Betonung des „Zwecks der intergenerativen Gerechtigkeit“¹³ ist nicht als Widerspruch zu sehen, denn dieser Schutzzweck wird regelmäßig in Form eines kommunalen Pendantes zur Ausschüttungsbemessungsfunktion der externen Unternehmensrech-

nung konkretisiert. Zwar ist eine Analogie nur scheinbar gegeben (vgl. dazu *Kiaman/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. 309ff.), 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 (Konzern-) Rechnungslegung bekannten Regeln des HGBs zu einer sinnvollen Anwendung gebracht werden können.

3. (Konzern-)Rechnungslegungsregeln von Unternehmen als Bezugsrahmen?

a. 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)¹⁴ 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. 7ff.; *Oettle* 1976b, S. 137ff.). Beide Aspekte stehen gegenwärtig nicht (mehr) zur Debatte: Die Gemeindeordnungen¹⁵ enthalten direkte Verweise auf das HGB und die Gültigkeit der konzernspezifischen Regelungen aus §§ 15ff. AktG wird für Kommunen durchaus bejaht (vgl. *Meinen* 2006, S. 58ff.). Auch wird der Einsatz der handelsrechtlichen Regeln für Kommunen trotz Abweichungen insbesondere beim Erfolgsziel mittlerweile als sachgerecht angesehen,¹⁶ so dass offenbar keine Notwendigkeit zur Entwicklung eigenständiger Grundsätze für einen kommunalen Gesamtabschluss besteht.¹⁷ 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 am stärksten profitieren.¹⁸ 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 eingegangen werden, da die nach diesen Regeln erstellten Einzelabschlüsse möglicherweise (auch) Interpretationsprobleme im Gesamtabschluss hervorrufen können.

b. Problembereiche auf Ebene der Einzelabschlüsse

i. 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 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).¹⁹ 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, bei dem 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.²⁰ Es zeigt sich, dass der mit Rechnungslegung elementar verbundene Gedanke der Objektivierung in solchen Fällen ad absurdum geführt wird.²¹ 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).²² 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 intensi-

ve 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 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.

ii. 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,²³ agieren Kommunen faktisch oft darüber hinaus und halten dies auch für zweckgerecht (vgl. Otting 1997, S. 1258ff. 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 „Ausschüttungen“ 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 leistungswirtschaftliche Erfolge nicht unmittelbar positiv für sie auswirken.²⁴ 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.²⁵ Wenn man aber zugleich nicht von selbst geschaf-

fenen 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 „Aus-schüttung“ nicht zumutbar ist. Zudem verhindert die sanktionsbewehrte Pflicht zum Haushaltsausgleich per se nicht, dass als intergenerativ ungerecht einzuordnende Maßnahmen stringent unterbunden werden (vgl. *Kiaman/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 Gesamtabchlusses (erneut) kritisch zu diskutieren sein.

c. Sonderprobleme des kommunalen Gesamtabchlusses

i. Abgrenzung des Konsolidierungskreises und einzubeziehende Einheiten

Welche Berichtseinheiten in einem Gesamtabchluss 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.²⁶ 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.²⁷ Demnach wäre zu klären, inwieweit die Anwendung einheitstheoretischer Konzepte zur Erstellung des Gesamtabchlusses tatsächlich sachgerecht ist und ob in diesen Fällen nicht stärker der interessentheoretische Grundgedanke Berücksichtigung finden müsste. Aber selbst dann, wenn man – wie im Unternehmensbereich durch Entwicklung der Interessentheorie mit Vollkonsolidierung – die Gegensätze beider Theorien abbauen kann,²⁸ 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 Gesamtabchlusses 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 Gesamtabchluss 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 Gesamtabchluss angeführt werden, passen – mit Ausnahme der Argumentation bei *Burgard* (vgl. 2008, S. 1997ff. m.w.V.) – nicht in das ansonsten vorherrschende Schema (vgl. *Nieland et. al.* 2006, S. 6ff.; *Ellerich* 2007, S. 202ff.). 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.
- 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 Messegesellschaften 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.²⁹

ii. 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 erfordern. 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.³⁰ 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. *Vogeloth/Poullie/Voß* 2009, S. 86ff.). Nicht weniger unproblematisch 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.³¹ 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.³² Die Ausführungen von *Detemple/Marettek* (vgl. 2000, S. 286f.), 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 geteilt 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.³³ 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. 67f.) deutlich, die von umfangreichen „Vereinfachungsregeln“ Gebrauch machen muss, um „mit vertretbarem zeitlichen Aufwand“ einen Gesamtabchluss vorlegen zu können.³⁴

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.³⁵ Die Bewertung von Schulden ist dagegen prinzipiell unstrittig, auch was einen Rückgriff auf die Verfahren der Unternehmensrechnung angeht.

iii. 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.³⁶ 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. 25ff.), 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 Dezenten 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, einhelliges Auftreten nicht selten verhindert wird (vgl. auch *Bremeier/Brinckmann/Killian* 2006, S. 92ff.). 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 Wirtschaftsförderung 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.

iv. Länderübergreifende Vergleichbarkeit

Kommunale Gesamtabschlüsse werden nach länderspezifischen Regeln erstellt. Einschränkungen in der Vergleichbarkeit ergeben sich bereits durch erhebliche Unterschiede auf Ebene der Einzelabschlüsse;³⁷ 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).

d. 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 unstrittig 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.

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.³⁸ 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.³⁹

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. 9ff.; *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“.

Vor dem Hintergrund aller konzeptionellen Probleme sowie unter Berücksichtigung der länderbedingten 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. 52f.), 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

a. 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.⁴⁰ 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 wirtschaftlich aktiv werden, ist jedoch realitätsfern.⁴¹ 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 Ge-

winnerzielungsabsicht geführten Beteiligungen abgebildet. In Grundzügen ist dieser Vorschlag ähnlich zum Konzept der Vermögenstrennung nach *Lüder* (vgl. 1999, S. 43f.), weil er Vermögenspositionen je nach ihrer Verwendung unterschiedliche Bedeutung zu misst und Schuldendeckungspotenziale herausarbeitet;⁴² explizit unterstützt er die Position von *Ruter/Eltrop* (vgl. 2001, S. 175ff.):

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.

b. 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.

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?⁴³
- 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. 5ff.). 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 aufgenommen 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,⁴⁴ ist festzuhalten, dass z.B. „Pay as you use“-Finanzierungen in Kommunen angesichts des unklaren Zukunftsnutzens von Investitionen problematisch sind.⁴⁵

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.

c. 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, 20002) hat dort eine Perioden-Erfolgsrechnung eingebracht, die aus einer zweckneutralen Kosten- und Leistungsrechnung 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 *Kiaman* (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.

Anmerkungen

- 1 Der Verfasser dankt Prof. Dr. Stefan Wielenberg und Dr. Christian Blecher für wertvolle Hinweise und Kommentare.
- 2 Ähnliche, der Generalnorm des § 264 (2) 1 HGB sinngemäß entsprechende Formulierungen finden sich in allen Gemeindeordnungen, so z.B. in § 100 (1) NGO.
- 3 Die Verwendung der Begriffe Beteiligungen, Ausgliederungen, Berichtseinheiten etc. ist der Vermeidung von Wiederholungen geschuldet und soll synonym alle Dimensionen der Verselbständigung erfassen (vgl. dazu *Bremeier/Brinckmann/Killian* 2006, S. 11ff.).
- 4 Dieser von *Schneider* (vgl. 1997, S. 33) geprägten Formulierung wird man auch für die kommunale Rechnungslegung Gültigkeit bescheinigen.
- 5 Mit *Baetge/Kirsch/Thiele* (vgl. 2009, S. 40) sei darauf verwiesen, dass diese Zwecke identisch mit denen des Einzelabschlusses von Nicht-Kapitalgesellschaften sind.
- 6 Eine solche Fokussierung der Informationsvermittlung ist im Übrigen auch aus der Konzernrechnungslegung nach IFRS oder US-GAAP bekannt (vgl. *Coenenberg/Haller/Schulze* 2009, S. 595).
- 7 Es seien hier exemplarisch die Beiträge von *Otting* (vgl. 1997, S. 1258ff.), *Fuest/Kroker/Schatz* (vgl. 2002, S. 4ff.), *Hösch* (vgl. 2000, S. 393ff.), *Reichard* (vgl. 2001, S. 9ff.) und *Wallerath* (vgl. 2001, S. 13ff.), jeweils m.w.V., genannt.
- 8 Die Beteiligungsberichte von Großstädten belegen dies ebenfalls eindrucksvoll.

- 9 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.
- 10 Zum Begriff der „Einheit der Verwaltung“ ausführlicher *Vogel* (vgl. 2008, S. 3ff. m.w.V.).
- 11 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. 137ff.).
- 12 Z.B. bei *Merschbacher* (vgl. 1987, S. 160ff.); *Arbeitskreis IVR* (vgl. 2005, S. 888); *Lüder* (vgl. 2006, S. 643).
- 13 Die Inhalte diskutieren ausführlicher *Budäus* (vgl. 2005, S. 616); *Arbeitskreis IVR* (vgl. 2005, S. 888); *Brixner/Harms/Noe* (vgl. 2003, S. 119ff.). Die Grundfrage aber, wie intergenerative Gerechtigkeit zu definieren ist, wird höchst unterschiedlich beantwortet (vgl. *Niehoff* 2001, S. 29; *Wagenführer* 2003, S. 8ff.; *von Hauff/Tarkan* 2009, S. 19ff.).
- 14 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).
- 15 Die einzelnen Regelungen finden sich unter <https://doppikvergleich.regioit-aachen.de/mainMenu.html>.
- 16 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.
- 17 Diese Position findet sich bei *Lüder* (vgl. 1999); *Arbeitskreis IVR* (vgl. 2005); *Kiama/Wielenberg* (vgl. 2010a).
- 18 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.
- 19 Dies gilt unabhängig davon, ob es sich um fortgeführte AHK oder beizulegende Zeitwerte handelt.
- 20 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. 20ff.).
- 21 Vgl. *Beisse* 1993, S. 83f. Abstrakt formuliert ist Objektivierung (auch) elementare Voraussetzung für die Installation von Schutzmechanismen.
- 22 Die bei *Detemple/Marettek* (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 *Kiama/Wielenberg* 2010b); diese sind gegenwärtig jedoch nicht maßgeblich.
- 23 Notwendig ist das Vorliegen „unzureichender Marktergebnisse“ (vgl. *Hösch* 2000, S. 400 m.w.V.).
- 24 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.
- 25 Kritisch zum Vorsichts- und Imparitätsprinzip äußern sich auch *Lüder* (vgl. 1999, S. 45) oder *Srocke* (vgl. 2004, S. 257).
- 26 Es sei allein auf *Srocke* (vgl. 2004, S. 84ff. m.w.V.) verwiesen; eine zur Quotenkonsolidierung vergleichbare Regelung existiert allerdings auf kommunaler Ebene nicht.
- 27 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.
- 28 Ausführlicher hierzu *Baetge/Kirsch/Thiele* (vgl. 2009, S. 19ff.).
- 29 Bei diesen besteht entweder rechtsverbindlich eine Gewährträgerhaftung für Altverbindlichkeiten (Grandfathering) oder ist ein faktisches Eintreten, wie es im Zuge der Bankenkrise offenbart wurde, wahrscheinlich.
- 30 Hinzu kommen Umgliederungen bei Konsolidierung von Verkehrs- oder Krankenhausunternehmen sowie ggf. von Sparkassen.

- 31 Eine ähnliche Einschätzung findet sich bei *Vogeloth/Poullie/Voß* (vgl. 2009, S. 89).
- 32 Gründe hierfür finden sich bereits bei *Otte* (vgl. 1991, S. 522f.), der eine unmodifizierte Übernahme der HGB-Regeln v.a. angesichts unterschiedlicher Informationsbedürfnisse der jeweiligen Abschlussadressaten ablehnt.
- 33 Eine detaillierte Unterscheidung zwischen dem Eigenkapital öffentlicher Betriebe und privatwirtschaftlicher Unternehmen findet sich bei *Oettle* (vgl. 1976b, S. 9ff.).
- 34 Kritisch zum Mangel der Einheitlichkeit und Vergleichbarkeit äußern sich auch *Vogeloth/Poullie/Voß* (vgl. 2009, S. 89).
- 35 Dies impliziert nicht, dass die Kenntnis des Werts oder der Entwicklung ausgewählter Vermögenspositionen nicht sinnvoll sein kann.
- 36 Nach *Lasar* (vgl. 2007, S. 137) ist der Gesamtabschluss schon angesichts seiner hochaggregierten Form hierfür als nicht sonderlich geeignet anzusehen.
- 37 Dies betrifft vorrangig Fragen von Ansatz und Bewertung.
- 38 Anderer Auffassung zur Beurteilung der künftigen Leistungsfähigkeit ist *Lasar* (vgl. 2007, S. 137).
- 39 Die Zahlen von Göteborg, Helsingborg, Norrköping und Stockholm finden sich bei *Institut für den öffentlichen Sektor* (vgl. 2009, S. 11).
- 40 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?
- 41 *Linhos* (vgl. 2005, S. 238 f.) selbst verweist auf starke Beharrungstendenzen in Kommunen und sieht daher auch „Kann-Beteiligungen“ vor.
- 42 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/Marettek* (vgl. 2000, 280f.) 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.
- 43 Da konkrete Veräußerungsabsichten selten bestehen, könnte der verbliebene Nutzungswert in Anlehnung an IPSAS 21.44-21.50 bestimmt werden.
- 44 Statt aller sei nur auf *Rehm/Tholen* (vgl. 2008, S. 33ff.) und *Wucherpennig* (vgl. 2007, S. 54ff.) verwiesen.
- 45 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. 881ff.).

Literatur

- 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/Närger, 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.
- Coenberg, 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/Maretek, 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-Verlag.
- 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 Gesamtabchluss – 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.
- Kiaman, Oliver*, 2010: Zur Abbildung des Periodenerfolgs von Kommunen: Ist das Rechnungsziel Periodengewinn sinnvoll und alternativlos?; Arbeitspapier.
- Kiaman, Oliver/Wielenberg, Stefan*, 2010a: Sind die Regeln der externen Unternehmensrechnung auf die kommunale Rechnungslegung übertragbar?; in: Zeitschrift für Betriebswirtschaft, 3, S. 237-261.
- Kiaman, Oliver/Wielenberg, Stefan*, 2010b: Welche Informationen liefert gegenwärtig die Abbildung des abnutzbaren Anlagevermögens im kommunalen Jahresabschluss?; in: Der Gemeindehaushalt, 3, S. 49-55.
- 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 HGB?; 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: Kommunalen Konzernabschluss – ein neues Betätigungsfeld für den Berater; in: Betriebs-Berater, 38, S. 2062-2067.
- Lasar, Andreas*, 2007: Konzern Stadt – Überblick über den konsolidierten Gesamtabschluss; 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 Aufgabenerbringung, 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 Gesamtabschluss 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 intergenerationale Gerechtigkeit, Baden-Baden: Nomos.
- Wagenführer, Andreas*, 2003: Veränderungen des Haushaltsausgleich durch eine Reform des Gemeindefinanzrechts?; 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.

Anschrift des Autors:

Dipl.-Ök. Oliver Kiaman, Institut für Rechnungslegung und Wirtschaftsprüfung, Leibniz Universität Hannover, Königsworther Platz 1, 30167 Hannover
E-Mail: kiaman@rewp.uni-hannover.de