

**Helmut-Schmidt-Universität –
Universität der Bundeswehr Hamburg**

Prof. Dr. Jürgen Gornas

6. Juni 2008

**„Konferenz Infrastruktur-Management“
Berlin – 6. Juni 2008**

**Zur Abbildung des kommunalen Infrastrukturvermögens
im neuen doppischen Haushalts- und Rechnungswesen**

1. Problemstellung
2. Das kommunale Sachanlagevermögen *in handelsrechtlicher Sicht* (NKF NRW)
3. Das kommunale Sachanlagevermögen in *betriebswirtschaftlicher* und *leistungswirtschaftlicher* Sicht
4. Das kommunale Sachanlagevermögen in *finanzwirtschaftlicher* Sicht

**1. Problemstellung**

2. Das kommunale Sachanlagevermögen *in handelsrechtlicher Sicht* (NKF NRW)
3. Das kommunale Sachanlagevermögen in *betriebswirtschaftlicher* und *leistungswirtschaftlicher* Sicht
4. Das kommunale Sachanlagevermögen in *finanzwirtschaftlicher* Sicht

(a) Die Beschäftigung der BWL mit der Gemeindegewirtschaft und speziell mit der kommunalen Vermögensrechnung hat eine lange Tradition:

- **Rudolf Johns, Gemeindegewirtschaft, in: Handwörterbuch der Betriebswirtschaft, 2. Auflage, Stuttgart 1938 („Versuch einer Erfolgsrechnung mit Aufwand und Ertrag“)**
- **Rudolf Johns, Die Vollrechnung der Gemeinden, in: Zeitschrift für handelswissenschaftliche Forschung, 1938, Heft 4 und 5 („Verbund von Haushalts- und Vermögensrechnung“)**
- **Ludwig Mülhaupt, Der Grundsatz der Wirtschaftlichkeit in der Gemeindegewirtschaft und die Problematik ihrer Messung, in: Finanzarchiv, Hrsg. Hans Teschemacher, Band 8, S. 94 ff., Tübingen 1940 („Gemeinden als Konzernbetriebe“)**

- **Ludwig Mülhaupt, Grundsätzliches zum Problem der Vermögensstatistik, in: Allgemeines Statistisches Archiv, Hrsg. Friedrich Zahn, 30. Band, Jena 1941, S. 36 ff.**
- **Kommunalwissenschaftliches Symposium „Probleme einer Reform des gemeindlichen Haushalts- und Rechnungswesen“, in: Der Öffentliche Haushalt – Archiv für das öffentliche Haushaltswesen -, Jg. 11, Heft 2/3, Göttingen 1970**
- **Ludwig Mülhaupt und Eugen Eisele, Entscheidungsorientiertes Rechnungswesen für Staat und Gemeinden, Schriften zur öffentlichen Verwaltung und öffentlichen Wirtschaft, Hrsg. Peter Eichhorn und Peter Friedrich, Band 145, Baden-Baden 1994**

1. Problemstellung

(b) Diskussionen zur *Gliederung* des kommunalen Anlagevermögens (unter kameralistischen und kaufmännischen Aspekten):

→ Finanzvermögen (=Vermögen der wirtschaftlichen Betätigung)

Verwaltungsvermögen (=Vermögen der nicht-wirtschaftlichen Betätigung)

→ Vermögen der nicht-wirtschaftlichen Betätigung nach seiner Rentierlichkeit

- nicht-rentierliche Sachanlagen

- rentierliche Sachanlagen

Begriff der Rentierlichkeit

Finanzierung der Leistungen durch kostendeckende Gebühren nach betriebswirtschaftlichen Grundsätzen

1. Problemstellung

- realisierbares Vermögen
nicht realisierbares Vermögen

- in der NKF-Bilanz NRW:
Sachanlagen
(Infrastrukturvermögen als Teil der Sachanlagen)
Finanzanlagen

- (c) Diskussionen zu den für eine kommunale Sachvermögensrechnung relevanten *Informations- und Steuerungszielen* für ein Sachvermögens-Management:**
- **Erhaltung/Wiedergewinnung der finanziellen Leistungsfähigkeit als Voraussetzung für eine stetige Aufgabenerfüllung**
 - **Wirtschaftlichkeit und Performance-Optimierung der leistungsbezogenen Nutzung der Sachanlagen**
 - **Kalkulation von Entgelten (insbesondere Verwaltungs- und Benutzungsgebühren)**
 - **Ermittlung des finanziellen Ersatz- und Erneuerungsbedarfs**
 - **nominale versus reale Substanzerhaltung des Sachvermögens**

1. Problemstellung

Zentrale Fragestellung:

Was bietet die neue kaufmännische Ausrichtung der kommunalen Sachvermögensrechnung im Hinblick auf die genannten Ziele und welche *informatorischen Defizite* sind vorhanden?

1. Problemstellung
- 2. Das kommunale Sachanlagevermögen *in handelsrechtlicher Sicht* (NKF NRW)**
3. Das kommunale Sachanlagevermögen in *betriebswirtschaftlicher* und *leistungswirtschaftlicher* Sicht
4. Das kommunale Sachanlagevermögen in *finanzwirtschaftlicher* Sicht

2. Das kommunale Sachanlagevermögen in handelsrechtlicher Sicht (NKF NRW)



(a) Neues Kommunales Finanzmanagement (NKF): Ablösung der Kameralistik durch ein doppeltes Haushalts- und Rechnungswesen

- Erfassung des gesamten Anlagevermögens in einer doppelten, in die Finanzbuchhaltung integrierten Anlagenbuchhaltung**

2. Das kommunale Sachanlagevermögen in handelsrechtlicher Sicht (NKF NRW)



- Bewertung der Vermögensgegenstände „höchstens mit den Anschaffungs- und Herstellungskosten ...“ und „unter Anwendung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung ...“ (§ 91,2 GO NRW)
- Ansatz bilanzieller Abschreibungen auf der Grundlage der Anschaffungs- und Herstellungswerte (§ 35 GemHVO NRW)
- Darstellung der gesamten Kernverwaltung (d. h. der unselbständigen Organisationseinheiten im Konzern „Gemeinde“) in *einer* kaufmännischen Bilanz

2. Das kommunale Sachanlagevermögen in handelsrechtlicher Sicht (NKF NRW)

(b) Probleme dieser Sachvermögensrechnung

- Analyse der kommunalen Bilanz mit den üblichen *Kennzahlen* aus der privatwirtschaftlichen Bilanz?
- Verwendung des Begriffes „Sachvermögen“:
 - keine Identität mit dem privatwirtschaftlichen Sachvermögensbegriff
 - Vorgaukeln eines öffentlichen Reichtums

2. Das kommunale Sachanlagevermögen in handelsrechtlicher Sicht (NKF NRW)

-- **Notwendigkeit einer Unterscheidung des kommunalen Sachvermögens nach dem Kriterium der *Rentierlichkeit*:**

Dimensionen des nicht rentierlichen Sachvermögens:

negative Dimension: Belastung für den Ergebnishaushalt

(→ „zehrendes Vermögen“)

**positive Dimension: notwendige Ressourcen für die Erstellung öffentlicher Leistungen/
Nutzungsmöglichkeiten**

2. Das kommunale Sachanlagevermögen in handelsrechtlicher Sicht (NKF NRW)



- **Bewirtschaftung des Haushalts und Rechnungslegung nach Maßgabe des *Grundsatzes der Gesamtdeckung* (§ 20 GemHVO NRW):**
 - Alle Erträge dienen der Deckung aller Aufwendungen
 - Alle Einzahlungen dienen der Deckung aller Auszahlungen
 - ***Gefährdung der finanziellen Leistungsfähigkeit*** insbesondere im Bereich des rentierlichen Infrastrukturvermögens (z. B. bei Entsorgungseinrichtungen)
 - ***keine steuerungsrelevanten Einzelabschlüsse*** je Einrichtung oder Produkt in der Kernverwaltung

Grundsatz stammt aus der 1970er Haushaltsrechtsreform (Diskreditierung als „Töpfchenwirtschaft“)

2. Das kommunale Sachanlagevermögen in handelsrechtlicher Sicht (NKF NRW)

- Deshalb notwendig:
Ergänzung der handelsrechtlichen Bilanz mit
Instrumenten für ein *effektives Sachvermögensmanagement*

1. Problemstellung
2. Das kommunale Sachanlagevermögen *in handelsrechtlicher Sicht* (NKF NRW)
- 3. Das kommunale Sachanlagevermögen in *betriebswirtschaftlicher und leistungswirtschaftlicher Sicht***
4. Das kommunale Sachanlagevermögen in *finanzwirtschaftlicher Sicht*

3. Das kommunale Sachanlagevermögen in betriebswirtschaftlicher und leistungswirtschaftlicher Sicht

Voraussetzung: Rückkehr zum *Grundsatz der Einzeldeckung*

- objektbezogene Zuordnung der Fremdfinanzierung von Sachanlagen
- produkt- bzw. einrichtungsbezogene Führung von Rücklagen für Ersatz-/Erneuerungsinvestitionen
- Verbleib von Cash Flows/ Überschüssen in den erwirtschaftende Einrichtungen/ Produkten zur Dotierung ihrer Rücklagen

(a) Führung von *Buchungskreisen* je Einrichtung bzw. Produkt (mit eigenem Kontenplan und Konten):

- für die Erträge und Aufwendungen
- für das Sachanlagevermögen

3. Das kommunale Sachanlagevermögen in betriebswirtschaftlicher und leistungswirtschaftlicher Sicht

(b) Ergänzung der Anlagenbuchhaltung je Einrichtung/Produkt um *betriebswirtschaftliche Komponenten*:

- Indizierung der Anschaffungs-/Herstellungswerte zur Ermittlung von Wiederbeschaffungszeitwerten
- Errechnung kalkulatorische Abschreibungen/Zinsen für die Gebührenkalkulation
- Führung einer *Reparatur- und Instandhaltungsrechnung* („Deferred repairs and maintenance accounting“)

3. Das kommunale Sachanlagevermögen in betriebswirtschaftlicher und leistungswirtschaftlicher Sicht

Annahmen für diese Rechnung:
***unbegrenzte Lebensdauer* des Anlagegutes**

- Anschaffungs- bzw. Herstellungswert bleibt konstant
- Ermittlung der jährlichen **Soll**-Aufwendungen für Reparatur/Instandhaltungen
- Erfassung der jährlichen **Ist**-Aufwendungen für Reparaturen/Instandhaltungen
- Führung eines Abweichungskontos (Soll – Ist) zur Gegenüberstellung mit dem Anschaffungs- bzw. Herstellungswert

3. Das kommunale Sachanlagevermögen in betriebswirtschaftlicher und leistungswirtschaftlicher Sicht

(c) Aufgrund der Heterogenität der Produkte/Einrichtungen:

Führung einer Segmentberichterstattung (analog zu DRS 3 – Segmentberichterstattung für heterogene Geschäftsbereiche im privatwirtschaftlichen Bereich):

Erstellung von *Teilbilanzen* je Einrichtung/Produkt mit zugehöriger Lage- und Risikoberichterstattung

3. Das kommunale Sachanlagevermögen in betriebswirtschaftlicher und leistungswirtschaftlicher Sicht

(d) Beschreibung der Sachanlagen einer Einrichtung/eines Produktes durch *leistungswirtschaftliche Kennzahlen*:

- Leistungspotential
- Service Level
- Output/Outcome/Impact

→ Keine Berücksichtigung derartiger auf die sächlichen Ressourcen bezogenen Kennzahlen in den gegenwärtigen Produkthaushalten:

- Kennzahlen zu den Produktzielen
- Produktbezogene Aufwendungen und Erträge und Ausweis der personellen Ressourcen

1. Problemstellung
2. Das kommunale Sachanlagevermögen *in handelsrechtlicher Sicht* (NKF NRW)
3. Das kommunale Sachanlagevermögen in *betriebswirtschaftlicher* und *leistungswirtschaftlicher* Sicht
- 4. Das kommunale Sachanlagevermögen in *finanzwirtschaftlicher* Sicht**

4. Das kommunale Sachanlagevermögen in finanzwirtschaftlicher Sicht

(a) Zielsetzung:

Nachweis des *Deckungs- und Entschuldungsprozesses* des kommunalen Sachvermögens im Hinblick auf die finanzielle Leistungsfähigkeit bzw. Verschuldungsfähigkeit des Gemeinwesens

(b) Führung einer *finanzwirtschaftlichen Bilanz*:

- Voraussetzung: Grundsatz der Einzeldeckung
- früher: Bestandteil der kameralistischen Vollverbundrechnung
- jetzt: Integration mit den kaufmännischen Konten der Finanzrechnung im NKF-Haushalt

4. Das kommunale Sachanlagevermögen in finanzwirtschaftlicher Sicht

(c) Inhalt: Gliederung der Aktiv- und Passivseite nach der Gliederung des Haushalts (Einrichtungen/Produkte)

Aktiv- oder Vermögensseite

unrentierliches Verwaltungsvermögen

rentierliches Verwaltungsvermögen

Finanzvermögen

(Geldanlage der Rücklagen)

Beteiligungen

Passiv- oder Deckungs- und Schuldenseite

Deckungskonto für alle Aktiva

(außer Rücklagen)

Rücklagen

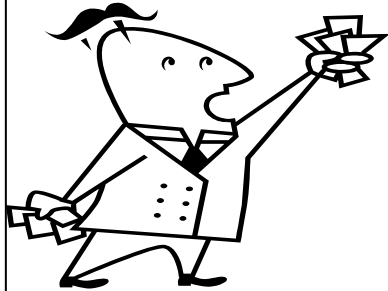
Schulden

4. Das kommunale Sachanlagevermögen in finanzwirtschaftlicher Sicht

Jede Seite verfügt über vier Spalten:
Anfangsbestand des Haushaltsjahres
+ Zugang im Haushaltsjahr
- Abgang im Haushaltsjahr
= Endbestand des Haushaltsjahres

Jedem Anlagegut auf der Aktivseite ist in Abhängigkeit von seiner Finanzierung ein *Schuldenkonto* und ein *Deckungskonto* zugeordnet. In dem Umfang wie der Schuldenstand durch Tilgung abnimmt, nimmt das Deckungskonto zu. Ist der Schuldenstand = 0 erreicht, gilt das Anlagegut als finanzwirtschaftlich „abgeschrieben“.

→ wichtiges bislang vernachlässigtes finanzwirtschaftliches Steuerungsinstrument



Vielen Dank für Ihre Aufmerksamkeit

