

# Doppik-Erfahrungen Hamburgs für EPSAS-Eröffnungsbilanz nutzen

Philipp Häfner

Hamburg hat 2006 die Doppik zunächst als Ergänzung zur Kameralistik eingeführt und 2015 eine ausschließlich doppelische Haushaltsplanung, Bewirtschaftung und Abrechnung begonnen. Die zur Eröffnungsbilanz erarbeiteten (Vereinfachungs-)Regeln haben sich nur zum Teil bewährt: Es hat sich bewährt, Unwesentliches „wegzulassen“. Dadurch wurde Aufwand gespart, ohne das Gesamtbild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage zu verfälschen. Was darüber hinaus für die Eröffnungsbilanz (temporär) vereinfacht wurde, hat sich im laufenden Buchungsbetrieb vielfach als nicht praktikabel herausgestellt. Zudem hat sich gezeigt, dass Rechnungslegungsregeln immer auch die Erfordernisse der Haushaltsplanung berücksichtigen müssen. Wird der 2015 veröffentlichte Standard für den Wechsel auf eine Buchführung nach den International Public Sector Accounting Standards (IPSAS 33) anhand dieser Erfahrungen bewertet, zeigt sich, dass er wenig Hilfestellung für die Praxisprobleme bei der Doppik-Einführung in einer Gebietskörperschaft wie Hamburg anbieten kann.

## Ausgangssituation

Hamburg hat die Umstellung auf ein doppelisches Haushalts- und Rechnungswesen in einem dreistufigen Prozess über rund zehn Jahre bewerkstelligt:

- In einer ersten Projektphase wurde aus den weiterhin kameralen Haushalts- und Bewirtschaftungszahlen ein doppelischer Jahresabschluss abgeleitet. Wesentliche Ausgaben und Einnahmen wurden auf doppelische Aufwands- und Ertragskonten übergeleitet. Das Vermögen wurde nach vereinfachten

Regeln erfasst und bewertet und auf dieser Basis Abschreibungen zu den übergeleiteten Zahlen ergänzt. Rückstellungen und Ähnliches wurden ebenfalls ergänzend zum kameralen Buchungsbuchstoff erhoben. In dieser Projektphase wurde auf den 1. Januar 2006 die Eröffnungsbilanz erstellt.

- In den Jahren danach, in denen die zur Kameralistik ergänzenden doppelischen Jahresabschlüsse weiterhin aufgestellt und veröffentlicht wurden, sind sukzessive Verwaltungsbereiche auf ein allein doppelisches Haushalts- und Rechnungswesen umgestellt worden. Im Zuge dieses Prozesses sind auch Vereinfachungen aus der ersten Phase durch detailliertere Regelungen abgelöst worden.
- Seit dem 1. Januar 2015 ist die Doppik das alleinige, nach einer neuen Landeshaushaltsordnung kodifizierte System für die Aufstellung, Bewirtschaftung und Abrechnung des Haushalts. Die Stadt wendet die von dem zuständigen Bund-Länder-Gremium erarbeiteten

Standards staatlicher Doppik sowie die ansonsten maßgeblichen Regelungen des HGB an.<sup>1</sup> Die Landeshaushaltsordnung formt insbesondere die Planung und die Bewirtschaftung sowie den Haushaltsausgleich aus. Letzterer bezieht sich auf den Ausgleich von Erträgen und Aufwand im Gesamtergebnisplan. Daneben gibt es in Hamburg Regelungen zur zahlungsstromorientierten Begrenzung der Verschuldung (Schuldenbremse).

In allen Phasen der Doppik-Umstellung ist neben dem Jahresabschluss auch ein Konzernabschluss erstellt und veröffentlicht worden. Der Jahresabschluss der Stadt für 2013 hat eine Bilanzsumme von rund 58 Mrd. Euro, die Ergebnisrechnung verzeichnet Erträge von rund 12 Mrd. Euro, das Eigenkapital liegt bei etwa -10 Mrd. Euro (nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag auf der Aktivseite).

Der Rechnungshof der Freien und Hansestadt Hamburg befürwortete von Anfang an die Einführung der Doppik: Er hatte „wiederholt die Notwendigkeit der vollständigen und periodengerechten Abbildung des Ressourcenverbrauchs z.B. durch die Berücksichtigung von Abschreibungen und Versorgungsansprüchen“ und einer „systematischen Darstellung der Vermögens- und Schuldenlage (...)“ herausgestellt. Mit den durch die Doppik gewonnenen Informationen (...) wird der Bürgerschaft ein zusätzlicher ergebnisorientierter Rechenschaftsbericht des Senats zur Verfügung stehen, dessen Informationsgehalt weit über den der (...) Kamera-



**Philipp Häfner**

Direktor bei dem Rechnungshof der Freien und Hansestadt Hamburg

<sup>1</sup> Allerdings wird für die Abzinsung der Pensionsrückstellungen von den Standards abweichend mit einem festen Zinssatz von sechs Prozent gerechnet.

listik hinaus geht und auch den Forderungen des Rechnungshofs Rechnung trägt.“<sup>2</sup>

### **Erfahrungen auf dem Weg zu einem doppischen Haushaltswesen**

Im Folgenden werden zwei Aspekte aus dem Einführungsprozess aus Sicht des Rechnungshofs dargestellt, die für andere Anwender bedeutsam sein könnten: sinnvolle Vereinfachungen sowie die Berücksichtigung der Planung.

### **Vereinfachungen ausschließlich für die Eröffnungsbilanz funktionieren meist nicht – die Regeln für die laufende Buchführung müssen einfach sein**

Für die Eröffnungsbilanz wurde ein Regelwerk aufgestellt, das Inventur, Ansatz, Bewertung und Ausweis für wichtige Bilanzposten beschrieb. Die Bewertung erfolgte grundsätzlich zu vorsichtig geschätzten Zeitwerten.

Im Interesse eines zügigen Projektfortschritts und um ein günstiges Kosten-Nutzen-Verhältnis zu erreichen, wurden Vereinfachungen gegenüber den grundsätzlich als Referenzmodell herangezogenen Regelungen des HGB zugelassen. Fallbeispiele zeigen drei Kategorien von Vereinfachungen:

*Erste Kategorie – Sinnvolle und erfolgreiche Vereinfachungen für die Eröffnungsbilanz.*

Für solche Bereiche des Anlage- und Umlaufvermögens sowie der Schulden, die für die Vermögenslage unwesentlich sind und auch in der Folgezeit nur unwesentliche Auswirkungen auf die Ertragslage haben, wurden stark vereinfachte Regelungen getroffen, z.B.:

- Vermögensgegenstände unterhalb von Anschaffungskosten von 5.000 Euro wurden grundsätzlich als geringwertige Wirtschaftsgüter gewertet und in der Eröffnungsbilanz nicht erfasst. Eine Erfassung dieser Vermögensgegenstände unterblieb auch in der Folgezeit; Zugänge solcher Gegenstände wurden direkt als Aufwand gebucht.
- Im Umlaufvermögen wurden Wertgrenzen von mehreren zehntausend Euro für die Erfassung von Lägern festgesetzt. Sofern die Anschaffungskosten aller in einem Lager vorhandenen Bestände nach groben Schätzungen unter-

halb der Wertgrenze lagen, wurde für die Eröffnungsbilanz wie auch für laufende Bilanzierung angenommen, dass die Bestände mit dem Eintreffen in dem Lager als verbraucht gelten.

- Für die Bildung von Rückstellungen und andere Bilanzierungssachverhalte (u.a. die Bildung von Rechnungsabgrenzungsposten) wurden Wertgrenzen eingezogen, die ebenfalls in Größenordnungen von mehreren zehntausend Euro je Einzelsachverhalt lagen. Unterhalb dieser Wertgrenzen wurde beispielsweise auf die Bildung einer Rückstellung verzichtet. Dabei wurde sichergestellt, dass gleichgelagert Sachverhalte erkannt werden und geregelt, dass – sofern diese in Summe die Wert-

Für Grundstücke und Gebäude wurden pragmatische, an den verfügbaren Daten orientierte Inventarisierungs- und Bewertungsmodelle entwickelt, die bei einer engen Auslegung möglicherweise den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung bzw. Inventarisierung nicht vollständig entsprochen haben.

- Grundstücke des Infrastrukturvermögens, z.B. Straßen, Spielplätze, Parks oder Friedhöfe, wurden schematisch mit Anteilen des Verkehrswerts umliegender Grundstücke bewertet. Hierzu wurde aus den bei der Stadt verfügbaren Kaufpreissammlungen ein Wert umliegender Grundstücke berechnet und – je nach Nutzungsart – ein Anteil als Wert für die Eröffnungsbilanz ange-

## **»Einige Vereinfachungen, die in einem Weglassen von für die Bilanz einzeln und in Summe unwesentlichen Aktiva und Passiva lagen, haben sich bewährt, ohne das Bild der Vermögens- und Finanzlage in der Eröffnungsbilanz und der Ertragslage wesentlich zu beeinflussen.«**

grenze übersteigen – von der Vereinfachungsregel kein Gebrauch gemacht werden kann. Beispielsweise wäre für die im Dezember gezahlten Beamtenbezüge die Bildung eines Rechnungsabgrenzungspostens entbehrlich, wenn die Bezüge jeder Beamtin bzw. jedes Beamten einzeln betrachtet würden. In der Summe ergibt sich jedoch ein dreistelliger Millionenbetrag, der über der Wertgrenze liegt und somit abzugrenzen ist.

Die Vereinfachungen, die in einem „Weglassen“ von kleinteiligen und kurzfristigen, für die Bilanz einzeln und in Summe unwesentlichen Aktiva und Passiva lagen, haben sich in der Rückschau bewährt. Sie haben viel Arbeit erspart ohne das Bild der Vermögens- und Finanzlage in der Eröffnungsbilanz und der Ertragslage in der Folgezeit wesentlich zu beeinflussen.

nommen. Bei Straßengrundstücken waren dies beispielsweise 30 Prozent.

- Gebäude wurden mit dem bei der Feuerkasse Hamburg verzeichneten Versicherungswert unter Berücksichtigung von Abschreibungen angesetzt. Der Feuerkassenwert nahm keine Unterscheidung in Gebäudewert und gesondert zu aktivierenden Gebäudebestandteile oder Betriebsvorrichtungen vor. In der Folgezeit zeigte sich, dass der Buchwert den Wert des Gebäudes grundsätzlich durchaus zutreffend reflektiert. Allerdings scheinen in Einzelfällen Wertminderungen aufgrund von unzureichender Bauunterhaltung unterschätzt worden zu sein.

Nach Bewertung des Rechnungshofs haben sich die Regeln grundsätzlich bewährt: die Ergebnisse stellen die Vermö-

<sup>2</sup> Rechnungshof der Freien und Hansestadt Hamburg, Jahresbericht 2007, Tz. 19.

genslage in insgesamt zutreffender Weise dar, die laufende Buchführung und die späteren Jahresabschlüsse haben gezeigt, dass die Bewertungen in der Summe vertretbare Ergebnisse geliefert haben.

*Zweite Kategorie: Vereinfachungen für die Eröffnungsbilanz, die sich im laufenden Buchungsbetrieb nicht bewährt haben.*

Straßen wurden für die Eröffnungsbilanz wie folgt bewertet: Es wurden verschiedene Klassen definiert, die Auskunft über die Bauart gaben (Hauptverkehrsstraßen, Anwohnerstraßen etc). Für diese Klassen wurde ermittelt, wie viele Kilometer Straße vorhanden sind. Zusammen mit den Baukosten je Quadratmeter konnten so die Herstellungskosten abgeschätzt werden. Da die Straßen unterschiedlich alt waren, wurde eine pauschale Verteilung auf Altersklassen vorgenommen: Da z.B. für eine bestimmte Bauklasse eine Nutzungsdauer von 40 Jahren angenommen wurde und vereinfachend von einer stetigen Erstellung in der Vergangenheit ausgegangen wurde, konnte die Gesamtlänge dieser Bauklasse in 40 „Jahresscheiben“ aufgeteilt werden, die in der Anlagenbuchhaltung mit den entsprechenden Erstellungsdaten eingebucht wurden (1/40 wurde als vor 40 Jahren gebaut angenommen, 1/40 als vor 39 Jahren gebaut und so fort). Diese Anlagen wurden anschließend abgeschrieben, so dass jedes Jahr eine „Jahresscheibe“ von einem Vierzigstel des Bestands in Abgang zu stellen war. Gleichzeitig konnten neu gebaute Straßen als neue „Jahresscheibe“ ergänzt werden und dann ebenfalls über 40 Jahre abgeschrieben werden. Das System ist – soweit dargestellt – schlüssig und führt zu grundsätzlich zutreffenden Ergebnissen.

In der Praxis ergab sich allerdings das Problem, dass die Anlagenbuchhaltung auf diese Weise keine physisch identifizierbaren Straßen verzeichnet. Deshalb kann eine Zuaktivierung auch nur einer Klasse und dort einer Jahresscheibe zugerechnet werden, nicht aber einem physischen, separierbaren Straßenabschnitt. Gleiches gilt für die Zuordnung von außerplanmäßigen Abschreibungen. In der Praxis führt dies dazu, dass sich die Anlagen nicht sachgerecht bewirtschaften lassen.

Die Pauschalierung führt z.B. dazu, dass nicht im Einzelnen erkannt und so-

mit auch nicht gebucht werden kann, wenn ein Abschnitt vor kurzem erneuert wurde, anschließend aber trotzdem nach kurzer Nutzungsdauer unplanmäßig in Abgang zu bringen war. Dies kam beispielsweise aufgrund von Baumaßnahmen – in der Praxis waren dies in Hamburg U-Bahnbauarbeiten – vor. Das pauschalierte System lässt keine aussagekräftige Bewirtschaftung zu, weil Abgänge und außerplanmäßige Abschreibungen systembedingt nur ungenau erfassbar sind. Die Bilanzwerte werden von Jahr zu Jahr zweifelhafter. Gleichzeitig kann das System über die Rechnungslegung hinaus nicht für Zwecke des operativen Bewirtschaftungsmanagements genutzt werden, weil die Daten zu stark pauschaliert sind.

### **»Jedoch führte die Vereinfachung für die Eröffnungsbilanz, z.B. bei Straßen und Beteiligungen, zu Problemen beim ersten Jahresabschluss sowie für die Folgebilanzierung.«**

Dies verhindert Synergien, die die – trotz aller Vereinfachung nicht unbedeutenden – Arbeitsaufwände für die Anlagenbuchhaltung letztlich für die Stadt gewinnbringender gestaltet hätten.

Im Ergebnis sind für die Eröffnungsbilanz Vereinfachungen eingeführt worden, die zwar stichtagsbezogen akzeptable Eröffnungsbilanzwerte geliefert haben, in der Folge aber eine GoB-konforme laufende Rechnungslegung nicht immer ermöglichen haben.

Das System der Anlagenbuchhaltung der Straßen soll jetzt neu aufgesetzt werden: Physische Straßenabschnitte sollen von Knotenpunkt zu Knotenpunkt einzeln erfasst werden. Gleichzeitig wird eine Integration der Daten von Anlagenbuchhaltung und operativem Bewirtschaftungsmanagement angestrebt.

Dass Hamburg mit den Praxisproblemen beim Straßenvermögen nicht allein steht, hat auch der Diskussionsbeitrag aus dem Kanton Zürich bei der 5. Hamburger Fachtagung<sup>3</sup> gezeigt: Dort wird in der Anlagenbuchhaltung nur ein Vermögensgegenstand „Straße“ geführt – dieser repräsentiert allerdings mit einer Länge von 3.400 km das gesamte Straßennetz des Kantons.

Auch die Bilanzierung von Beteiligungen warf Fragen auf: Beteiligungen der Stadt wurden in der Eröffnungsbilanz vereinfachend mit ihrem anteiligen, auf die Beteiligungsquote der Stadt entfallenden Eigenkapital angesetzt.<sup>4</sup> Für die Folgebilanzierung war keine besondere Regel ge-

troffen worden mit der Konsequenz, dass zum Bilanzstichtag nach den allgemeinen Regeln des Handelsgesetzbuches zu überprüfen war, ob ein niedrigerer Wert beizulegen war. Insofern stellte sich bereits bei dem ersten Jahresabschluss die Frage, wie dieser Wert zu bestimmen war. Da für die Eröffnungsbilanz diese Frage „umgangen“ worden war, mussten nun entsprechende Bewertungsregeln und -modelle erarbeitet werden.

Es stellte sich heraus, dass insbesondere die Bewertung einer städtischen Holding, in der sowohl

- kontinuierlich verlustträchtige Unternehmen (Badeanstalten),

3 [www.fachtagung-hamburg.de](http://www.fachtagung-hamburg.de)

4 Hierbei gab es allerdings Ausnahmen, auf die hier nicht weiter eingegangen werden soll.

- vermögensintensive, aber im Jahresergebnis eher ausgeglichene Unternehmen wie Wohnungsbaugesellschaften sowie
- gewinnorientierte privatwirtschaftliche Beteiligungen enthalten waren, konzeptionell schwierig, sehr aufwändig und nur schwer zu objektivieren war.

Im Ergebnis hatte eine auf den ersten Blick sinnvolle Vereinfachung für die Eröffnungsbilanz konzeptionell offene Fragen nur um ein Jahr auf den ersten Jahresabschluss verschoben. Daraufhin wurde (nach einem Zwischenschritt mit Bewertungsgutachten) entschieden, die Vereinfachungsregel aus der Eröffnungsbilanz auch in der laufenden Bilanzierung anzuwenden: Die Beteiligungen der Stadt werden unter Beachtung des Anschaffungs-

die für Fragen der Bilanzierungsregeln in Hamburg zuständige Finanzbehörde grundsätzlich angeschlossen und erklärt, dass sukzessive eine Fundierung der Wertansätze der Kunstgegenstände erfolgen werde. Hierauf wirkt sie seit Jahren hin, ohne dass bisher eine ordentliche Inventarisierung und Bewertung gelungen ist. Die notwendigen Arbeitsaufwände haben sich bei ersten pilothaften Versuchen als sehr hoch herausgestellt, zudem haben die zuständigen Stellen begonnene Inventarisierungsprojekte aufgrund anderer Prioritäten jeweils später wieder zurückgestellt.

Im Ergebnis zeigt sich, dass eine auf sukzessive Verbesserung abgestellte Eröffnungsbilanzregel dazu verführt hatte, sich nicht über den tatsächlichen Aufwand und die realistische Leistungsfähigkeit der

die Eröffnungsbilanz folgendes Fazit zu ziehen: Vermögensgegenstände, Rückstellungssachverhalte, Periodisierungssachverhalte etc., die sich nicht wesentlich auf die Darstellung der Vermögens- und Finanzlage zum Eröffnungsbilanzstichtag auswirken und in der Folgezeit zu keinen wesentlichen Verzerrungen der Ertragslage führen, können durch schlichtes Weglassen (d.h. in vielen Fällen: durch direkte Buchung im Aufwand) radikal und dauerhaft vereinfacht werden. Dies spart Arbeit, ohne die Rechnungslegung materiell schlechter zu machen. Praktisch alle anderen Vereinfachungsregeln, die speziell für die Eröffnungsbilanz erdacht worden waren, haben sich rückblickend nicht bewährt: Vereinfachungen, die die laufende Buchführung nicht mit vereinfacht haben, sind überwiegend gescheitert. Zudem waren Modelle eines sukzessiven Hineinwachsens in eine standardkonforme Rechnungslegung insofern ein Misserfolg, als sie es ermöglicht haben, bei der Eröffnungsbilanz Probleme auszublenden oder aber später dezentrale Organisationseinheiten zu einem Verharren auf dem provisorischen Niveau verführt haben. Es bedarf nicht spezieller Vereinfachungen für die Eröffnungsbilanz. Vielmehr müssen die Regeln für die laufende Bilanzierung einfach sein.

### **Transparenz ist eine notwendige, aber keine hinreichende Voraussetzung für eine nachhaltige Finanzwirtschaft**

Haushaltsplanungs- und Haushaltsausgleichsregeln machen den Unterschied und sind daher von Beginn an mitzudenken. Die in Zeiten des neuen Steuerungsmodells seit den 1990er Jahren in Landes- und Kommunalverwaltungen ergänzend zum kamerale Haushaltswesen eingeführte Kostenrechnung hat vielfach nicht den erwarteten Nutzen gebracht.<sup>6</sup> Rück-

## **»Es bedarf nicht spezieller Vereinfachungen für die Eröffnungsbilanz, vielmehr müssen die Regeln für die laufende Bilanzierung einfach sein.«**

kostenprinzips stets mit dem anteiligen („gespiegelten“) Eigenkapital bewertet.

Die beispielhaft genannten sowie weitere Vereinfachungsregeln für die Eröffnungsbilanz hatten den laufenden Buchungsbetrieb hinsichtlich der Standards und der Praxis nicht berücksichtigt bzw. nicht vorhergedacht und haben sich deshalb später als Irrweg herausgestellt.

*In der dritten Kategorie finden sich Vereinfachungen für die Eröffnungsbilanz, die sich im laufenden Buchungsbetrieb ausgewachsen sollten, was sich in der Praxis aber nicht realisiert hat.* Für Kunstgegenstände wurde in der Eröffnungsbilanz vereinfachend der Bestand geschätzt und sodann mit ebenfalls geschätzten Werten multipliziert. Der Rechnungshof hat diese Vereinfachung als ungeeignet eingeschätzt. Dieser Beurteilung hat sich

betroffenen Organisationseinheiten Rechenschaft zu legen. In diesem Fall steht aus Sicht des Rechnungshofs eine Lösung noch aus. Auch in anderen Bereichen, in denen zunächst vereinfachende Regeln für die Eröffnungsbilanz akzeptiert worden waren, zeigt sich in der Praxis, dass in den Folgejahren die Anstrengungen, die erforderliche GoB-konforme Ausgestaltung herzustellen, erlahmt sind.

Der Einführungsprozess hat gezeigt, dass von Beginn an eine GoB-konforme Buchführung eingeführt werden sollte, weil ein „Hineinwachsen“ in ordnungsmäßige Verfahren und Regelungen weder erfolgreich noch wirtschaftlich von statten ging.<sup>5</sup>

Aus Sicht des Rechnungshofs ist mit Blick auf die drei beschriebenen Kategorien der Vereinfachungsmöglichkeiten für

5 Bewährt hat es sich hingegen, die abgrenzbare Verwaltungszweige (Ressorts) zeitlich gestaffelt in Wellen umzustellen. Auch hierdurch kann ein ressourcenschonender Einführungsprozess organisiert werden.

6 Rechnungshof Baden-Württemberg, Beratende Äußerung 2007, Wirtschaftlichkeit des Projekts NSI in der Landesverwaltung, S. 44; Landesrechnungshof Schleswig-Holstein, Bemerkungen 2012, S. 123ff. („Kosten- und Leistungsrechnung in der Landesverwaltung gescheitert“).

blickend ist festzustellen, dass sich sowohl Exekutive als auch Legislative weiterhin primär mit dem Zahlenwerk beschäftigt haben, anhand dessen Entscheidungen zu fällen waren und das über Erfolg oder Misserfolg von Haushaltspolitik entscheidet: Dem kameralen Haushaltsplan (bzw. – nachrangig – dessen Abrechnung, der Haushaltsrechnung).

Die Erfahrungen in Hamburg mit der zunächst parallel zur Kameralistik eingeführten Doppik waren ähnlich: Solange „die Musik im kameralen Haushaltsplan spielte“, waren die doppelischen Jahresabschlüsse mit aus finanzpolitischer Sicht teils erschreckenden Botschaften (beispielsweise hinsichtlich der Abschreibungsquoten des Vermögens oder hohen Jahresfehlbeträgen zweitrangig und nicht im Fokus von Verwaltung, Politik und Öffentlichkeit.

Erst als eine reformierte Landeshaushaltsordnung für 2015 eine doppelische Haushaltsplanung implementierte, begann sich dies zu ändern: Als Abschreibungen auf Finanzanlagen im fachpolitisch betroffenen Einzelplan zu haushaltsplanungswirksamen Aufwand führten, haben Haushälterinnen und Haushälter erstmals intensiv die Beteiligungsunternehmen unter diesem Aspekt in den Blick genommen.

Insbesondere der Haushaltsausgleich setzt eine wirksame Anreizstruktur, die sukzessive zur Beachtung der Signale der Doppik führt. Abschreibungen oder Rückstellungen senken den haushaltspolitischen Spielraum und lenken so den Blick auf die doppelischen Ergebnisse.

In dem Maße, in dem die Doppik planungs- und budgetrelevant wurde, veränderte sich auch der Blick auf die Eröffnungsbilanz und die Rechnungslegungsregeln generell. Die oben geschilderte vereinfachte Bewertung von Gebäuden anhand des Feuerversicherungswertes einschließlich aller Gebäudebestandteile hat beispielsweise zur Folge, dass die (außerplanmäßige bzw. hinsichtlich der Gesamtnutzungsdauer des Gebäudes vorzeitige) Erneuerung eines bereits vorhandenen Lastenaufzugs keine Investition, sondern Aufwand ist. Der Aufzug ist mit dem Gebäude bewertet, ohne dass er wertmäßig

separiert werden könnte. Folglich kann kein Abgang des zu erneuernden Aufzugs gebucht werden. Konsequenterweise muss der neue Lastenaufzug Aufwand sein. Würde man ihn einzeln aktivieren, wären wertmäßig zwei Lastenaufzüge bilanziert.

Die systemkonforme Verbuchung als Aufwand wiederum stößt, seit doppisch geplant wird, bei den Haushältern auf Widerstand: Eine so große, teure Maßnahme von mehrerer hunderttausend Euro müsste doch eine Investition sein... Es zeigt sich, dass mit den Vereinfachungen in der Eröffnungsbilanz häufig einhergeht, dass Dinge direkt in den Aufwand zu buchen sind, was erst in dem Moment, in dem die Haushaltsaufstellung nach doppelischen Maßstäben mitgedacht wird, zu einem

**»Es zeigt sich, dass mit den Vereinfachungen in der Eröffnungsbilanz häufig einhergeht, dass Dinge direkt in den Aufwand zu buchen sind, was erst in dem Moment, in dem die Haushaltsaufstellung nach doppelischen Maßstäben mitgedacht wird, zu einem Störgefühl führt.«**

Störgefühl führt. Jetzt umzusteuern und die Bilanzierungsregeln zu ändern, um die zur Ausübung des Budgetrechts als sinnvoll eingeschätzte Gestaltung herbeizuführen, ist praktisch fast unmöglich bzw. konterkariert zuvor genossene Vereinfachungen. Für derartige „Zwickmühlen“ lassen sich zahlreiche Beispiele finden: Eine aufgrund der o.g. Praxisprobleme womöglich zweckmäßige Bilanzierung der Straßen als Gesamtheit („Straßennetz Hamburg“) zu einem Festwert<sup>7</sup>, zieht nach sich, dass alle Baumaßnahmen Aufwand werden. Diese Bewertungsvereinfachung würde jedoch ein politisch ggf. nicht gewolltes Bild fehlender Investitionen vermitteln.

Mit der Umstellung auf doppelische Haushaltsplanung zeigte sich auch, dass einzelne Rechnungslegungsvorschriften

besondere Planungsunsicherheit auslösen: Die oben bereits angesprochene Bewertung von Beteiligungen durch aufwändige Sach- und Ertragswertgutachten hätte zur Folge gehabt, dass bei einem Doppelhaushalt (wie er in Hamburg seit Jahren praktiziert wird) für Zwecke der Haushaltsplanung das voraussichtliche Gutachtenergebnis etwa 2 ½ Jahre im Voraus zu planen gewesen wäre. Da in derartigen Gutachten ein am marktzinsorientierter Abzinsungsfaktor künftiger Erträge einen großen Einfluss auf das Bewertungsergebnisse hat, wären neben mittelfristigen Ertragsprognosen insbesondere auch Zinsprognosen zu treffen gewesen. Die Verwaltung sah sich praktisch außer Stande, auf dieser Grundlage eine Haushaltsplanung aufzustellen. Auch dies war ein

Grund, den Standard für die Bilanzierung von Beteiligungen wie oben bereits geschildert zu vereinfachen: Eine Bewertung anhand des gespiegelten Eigenkapitals lässt sich einfacher planen, da sich das Eigenkapital der Beteiligungen anhand der von diesen ohnehin vorzulegenden Wirtschaftspläne vergleichsweise einfach für den Planungszeitraum fortschreiben lässt.

Aus diesem Sachverhalt sowie weiteren (insbesondere Planung von Zuführungen zu Pensionsrückstellungen) resultierte

7 Zwar erfüllen die Straßen in der Regel nicht die Voraussetzungen für einen Festwertansatz nach § 240 Abs. 3 HGB, weil ihr Gesamtwert nicht von nachrangiger Bedeutung ist. Als öffentliche Besonderheit könnte ein Festwertansatz gleichwohl bilanziell systemkonform und hinnehmbar sein.

außerdem die Schlussfolgerung, dass ein fester Abzinsungsfaktor im Umfeld öffentlicher Rechnungslegung Regelungen und Standards planungsgeeigneter macht.

Doppik wirkt erst, wenn sie auch die Planung einbezieht. Eine Doppik-Einführung, die lediglich die Rechnungslegung betrifft, läuft Gefahr, hinsichtlich ihrer Kernziele – Unterstützung einer nachhaltigen Finanzwirtschaft – zu scheitern.

Einer ausschließlich auf die Rechnung beschränkten Doppik-Einführung droht das gleiche Schicksal wie der Einführung einer Kostenrechnung neben dem kamerale Haushaltswesen: Irrelevanz für Entscheidungen.

Wird aber die Planung einbezogen, stellen sich bestimmte Rechnungslegungsvorschriften und insbesondere auch Vereinfachungsregeln für die Eröffnungsbilanz in neuem Licht dar. Daher ist zu fordern, dass doppische Rechnungslegungsstandards (einschließlich solcher für die Eröffnungsbilanz) planungsgeeignet sein müssen.

### Eröffnungsbilanzregeln des IPSAS 33 im Licht der Hamburger Erfahrungen

Obwohl der Rechnungshof Hamburg die Doppik als richtig bewertet, steht er einem an den IPSAS orientierten europäischen System von Rechnungslegungsstandards für den öffentlichen Sektor, wie es gegenwärtig diskutiert wird, skeptisch gegenüber. Er hat angeregt, „dass der Senat sich auf Bund-/Länderebene für eine deutsche Position zu den Reformvorhaben der EU-Kommission einsetzt, die

- die demokratisch legitimierte Standardsetzung betont,
- ein prinzipienorientiertes Rahmenkonzept statt einer Sammlung von Einzelstandards („Case Law“) einfordert,
- das Vorsichtsprinzip anstelle von Fair Value und ähnlichen tendenziell entobjektivierten Bewertungen vorsieht und
- auf Vorschriften setzt, die auch für die Planung geeignet sind.“<sup>8</sup>

Der Rechnungshof hält es für fraglich, ob die IPSAS als Ausgangspunkt für die Entwicklung europäischer Standards geeignet sind. Anhand des für den Wech-

sel auf IPSAS vorgesehenen Standards 33 soll dies für die hier behandelte Thematik von vereinfachenden Regeln für die Eröffnungsbilanz beispielhaft überprüft werden.

### Wesentliche Regelungsinhalte des IPSAS 33

Der Standard „IPSAS 33 First-time Adoption of Accrual Basis International Public Sector Accounting Standards“ wurde im Januar 2015 veröffentlicht. Das Dokument enthält auf rund 110 Seiten neben

sind, irrig. Eher im Gegenteil: IPSAS 33 führt auf, welche Regelungen nicht bzw. nicht sofort zu beachten sind.

Folgende Inhalte des Regelungstextes sollen hier außer Acht bleiben, weil sie für den Gegenstand dieses Aufsatzes weniger relevant sind:

- Regelungen für die Anwendung in einer Volkswirtschaft mit Hyperinflation können außer Betracht bleiben.
- Regelungen für den Umgang mit Umrechnungsdifferenzen bei Fremdwährungstransaktionen sind in der Praxis

**»Doppik wirkt erst, wenn sie auch die Planung einbezieht. Eine Doppik-Einführung, die lediglich die Rechnungslegung betrifft, läuft Gefahr, hinsichtlich ihrer Kernziele – Unterstützung einer nachhaltigen Finanzwirtschaft – zu scheitern.«**

dem Text des Standards (etwa 30 Seiten) einen Anhang, der Folgeänderungen in anderen Standards auflistet. Weiterhin sind Erläuterungen („Basis for Conclusions“) sowie Anwendungshinweise („Implementation Guidance“) enthalten. Der Text des Standards wiederum enthält seinerseits Erläuterungen zu den eigentlichen Regelungen (welche durch Fettdruck abgehoben sind).

Eine Gebietskörperschaft, die auf ein Rechnungswesen nach den IPSAS wechseln möchte, müsste sich zunächst den Inhalt aller grundsätzlich für die Körperschaft relevanten IPSAS-Standards erschließen und deren praktische Anwendung in der eigenen Organisation planen bzw. vordenken. Sodann kann der Standard IPSAS 33 herangezogen werden, der beschreibt, in welchen Fällen Vereinfachungen dauerhaft bzw. für eine dreijährige Übergangsphase zugelassen sind. Insofern wäre die Erwartung, IPSAS 33 beantwortete die Frage, welche Regelungen bei einem Wechsel auf IPSAS zu beachten

für Anwenderinnen wie die Stadt Hamburg ebenfalls unerheblich.

- Regelungen zu den Anhangangaben („Disclosure).

Für die inhaltliche Analyse verbleiben Regelungen, die etwa 15 Seiten umfassen. Wesentliche Regelungsinhalte sind im Folgenden angerissen.

Textziffern 23 bis 26 befassen sich mit der rückwirkenden Anwendung der IPSAS-Standards:

- Da die IPSAS-Standards grundsätzlich eine rückwirkende Anwendung vorsehen („Retrospective Application“), stellt der Absatz mit der Textziffer 23 dar, dass Schätzungen („estimates“) wie in dem zuvor praktizierten Rechnungslegungssystem vorzunehmen sind

8 Rechnungshof der Freien und Hansestadt Hamburg, Ergänzung zum Jahresbericht 2015, Prüfung des Jahresabschlusses und Konzernabschlusses der Freien und Hansestadt Hamburg auf den 31. Dezember 2013, Tz.17.

– es sei denn, es gibt objektive Hinweise, dass die Ergebnisse nicht zu den Anforderungen der IPSAS-Standards passen („objective evidence that those estimates were inconsistent with the requirements in IPSAS“).

- Die drei folgenden Textziffern erläutern die o.g. Regelung und weisen für die Interpretation die Richtung, dass es sich bei der Regelung um das Verhältnis von Wertaufhellung und Wertbegründung in der Umstellungsphase handelt. Die Regelung und die erläuternden Absätze bleiben gleichwohl

die einen Einfluss auf das Gesamtbild haben („... Affect Fair Presentation...“), weswegen noch kein Abschluss nach IPSAS vorliegt, solange diese Erleichterungen in Anspruch genommen werden.

- Nach IPSAS 33.36 gelten die Vereinfachungen für Vorräte, als Finanzinvestition gehaltene Immobilien, Sachanlagen, auf leistungsorientierten Plänen beruhende Pensionsverpflichtungen, Wald u.ä. („Biological assets and agricultural produce“) und immaterielle Vermögensgegenstände, Finanzinstru-

ments- und Herstellungskosten für die Eröffnungsbilanz abgewichen werden, wenn die Kosten bei der Erstellung der Eröffnungsbilanz nicht (mehr) in verlässlicher Weise vorliegen.

- Nach Absatz 71 können Zeitwerte als beizulegende Werte auch für Vermögensgegenstände, die nicht entgeltlich erworben wurden, verwendet werden.
- Absätze 113 ff. regeln Finanzinstrumente („Financial Instruments“) auf der Aktiv- und Passivseite. Die Definition und die Kategorisierung ist den Standards zu entnehmen, eine vergleichbare Legaldefinition findet sich im HGB nicht. Finanzinstrumente können mit ihrem Zeitwert angesetzt werden.
- Absatz 120 regelt, dass Niederwerttests beim Finanzanlagevermögen durchgeführt werden sollen, wobei die in den ersten drei Jahren unterbleiben können, sofern die entsprechenden Vermögensgegenstände nach den oben genannten Übergangserleichterungen ohnehin nicht angesetzt sind. Bei einem danach erstmals durchgeführten Niederwerttest ggf. ermittelte Wertverluste können noch gegen das Eigenkapital gebucht werden.
- Nummer 117 beschäftigt sich mit Derivaten. Sie sollen mit einem nach den IPSAS-Regeln bestimmten Zeitwert neu bewertet werden, während der ersten drei Jahre ist aber auch ein Verzicht auf den Ansatz möglich.
- Nach Nummer 125 sind selbstgeschaffene immaterielle Vermögenswerte anzusetzen, auch wenn die entsprechenden Kosten unter den zuvor geltenden Rechnungslegungsregeln als Aufwand gebucht worden waren.
- Ab Nummer 129 bis 134 werden besondere Finanzinformationen und konsolidierte Abschlüsse behandelt.

## **»Der wesentliche Gehalt des IPSAS 33 ist die Erlaubnis, in den ersten drei Jahren sukzessive bestimmte Vermögensgegenstände und Schulden in das Rechnungswesen einzubeziehen, und dass die anderen Standards während der ersten drei Jahre schrittweise angewendet werden können.«**

schwer zu verstehen. Auch das Heranziehen des Standards IFRS 1, der bei der Erarbeitung des IPSAS 33 als Vorlage gedient hat, hilft in diesem Fall nicht weiter: Die Regelung in IFRS 1.14 weicht in einigen wichtigen Worten von denen der IPSAS 33.23 ab.

mente sowie vergebene Konzessionen und zugehörige Verbindlichkeiten.

Diese Regelungen in Bezug auf einen dreijährigen Übergangszeitraum stellen den Kern der temporären Vereinfachungen dar, die IPSAS 33 anbietet.

Die Absätze 36 bis 62 beschreiben im Kern Dinge, die während einer dreijährigen Übergangsfrist nach der Eröffnungsbilanz nach IPSAS sukzessive eingeführt werden können:

- Wurden bestimmte Vermögensgegenstände und Schulden im „alten“ Rechnungslegungssystem nicht erfasst (z.B. in einer kamerale Buchführung), können sie so zunächst auch in der Doppik nach IPSAS außer Acht gelassen werden.
- Wurden die Vermögensgegenstände und Schulden bereits zuvor erfasst, gilt die dreijährige Übergangsfrist hinsichtlich der Umstellung der Bewertungsmethoden.
- Der Standard klassifiziert die o.g. temporären Vereinfachungen als solche,

In den Absätzen 64 bis 134 sind überwiegend Vereinfachungen geregelt, die die zutreffende Darstellung nicht beeinflussen. Sie betreffen vor allem Vereinfachungen, die dauerhaft gelten.

- Absatz 64 führt beispielsweise aus, dass bestimmte Vermögensgegenstände (u.a. Vorräte, Sachanlagen und Finanzinstrumente) oder Schulden mit dem Zeitwert als beizulegender Wert in der Eröffnungsbilanz angesetzt werden können. Für diese Vermögensgegenstände sehen einzelne Standards (beispielsweise IPSAS 17 für das Sachanlagevermögen) für die laufende Bilanzierung andere Bewertungsmaßstäbe vor. Nach 33.64 kann von einer im Standard für die laufende Bilanzierung vorgesehenen Bewertung nach Anschaf-

Der wesentliche Gehalt des IPSAS 33 ist die Erlaubnis, in den ersten drei Jahren sukzessive bestimmte Vermögensgegenstände und Schulden in das Rechnungswesen einzubeziehen. Der Standard regelt, dass die anderen Standards während der ersten drei Jahre schrittweise angewendet werden können.

Daneben sind bestimmte allgemeine Bewertungsregeln enthalten, die Zeitwerte unter bestimmten Bedingungen als beizu-

legende Werte zulassen. Auch wird an einigen Stellen zugelassen, die sich aus den Übergangsvorschriften ergebenden Periodenverschiebungen bei Ergebnissen direkt in das Eigenkapital zu übernehmen.

Neben dem IPSAS 33 gibt es weitere Dokumente des IPSAS-Boards, die eine Hilfestellung geben. Zu nennen ist hier insbesondere die „Study 14: Transition to the Accrual Basis of Accounting: Guidance for Public Sector Entities“ von 2011. Das Dokument enthält sowohl Empfehlungen zur Gestaltung der Bilanzierungsregeln im Rahmen der IPSAS als auch Ratschläge zur Organisation des Umstellungsprozesses und dem Projektmanagement.

### Bewertung anhand der Erfahrungen in Hamburg

Das „Hineinwachsen“ in den künftigen Standard, welches vielen Regelungen des IPSAS 33 zugrunde liegt, hat sich in Hamburg nicht bewährt. Die allgemeinen Regelungen zu Zeitwerten als Bewertungs-

maßstab decken sich mit dem in Hamburg Praktizierten, das sich bewährt hat.

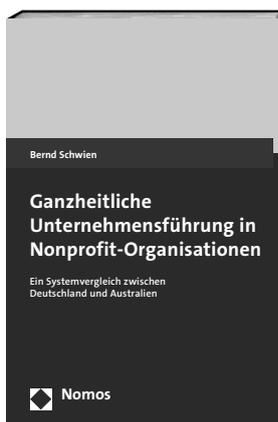
Speziellere bzw. umfangreichere Ausführungen bietet der Standard allerdings zu den besonderen Problemen bei Vermögensgegenständen des Infrastrukturvermögens (was in der Bilanz Hamburgs wesentlich ist) nicht. Diese wiederum wären für den öffentlichen Sektor besonders wichtig. Die Standards regeln Vereinfachungen zu Finanzinstrumenten, Fremdwährungen oder Leasinggeschäften detaillierter, mithin Themen, bei denen sich Regelungen und Praxiserfahrungen aus der Privatwirtschaft übertragen lassen.

Insgesamt könnte ein Stadtstaat wie Hamburg – stünde er jetzt vor der Eröffnungsbilanz – von dem Standard IPSAS 33 oder der Study 14 hinsichtlich der Ableitung von konkreten und praxisgerechten Vorgaben kaum profitieren – was allerdings auch insofern nicht überrascht, als die Dokumente den Anspruch haben müssen, abstrakte und generelle Regelun-

gen sowie generische Einführungshinweise zu liefern.

Wie der hinsichtlich Konzept und Praxis schwierige Aufbau einer Anlagenbuchhaltung für Straßen zu bewältigen ist, ließe sich ebenso wenig klären wie die Verknüpfung von Planung und Rechnungslegung oder die Zeitwertfindung beim Infrastrukturvermögen.

# Ganzheitliche Unternehmensführung



## Ganzheitliche Unternehmensführung in Nonprofit-Organisationen

Ein Systemvergleich zwischen Deutschland und Australien

Von Prof. Dr. Bernd Schwien

2015, 189 S., brosch., 39,- €

ISBN 978-3-8487-1226-7

[www.nomos-shop.de/22457](http://www.nomos-shop.de/22457)

Insgesamt 26 NPO-Manager sozialwirtschaftlicher Organisationen der beiden OECD-Staaten Deutschland und Australien wurden zu aktuellen und zukünftig erwarteten Managementrealitäten im Bereich ganzheitliche Unternehmensführung interviewt (z. B. Governance, Balanced Scorecard, Risikomanagement, Wirkungsorientierung).

Bestellen Sie jetzt telefonisch unter 07221/2104-37.  
Portofreie Buch-Bestellungen unter [www.nomos-shop.de](http://www.nomos-shop.de)  
Alle Preise inkl. Mehrwertsteuer

