

DER JAHRES- ABSCHLUSS

**Zeitschrift für Bilanzierung
und Rechnungslegung**

Personal- rückstellungen

Bilanzierung im UGB

Gerhard Wolf

Wahlrechte

Klemens Eiter und Rene Berger

Berechnungsparameter

Teresa Rohrmoser und Gerhard Wolf

**Evidenzkonten –
Innen- und Außenfinanzierung**

Klaus Fritsch und Alexander Ritschl

**Latente Steuern –
RÄG 2014 – Änderungen
und Praxisprobleme**

Christian Steiner

Martin Fuchs/Klemens Gundacker/Bernhard Schatz
Statistik Austria/Rechnungshof/Rechnungshof

Die doppelte Buchführung im öffentlichen Sektor: Herausforderungen und Lösungen

VRV 2015; Voranschlag; Rechnungsabschluss; Eröffnungsbilanz; (Erst-)Bewertung von Kulturgütern. Ab 2019 tritt für Länder und Gemeinden mit über 10.000 Einwohnern der flächendeckende Übergang von der Kameralistik (Ein-/Ausgabenrechnung) auf die doppelte Buchführung in Kraft. Hauptsächlich problematisch dabei: die Eröffnungsbilanzen. Der Beitrag gibt Lösungen zur Hand und beschäftigt sich insbesondere mit der Bewertung von Kulturgütern.

Einleitung

Die Voranschlags- und Rechnungsabschlussverordnung 2015¹

Die VRV 2015 ist eine umfassende und tiefgreifende Reform des öffentlichen Haushaltswesens der Länder und Gemeinden. Ab dem Finanzjahr 2019 ist der Jahresabschluss/Rechnungsabschluss nach doppelten Grundsätzen aufzustellen und nicht mehr in Form des bestehenden kameralen Systems. Die Reform orientiert sich an der Bundeshaushaltsrechtsreform, deren zentrale Bestandteile der Aufbau eines integrierten Haushalts- und Rechnungswesens, die Integration von Wirkungsinformationen im Budget, eine Budgetstruktur auf Basis von Globalbudgets und eine mehrjährige Finanzplanung waren.² Wie beim Bund orientieren sich die neuen Rechnungslegungsregeln der VRV 2015 an den International Public Sector Accounting Standards.³

Geltungsbereich

Der Geltungsbereich der VRV 2015 erstreckt sich auf die Gebietskörperschaften Länder und Gemeinden als auch auf deren wirtschaftliche Unternehmungen, Betriebe und betriebsähnliche Einrichtungen, jeweils ohne eigene Rechtspersönlichkeit.⁴ Die Bestimmungen der Verordnung sind für Länder und Gemeinden mit mehr als 10.000 Einwohnern spätestens für das Finanzjahr 2019 und für Gemeinden mit weniger als 10.000 Einwohnern spätestens für das Finanzjahr 2020 anzuwenden.⁵

Gemeinden mit mehr als 10.000 Einwohnern müssen die VRV 2015 bereits 2019 berücksichtigen.

Bestandteile: Voranschlag, Rechnungsabschluss

Die neue VRV regelt gem § 16 F-VG Form und Gliederung der Voranschläge und Rechnungsabschlüsse und soll eine getreue, vollständige und einheitliche Darstellung der finanziellen Lage⁶ bieten. Die Dokumentation der finanziellen Lage findet in einem integrierten Drei-Komponentensystem statt. Der Haushaltsgrundsatz⁷ verlangt demnach, dass die Veranschlagung und Rechnungslegung im Rahmen eines integrierten Ergebnis⁸, Finanzierungs⁹- und Vermögenshaushalts¹⁰ zu erfolgen hat. Für den Ergebnis- und Finanzierungshaushalt ist auch ein Voranschlag (Budget) zu erstellen. Im Gegensatz dazu waren im Rahmen der Voranschlags- und Rechnungsabschlussverordnung 1997¹¹ alle Einnahmen und Ausgaben, die im Laufe des Finanzjahrs voraussichtlich fällig waren, zu veranschlagen.¹² Die Dokumentation der finanziellen Lage findet in der VRV 1997 grundsätzlich zum Zahlungzeitpunkt statt.¹³

Eröffnungsbilanz

Selbstverständlich gibt es neben den vielen positiven Aspekten auch zahlreiche Herausforderungen bei der Umsetzung dieser Reform. Auf Basis der Erkenntnisse zu den entstandenen Kosten im Rahmen der Bundeshaushaltsrechtsreform ist mit erheblichen Aufwendungen für die EDV-Umstellung und die Schulung der Schlüsselakteure zu rechnen.

Allem voran ist die Erstellung der Eröffnungsbilanz mit erheblichem, einmaligem Arbeitsaufwand verbunden und erfordert ein gutes Projektmanagement. Es gilt hier nämlich, das Vermögen und die Fremdmittel vollständig zu erfassen und zu bewerten. Vorhandene Vermögenswerte sind einzeln zu erfassen und gemäß Anlage 6h in den Anlagespiegel und die Vermögensrechnung

aufzunehmen bzw. überzuleiten.¹⁴ Erleichterungen sind beim erstmaligen Ansatz von Grundstücken, Gebäuden und Bauten sowie bei Grundstückseinrichtungen vorgesehen.¹⁵ Eine besondere Herausforderung bei der Erstellung der Eröffnungsbilanz ist der Ansatz von Kulturgütern. § 25 VRV 2015 widmet sich der Erfassung, Bewertung und dem Ausweis von Kulturgütern. Er definiert diese in Abs 1 als Vermögenswerte, die kulturelle, historische, künstlerische, wissenschaftliche, technologische, geophysikalische, umweltpolitische oder ökologische Qualität besitzen und bei denen diese Qualität zum Wohl des Wissens und der Kultur durch die Gebietskörperschaft erhalten wird. Die VRV 2015 bezieht sich dabei nur auf materielle Vermögensgegenstände (Sachanlagen), die Erfassung und Bewertung von immateriellen Kulturgütern wird damit implizit ausgeschlossen.

Die VRV 2015 sieht weiterführend in § 25 Abs 2 vor, dass alle Vermögensgegenstände, die unter die obige Definition fallen, zu Anschaffungs- und Herstellungskosten, sofern diese aus verlässlichen Unterlagen zu ermitteln sind, zu bewerten sind. Alternativ können vorhandene Gutachten oder interne, plausible Wertfeststellungen zur Bewertung herangezogen werden. So keine dieser drei Methoden möglich ist, ist eine Erfassung in einer Anlage als reine Erläuterung vorgesehen.

Ab 3 stellt klar, dass Kulturgüter, die Gebäude sind, zu Fortgeschriebenen An-

¹ Kurz: VRV 2015, erlassen vom Bundesminister für Finanzen am 19. 10. 2015 BGBl II 2015/313. ² Steger, Die Haushaltsrechtsreform des Bundes, Journal für Rechtspolitik 2009/17, 23 ff. ³ Kurz: IPSAS. ⁴ § 1 Abs 1 Voranschlags- und Rechnungsabschlussverordnung 2015. ⁵ § 40 Abs 2 Voranschlags- und Rechnungsabschlussverordnung 2015. ⁶ In Hinblick auf die Liquiditäts-, Ressourcen- und Vermögenslage. ⁷ § 2 Voranschlags- und Rechnungsabschlussverordnung 2015. ⁸ Entspricht einer Gewinn- und Verlustrechnung. ⁹ Entspricht einer Geldflussrechnung. ¹⁰ Entspricht einer Bilanz. ¹¹ Kurz: VRV 1997. ¹² § 2 Abs 1 Voranschlags- und Rechnungsabschlussverordnung 1997. ¹³ Kameraler Verrechnung. ¹⁴ § 38 Abs 2 Voranschlags- und Rechnungsabschlussverordnung 2015. ¹⁵ § 39 Abs 2-5 Voranschlags- und Rechnungsabschlussverordnung 2015.

schaffungs- und Herstellungskosten zu bewerten sind.

Letztlich normiert § 25 Abs 4 VRV 2015, dass Kulturgüter keiner linearen Abschreibung unterliegen. Hinsichtlich Kulturgütern, die Gebäude sind, wird ein Wahlrecht normiert.

Problemstellungen bei der (Erst-)Bewertung von Kulturgütern, praktische Handlungsanleitungen und Lösungsvorschläge

Die Regelungen der VRV 2015 hinsichtlich der Kulturgüter gehen entsprechend den oben ausgeführten Grundsätzen von einer Vollerfassung aus, so die Qualitätskriterien der Verrechnung im Rechnungswesen eingehalten werden.¹⁶

Die erste Fragestellung, die damit einhergeht, ist, welche Gegenstände in die Definition der Kulturgüter nach § 25 Abs 1 VRV fallen.

Praktische Problemstellungen bei der Erfassung von Kulturgütern

Je nach Inventarisierungsgrad der Anlagenverwaltung einer Gebietskörperschaft ist die Frage nach dem Vorhandensein bestimmter Sachanlagen relativ einfach zu beantworten. Problematisch könnte sich § 25 Abs 1 Halbsatz 2 VRV erweisen: „[...] zum Wohl des Wissens und der Kultur durch die Gebietskörperschaft erhalten wird.“ Die Entscheidung einer Gebietskörperschaft, Objekte „zum Wohl des Wissens und der Kultur“ zu erhalten, ist in der Regel mit Ermessen verbunden, dh, es mag eine Entscheidung einer Landes- oder Gemeindeverwaltungseinheit sein, ob ein bestimmtes Kulturgut erhaltenswert ist oder nicht. Da aber bei der Erfassung im Vermögen unterschiedliche Bewertungsmethoden vorgesehen sind, abhängig davon, ob es sich um Kulturgüter handelt oder nicht, erfordert diese Ermessensübung eine praktische Handlungsanleitung bei der Definition von Kulturgütern.

Handlungsanleitungen und Lösungsansätze zur Erfassung von Kulturgütern

Für die Erfassung von Kulturgütern gibt es zwei mögliche Vorgehensweisen, eine regelorientierte und eine prinzipienorientierte:

Der regelorientierte Ansatz der Erfassung von Kulturgütern¹⁷

Diese Methode sieht vor, dass Gegenstände durch den Normgeber in eine Liste der Kulturgüter aufgenommen werden und dadurch

ex lege zu Kulturgütern werden. Alle Gegenstände auf dieser Liste werden dann nach den Regeln der Bewertung von Kulturgegenständen behandelt. Vice versa bedeutet dies, dass alle Gegenstände, die nicht ausdrücklich als Kulturgüter aufgenommen wurden, auch nicht als solche behandelt werden dürfen.

Der prinzipienorientierte Ansatz der Erfassung von Kulturgütern

Diese Methode sieht vor, dass Kriterien definiert werden (etwa, dass das Kulturgut einen Vermögenscharakter haben muss, die Intention der Erhaltung dokumentiert sein muss etc), durch deren Anwendung die rechnungslegende Einheit in ihrer Ermessensübung festlegen kann, ob es sich bei einem Gegenstand um ein Kulturgut handelt oder nicht. Bei der Bundeshaushaltsrechtsreform fand dieser Ansatz Anwendung, da einerseits die verantwortlichen Verwaltungseinheiten selbst am besten beurteilen konnten, ob es eine „Intention zur Erhaltung“ gibt, und andererseits dadurch auch die Involvierung der Verwaltungseinheiten gesteigert werden konnte.

Praktische Probleme bei der Bewertung von Kulturgütern

Bei der Bewertung von Kulturgütern können aufgrund ihres in der Regel hohen Alters, der Art des Eigentumsübergangs (zumeist kein Kauf) oder ihrer Nutzungsart (reiner Kulturcharakter oder auch operative Nutzung, zB als Büroflächen) Probleme bei deren (Erst-)Bewertung entstehen.

Bei Kulturgütern können die „angenenen Anschaffungs- und Herstellungskosten“ iSd IPSAS 33 herangezogen werden.

Fehlende Anschaffungs- oder Herstellungskosten

Bei vielen Kulturgütern gibt es aufgrund ihres historischen Charakters keine dokumentierten Anschaffungs- oder Herstellungskosten und selbst wenn diese ermittelt werden können, sind sie aufgrund des in der Regel lange zurückliegenden Anlagenzugangs für eine stichtagsbezogene Bewertung oftmals nicht geeignet. Dadurch stellt sich die Frage, wie eine alternative Ermittlung der Anschaffungs- und Herstellungskosten funktionieren kann. Dies soll anhand eines Beispiels beschrieben werden, das der Leserin bzw dem Leser sicherlich geläufig ist:

Alternative Ermittlung der Anschaffungs- und Herstellungskosten – Beispiel

Der Eiffelturm in Paris wurde 1889 fertiggestellt und hatte zum damaligen Zeitpunkt Anschaffungskosten in Höhe von ca 7,7 Mio Francs.¹⁸ Dies würde umgerechnet auf Euro historische Anschaffungskosten von 1,17 Mio Euro ergeben. Zeitungsberichten zufolge betragen die durchschnittlichen Investitionskosten zur Instandhaltung des Eiffelturms von 2009–2017 allerdings 13,7 Mio Euro pa, sie sollen auf durchschnittlich 20 Mio Euro pa in den nächsten Jahren steigen. Dies illustriert, dass historische Anschaffungskosten in der Regel bei Kulturgütern nicht zweckmäßig für die betriebswirtschaftliche Bewertung und Steuerung sind. Letztlich ist im gegenwärtigen Beispiel des Eiffelturms das Kulturgut nicht 128 Jahre alt, im Gegenteil ist kein einziger Bauteil des Eiffelturms mehr historisch, sondern selbige wurden über die Jahre hinweg ersetzt, verbessert und neu errichtet, um dieses architektonische und nationale Denkmal für die folgenden Generationen zu erhalten. Eine technische Möglichkeit, diese Nachteile auszugleichen, ist, zum Eröffnungsbilanzstichtag eine Bewertung in Anlehnung an „angenommene Anschaffungs- und Herstellungskosten“, wie sie im IPSAS 33 „Erstmalige Anwendung der IPSAS“ beschrieben werden, vorzunehmen.¹⁹ Hierbei kann zB eine Preisindexierung vorgenommen werden, um eine dem Zeitwert nähere Bestimmung der Herstellungs- und Anschaffungskosten zu erhalten. Auf den Eiffelturm angewandt würde das bedeuten, dass die Anschaffungskosten statt 7,7 Mio Francs 1889 mit valorisierten 29,7 Mio Euro²⁰ zu Buche stünden, was dem Substanzwert des Eiffelturms mit Sicherheit näher kommt. Von dieser Basis müssten nun noch Abschreibungen und Wertminderungen berechnet werden. Dazu muss festgehalten werden, dass diese valorisierten Anschaffungskosten immer noch die

¹⁶ Siehe dazu beispielhaft IPSAS Conceptual Framework; Qualitative Characteristics. ¹⁷ Beispielhaft findet dieser Ansatz in der öffentlichen Verwaltung in Frankreich Anwendung. ¹⁸ Der historische Umrechnungskurs von Francs zu Euro beträgt 6,56 Francs = 1 Euro. ¹⁹ Siehe IPSAS 33 „First Time Adoption of IPSAS“, Appendix D, D5–6. ²⁰ Webquellen zufolge betrug die durchschnittliche Inflation von 1889 bis 2017 2,56%. Allerdings konnte nur eine Dollarinflation gefunden werden, was angesichts der langen Zeitperiode wohl als Vergleichswert heranziehbar ist, www.in2013dollars.com/1889-dollars-in-2017?amount=7700000

Substanz des Jahres 1889 abbilden, etwaige Ergänzungen und Erweiterungen des Eiffelturms (Aufzüge, Restaurants, Beleuchtungen etc) müssten separat behandelt werden.

In Österreich hatte man bei der Bundeshaushaltsreform 2013 eine Vielzahl an historischen Gebäuden und Objekten einer (Erst) Bewertung zuzuführen. Eines der bekanntesten Beispiele ist wohl die Staatsoper in Wien, deren Bau 1869 fertiggestellt wurde und neben der Nutzung als Opernhaus auch Festhalle umfasst. Hier wurde in Zusammenarbeit mit der Burghauptmannschaft als Gebäudeverwalter ein durchschnittlicher, historischer Anschaffungswert ermittelt (dh ein Durchschnittswert pro m³ für die Investitionen in der Vergangenheit) und der Zustand des Gebäudes in eine von drei groben Kategorien (gut, mittel, schlecht) eingeteilt. Diese Zustände ergaben die Restnutzungsdauer der angenommenen Nutzungsdauer von 99 Jahren. Dadurch ergab sich ein Fortgeschriebener Anschaffungswert von 102,8 Mio Euro zum 1. 1. 2013.²¹

Fehlende Nutzungsdauer oder Wertminderungsindikatoren

Selbst wenn man mit der eben beschriebenen Methode das Fehlen von Anschaffungs- oder Herstellungskosten kompensieren kann, stellt sich sofort das nächste Problem der fehlenden Nutzungsdauer oder der Wertminderungsindikatoren. Die Nutzungsdauer ist nach IPSAS 17²² der erwartete Zeitraum, in dem der Gegenstand der Einheit zur Verfügung steht. Es handelt sich also um eine interne Schätzung der Einheit. Es ist daher grundsätzlich kein Problem, wenn eine derartige Einschätzung nicht auf einem langjährigen Beobachtungszeitraum gründet (auch wenn das durchaus wünschenswert wäre), vielmehr kann sich die Einschätzung der Nutzungsdauer zB auch nach den Investitionsplänen der Einheit richten. Jedenfalls muss die angenommene Nutzungsdauer aber jährlich im Rahmen der Jahresabschlussstellung geprüft und gegebenenfalls angepasst werden.

Bei Kulturgütern stellt sich allerdings eine weitere wesentliche Vorfrage: Wird der Gegenstand durch die Nutzung (als reines Kulturgut oder bei gemischter Nutzung) tatsächlich verbraucht? Explizit gefragt: Gibt es einen regelmäßigen Wertverzehr, der im Rahmen des Rechnungswesens

dargestellt werden muss? Hier wird die Beurteilung je nach Kulturgegenstand womöglich unterschiedlich ausfallen. Ein Gemälde, das nur in geschütztem Rahmen Besucherinnen und Besuchern zugänglich gemacht wird, wird durch das Ausstellen selbst nur eine sehr geringfügige Abnutzung erfahren, die wohl über laufende Instandhaltungskosten ausreichend abgebildet ist. Bei einem Kulturgut, das im Freien den Naturgewalten trotz, wird ein gänzlich anderer Wertverzehr feststellbar sein. Hier ist es wichtig, mit Expertinnen und Experten der Kulturgüterverwaltung die Nutzungszeiträume festzulegen. So es zu keinem regelmäßigen Wertverzehr kommt, kann auch eine unbegrenzte Nutzungsdauer festgelegt werden, wobei jedenfalls Wertminderungsindikatoren festzulegen wären, die jährlich im Rahmen des Jahresabschlusses zu prüfen wären.²³ Solche Wertminderungsindikatoren könnten exemplarisch (teilweise oder gänzliche) Sperren von Kulturgütern aufgrund baulicher Mängel, eingeschränkte Verwendungsmöglichkeiten (zB nur mehr für geführte Touristen, keine Konzertveranstaltungen mehr) etc sein.

Gutachten und eingeschränkte Marktinformationen

Die letzte Möglichkeit der Ermittlung einer (Erst)Bewertung von Kulturgütern liegt in der Einholung von Gutachten. Diese sind allerdings in ihrer Methodik durch das Fehlen aktiver und ordentlicher Märkte im Bereich der zu bewertenden Kulturgüter (vgl oben zB Eiffelturm) in ihrer Aussagekraft in der Regel stark eingeschränkt, so sie einen Marktwert feststellen sollen.

Bei zB Versicherungsgutachten wird in der Regel nicht der Marktwert, sondern die Wiederherstellungskosten bei Eintritt des Versicherungsfalles ermittelt. Solche Gutachten bedienen sich in der Regel auch der Anschaffungs- und Herstellungskosten von Gegenständen als Ausgangswert, wodurch die oben beschriebenen Probleme auch hier auftreten.

Praktische Probleme und Lösungsansätze beim Ausweis von Kulturgütern

Als (gleichwertige) Alternative zur Erfassung und Bewertung von Kulturgütern wird manchmal der reine Ausweis im Rahmen des Jahresabschlusses in Listenform im Anhang diskutiert. Dieser aus Kosten/Nutzen-Sicht sehr pragmatische Zugang hat allerdings wesentliche Nachteile bezüglich

der Verantwortlichkeit gegenüber den Bürgerinnen und Bürgern, aber auch im Bereich der internen Entscheidungsfindung, da bei diesem Vorgehen eigentlich nur der Abgang oder Zugang des Kulturgegenstands durch Streichung oder Ergänzung auf der Liste ausgewiesen wird.

Um die Erstbewertung der Kulturgegenstände aber mit den Prinzipien der Wesentlichkeit und des Kosten/Nutzen-Prinzips in Einklang zu bringen, können Kulturgegenstände, die groß in der Anzahl, aber gering im (Bilanz-)Wert sind, der Vollständigkeit halber nur in einem Anhang ausgewiesen werden.

Aktueller Entwicklungsstand, Diskussion

Die Bewertung von Kulturgütern ist aufgrund der Regelungen des § 25 VRV auf Ebene der Länder und Gemeinden gegenwärtig am Laufen. Ebenso wird dieses Thema aktuell vom International Public Sector Accounting Standards Board²⁴ im Rahmen eines eigenen Projekts diskutiert.

Ob es zu einer international harmonisierten Bewertung von Kulturgütern kommt, bleibt abzuwarten.

Dazu wurde im April 2017 ein Konsultationspapier veröffentlicht, das für Rückmeldungen offen steht.²⁵ Die Arbeitsgruppe zur Erarbeitung Europäischer Doppischer Rechnungslegungsstandards²⁶ beschäftigt sich ebenfalls mit der Thematik und hat dazu ein Issue Paper veröffentlicht²⁷, das vor allem die Praktiken in einzelnen europäischen Ländern und Bundesländern beleuchtet und den zentralen Projektlinien des IPSASB-Projekts gegenüberstellt. Beide Dokumente sind sehr geeignet, interessierten Leserinnen und Lesern in englischer Sprache weiterführende Kenntnisse in der Fragestellung der Bewertung von Kulturgütern zu vermitteln.

Zusammenfassung

In diesem Artikel werden die Herausforderungen bei der Erstellung der Eröffnungsbilanz nach der Voranschlags- und Rech-

²¹ Siehe auch BMF, Geschäftsbericht zur Eröffnungsbilanz 2013. ²² IPSAS 17, Property, Plant and Equipment, Definitions 569. ²³ Analog, wie es zB bei Grundstücken der Fall ist. ²⁴ Kurz: IPSASB. ²⁵ Financial Reporting for Heritage in the Public Sector, <https://www.ifac.org/news-events/2017-04/ipsasb-launches-consultation-heritage-reporting> ²⁶ Engl.: EPSAS Working Group. ²⁷ <https://circabc.europa.eu/webdav/circabc/estat/epsas/library/epsas%20issues%20papers/issue%20paper%20on%20heritage%20assets.pdf>

nungsabschlussverordnung 2015 am Beispiel der Kulturgüter thematisiert. Es werden die Möglichkeiten bei der erstmaligen Erfassung, dem Ansatz von Kulturgütern und deren Folgebewertung sowie deren

Ausweis erläutert und praktische Lösungsvorschläge aufgezeigt. Abschließend wird auf die derzeitigen Diskussionen zu Kulturgütern im Rahmen des International Public Sector Accounting Standards Board und

auf die aktuelle Entwicklung zu diesem Thema im Rahmen der Arbeitsgruppe zur Erarbeitung Europäischer Doppischer Rechnungslegungsstandards verwiesen.

DJA 2017/9

Zum Thema

Quellenverzeichnis

- Steger, Die Haushaltsrechtsreform des Bundes, Journal für Rechtspolitik 2009/17, 23 ff;
- IPSAS Conceptual Framework, IFAC 2015;
- BMF, Geschäftsbericht Eröffnungsbilanz des Bundes zum 1. 1. 2013;
- IPSAS 33 – First Time Adoption of Accrual Basis IPSASs, IFAC, Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements (2016);
- IPSAS 17 – Property, Plant and Equipment, IFAC, Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements (2016).