

Bilanzierung im öffentlichen Sektor

Projektvorschlag für das ISPRAT Institut

– ENTWURF –

PROBLEMSTELLUNG UND ZIEL DES PROJEKTS

Die Problemstellung des vorgeschlagenen Projektes ergibt sich aus der fortschreitenden Umstellung der Buchhaltung des öffentlichen Sektors auf doppelte Buchführung. Neben der Einführung einer Gewinn- und Verlustrechnung erfordert dies insbesondere das Aufstellen einer Bilanz für Aktiva/Passiva der öffentlichen Hand. Ein großer Teil der Buchhaltungsmechanik läßt sich problemlos aus dem Sektor der Privatwirtschaft auf den öffentlichen Sektor übertragen, und die praktische Durchführung verschiedener Einführungsprojekte zeigt die grundsätzliche Belastbarkeit der Prinzipien.

In wesentlichen Punkten jedoch besteht grundsätzlicher und gleichzeitig praktischer Klärungsbedarf. Folgende Hauptschwierigkeiten werden beobachtet:

- (1) Es besteht die Bewertungsproblematik von solchen Aktiva und Passiva, die in dieser Form nicht bei Unternehmen der Privatwirtschaft auftreten bzw. für die grundsätzlich noch keine allgemein anerkannten Lösungen und Praktiken bestehen
- (2) Ein weiterer klärungsbedürftiger Punkt ist die Risikobewertung, die in Form von Rückstellungen in der Bilanz berücksichtigt werden
- (3) Schließlich besteht die Frage, in welcher Form der Übergang von der Kameralistik auf die doppelte Buchführung vollzogen werden soll (Aufstellen einer Eröffnungsbilanz)
- (4) Die ersten beiden Punkte übersetzen sich in analoge Schwierigkeiten im Rahmen der Gewinn- und Verlustrechnung. Da diese direkt äquivalent zu zeitlichen Änderungen der Bilanz ist, ist es methodisch ausreichend, die Bewertungsproblematik für die Bilanz betrachten, auf deren Basis dann die Prinzipien für die Gewinn- und Verlustrechnung abgeleitet werden

Beispiele für (1) und (2) lassen sich in grundsätzlich unterschiedliche Kategorien einordnen, die deutlich machen, daß eine Reihe von Grundsatzproblemen zu lösen sind:

- **(a) Berücksichtigung in der Bilanz:** Es stellt sich die Frage, welche Aktiva und Passiva grundsätzlich in einer Bilanz des öffentlichen

Sektors enthalten sein sollten. Dies betrifft sowohl tangible als auch intangible Positionen auf einer Bilanz – bei einem Kurpark oder historischen Gegenständen, die nicht oder nur unter großen Einschränkungen verkauft werden können, stellt sich die grundsätzliche Frage der Bilanzierbarkeit genauso wie bei intagiblen Assets wie z.B. des Rechts, Steuern zu erheben, der Bildung und des Niveaus der inneren und äußeren Sicherheit. Auf der Passivseite der Bilanz besteht das Problem ebenso: sind die zukünftigen Zahlungsverpflichtungen der öffentlichen Hand auf einer Bilanz zu berücksichtigen?

- **(b) Abgrenzung:** Bezieht sich die Bilanz lediglich auf die operative Tätigkeit einer Verwaltung (Sachgüter und Dienstleistungen des Verwaltungshandelns) oder umfaßt sie wesentlich mehr (Allgemeingüter wie z.B. die Umwelt)? Es stellt sich hier die Frage einer sinnvollen Abgrenzung.
- **(c) Bewertungsunsicherheit:** Welches sind sinnvolle Maßstäbe für die Bewertung von Positionen der Bilanz? Analoge Maßstäbe wie sie in der Privatwirtschaft gang und gebe sind (Bsp. Anlehnung an den Marktwert) sind im öffentlichen Sektor ggf. nicht anwendbar, mangels der Existenz eines Marktes bzw. fehlender Fungibilität (Bsp. intangible Güter, die aus rechtlichen Gründen nicht veräußert werden können)
- **(d) Risikoeinschätzung:** Risiken, die in Form von Rückstellungen berücksichtigt werden sollten, können sowohl exogen als auch endogen sein. Endogene Risiken können beispielsweise durch Gesetzgebung verringert oder vergrößert werden (Bsp. die historische Gewährträgerhaftung von Sparkassen). In welcher Form sollten Risiken dieser Form einbezogen werden, bzw. wird Willkür bei der Bewertung vermieden?

Ziel des Projekts ist die Erarbeitung eines auf Dauer tragfähigen Ansatzes zur Bilanzierung im öffentlichen Sektor. Dabei sollen sowohl belastbare Prinzipien erarbeitet werden als auch die Ergebnisse auf ausgewählte praktische Fälle angewendet werden.

Das vorgeschlagene Projekt besitzt hohe Aktualität, da viele Kommunen bereits die Umstellung vornehmen bzw. vor kurzem abgeschlossen haben (in den Kommunen Nordrhein-Westfalens beispielsweise wird das kaufmännische Rechnungswesen ab 2009 rechtsverbindlich sein), und eine ähnliche Situation auch für einzelne Bundesländer (z.B. Hessen) gilt.

LÖSUNGSANSATZ UND ENDPRODUKTE

Projektvorgehen

Erster Schritt des Projekts sollte die Gewinnung eines Verständnisses der tatsächlichen Problemlage sein: welche Schwierigkeiten entstehen in der Praxis, und welche Lösungsansätze wurden bisher verfolgt? Ein wesentliches Element ist die Herausarbeitung von "Best Practice"-Ansätzen. Diese Projektphase sollte empirisch durch eine Serie von Interviews mit an aktuellen Einführungsprojekten Beteiligten abgestützt werden. Das erwartete Endprodukt dieser ersten Phase sollte eine Aufbereitung der empirischen Ergebnisse sein.

Der zweite Schritt des Projekts ist eine Theoriephase. Hier sollte zunächst eine vollständige und überschneidungsfreie Systematik der Bewertungsprobleme erarbeitet werden. Ein weiteres Element ist die Bestandsaufnahme von bestehenden Anpassungen (z.B. erweiterte Kameralistik, Doppik, International Public Sector Accounting Standard ISPAS). Aufbauend darauf sowie auf Basis der beobachteten Best Practice-Ansätze werden anschließend wenige Grundprinzipien formuliert, die als Basis für erweiterte Bewertungsgrundsätze gelten können. Ziel dieser Projektphase ist, die Bewertungsprobleme auf Basis der Prinzipien lösbar zu machen. Das erwartete Endprodukt ist ein Dokument, in dem die empirisch erhobenen Schwierigkeiten kategorisiert und auf Basis der erarbeiteten Grundprinzipien gelöst werden.

In einem dritten Teil werden die Prinzipien auf 2-3 konkrete, in der Praxis bestehende Probleme angewandt, die idealerweise ein möglichst breites Spektrum abdecken. Diese Erarbeitung von Lösungen sollte in enger Zusammenarbeit mit Praktikern aus der Verwaltung erfolgen. Besondere Rücksicht soll in dieser Projektphase auch auf die Frage der Umstellung von der Kameralistik auf doppelte Buchhaltung gelegt werden.

Publikationen

Die Endprodukte werden als gemeinschaftliche Publikation der WHU und des ISPRAT Instituts herausgegeben. ISPRAT stehen die vollumfänglichen Nutzungsrechte zu.

ZEITRAUM UND ERFORDERLICHE RESSOURCEN

Für das beschriebene Programm wird eine Ressource von einem Personengleichem veranschlagt, entsprechend einem Mitarbeiter über einen Zeitraum von einem Jahr. Der Mitarbeiter wird von der WHU ausgewählt und eingestellt. Arbeitsort ist die WHU, die einen Arbeitsplatz zur Verfügung stellt und die Nutzung der lokalen Ressourcen (Bibliothek, IT Infrastruktur) ermöglichen. Die wissenschaftliche Betreuung der Arbeit wird durch die WHU sichergestellt.

Projektbeginn soll spätestens der 1. März 2007 sein.