



HESSISCHER LANDTAG

09. 11. 2011

**Antwort
der Landesregierung
auf die Große Anfrage der Fraktionen der CDU und der FDP
betreffend Bilanzierung in Hessen
Drucksache 18/4404**

Vorbemerkung der Fragesteller:

Am 20.11.2009 haben der Hessische Ministerpräsident, der hessische Finanzminister und der Präsident des Hessischen Rechnungshofes im Rahmen einer Pressekonferenz die Eröffnungsbilanz zum 01.01.2009 vorgestellt. Hessen ist das erste deutsche Flächenland, das eine Bilanz erarbeitet und vorgelegt hat. Nach abgeschlossener Prüfung durch den Hessischen Rechnungshof hat die Landesregierung eine testierte Abschlussbilanz vorgelegt. Diese wurde am 02.11.2010 im Rahmen einer Pressekonferenz der Öffentlichkeit vorgestellt. Inzwischen ist das zweite doppelte Haushaltsjahr abgeschlossen.

Diese Vorbemerkung der Fragesteller vorangestellt, beantworte ich die Große Anfrage im Namen der Landesregierung wie folgt:

Frage 1. Wie kann der langfristige Nutzen der Bilanzierung nach zwei abgeschlossenen Haushaltsjahren in der Anwendung der Doppik in Hessen beschrieben werden?

Der mit der Eröffnungsbilanz des Landes auf den 01.01.2009 begonnene und mit dem Gesamtabschluss auf den 31.12.2009 und 31.12.2010 fortgesetzte Ausweis der Vermögens-, Finanz-, und Ertragslage des Landes nach kaufmännischen Prinzipien hat den jährlichen Ressourcenverbrauch des Landes Hessen mit einem Ausweis sowohl der expliziten als auch der impliziten Schulden des Landes im Interesse einer nachhaltigen und generationengerechten Finanzpolitik in einen neuen Fokus gerückt.

Künftige finanzielle Belastungen, wie z.B. Pensionsverpflichtungen, waren zwar auch vor der Doppik dem Grunde nach bekannt, werden nun aber nach einheitlichen und objektiven Bewertungskriterien bemessen und in einem Rechenwerk den Vermögenswerten gegenübergestellt.

Weiterhin ist festzuhalten, dass im Rahmen der Bilanzierung jede heutige Entscheidung, auch wenn sie erst in künftigen Jahren zu Belastungen führen wird, bereits im Jahr der Entscheidung monetär zu bewerten und im Rahmen des Gesamtabschlusses des Landes zu berücksichtigen ist.

Das doppelte Rechnungswesen liefert hierbei ausschließlich die notwendigen Informationen für die Entscheidungsträger. Neben der Einführung der Doppik ist es daher notwendig, dass die daraus gewonnenen Erkenntnisse auch genutzt werden.

Frage 2. Welche Bedeutung haben die Eröffnungsbilanz und die Schlussbilanz aus jetziger Sicht im bundesweiten Vergleich?

Die Hansestadt Hamburg hat zum 01.01.2006 eine Eröffnungsbilanz, auf den 31.12.2006 einen doppelten Jahresabschluss sowie auf den 31.12.2007 einen Konzernabschluss aufgestellt.

Das Land Hessen hat als erstes Flächenland im November 2009 eine Eröffnungsbilanz auf den Stichtag 01.01.2009 sowie im November 2010 einen konsolidierten Gesamtabschluss auf den 31.12.2009 vorgelegt, die in enger Anlehnung an die handelsrechtlichen Bestimmungen aufgestellt wurden. Die Abschlüsse wurden im Auftrag des Hessischen Rechnungshofs von einem

Wirtschaftsprüfungsunternehmen testiert sowie vom Rechnungshof festgestellt. Die Hansestadt Bremen hat nach Hamburg und Hessen als Drittes Bundesland eine Eröffnungsbilanz für das Land und die Stadtgemeinde Bremen auf den 01.01.2010 veröffentlicht.

Das Land Nordrhein-Westfalen sieht als weiteres Flächenland ab 2017 die Aufstellung von Konzernbilanzen für das Land vor. Hessen hat somit in Deutschland neben Hamburg eine Vorreiterrolle für die Einführung des doppelten Rechnungswesens auf staatlicher Ebene. Nicht zuletzt auch vor dem Hintergrund der HGrG-Initiative der Länder Hamburg und Hessen¹ aus dem Jahr 2006 und der breiten Reformdebatte wurde inzwischen das Haushaltsgrundsatzgesetz (HGrG) novelliert und das doppelte Rechnungswesen für die Buchführung des Staates zugelassen. An dieser Neuregelung sowie bei der Erarbeitung der Standards für die staatliche doppelte Buchführung (Standards staatlicher Doppik) hat das Land Hessen eine wichtige Rolle eingenommen.

Frage 3. Hat sich die im Vergleich zu Hamburg und Bremen andere Vorgehensweise Hessens bei der Erstellung der inzwischen vorliegenden Bilanzen aus jetziger Sicht bewährt?

Während die Stadtstaaten Hamburg und Bremen ihre Eröffnungsbilanzen bzw. ersten Abschlüsse durch eine Ableitung aus den kamerale Daten gewonnen haben, hat sich Hessen in seiner Vorgehensweise bereits früh für eine sukzessive, staffelweise Einführung sowohl der kaufmännischen Buchführung als auch der hierauf aufsetzenden Kosten- und Leistungsrechnung in den einzelnen Dienststellen des Landes entschieden. Die nachträgliche Schaffung eines effizienten Buchhaltungssystems sowie eine übergangsweise manuelle Erhebung doppischer Sachverhalte erübrigen sich insoweit für das Land Hessen. Der bei einer anderen Vorgehensweise in Kauf zu nehmende stetige Nachsteuerungsbedarf in Folgejahren sowie die zugleich nicht gewährleistete Vollständigkeit des Vermögensausweises unterstreichen aus der Sicht des Landes Hessen die Vorteilhaftigkeit des hier gewählten Weges.

Frage 4. Wie ist die Eröffnungsbilanz Hessens im internationalen Kontext zu bewerten?

Im internationalen Kontext ist seit Jahrzehnten unter dem Stichwort "New Public Management" eine breite Diskussion zur Frage verbesserter Steuerungsmöglichkeiten für Regierung und Parlament zu verzeichnen. Dabei geht es auch um die Einführung eines verbesserten Rechnungswesens, das vor allem den Ressourcenverbrauch direkter und vollständig abbilden soll. Internationale Organisationen wie die OECD, die Weltbank oder der Internationale Währungsfonds befürworten ein derartiges ressourcenorientiertes Rechnungswesen für den öffentlichen Bereich. In der Europäischen Union gibt es ebenfalls seit längerem Erörterungen zur "Qualität der öffentlichen Finanzen": Ergebnis- sowie ressourcenorientierte Elemente im Haushalts- und Rechnungswesen der Mitgliedstaaten werden als vorteilhaft angesehen. Einige westliche Industriestaaten (wie z.B. Spanien, Schweden, Finnland und Großbritannien) haben auf staatlicher Ebene bereits in den 90er-Jahren, seit 2000 auch die Schweiz, Frankreich und die Europäische Union, in sehr unterschiedlichen Facetten ein ressourcenorientiertes Rechnungswesen eingeführt.

Frage 5. Es wird von einer flächendeckenden Einführung der Doppik gesprochen. Was bedeutet in diesem Zusammenhang der Begriff "flächendeckend"?

Die flächendeckende Einführung der Doppik bedeutet zum einen in der hessischen Landesverwaltung, dass nicht nur Pilotbereiche die Doppik eingeführt haben, sondern das Rechnungswesen der gesamten Landesverwaltung in sämtlichen Dienststellen auf ein kaufmännisches Rechnungswesen umgestellt wurde.

Von einer flächendeckenden Einführung der Doppik als Rechnungswesen wird zum anderen insbesondere auf der kommunalen Ebene gesprochen. Die Grundlage für eine entsprechende Ausgestaltung des Rechnungswesens ist auf kommunaler Ebene mit Beschluss der Ständigen Konferenz der Innenminister und -senatoren der Länder (IMK) v. 21.11.2003 zur Reform des Gemeindehaushaltsrechts geschaffen worden. Die Bundesländer haben für die kommunale Ebene inzwischen ein doppeltes Rechnungswesen weitgehend verpflichtend sowie vereinzelt als Option zur erweiterten Kameralistik bzw.

¹ BR-Drs. 504/06

bisherigen Kameralistik eingeführt.² Die Kommunen in Hessen können auf der Grundlage der Gemeindehaushaltsverordnung - GemHVO-Doppik - v. 02.04.2006³ ihren Haushalt auf der Grundlage eines doppischen Rechnungswesens bislang als Option zur erweiterten Kameralistik aufstellen. Von dem bislang in § 92 Abs. 3 HGO normierten Wahlrecht zur Umstellung der Haushaltswirtschaft auf die Grundsätze der doppelten Buchführung haben zum 01.01.2009 in Hessen 424 von insgesamt 426 Gemeinden Gebrauch gemacht.⁴

Frage 6. Wie hat sich das HGB als Rechnungslegungsstandard insbesondere vor dem Hintergrund der Besonderheiten öffentlicher Haushalte aus jetziger Sicht bewährt? Gibt es nach den jetzigen Erfahrungen Korrekturbedarf und die Notwendigkeit, speziell für öffentliche Gebietskörperschaften erarbeitete Standards anzuwenden?

Die handelsrechtlichen Rechnungslegungsgrundsätze (§§ 238 ff. HGB) haben sich als Rechnungslegungsstandard gut bewährt. Die Vorschriften des HGB gewährleisten als Referenzmodell eine vorsichtige und objektivierte Ergebnisermittlung und bieten einen Schutz vor unangemessenen, ergebnisorientierten Wertermittlungen. Die Anwendung handelsrechtlicher Rechnungslegungsgrundsätze sowie eine hier betonte kaufmännische Vorsicht mit dem Realisations- und Gläubigerschutzprinzip ist für Zwecke der Dokumentation des Vermögenserhalts bzw. eines eingetretenen Ressourcenverbrauchs auch im öffentlichen Bereich als Grundlage einer nachhaltigen und generationengerechten Finanzpolitik anwendbar und sinnvoll.⁵ Die Anlehnung an die Bestimmungen des HGB bietet zugleich den derzeit bestgeeigneten Rahmen, um eine Vergleichbarkeit zwischen den öffentlichen Haushalten herzustellen; dies gilt auch im Hinblick auf die Einbeziehung von privatrechtlich organisierten Einrichtungen im Rahmen der Erstellung des Gesamtabschlusses des Landes.

Wenngleich Besonderheiten der öffentlichen Haushalte wie z.B. die Bilanzierung von Steueransprüchen, die Erfassung von Kunstgegenständen und Infrastrukturvermögen sowie die Bewertung von Naturgütern oder die Erfassung von Transferleistungen bislang nicht behandelte Fragen aufgeworfen haben, lassen die handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung mit ihren im Rahmen kaufmännischer Übung gewonnenen Grundprinzipien trotz einer fehlenden erwerbswirtschaftlichen Ausrichtung der Gebietskörperschaft belastbare, objektivierte Lösungsansätze zu.

Im Rahmen einer Standardisierung der Rechnungslegungsgrundsätze für öffentliche Haushalte auf staatlicher Ebene sind auf der Grundlage des § 7a HGrG inzwischen Standards für die staatlich doppelte Buchführung (Standards staatlicher Doppik) entwickelt worden, die sich gleichfalls an den handelsrechtlichen Bestimmungen orientieren. Die Standards staatlicher Doppik sind einem kontinuierlichen Entwicklungsprozess unterworfen, der mit fortschreitender Zeit praktische Erfahrungen insbesondere der Bundesländer mit doppischem Rechnungswesen, aber auch Hinweise der Rechnungshöfe des Bundes und der Länder aufnimmt. Ein darüber hinausgehender Korrekturbedarf wird derzeit nicht gesehen.

Für Gebietskörperschaften, die - wie das Land Hessen - ihr externes Rechnungswesen zum 01.01.2010 bereits ganz oder teilweise auf die staatliche doppelte Buchführung umgestellt haben, ist eine vollständige Anwendung der Standards staatlicher Doppik ab dem Haushaltsjahr 2015 verpflichtend. Zur Geltung im Landesbereich bedürfen die Standards der Umsetzung durch Verwaltungsvorschriften.

Frage 7. Wo ergeben sich aus jetziger Sicht Grenzen bei der vollständigen Abbildung der Leistungsfähigkeit eines Landes mit einer kaufmännischen Bilanz?

Die Bilanzen des Landes zeigen einen nach kaufmännischen Grundsätzen ermittelten Vermögensstatus sowie dessen jährliche Entwicklung auf. Die Rechnungslegung spiegelt insoweit ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage wider.

² Zum aktuellen Stand der Umsetzung der Haushaltsreformen im Überblick vgl. unter <http://www.haushaltssteuerung.de/haushaltsreform-deutschland.html>; zuletzt: Stand 22.06.2011

³ GVBl. Hessen I 2006, 235

⁴ Zur Führung der Haushaltswirtschaft nach den Grundsätzen der doppelten Buchführung als künftig ausschließlich zulässige Haushaltssystematik für hessische Kommunen vgl. § 92 HGO-E v. 20.05.2011, LT-Drs. 18/4031, 38

⁵ So auch Eibelshäuser, Bilanzierungsgrundsätze und öffentliche Rechnungslegung, Der Konzern 2006, 618, 619

Ziel des Landes ist die öffentliche Aufgabenwahrnehmung, nicht hingegen eine Gewinnerzielung. Wichtige Nutzen stiftende Leistungen für den Bürger (wie z.B. in den Bereichen Bildung, Sicherheit und Forschung) führen jedoch nicht zu bilanzierungsfähigen Vermögensgegenständen, sind aber für das Gemeinwohl von wesentlicher Bedeutung und unverzichtbar. Das Land Hessen investiert jährlich Milliardenbeträge beispielsweise in die Bereiche Bildung und Sicherheit, die nach handelsrechtlichen Grundsätzen in der Bilanz nicht als Vermögenspositionen ausgewiesen werden können. Die damit verbundenen Aufwendungen schmälern aber das jeweilige Jahresergebnis. Gleichwohl sind solche Ausgaben in hohem Maß für die Zukunft des Landes und seiner Bürger sowie für die staatliche Aufgabenwahrnehmung "werthaltig". Sie sichern langfristig die Zukunftschancen unserer Kinder, die Lebensqualität sowie die zukünftige Attraktivität Hessens als Wirtschaftsstandort.

Die Leistungen des Landes lassen sich daher nicht alleine in Zahlen einer kaufmännischen Bilanz messen; das Gemeinwohl fördernde Leistungen des Staates bedürfen insoweit einer ergänzenden Betrachtung.

Frage 8. Welche ergänzenden Darstellungen sind eventuell erforderlich, um die vollständige Leistungsfähigkeit eines Landes abzubilden?

Die vollständige Leistungsfähigkeit des Landes spiegelt sich auch hinsichtlich der nicht aktivierungsfähigen Ausgaben in der Abbildung des Produkthaushaltes. Dieser stützt sich auf die Kosten- und Leistungsrechnung, die in der hessischen Landesverwaltung neben der in die Bilanz einmündenden Finanzbuchhaltung bedient wird. Die produktbezogene Betrachtung stellt hier die mit der Erstellung eines Produktes bzw. den hierfür erbrachten Leistungen verbundenen Kosten den mit der Bereitstellung des Produkts für den Bürger erzielten Wirkungen gegenüber.

Siehe hierzu auch Antwort zu Frage 20.

Frage 9. Konnte mit den Bilanzen HGB-Konformität erreicht werden und in welchem Kosten-Nutzen-Verhältnis steht dies?

Eine weitgehende HGB-Konformität konnte bereits im Rahmen der Aufstellung der Eröffnungsbilanz des Landes Hessen auf den 01.01.2009 erreicht werden. Sowohl die Eröffnungsbilanz des Landes als auch die nachfolgenden Gesamtabschlüsse des Landes Hessen auf den 31.12.2009 und 31.12.2010 sind vom Hessischen Rechnungshof geprüft und festgestellt sowie im Auftrag des Hessischen Rechnungshofs von einem Wirtschaftsprüfungsunternehmen testiert worden.

Die ursprünglichen Einschränkungen des Bestätigungsvermerks konnten auf dem Weg von der Eröffnungsbilanz bis zum Gesamtabchluss zum 31.12.2010 bereits deutlich reduziert werden. Die derzeit noch verbliebene Einschränkung bezieht sich auf die Dokumentation der Inventur und Bewertung der Kunstgegenstände. Entsprechende Maßnahmen zur Behebung dieses Mangels sind bereits in Angriff genommen.

Die insbesondere im Vorfeld der Eröffnungsbilanzierung des Landes feststellbaren Umstellungsaufwände entsprechen den Erfahrungen auf kommunaler Ebene. Mit dem Wechsel vom kameralen auf ein kaufmännisches Rechnungswesen fällt hierbei vor allem die erstmalige vollständige Erfassung und Bewertung des Vermögens der Gebietskörperschaft ins Gewicht. Die Arbeiten zur erstmaligen Erfassung sämtlicher Vermögensgegenstände sind insoweit nicht Ausfluss einer angestrebten HGB-konformen Vorgehensweise, sondern im Wesentlichen bereits durch den Anspruch auf einen vollständigen Vermögensausweis begründet.

Im Bereich der Bewertung der Vermögensgegenstände und Schulden hat die angestrebte HGB-Konformität zu einer möglichst exakten Bewertung nach kaufmännischen Grundsätzen geführt. Dabei haben auch Fragen der Bewertung von ausschließlich bei der öffentlichen Hand anzutreffenden Bilanzpositionen und Geschäftsvorfällen ein Betreten von Neuland bedeutet, das auch pragmatische Vereinfachungsregelungen erforderlich machte. Grundlagen waren in diesem Zusammenhang konzeptionell neu zu erarbeiten u.a. für die Bewertung von Pensionsrückstellungen, die Bewertung des Immobilienvermögens des Waldvermögens, des Infrastrukturvermögens, der Kunst- und Sammlungsgegenstände sowie für die Abbildung von Fördertatbeständen und

von Geschäftsvorfällen im Bereich der Steuerhebung und des Finanzausgleichs.

Soweit die HGB-Konformität der Bilanzierung des Landes Hessen z.B. im Bereich der Ermittlung von Pensionsrückstellungen oder der Immobilienbewertung zu einer nachträglichen verfeinerten Ausrichtung erster Überlegungen geführt hat, geht dieser Aufwand mit einer objektivierten, willkürfreien Bewertung einher, die vor einer interessengeleiteten Bewertung schützt und im Bestätigungsvermerk des Wirtschaftsprüfers ihren Niederschlag findet.

Mit dem kaufmännischen Rechnungswesen ist zugleich die Grundlage für eine Kosten- und Leistungsrechnung geschaffen, die auf der Basis dieser belastbaren Buchführung Daten zur Haushaltsbewirtschaftung bereitstellt.

Zur Darstellung der Leistungsfähigkeit des Landes auf der Grundlage eines Produkthaushalts vgl. insoweit auch Antworten auf Fragen 8 und 20.

Frage 10. Inwieweit werden zukünftige Gesetzesänderungen des HGB Auswirkungen auf die Rechnungslegung des Landes haben?

Das Land Hessen erstellt derzeit seinen Gesamtabschluss nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung und Bilanzierung in sinngemäßer Anwendung der Vorschriften des HGB (§ 71a LHO). Die Anwendung der Grundsätze der staatlichen doppelten Buchführung (Standards staatlicher Doppik), die für bereits bilanzierende Gebietskörperschaften nach Ablauf der Übergangsphase zum 31.12.2014 ab dem Haushaltsjahr 2015 verbindlich wird (vgl. Antwort zu Frage 6), führt gleichfalls zu einer engen Anbindung an die handelsrechtlichen Bestimmungen (§§ 238 ff. HGB).

Zukünftige Änderungen des Handelsrechts werden deshalb auch für das Land Hessen Folgewirkungen entfalten. Im Anwendungsbereich der Grundsätze staatlicher Doppik (§ 7a HGrG) besteht im Rahmen der jährlichen Fortentwicklung und Verprobung durch das Standardisierungsgremium nach § 49a HGrG hierbei die Möglichkeit, Besonderheiten der öffentlichen Haushaltswirtschaft durch besondere Bestimmungen Rechnung zu tragen.

Auch eine unmittelbare Übernahme der Entwicklung der nationalen handelsrechtlichen Rechnungslegung würde nach aktueller Einschätzung lediglich zu einer überschaubaren Fortentwicklung der für die Bilanzierung des Landes maßgebenden Rechnungslegungsgrundsätze führen. Im Vorfeld der Änderungen der Vorschriften des HGB durch das Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz v. 25.05.2009, die das Land Hessen im Rahmen seines Gesamtabschlusses auf den 31.12.2010 umgesetzt hat, ist eine vergleichbare weitreichende Anpassung der Bestimmungen des HGB im Rahmen des Bilanzrichtliniengesetzes vom 19.12.1985 mit einer Zusammenfassung des Bilanzrechts im Dritten Buch des HGB erfolgt.

Frage 11. Inwieweit war der Hessische Rechnungshof in die Arbeiten zur Erstellung der Eröffnungsbilanz eingebunden?
Wurde die Trennung zwischen Beratung und Prüfung eingehalten?

Die konkrete Ausgestaltung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung und Bilanzierung sowie die sinngemäße Anwendung der Vorschriften des HGB in der hessischen Landesverwaltung sind nach der gesetzlichen Vorgabe des § 71a Satz 2 LHO vom Hessischen Ministerium der Finanzen im Einvernehmen mit dem Hessischen Rechnungshof zu regeln. Die festzulegenden Buchführungs-, Bilanzierungs- und Bewertungsrichtlinien wurden dem folgend in einem intensiven fachlichen Dialog kontinuierlich abgestimmt.

Demgemäß ist der Hessische Rechnungshof in die Entwicklung von Konzeptionen zur Buchführung und Bilanzierung eingebunden; an Arbeiten zur Erstellung der Eröffnungsbilanz - wie auch künftiger Jahresabschlüsse - wirkt der Rechnungshof aufgrund seiner Stellung als Prüfungsinstanz hingegen nicht mit.

Im Übrigen ist der Rechnungshof nach der Landshaushaltsordnung (§ 88 Abs. 2) zur Beratung aufgrund von Prüfungserfahrungen legitimiert. Für den Rechnungshof besteht kein Trennungsgebot zwischen Prüfung und Beratung, wohl aber zwischen Erstellung (Aufstellung) und Prüfung von Abschlüssen.

Qualitätssichernde Maßnahmen wurden zudem im Vorfeld der Erstellung der Eröffnungsbilanz des Landes Hessen durch den Hessischen Rechnungshof

im Rahmen von Prüfungen mit Pilotcharakter auf der Teilkonzernebene der obersten Landesbehörden vorgenommen. Bereits diese Prüfungshandlungen hat der Hessische Rechnungshof unter Hinzuziehung von Wirtschaftsprüfern als Sachverständige vorgenommen.

Frage 12. Inwiefern wurde dieser Prozess fachwissenschaftlich begleitet und welche Ergebnisse lassen sich bereits jetzt aus dieser eventuellen fachwissenschaftlichen Begleitung ableiten?

Die Erstellung der Eröffnungsbilanz des Landes Hessen als erstes Flächenland wurde zum einen durch eine von der Landesregierung beauftragte beratende Wirtschaftsprüfungsgesellschaft begleitet. In diesem Zusammenhang wurde beispielsweise die Erstellung der Bilanzen und Jahresabschlüsse der einzelnen Mandanten unterstützt sowie Hinweise zu speziellen Ansatz- und Bewertungsfragen in der Landesverwaltung gegeben.

Zum anderen hatte das Land einen wissenschaftlichen Beirat einberufen, dem der Präsident des Hessischen Rechnungshofs sowie weitere namhafte Vertreter aus Wissenschaft und Praxis angehörten, der sich ebenfalls mit den konzeptionellen Arbeiten zur Erstellung der Eröffnungsbilanz des Landes beschäftigte. Auch diese Begleitung lieferte wertvolle Hinweise in der Anwendung des HGB als Rechtsgrundlage zur Rechnungslegung des Landes. In diesem Zusammenhang wurde die Behandlung zentraler nicht in der Bilanz abbildbarer Sachverhalte, wie etwa die Aufwendungen im Bereich Bildung und Sicherheit oder der Leistungen des Landes in den Länderfinanzausgleich, erörtert sowie Möglichkeiten der alternativen Darstellung im Lagebericht aufgezeigt. Die personelle Besetzung des Beirats hat die Berücksichtigung unterschiedlicher Positionen ermöglicht und zur Entwicklung und Umsetzung von Lösungsansätzen beigetragen.

Frage 13. Inwieweit ist die Eröffnungsbilanz eine Bestandsaufnahme der letzten sechs Jahrzehnte?
In welchen Bilanzpositionen schlägt sich dies insbesondere nieder?

Die Eröffnungsbilanz des Landes Hessen auf den 01.01.2009 ist eine Momentaufnahme zur Vermögenssituation auf diesen Stichtag; diese Vermögenssituation ist aber auch das Ergebnis der jahrzehntelangen Entwicklung seit der Gründung des Landes.

So haben sich die auf der Aktivseite der Bilanz erfassten Vermögensgegenstände, wie z.B. die Immobilien, die Kulturgüter und Sammlungen, die Naturgüter (insbesondere Wald) sowie das Infrastrukturvermögen, über Jahre angesammelt und entwickelt. Der in der Eröffnungsbilanz auf den 01.01.2009 ausgewiesene, nicht durch Eigenkapital gedeckter, Fehlbetrag in Höhe von rund 58 Mrd. € ist allerdings auch Ausdruck der Überschuldung, die sich auf der Passivseite der Bilanz aus Kreditmarktschulden in Höhe von rund 32 Mrd. €, aber auch aus der Bildung von Rückstellungen in Höhe von rund 47 Mrd. € mit einer offenen Dokumentation bislang "verdeckter" (sog. impliziter) Zukunftslasten ergibt. Innerhalb der Rückstellungen als in der Vergangenheit bereits wirtschaftlich verursachte Verpflichtungen, die erst in künftigen Jahren zahlungswirksam werden, nehmen die Rückstellungen für Pensionen und Beihilfen auf den 01.01.2009 mit einem Umfang von rund 43 Mrd. € eine herausragende Stellung ein. Sie repräsentieren im Besonderen Verpflichtungen des Landes, die sich für die Versorgung der während der letzten sechs Jahrzehnte für das Land tätigen Beamten angesammelt haben.

Frage 14. Welche Aussagen erlaubt das kaufmännische Rechnungswesen hinsichtlich der Vermögenslage des Landes?
Wie lassen sich nach den jetzigen Erfahrungen herkömmliche Bilanzkennzahlen auf die Interpretation öffentlicher Bilanzen anwenden und wo ergeben sich neue Bilanzkennzahlen für die Beurteilung öffentlichen Bilanzen?

Das kaufmännische Rechnungswesen zeichnet mit dem stichtagsbezogenen Vermögensstatus der Bilanz ein belastbares, transparentes und den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögenslage. Die Berücksichtigung sowohl der expliziten als auch der impliziten Schulden des Landes zeigt schonungslos eine Vermögenssituation auf, die dem Erfordernis einer generationengerechten Finanzpolitik besonderen Ausdruck verleiht.

Herkömmliche Bilanzkennzahlen wie z.B. die Anlagenintensität oder die Eigenkapitalrendite eines Unternehmens lassen sich nur in eingeschränktem Umfang auf eine Analyse der Bilanz einer Gebietskörperschaft übertragen,

deren Gegenstand nicht die Gewinnerzielung, sondern die Wahrnehmung öffentlicher Aufgaben zum Wohl der Bürger ist.

Eine aussagekräftige Kennzahl bildet vor dem Hintergrund eines generationengerechten Politik- und Verwaltungshandelns allerdings der eingetretene Ressourcenverbrauch im abgelaufenen Geschäftsjahr sowie der anzustrebende Erhalt des Eigenkapitals.

Neue "Bilanzkennzahlen" für die Beurteilung der Leistungsfähigkeit des Landes als Gebietskörperschaft ergeben sich zudem im Rahmen der Abbildung des Produkthaushalts, der die Leistungen des Landes auch insoweit spiegelt, als diese sich nicht in aktivierungsfähigen Bilanzpositionen niederschlagen, jedoch zum Erhalt des Gemeinwohlniveaus des Landes erforderlich sind.

Siehe hierzu auch Antwort zu Frage 8.

Frage 15. Welche Rolle spielen dabei die Kommunen in Hessen?
Welche Bemühungen gibt es, die aufgrund unterschiedlicher Bilanzierungsregeln zustande gekommenen kommunalen Bilanzen hessischer Kommunen einerseits untereinander und andererseits mit der Bilanz des Landes Hessen vergleichbar zu gestalten?

Die hessischen Kommunen sind mit der Implementierung des Produkthaushalts in gleicher Weise wie das Land in der Lage, Leistungen darzustellen, die sich nicht in der Bilanz niederschlagen, jedoch mit einer messbaren Wirkung im Rahmen der öffentlichen Aufgabenerledigung verbunden sind.

Hinsichtlich der Ausgestaltung des doppischen Rechnungswesens auf kommunaler und staatlicher Ebene, die in Hessen eine große Schnittmenge, jedoch auch bedeutende Unterschiede aufweisen, ist zum einen auf technische Unterschiede im systematischen Ansatz (integrierte Verbundrechnung) sowie stärkere Vereinfachungseffekte (Bewertung) mit statischem Verweis auf HGB (z.B. Konsolidierung, ohne BilMoG) auf kommunaler Ebene, aber auch auf Bemühungen zur Annäherung hinzuweisen.

Hierbei spielt auch eine Rolle, dass im Anschluss an den Beschluss der Innenministerkonferenz im Jahr 2003 zur Einführung des doppischen Rechnungswesens bei den Kommunen bereits eine stark heterogene Regelungslandschaft entstanden ist, was im Wesentlichen auf die Gesetzgebungskompetenz der Landtage zurückzuführen ist.

Dieser heterogene Zustand hat bereits dazu geführt, dass die für die staatliche Ebene und die kommunale Ebene zuständigen Gremien jeweils Vertreter benannt haben, die gegenseitig an den entsprechenden Beratungen teilnehmen. Wünschenswert wäre darüber hinaus die Etablierung eines standardisierten Regelungsrahmen für alle Gebietskörperschaften in Deutschland. Dies wäre auch Voraussetzung für eine sowohl kommunale als auch die Landesebene umfassende integrierte Betrachtung als auch für aussagekräftige Vergleiche zwischen den Ländern im Ländervergleich.

Frage 16. Wie sieht die Vermögenssituation anderer Flächenländer aus?
Lassen sich in Anbetracht fehlender Bilanzen überhaupt verlässliche Vergleiche der Vermögenssituation der Flächenländer anstellen?

In Anbetracht fehlender Bilanzen lassen sich weder belastbare Aussagen hinsichtlich der Vermögenssituation der übrigen Flächenländer treffen noch entsprechende länderübergreifende Vergleiche anstellen.

Frage 17. Welchen Anteil hat Hessen an der Umstellung des öffentlichen Haushalts- und Rechnungswesens auf Doppik in Deutschland?
Wann werden nach den Erkenntnissen der hessischen Landesregierung die anderen Bundesländer ihr Haushalts- und Rechnungswesen auf Doppik umstellen?

Auf staatlicher Ebene gehört Hessen zusammen mit Hamburg zu den Vorreitern bei der Umstellung des öffentlichen Haushalts- und Rechnungswesens. Die Erfahrungen des Landes haben Eingang in die Erarbeitung der Grundsätze staatlicher Doppik gefunden.

Zur bereits erfolgten bzw. beabsichtigten Umstellung des Haushalts- und Rechnungswesens der übrigen Bundesländer vgl. Antwort zu Frage 2.

Frage 18. Was bedeutet die Novellierung des Haushaltsgrundsätzegesetzes (HGrG) für Hessen?

Mit der Verabschiedung des neuen Haushaltsgrundsätzegesetzes⁶ hat der Bundesgesetzgeber erstmals die Möglichkeit eröffnet, die Haushaltsbewirtschaftung auf staatlicher Ebene ausschließlich auf der Grundlage eines doppelten Rechnungswesens auszurichten und leistungsorientiert auf einen Produkthaushalt umzustellen. Der bisherige Parallelbetrieb zwischen verpflichtendem kameralem Rechnungswesen einerseits und ergänzendem doppeltem Rechnungswesen auf freiwilliger Basis nach § 71a LHO andererseits erfährt insoweit grundsätzlich eine für Hessen bedeutsame Erleichterung. Zudem kann nun die Aufstellung des Haushalts leistungsorientiert in Form eines Produkthaushalts erfolgen.

Die erforderliche Umstellung der haushaltsrechtlichen Grundlage wird in Hessen mit einer Novellierung der LHO einhergehen, die einen doppelt basierten Produkthaushalt als verpflichtendes Instrument der Haushaltswirtschaft einführen wird; es ist beabsichtigt, schon im Jahr 2012 einen entsprechenden Gesetzentwurf der Landesregierung beim Landtag einzubringen.

Mit Blick auf die finanzstatistischen Berichtspflichten nach § 49b HGrG ist allerdings zu berücksichtigen, dass Bund und Länder unabhängig von der Art ihrer Haushaltswirtschaft zur Erfüllung der finanzstatistischen Anforderungen nach dem kameralem Gruppierungs- und Funktionenplan verpflichtet sind. Insoweit wird es jedenfalls bis der Bund und alle Länder auf ein doppeltes Rechnungswesen umgestellt haben einen graduellen Parallelbetriebs zur Ermittlung der kameralem Zahlen bedürfen.

Frage 19. Inwiefern hat die Arbeit an beiden Bilanzen zusätzliche Transparenz geschaffen?

Sowohl die Eröffnungsbilanz des Landes Hessen auf den 01.01.2009 als auch die Gesamtabstchlüsse auf den 31.12.2009 und auf den 31.12.2010 haben das Ausmaß der tatsächlichen Überschuldung des Landes Hessen nach kaufmännischer Übung in belastbarer objektiver und testierter Form beziffert.

Die durch die Bilanzierung erreichte Transparenz bezieht insbesondere auch die in der Vergangenheit verursachten Verpflichtungen des Landes ein, auch wenn diese erst in späteren Jahren zahlungswirksam werden. Eine generationengerechte Politik erfordert, dass nachkommende Generationen nicht über Gebühr belastet werden. Die verursachungsgerechte Zuordnung des Aufwands im Rahmen des doppelten Rechnungswesens zeigt die entsprechenden zeitlichen Zuordnungen auf.

Mit der Erstellung von Bilanzen werden erstmals sämtliche Vermögenswerte des Landes nach einheitlichen Kriterien vollständig erfasst und bewertet sowie den Schulden gegenübergestellt. Sämtliche Vermögenswerte und Schulden werden zudem in einem einheitlichen Rechnungswesen vorgehalten.

Frage 20. Wie weit ist die Evaluation der Produkte und steuerungsgeeigneter Haushaltskennzahlen vorangekommen?

Im Jahr 2009 wurde eine ressortübergreifende Arbeitsgruppe "Optimierung NVS" initiiert mit dem Ziel, die Steuerbarkeit der Produkte, die Aussagekräftigkeit der Kennzahlen und die Validität der Mengen zu verbessern. Dies führte zur Entwicklung des mit dem Haushaltsgesetz 2011 eingeführten "Produktbudgets", mit dem die Gesamtkosten je Produkt sowie die Liquidität je Mandant für verbindlich erklärt werden.

Die Produkte werden grundsätzlich permanent evaluiert und an geänderte Rahmenbedingungen, wie z.B. das seit 2011 geltende Produktbudget, angepasst. Ein Beispiel hierfür sind die ministeriellen Standardprodukte, die mangels ausreichender Steuerbarkeit mit dem Haushalt 2012 aufgelöst werden und an deren Stelle Fachprodukte treten sollen.

Statt der bisherigen Kennzahlen in fünf Dimensionen sind seit der Haushaltsaufstellung 2011 die steuerungsrelevanten Kennzahlen zur Finanzwirtschaft, Wirkungskennzahlen und Mengenkennzahlen getreten, die im Sinne

⁶ BGBl. I 2009, 2580

einer erhöhten Transparenz und verbesserten Vergleichbarkeit allerdings in fünfjährigen Zeitreihen dargestellt werden.

Frage 21. Welche Rückwirkungen haben die steigenden Pensionslasten auf die Bilanzierung?

Die Pensionsverpflichtungen werden zum jeweiligen Bilanzstichtag nach versicherungsmathematischen Grundsätzen unter Heranziehung von Individualdaten ermittelt. Der Anstieg der künftig zahlungswirksamen Pensionsleistungen, der z.B. aufgrund einer höheren Lebenserwartung der Pensionäre oder infolge einer Anpassung von Versorgungsleistungen im Zuge von Besoldungsanpassungen eintreten kann, wird in der Bemessung der Pensionsrückstellungen berücksichtigt.

Mit den Pensionsrückstellungen weist das Land auf der Passivseite der Bilanz die voraussichtlichen künftigen Zahlungsverpflichtungen aus, die sich zum 31.12.2010 auf ca. 40,3 Mrd. € belaufen. Zur Finanzierung der künftigen Versorgungsausgaben hat das Land im Jahr 2005 schrittweise mit dem sukzessiven Aufbau einer zumindest teilweise kapitalgedeckten Beamtenversorgung begonnen. Unter Beachtung der finanzwirtschaftlichen Möglichkeiten baut das Land kontinuierlich ein Sondervermögen in Form einer Versorgungsrücklage auf, das sich aus festverzinslichen Wertpapieren, Aktien und Termingeldern zusammensetzt und auf der Aktivseite der Bilanz zum 31.12.2010 mit einem Bestand in Höhe von ca. 0,9 Mrd. € ausgewiesen wird. Für das Jahr 2011 sind weitere Zuführungen in Höhe von ca. 113 Mio. € vorgesehen.

Frage 22. Wie ist die Bilanzierung in Hessen vor dem Hintergrund der Schuldenbremse des Jahres 2020 zu bewerten?

Die in Art. 141 der Hessischen Verfassung verankerte Schuldenbremse verbietet grundsätzlich die Aufnahme neuer Schulden ab dem Jahr 2020. Die Einhaltung dieser Vorgabe stellt das Land in den kommenden Jahren vor erhebliche Herausforderungen. Sie wird sich nur erreichen lassen, wenn alle Ausgaben und Aufgaben des Landes kritisch auf den Prüfstand gestellt werden. Durch die Herstellung einer umfassenden Kostentransparenz leistet das kaufmännische Rechnungswesen einen wichtigen Beitrag dazu, ausgabenwirksame Entscheidungen zu vermeiden, die die Einhaltung der Schuldenbremse in den kommenden Jahren erschweren.

Ergänzend ist darauf hinzuweisen, dass das im Rahmen der Bilanzierung verfolgte Ziel eines im Zeitablauf zumindest konstanten Eigenkapitals gegenüber der kameralen Schuldenbremse eine nochmals deutlich restriktivere Vorgabe darstellt, da hier nicht nur die liquiditätsmäßige Entwicklung, sondern der gesamte Ressourcenverbrauch einschließlich der erst in künftigen Jahren zu Zahlungen führenden Verpflichtungen in die Betrachtung einbezogen wird.

Wiesbaden, 3. November 2011

Dr. Thomas Schäfer