

Zur Bilanzierung der Kultur- und Naturgüter (*Heritage Assets*)

Auf dem Weg zu internationaler Vereinheitlichung?

Stephan Glanz



Dr. oec. HSG **Stephan Glanz**, diplomierte Wirtschaftsprüfer, ist Gründer der Dr. Glanz & Partner GmbH, Kilchberg bei Zürich, sowie Partner der SRG Schweizerische Revisionsgesellschaft AG, Aarau. Email: stephan.glanz@glanz-partner.com

Weil sich das materielle Kultur- und Naturerbe meist in staatlicher Hand befindet, kommt der Behandlung der sog. Heritage Assets vor allem im Rechnungswesen öffentlicher Haushalte Bedeutung zu. Wegen des Alters vieler dieser Güter, ihrer unendlichen Vielfalt sowie ihrer Einzigartigkeit und Unveräußerlichkeit ist die Praxis international, aber auch national, sehr heterogen: Der Bilanzierung stellen sich hier Sonderfragen. Vor dem Hintergrund eines Projekts zur Regelung der Heritage Assets in IPSAS soll auf die grundsätzlichen Aspekte eingegangen und ein Blick auf die Praxis geworfen werden.

1. Verhältnis IPSAS – IFRS

Im Zuge von *New Public Management* und einer Internationalisierung der Finanzmittelbeschaffung haben sich die *International Public Sector Accounting Standards (IPSAS)* zum Benchmark der Finanzberichterstattung im staatlichen Sektor entwickelt. Zwar sehen im deutschsprachigen Raum die Gemeinwesen in ihren Haushaltsgesetzen generell keine unmittelbare Anwendung der IPSAS vor;¹ der Übergang zur doppelten Buchführung bringt aber so vielfältigen Regelungsbedarf mit sich, dass der mittelbare Einfluss auf die Praxis staatlicher Rechnungslegung immer größer werden dürfte. Wird der Ruf nach „Vergleichbarkeit“ – auch mit Blick auf den Finanzausgleich – erst laut, könnte es zu IPSAS-Umstellungen auf breiter Basis kommen.

Die IPSAS verstehen sich als eine Adaption der International Financial Reporting Standards (**IFRS**): Von deren Wortlaut soll nur abgewichen und thematische Ergänzungen sollen nur vorgenommen werden, wo es Gegebenheiten des öffentlichen Sektors erfordern.² Es sind die IPSAS, welche den Geltungsbereich beider weltweit anerkannten Regelwerke eingrenzen: Sie richten sich an die externe Rechnungslegung aller Körperschaften des staatlichen Sektors, die keine *Government Business Enterprises (GBEs)* sind;³ Letztere werden dem Geltungsbereich der IFRS zugewiesen. Diese richten sich an die externe Rechnungslegung aller gewinnorientierten Unternehmen, wobei sie *GBEs* explizit einschließen.⁴

2. Was sind Heritage Assets?

Im „Übereinkommen zum Schutz des Kultur- und Naturerbes der Welt“ (*world cultural and natural heritage*) – UNESCO-Welterbekonvention – steht die bekannteste Definition.⁵ Erbe „von außergewöhnlichem universellem Wert“ wird eng definiert; an Kunst umfasst es nur Werke der Architektur, Großplastik sowie Monumentalmalerei, und viele mobile Kulturgüter (z.B. Sammlungen) fallen nicht darunter.

In anderen völkerrechtlichen Abkommen wird „Kulturgut“ so definiert, dass es „für das kulturelle Erbe der Völker von großer Bedeutung ist“⁶ oder „von jedem Staat aus religiösen oder weltlichen Gründen als für Archäologie, Vorge-

¹ In der Schweiz richtet sich die Rechnungslegung des Bundes – mit wenigen Abweichungen – nach IPSAS (Art. 53 Finanzhaushaltsverordnung 2007, FHV; SR 611.01). Von den Kantonen ist Zürich weitaus am fortgeschrittensten, wo die Rechnungslegung – mit wenigen Abweichungen – nach IPSAS erstellt wird (§§ 3 ff. Rechnungslegungsverordnung 2007, RLV; Zürcher Gesetzessammlung 611.1). Den Kommunen im Kanton sollen die interkantonalen Empfehlungen (HRM2) und als Option IPSAS vorgeschrieben werden.

² Vorwort (IPSASB, 2010), Tz. 18.

³ IPSAS-Vorwort, Tz. 3 und 12. Definiert sind *GBEs* in IPSAS 1.7 (IPSASB, 2010).

⁴ Vorwort (IASB, 2010a), Tz. 9.

⁵ UNESCO, 1972, Art. 1, 2. Übersetzung: www.unesco.de/welterbekonvention.html.

⁶ Übersetzung Art. 1 Haager Abkommen für den Schutz von Kulturgut bei bewaffneten Konflikten (SR 0.520.3).

Keywords:

- Heritage Assets
- *International Public Sector Accounting Standards (IPSAS)*
- Kultur- und Naturgüter
- Rahmenkonzepte
- Sachanlagen
- *service potential* (Dienstleistungspotenzial)
- staatlicher Sektor

schichte, Geschichte, Literatur, Kunst oder Wissenschaft bedeutungsvoll bezeichnet⁷ wird; es folgen beispielhaft gemeinte Aufzählungen diverser Kategorien.⁸ Offensichtlich kann es **keine abschließende Definition** geben.

3. Behandlung von Heritage Assets in IPSAS

3.1. Geltende IPSAS-Regelung

Heritage Assets sind thematisiert in IPSAS 17 *Property, Plant & Equipment* (Sachanlagen),⁹ und zwar im Wege eines *carve-out*, d.h., sie sind vom übrigen Inhalt des Standards ausgeklammert und folgenden **Sonderregeln** unterworfen:¹⁰

- Sie werden nicht abschließend definiert. Es handelt sich um Vermögenswerte von kultureller, ökologischer oder historischer Bedeutung, wie z.B. historische Gebäude, Denkmäler, archäologische Stätten, Schutzgebiete und Kunstwerke. Sie zeichnen sich durch **bestimmte Merkmale** aus, wobei die Aufzählung nicht abschließend ist und die aufgezählten Merkmale nicht ausschließlich bei Heritage Assets vorkommen:
 - Es ist unwahrscheinlich, dass sich ihr kultureller, ökologischer, historischer oder auch erzieherischer Wert in einer nur auf Marktpreisen basierenden finanziellen Größe voll widerspiegelt.
 - Ein Verkauf kann von Rechts wegen ausgeschlossen sein oder schwerwiegenden Restriktionen unterliegen.
 - Sie sind oft unersetzlich, und ihr Wert kann mit der Zeit auch steigen, wenn sich ihr physischer Zustand verschlechtert.
 - Es kann schwierig sein, ihre Nutzungsdauer zu schätzen; in manchen Fällen könnte sie mehrere hundert Jahre betragen.
- Den **Gemeinwesen** gehören oft in großem Umfang Heritage Assets. Sie sind ihnen über eine lange Zeitspanne hinweg und auf verschiedene Weise, etwa durch Erwerb, Schenkung, Vermächtnis oder Beschlagnahme, zugegangen. Sie werden selten wegen ihres wirtschaftlichen Nutzenpotenzials gehalten; einer wirtschaftlichen Nutzung können sogar rechtliche oder gesellschaftliche Hindernisse entgegenstehen.

- Heritage Assets müssen – auch wenn es sich um **Sachanlagen** handelt und sie die einschlägigen Aktivierungsvoraussetzungen erfüllen – nicht bilanziert werden. Werden sie bilanziert, müssen die Bestimmungen zur Bewertung von Sachanlagen nicht (dürfen aber) angewendet werden. Allerdings gelten dann die Bestimmungen zur Offenlegung wie für andere Sachanlagen (z.B. Wertbasis; ggf. Abschreibungsmethode; ggf. Bruttowert und kumulierte Abschreibungen; Überleitung vom Bilanzwert am Anfang auf den am Ende der Abschlussperiode).

- Manche Heritage Assets haben ein **Nutzenpotenzial** neben ihrem Wert als Kultur- oder Naturerbe (z.B. ein historisches Gebäude, in dem sich Geschäftsräume befinden). In solchen Fällen lassen sie sich auf derselben Basis wie andere Sachanlagen bilanzieren. In anderen Fällen ist das Nutzenpotenzial auf den Wert als Kultur- oder Naturerbe beschränkt (z.B. Denkmäler und Ruinen). Jedenfalls kann die Existenz alternativer Nutzenpotenziale die Wahl der Wertbasis beeinflussen.

Faktisch besteht ein Wahlrecht, IPSAS 17 auf Heritage Assets anzuwenden oder nicht.

3.2. Projekt des IPSASB

Schon bei Verabschiedung der Erstfassung von IPSAS 17 (2001) war dem Standardsetter klar, das Thema „*heritage assets*“ solle wegen seiner erheblichen Bedeutung für den staatlichen Sektor und der weltweit uneinheitlichen Praxis in nützlicher Frist näher in Betracht gezogen werden.¹¹ 2005 bot der Standardsetter des Vereinigten Königreichs und Irlands, der *Accounting Standards Board* (ASB), dem IPSASB an, ein Diskussionspapier zugleich auch für eine weltweite Konsultation zu erarbeiten. Im Jahr darauf gab der IPSASB das unterdessen vom ASB verabschiedete **Diskussionspapier**¹² im Rahmen seines eigenen *due process* in Umlauf¹³ – nicht ohne darauf hinzuweisen, dass einer Anpassung von IPSAS 17 oder einem neuen IPSAS betreffend Heritage Assets ein eigener offizieller Entwurf vorangehen werde.¹⁴

Dieser ist bislang nicht erschienen. Dass das Projekt **zeitweilig** zum **Stillstand** ge-

kommen ist,¹⁵ hat laut Auskunft von *Bergmann* nicht nur mit einer Konzentration der Ressourcen des IPSASB auf die sog. Konvergenz mit den IFRS, welche in rascher Veränderung begriffen sind, zu tun. „Das Projekt ist weiterhin auf dem Arbeitsprogramm, aber nicht mit höchster Priorität. Das Hauptproblem ist, dass man in unterschiedlichen Weltgegenden etwas grundsätzlich anderes unter Heritage Assets versteht. [...] Wir werden das Projekt reaktivieren, sobald wir einen Ansatz gefunden haben, um diesen Spagat zu überbrücken. Das ist gegenwärtig die Diskussion, die wir führen – ohne tiefer in die Details zu gehen.“¹⁶

Im **UK** folgten dem Diskussionspapier zwei offizielle Entwürfe, FRED 40 (2006) und 42 (2008), bevor FRS 30 erschien (2009).¹⁷ Diese Regeln richten sich sowohl an staatliche als auch an private Rechtsträger. Kritisiert wird, man hätte – da die IFRS die *UK GAAP* ablösen sollen – besser das *SORP* für gemeinnützige Einrichtungen¹⁸ angepasst. Bislang waren nur seit dessen Inkrafttreten (2001) gekaufte Heritage Assets aktiviert worden und alle anderen unberücksichtigt geblieben – eine Praxis, die keine Vergleichbarkeit erlaubt. Das Diskussionspapier wollte die Aktivierung zu aktuellen Werten – soweit praktikabel – vorschreiben, doch würden so noch weniger Objekte bilanziert. FRS 30 belässt es daher beim Wahlrecht zwischen historischen Kosten und aktuellen Werten (wie IPSAS und IFRS), führt aber anspruchsvolle Zusatzinformationen ein.

⁷ Übersetzung Art. 1 „Übereinkommen über Maßnahmen zum Verbot und zur Verhütung der rechtswidrigen Einfuhr, Ausfuhr und Übereignung von Kulturgut“ (SR 0.444.1).

⁸ Immaterielles Kulturgut ist in den Abkommen nicht einbezogen und bleibt auch hier außer Betracht.

⁹ IPSAS 17 (IPSASB, 2010) ist eine Adaption des gleichnamigen IAS 16 (IASB, 2010a), der Heritage Assets nicht thematisiert.

¹⁰ Vgl. IPSAS 17.9 ff.

¹¹ IPSASB, 2006, S. 4.

¹² ASB, 2006b.

¹³ Eingebettet in das eigene Konsultationspapier: IPSASB, 2006.

¹⁴ IPSASB, 2006, S. 4.

¹⁵ Projektbeschreibung: www.ifac.org/PublicSector/ProjectHistory.php?ProjID=0061 (Abruf: 13.12.2010).

¹⁶ *Bergmann*, 2010 (Vorsitzender des IPSASB).

¹⁷ ASB, 2006a; ASB, 2008; ASB, 2009.

¹⁸ Charity Commission, 2005.

	UK FRS 30 ²¹	USA SFFAS 29 ²²	USA GASBS 34 ²³	Australien AASB 116 ²⁴	Neuseeland ²⁵ FRS 3 ²⁶ (wo nicht NZ IAS 16 gilt)
Geltungs- bereich	Staat und Private	Staat (Bundesebene)	Gliedstaaten und Kommunen	Staat und Private	Staat und Private
Anwendungs- bereich	Alle Heritage Assets (gemeint Kultur- und Naturgüter, die aus- schließlich in ihrer Eigenschaft als Heritage Assets gehalten werden)	Heritage Assets (Kultur- und Naturgüter) außer solchen, die nicht primär in ihrer Eigenschaft als Heritage Assets gehalten werden	<i>Works of art, historical treasures, or similar assets</i> (gemeint Kulturgüter)	Alle Heritage Assets (gemeint Kulturgüter)	Alle Heritage Assets (gemeint Kulturgüter)
Aktivierung	Ja, soweit Informationen über die Kosten oder den aktuellen Wert erhältlich; dann wie andere Sach- anlagen	Nein. Erfassung der Anschaffungskosten in der Erfolgsrechnung	Ja. Bei Sammlungen, die dem Gemeinwohl dienen, besteht das Wahlrecht, sie nicht zu aktivieren, sondern ihre historischen Kosten in der Erfolgsrechnung zu erfassen	Wie andere Sachanlagen	Wie andere Sachanlagen
Folgebe- wertung	Wahlrecht zwischen historischen Kosten und Neubewertung zum aktuellen Wert (wie andere Sachanlagen, aber mit Erleichterungen). Planmäßige Abschreibung und Impairment in Ausnahmefällen	(Entfällt)	Historische Kosten. Planmäßige Abschreibung in Ausnahmefällen	Neubewertung zum Fair Value für staatliche Rechtsträger zwingend. Planmäßige Abschreibung und Impairment in Ausnahmefällen	Wahlrecht zwischen historischen Kosten und Neubewertung zum Fair Value (wie andere Sachanlagen, aber Neubewertung von Heritage Assets empfohlen). Planmäßige Abschreibung und Impairment in Ausnahmefällen
Behandlung von Schenkungen	Erfolgswirksame Aktivierung zum aktuellen Wert (soweit praktikabel)	Keine Erfassung als Bestandteil der Anschaffungskosten	Erfolgswirksame Aktivierung zum Fair Value. Bei obigen nicht aktivierten Sammlungen Erfassung eines gleich hohen Aufwands	Erfolgswirksame Aktivierung zum Fair Value	Erfolgswirksame Aktivierung zum Fair Value
Erstan- wendung	Wie andere Sachanlagen	(Entfällt)	Zuvor aktivierte Sammlungen bleiben aktiviert	Wie andere Sachanlagen	Wie andere Sachanlagen
Darstellung	Separatausweis in der Bilanz	(Entfällt)	Nicht geregelt	Kein Separatausweis in der Bilanz	Kein Separatausweis in der Bilanz
Offenlegung	Umfangreiche, auch nicht- finanzielle Anhang- Informationen	Umfangreiche, auch nicht-finanzielle Anhang-Informationen	Auch nicht-finanzielle Anhang-Informationen	Wie andere Sachanlagen	Wie andere Sachanlagen

Abb. 1: Behandlung von Heritage Assets in angelsächsischen Regelwerken

3.3. IFRS

Die IFRS erwähnen Heritage Assets nicht. Ggf. ist deren Behandlung aus den Regeln für **Sachanlagen**¹⁹ i.V.m. dem Rahmenkonzept²⁰ abzuleiten. Zu denken ist an Unternehmen, die Kultur- oder Naturgüter als solche bewirtschaften, selbst nutzen (z.B. Gemälde als Raumschmuck; historisches Gebäude für Schulungen; Park zur Erholung) oder gegen Entgelt zur Nutzung überlassen (Investment Property).

4. Sollen Heritage Assets bilanziert werden?

Sowohl eine regelmäßige Inventarisierung der Bestände als auch die Buchführung über die Veränderungen steht außer

Frage; sonst könnte der staatliche oder private Rechtsträger nicht seinen Aufgaben nachkommen und – sofern geboten – darüber Rechenschaft ablegen. Jedoch stellt sich bei doppelter Buchführung die Frage, wie Heritage Assets in der Rechnungslegung abzubilden sind: **Aktivierung ja oder nein?** Die IPSAS betrachten sie als Sachanlagen, unterwerfen sie jedoch nicht den entsprechenden Vorgaben – die internationale Praxis staatlicher Rechnungslegung ist bisher völlig uneinheitlich (Abb. 1).

4.1. Vermögenswerte im Sinne des Rahmenkonzepts?

Da die Bilanz auf Geldeinheiten lautet, muss den Heritage Assets ein **Geldwert** beigemessen werden können. Eine derar-

tige Bewertungsmöglichkeit wird allerdings von zuständigen Kultur- bzw. Naturwissenschaftlern häufig bestritten: Weil die Objekte und Sammlungen dem Gemeinwohl dienen, wobei ihr Beitrag dazu nur Sachverständigen erkennbar ist, passen sie nicht in den monetären Rahmen der Rechnungslegung. Steht eine finanzielle Wertbasis zur Verfügung, wird

¹⁹ Neben IAS 16 auch IAS 40 *Investment Property* (IASB, 2010a).

²⁰ IASB, 2010b.

²¹ ASB, 2009.

²² FASAB, 2005.

²³ Eigene Internet-Recherche.

²⁴ AASB, 2009. Punktueller Konkretisierungen in AAS 29 und 31.

²⁵ In Neuseeland sind Heritage Assets zum ersten Mal geregelt worden (*Vogeltho/Meinen*, 2008, S. 974).

²⁶ NZICA, 2001.

die Bilanzierung trotzdem abgelehnt, und zwar wegen der Unwahrscheinlichkeit des Verkaufs und der fehlenden Bekehrbarkeit. Ergänzt wird, die Qualität der Rechnungslegung würde bei einer Aktivierung verschlechtert, denn Entscheidungen der Stakeholder sollten nicht von der finanziellen Wertentwicklung der Heritage Assets abhängen. Über die Sicherung von deren Erhaltungszustand muss in anderer Form Rechenschaft abgelegt werden. Bestritten wird im Grunde die **Relevanz**²⁷ von Bewertungen.²⁸

Den Regelwerken angelsächsischer Provenienz sind **Rahmenkonzepte** (RK) vorangestellt, die bei Fragen wie dieser zu beachten sind. Ein IPSAS-RK ist erst im Projektstadium,²⁹ d.h., bis auf Weiteres ist noch das IFRS-RK einschlägig,³⁰ welches Vermögenswerte (*assets*) so definiert: „An asset is a resource controlled by the entity as a result of past events and from which future economic benefits are expected to flow to the entity.“³¹ „The future economic benefit embodied in an asset is the potential to contribute, directly or indirectly, to the flow of cash and cash equivalents to the entity. [...]“³² Diese Definition hat IPSAS 1 übernommen, aber um eine Alternative „**Dienstleistungspotenzial**“ erweitert: „[...] and from which future economic benefits or service potential are expected to flow to the entity.“³³ „Assets provide a means for entities to achieve their objectives. Assets that are used to deliver goods and services in accordance with an entity's objectives, but which do not directly generate net cash inflows, are often described as embodying service potential [...].“³⁴

Hinweis:

Nach IPSAS liegt also ein Vermögenswert vor, wenn das Objekt – wie meist bei Heritage Assets der Fall – keinen zukünftigen ökonomischen Nutzen (*future economic benefits*) abwirft, aber für Dienstleistungen gemäß Zielsetzung des Rechtsträgers, so für das Gemeinwohl, eingesetzt werden kann.³⁵

Diesem *service potential* stehen weder Nutzungsbeschränkung noch Verkaufsverbot entgegen (zumal beide nie unumstößlich sind). Unvereinbar mit dem RK ist es jedoch, Objekten, die offensichtlich **keinen ökonomischen Wert** haben, einen finanziellen Wert beizumessen; denn im Rahmen des Impairment-Tests muss auch das *service potential* bewertet

werden. Dafür wurde eine Methodik entwickelt, die auf **Reproduktionskosten** abstellt (Abb. 2). Pragmatisches Standardsetting, um staatliches Infrastrukturvermögen weiterhin zu bilanzieren?

Die „Praktikabilität“ einer Bewertung von Heritage Assets wird häufig auch von Accountants bezweifelt.

4.2. Aktivierungsvoraussetzungen des Rahmenkonzepts erfüllt?

Um den Vermögenswert zu aktivieren, muss er nach IFRS-RK **bestimmte Voraussetzungen** erfüllen: „An asset is recognised in the balance sheet when it is probable that the future economic benefits will flow to the entity and the asset has a cost or value that can be measured reliably.“³⁶

1. Der künftige wirtschaftliche Nutzen (der Netto-Geldfluss) muss wahrscheinlich sein.
2. Es muss eine Wertbasis vorliegen (historische Kosten oder aktueller Wert), die sich verlässlich ermitteln lässt.

Den IPSAS fehlt noch das RK und somit eine für *non-cash-generating assets* passende Bestimmung.

Für Heritage Assets wird oft auch von Accountants die „**Praktikabilität**“ einer Bewertung **bezweifelt**. Damit wird im Grunde entweder die Verlässlichkeit der Wertbasis³⁷ oder eine vernünftige Relation zwischen Ermittlungsaufwand und Informationsnutzen einer Bilanzierung³⁸ bestritten.

4.3. Welche Wertbasis?

Lässt sich mehr als eine Wertbasis verlässlich ermitteln, stellt sich die Frage, welche zu präferieren ist. Das IFRS-RK gibt hier keine Antwort, was damit zusammenhängen dürfte, dass es keine bestimmte Konzeption der **Kapitalerhaltung** präferiert.³⁹ Abgesehen von Hochinflationenländern ist nur die nominelle Kapitalerhaltung gebräuchlich, und in deren Kontext hat jede Wertbasis ihre Vor- und Nachteile.

Lässt sich aus dem Auftrag an die Rechnungslegung etwas ableiten? Sie soll informieren über die Vermögens-, Finanz- und Erfolgslage einschließlich der Cashflows (*provide information about the financial position, financial performance, and cash flows of an entity*) – u.a. auch

über die Vermögenswerte (*assets*). IPSAS 1 hat diese Kurzumschreibung von IAS 1 übernommen,⁴⁰ den Informationsbedarf für staatliche Rechtsträger aber noch konkretisiert.⁴¹ Diesem Auftrag werden die **historischen Kosten** eher gerecht, da sie der Pagatorik entsprechen, ein Vermögensstatus nicht im Vordergrund steht und der Verkauf oder die Wiederbeschaffung von Heritage Assets meist unwahrscheinlich ist. Aktuelle Werte können jedoch den Verantwortlichen bei betrieblichen Entscheidungen helfen (z.B. Fokussierung einer Sammlung; Versicherung).

Hinweise:

Unter dem Gesichtspunkt von Konsistenz und Vergleichbarkeit mit anderen Rechtsträgern⁴² sollten Heritage Assets zumindest nicht abweichend von anderen **Sachanlagen** behandelt werden. Lässt sich die gewählte Wertbasis nicht verlässlich ermitteln, wird ein Objekt

²⁷ Gemäß überarbeitetem IFRS-RK (IASB, 2010b), QC4 ff., eines von 2, gemäß IPSAS 1, App. A (übernommen vom bisherigen IFRS-RK) eines von 4 fundamentalen Qualitätsmerkmalen der Rechnungslegung.

²⁸ Vgl. das Diskussionspapier (ASB, 2006a, Section 2) und Stellungnahmen verschiedener Verbände; grundlegend *Stanton/Stanton*, 1997; auf Deutsch *Ritschel*, 2008.

²⁹ Projektbeschreibung: www.ifac.org/PublicSector/ProjectHistory.php?ProjID=0066 (Abruf 13.12.2010).

³⁰ Vorwort zu den IPSAS, Tz. 19.

³¹ IFRS-RK, 4.4(a). Der gesamte Inhalt von Kapitel 4 harret noch der Überarbeitung.

³² IFRS-RK, 4.8.

³³ IPSAS 1.7.

³⁴ IPSAS 1.11.

³⁵ Dies ergibt sich auch nach *UK GAAP* (FRS 30, App. I, Tz. 11 ff.).

³⁶ IFRS-RK, 4.44. Dies wird in 4.37 ff. konkretisiert. Der Inhalt von Kapitel 4 harret der Überarbeitung.

³⁷ Gemäß IFRS-RK, QC4 ff., ist *faithful representation* das andere fundamentale Qualitätsmerkmal. Gemäß IPSAS 1, App. A (aus bisherigem IFRS-RK), ist *reliability* eines von vier prinzipiellen Qualitätsmerkmalen.

³⁸ Gemäß IFRS-RK, QC35 ff., erzwingt dies Abstriche bei den Qualitätsmerkmalen (*cost constraint*). Im Kern ebenso IPSAS 1, App. A.

³⁹ Das IFRS-RK (4.54 ff.) weist nur auf die verschiedenen Wertbasen und Erhaltungskonzepte hin. Dieser Inhalt harret der Überarbeitung.

⁴⁰ Sie entstammt dem IFRS-RK, wo sie seit Überarbeitung eine seitenlange Konkretisierung erfährt (OB12 ff.). Zur Frage der Wertbasis lässt sich nichts ableiten.

⁴¹ IPSAS 1.15(a)-e).

⁴² Gemäß IFRS-RK, QC20 ff., dient *consistency der comparability* als ergänzendem Qualitätsmerkmal.

nicht bilanziert. Informationsdefizite infolge „Einwertigkeit“ der Bilanz und Erfolgsrechnung lassen sich mit Zusatzinformationen im Anhang beheben.

Historische Kosten

Als handelsrechtliche Wertbasis haben sich die **Anschaffungs- oder Herstellungskosten** durchgesetzt. Bei Heritage Assets liegt der Anschaffungs- oder Herstellungszeitpunkt allerdings meist weit – oft Jahrhunderte – zurück, und die historischen Kosten sind nicht dokumentiert oder ergeben einen „lächerlichen“ Betrag. Viele Objekte haben dem Gemeinwesen immer schon gehört (etwa Naturgüter) oder sind ihm unentgeltlich zugegangen. Im Zeitverlauf sind Objekte immer wieder beschädigt oder verändert worden; auch haben Währungsumstellungen stattgefunden. In diesen Fällen kommen die historischen Kosten nicht infrage.

Wiederbeschaffungskosten

Diese stehen als Wertbasis für Konzepte, welche die Erhaltung des um den Kaufkraftverlust bereinigten Kapitals oder gar der betrieblichen Performance (bzw. der dafür nötigen Substanz) darstellen wollen. Dies verträgt sich allerdings nicht mit vielen Heritage Assets, die Unikate darstellen. Trotzdem sollen die Wiederbeschaffungskosten im Rahmen des **Impairment-Tests** zum Tragen kommen: Mangels Netto-Geldfluss sind sie Ausgangspunkt zur Berechnung des „Nutzungswerts“ (Abb. 2). Zu beachten ist: Die Wiederbeschaffungskosten können den Fair Value übersteigen, da Händler-einkaufspreise Abschläge für Transaktionskosten und für die Händlermarge vorsehen.⁴⁴

Eine lückenlose periodische Verkehrswertschätzung von Heritage Assets würde meist einen unverhältnismäßig hohen Aufwand bedeuten.

Fair Value (Verkehrswert; Zeitwert)

Das Diskussionspapier empfahl, als Wertbasis für Heritage Assets aktuelle Werte (*current values*), basierend auf Marktpreisen, vorzuschreiben und wo dies nicht praktikabel wäre, auf die Bilanzierung zu verzichten.⁴⁵ Vielerorts würden sich Heritage Assets als spekta-

kulär wertvoll erweisen (Rekordpreise im Handel mit Kunstwerken). Ständige Wertschwankungen wären die Folge, ebenso ein größeres Sicherheitsrisiko. Auch können umfangreiche Verkäufe zu einem Überangebot mit sofortigem Preisverfall führen. Allem voran wäre eine lückenlose Verkehrswertschätzung, die ja periodisch erfolgt, fast immer **unverhältnismäßig aufwendig**: Da aktuelle Marktpreise für Heritage Assets meist fehlen, wären kürzlich erfolgte Transaktionen mit ähnlichen Objekten ausfindig zu machen,⁴⁶ z.B. anhand von Auktionskatalogen.

Zu beachten ist: Der Fair Value kommt im Rahmen des Impairment-Tests auch bei historischen Kosten zum Tragen (Abb. 2).

Vereinfachungen

Unumgänglich ist eine **Zusammenfassung** weniger kostbarer Objekte in **Gruppen** gleichartiger Objekte, die je

⁴³ Vgl. IPSAS 21; eigene Übersetzung.

⁴⁴ Vgl. Heuer, 2008, S. 690 ff.

⁴⁵ ASB, 2006b, 3.14 ff. Eine Konkretisierung des Wertbegriffs fehlte. FRS 30 belässt es beim Wahlrecht (Abb. 1).

⁴⁶ Fair Value-Regeln in IPSAS 21.40 ff. (nicht deckungsgleich mit IPSAS 17.45 ff.).

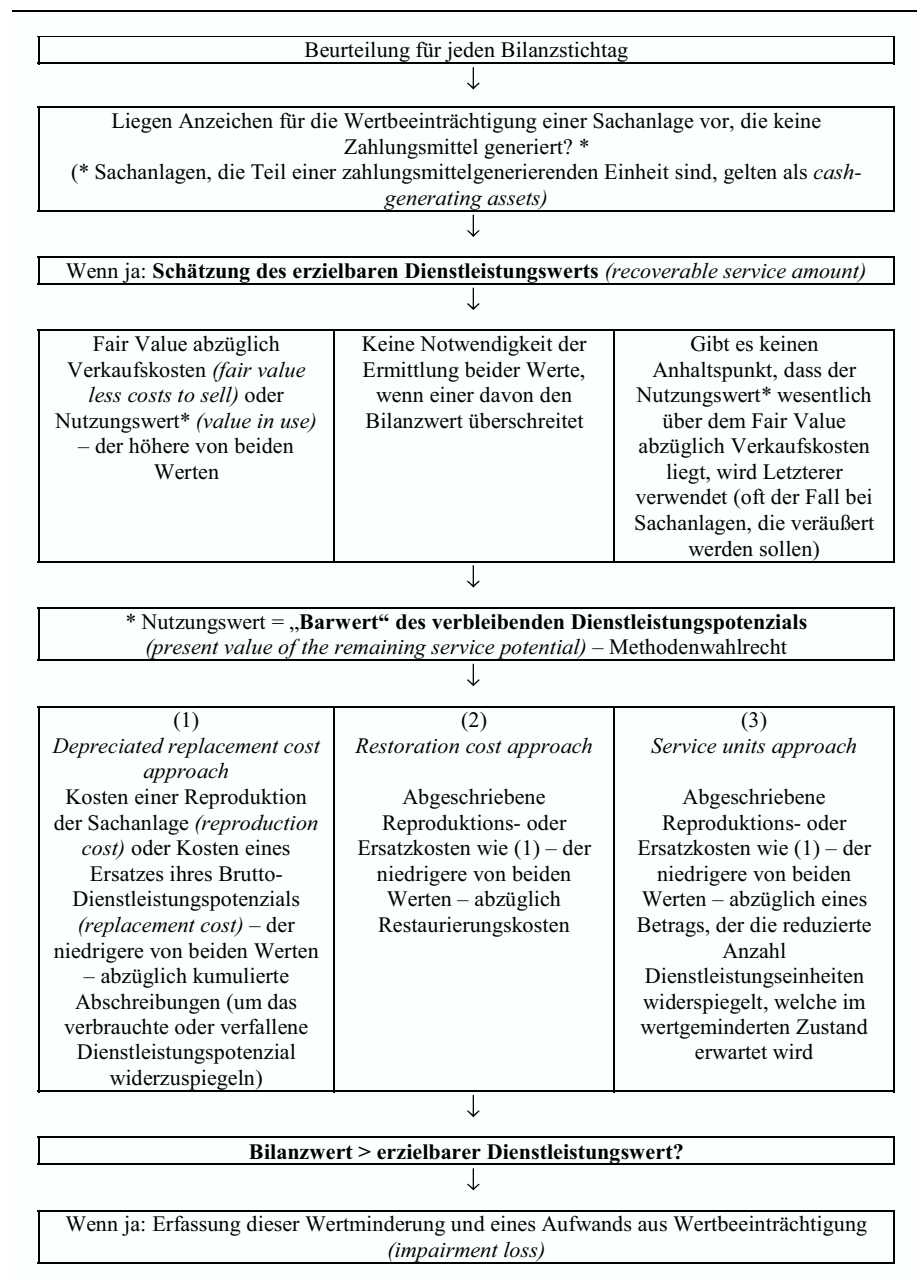


Abb. 2: Konzept Impairment-Test bei *non-cash-generating assets*⁴³

nach Auswirkung wie folgt gesamthaft behandelt werden:

- Folgebewertung als Gruppe,
- Verzicht auf Folgebewertung (Festwert),
- Aktivierungsverzicht.

Das Vorgehen und dessen mutmaßliche Auswirkung ließen sich im Anhang aufzeigen. Praktiziert werden auch sog. **Erinnerungswerte** (*notional amounts*), d.h. 1-€-Ausweise, mit denen aber nichts gewonnen ist und die dem RK widersprechen. Gleiches gilt für **Versicherungswerte**; diese entsprechen meist einer Selbsteinschätzung des Versicherten, wobei der Versicherer Interesse an einer hohen Prämie hat.⁴⁷

4.4. Selbst genutzte Objekte

Objekte, die der Rechtsträger ausschließlich oder überwiegend selber nutzt, sind als Sachanlagen entsprechend ihrer **Funktion** zu bilanzieren (z.B. das historische Gebäude, soweit sich darin Büros befinden; das Gemälde eines berühmten Malers, das im nicht öffentlichen Bereich des Museums oder im Publikumsbereich einer Behörde hängt).⁴⁸ Teils sind sie schon in der Definition von Heritage Assets ausgeklammert (Abb. 1). Auch eine Gebrauchsüberlassung an Private hat diese Konsequenz (Bilanzierung als Investment Property).

5. Einzelaspekte

5.1. Erstanwendung des Regelwerks

In der öffentlichen Verwaltung Deutschlands ist noch nicht einmal die doppelte Buchführung flächendeckend eingeführt (sie wäre Voraussetzung für IPSAS oder andere Regelwerke⁴⁹). Als erstes Bundesland hat Hamburg 2006 die entsprechende **Eröffnungsbilanz** vorgelegt. Die erste eines „Flächenlandes“ hat Hessen per 1.1.2009 „in sinngemäßer Anwendung der Vorschriften des Handelsgesetzbuches“ publiziert. Ihr sind die Werte in Abb. 3 entnommen.

Bilanzsumme	Mrd. €	88,5
Unterbilanz		57,9
d.h. Aktiven		30,6
davon	Sachanlagen	18,6
	davon	
	Kulturgüter; Sammlungen	5,1
	davon Museumssammlungen	4,3
	Naturgüter	2,5
	davon hessischer Wald	2,4

Abb. 3: Kultur- und Naturgüter in der Bilanz Hessens⁵⁰

In den bisher von Ländern und Kommunen vorgelegten Eröffnungsbilanzen ist, was die Bewertungsgrundlagen für Kultur-/Naturgüter und deren Systematik angeht, wenig Übereinstimmung auszumachen. In der Regel werden historische Kosten präferiert; was aber eine **nachträgliche Zugangsbewertung** der „Altbestände“ angeht, wurden sehr verschiedene Übergangslösungen gewählt.⁵¹ Eine Vergleichbarkeit der Ergebnisse – eines der Ziele beim Übergang auf die doppelte Buchführung – ist daher zweifelhaft.

Beispiel:

Als „bisher einziges umfassendes Modell“⁵² zur Bilanzierung von Museumsbeständen aller Art bezeichnet *Ritschel* die Regeln im Kontierungshandbuch des Landes Hessen.⁵³ Sie bestimmen für vor dem 1.1.1999 erworbene Objekte, die Wertgruppen A bis C zu bilden. Als zweite Dimension werden diese Objekte 13 verschiedenen Sachgruppen zugeteilt. Alle haben unbestimmte Nutzungsdauern.

- **A** enthält Objekte mit „hohem Einzelwert“. Sie werden in der Anlagenbuchhaltung einzeln zum Zeitwert erfasst. Die Wertuntergrenze von A wurde je Sachgruppe eigens festgelegt (auf 250.000, 125.000 oder 50.000 €).
- **B** enthält Objekte mit „mittlerem Einzelwert“ (zwischen Wertuntergrenze von A und Wertobergrenze von C = 475 €). Mittels Intervallskala wurden sechs wertmäßige Untergruppen B1 bis B6 gebildet. Deren Wertintervalle wurden je Sachgruppe speziell festgelegt. In der Anlagenbuchhaltung wird jedes B1 bis B6 gesamthaft zum durchschnittlichen Zeitwert erfasst; er errechnet sich als Produkt aus der Anzahl Objekte und dem rechnerischen Mittelwert des jeweiligen Intervalls.
- **C** enthält Objekte mit „geringem Einzelwert“ (maximal 475 €). Sie werden in der Anlagenbuchhaltung je gesamthaft zu 1 € erfasst.

Mit diesem ausgeklügelten Vorgehen wird der Bewertungsaufwand angemessen reduziert, auch wenn sich einwenden lässt, dass die breiten Intervalle bei B zu Überbewertungen, die Vielzahl der Objekte bei C zu Unterbewertungen führen können und wegen der Gruppenbewertung kein Impairment-Test möglich ist.

5.2. Zugangsbewertung

Was Käufe nach Erstanwendung des Regelwerks betrifft, ergeben sich gegenüber anderen Sachanlagen **keine Besonderheiten**: Die Einbuchung erfolgt zu Anschaffungskosten (Preis plus direkte Transaktionskosten, z.B. für Begutachtung oder Reparatur). Die Zurechenbarkeit ist nicht immer gegeben (z.B. haben Objekte, die bei einem archäologischen Projekt gefunden wurden, keine Anschaffungskosten). In solchen Fällen und vor allem bei Schenkungen (*donations*) werden die Objekte erfolgswirksam zum Fair Value eingebucht.

Heritage Assets mit „Dienstleistungspotenzial“ unterliegen in der Regel keinem Werteverzehr, weshalb sie nicht planmäßig abzuschreiben sind.

5.3. Folgebewertung

Heritage Assets, die als solche genutzt werden, unterliegen keinem Werteverzehr: Ihre „Nutzungsdauer“ ist unbestimmt, womit sie **nicht planmäßig abzuschreiben** sind. Sollte sich ihr „Dienstleistungspotenzial“ ausnahmsweise im Laufe der Zeit erschöpfen, wären sie über diesen Zeitraum planmäßig abzuschreiben.

Eine Aktivierung unterstellt die finanzielle Werthaltigkeit des „Dienstleistungspotenzials“, weshalb es wie bei anderen Sachanlagen möglich sein muss, diese bei Anzeichen für eine Wertbeeinträchtigung zu überprüfen. Impairment-Tests (z.B. bei Beschädigung oder physischem Verfall) sind also vorgesehen (Abb. 2).

⁴⁷ Heuer, 2008, S. 693.

⁴⁸ „Kunst am Bau“ gehört zum Gebäude.

⁴⁹ Diese enthalten für Heritage Assets meist keine speziellen Übergangserleichterungen.

⁵⁰ Vgl. HMF, 2009, S. 78 ff.

⁵¹ Vgl. Vorschläge des BMF, 2005, 1.4.1; IDW, 2001, Tz. 71 f.

⁵² Ritschel, 2008, S. 84.

⁵³ HMWK, 2005. Sie werden in der Eröffnungsbilanz aufgegriffen (HMF, 2009, S. 81 f.).

5.4. Faktische Erhaltungsverpflichtung?

Die Bilanzwerte zeigen die Substanz, aber nicht die Lasten, welche das Gemeinwesen zum Erhalt von Heritage Assets tragen müssen. Indem die entsprechende Verpflichtung nicht zum Ausdruck kommt, wird nach *Held* die finanzielle Situation viel zu positiv dargestellt. Sie schlägt vor, den mittleren Instandhaltungs- und Restaurierungsaufwand zu bestimmen, als ewige Rente zu kapitalisieren und in dieser Höhe eine **Rückstellung** für die Erhaltungsverpflichtung sowie gleichzeitig das Heritage Asset auszuweisen.⁵⁴ „In den Jahren, in denen größere Maßnahmen durchgeführt werden, wird die Rückstellung teilweise aufgelöst und dann wieder mit der durchschnittlichen Jahresrate angespart. Gelingt es der Kommune über einen größeren Zeitraum nicht, die Rückstellung wieder aufzufüllen, ist dies ein Indikator, dass der Substanzerhalt nicht möglich ist.“⁵⁵

Abgesehen von weiteren Kosten konservatorischer und vermittelnder Tätigkeit, die für diese Zielsetzung einzurechnen wären,⁵⁶ kann es aber für den künftigen Aufwand **grundsätzlich keine Rückstellungen** geben – der Substanzerhalt ist nicht unmittelbar Aufgabe der Rechnungslegung.⁵⁷ Man könnte sich zwar auf den Standpunkt stellen, das Gemeinwesen trage faktisch bereits eine entsprechende Verpflichtung (*constructive obligation*).⁵⁸ Die Ermittlung eines verlässlichen und vergleichbaren Betrags stünde dann aber vor den gleichen praktischen Problemen wie die Verkehrswertschätzung der Objekte.

5.5. Darstellung und Offenlegung

Wegen der Sonderprobleme wird für Heritage Assets oft eine **separate Bilanzposition** innerhalb der Sachanlagen verlangt. Im deutschen Sprachraum ist die Bilanz überdies zweigeteilt in Verwaltungsvermögen vs. Finanzvermögen: Kultur- und Naturgüter sind dem Verwaltungsvermögen zuzuschlagen,⁵⁹ obwohl die Verwaltung sie nicht selber nutzt.

Bei den **Anhang-Informationen** steht Folgendes im Vordergrund:

- Bilanzierungsregeln (Erstanwendung; Aktivierungskriterien; Zugangs-/Folgebewertung; Wertbasis, Ermittlungsmethodik, planmäßige Abschreibung,

Impairment-Test; Gruppenbewertung);

- Aufgliederung der Bilanzposition nach Arten;
- Anlagenspiegel;
- Charakterisierung nicht aktivierter Heritage Assets mit Begründung;
- Auswirkungen (nicht) aktivierter Heritage Assets in der Gesamtergebnisrechnung;
- Grundsätze der Nutzung und Erhaltung (evtl. separater Bericht).

6. Fazit

Bei Kultur- und Naturgütern sind die Erscheinungsformen so vielfältig und die unvermeidlichen Ermessensspielräume so groß, dass neue Rechnungslegungsstandards nur wenig zur Vergleichbarkeit der Rechtsträger beitragen können. Hinsichtlich der Aktivierung gemeinnütziger Heritage Assets fehlt noch das Rahmenkonzept. Bei den meisten Objekten dürfte der Bewertungsaufwand ohnehin unverhältnismäßig sein. Wichtig wäre eine sachgerechte Offenlegung, die Art und Nutzung, Bilanzierungsmethodik und Auswirkungen im Abschluss verdeutlicht.

Literaturverzeichnis

ASB, 2009: Financial Reporting Standard 30 – Heritage Assets, London.

ASB, 2008: Financial Reporting Exposure Draft 42 – Heritage Assets, London.

ASB, 2006a: Financial Reporting Exposure Draft 40 – Accounting for Heritage Assets, London.

ASB, 2006b: Discussion Paper – Heritage Assets: Can Accounting Do Better, London.

Australian Accounting Standards Board, 2009: AASB Standard 116 compiled – Property, Plant and Equipment, Melbourne.

Bergmann, Andreas, 2010: E-Mail an den Verfasser, 1. August.

Bundesministerium der Finanzen, 2005: Mindeststandards für die Einführung der doppelten an kaufmännischen Regeln ausgerichteten Buchführung (Doppik): www.verwaltungsvorschriften-im-internet.de/BMF-MHR-20080421-KF01-A006.htm

The Charity Commission for England and Wales, 2005: Accounting And Reporting By Charities – Statement Of Recommended Practice (revised), o.O.

Federal Accounting Standards Advisory Board, 2005: Statement of Federal Financial Account-

ing Standards 29 – Heritage Assets and Stewardship Land, Washington DC.

Held, Bärbel, 2009: Modell zur Ermittlung des Erhaltungsaufwandes von Kunst- und Kulturgütern in kommunalen Bilanzen, Weiden.

Hessisches Ministerium der Finanzen, 2009: Eröffnungsbilanz auf den 1.1.2009, Wiesbaden.

Hessisches Ministerium für Wissenschaft und Kunst, 2005: Regelungen zur Bewertung und Inventarisierung von Kunst- und Sammlungsgegenständen, in: Kontierungshandbuch des Landes Hessen, 6. Aufl., Wiesbaden, S. 342–355.

Heuer, Carl-Heinz, 2008: Die Bewertung von Kunstgegenständen. In: Neue Juristische Wochenschrift, S. 689–697.

IASB, 2010a: International Financial Reporting Standards (IFRS). Official pronouncements as issued at 1 January 2010, London.

IASB, 2010b: Conceptual Framework for Financial Reporting 2010, London.

Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland, 2001: Entwurf IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung: Rechnungslegung der öffentlichen Verwaltung nach den Grundsätzen der doppelten Buchführung (IDW ERS ÖFA). In: Die Wirtschaftsprüfung, S. 1405–1416.

International Public Sector Accounting Standards Board, 2010: IFAC Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements, New York.

International Public Sector Accounting Standards Board, 2006: Consultation Paper – Accounting for Heritage Assets Under the Accrual Basis of Accounting, New York.

New Zealand Institute of Chartered Accountants (2001): Financial Reporting Standard No. 3 – Accounting for Property, Plant and Equipment, o.O.

Ritschel, Kerstin, 2008: Vom Wert der Sammlungen – Museumsgüter in der Bilanz. In: Museumskunde, Nr. 1, S. 80–91.

Stanton, P. J./Stanton, P. A., 1997: Governmental accounting for heritage assets: economic, social implications. In: International Journal of Social Economics, S. 988–1006.

UNESCO, 1972: Convention concerning the protection of the world cultural and natural heritage, Paris.

Vogelpoth, Norbert/Meinen, Jörg, 2008: Natur- und Kulturgüter in der öffentlichen Rechnungslegung – Konsultationspapier des IPSAS Board. In: Die Wirtschaftsprüfung, S. 974–977.



⁵⁴ *Held*, 2009, S. 13 ff.

⁵⁵ *Held*, 2009, S. 17.

⁵⁶ Vgl. *Ritschel*, 2008, S. 86 f.

⁵⁷ Vgl. IFRS-RK, 4.4(b), 4.15 ff., 4.46. „An essential characteristic of a liability is that the entity has a present obligation.“ Die Verbindlichkeitsdefinition wurde in IPSAS 1.7 übernommen.

⁵⁸ Vgl. IFRS-RK, 4.15.

⁵⁹ So z.B. § 12 RLV Kanton Zürich: „Kulturgüter sowie Bio- und Geotope gelten als Verwaltungsvermögen.“