

# Fragen auf dem Weg zu einer EPSAS-/IPSAS-Eröffnungsbilanz

Jacqueline König, arf GmbH

Dr. Jens Heiling, EY GmbH



Managementberatung für  
den öffentlichen Dienst



Building a better  
working world

# Agenda (1)

---

- Anforderungen der EPSAS an die Eröffnungsbilanz
- Schritte auf dem Weg zur EPSAS-Eröffnungsbilanz
- Erläuterung ausgewählter Unterschiede zwischen EPSAS und dem derzeitigen Rechnungswesen
  - Komponentenansatz (IPSAS 17)
  - Als Finanzinvestition gehaltene Immobilien (IPSAS 16)
  - Bilanzierung von erhaltenen Investitionszuschüssen (IPSAS 23)
  - Bewertung von Pensionsrückstellungen (IPSAS 25/39)

# Anforderungen der EPSAS an die Eröffnungsbilanz

# Rolle der IPSAS bei der Erstellung der EPSAS-Eröffnungsbilanz

---

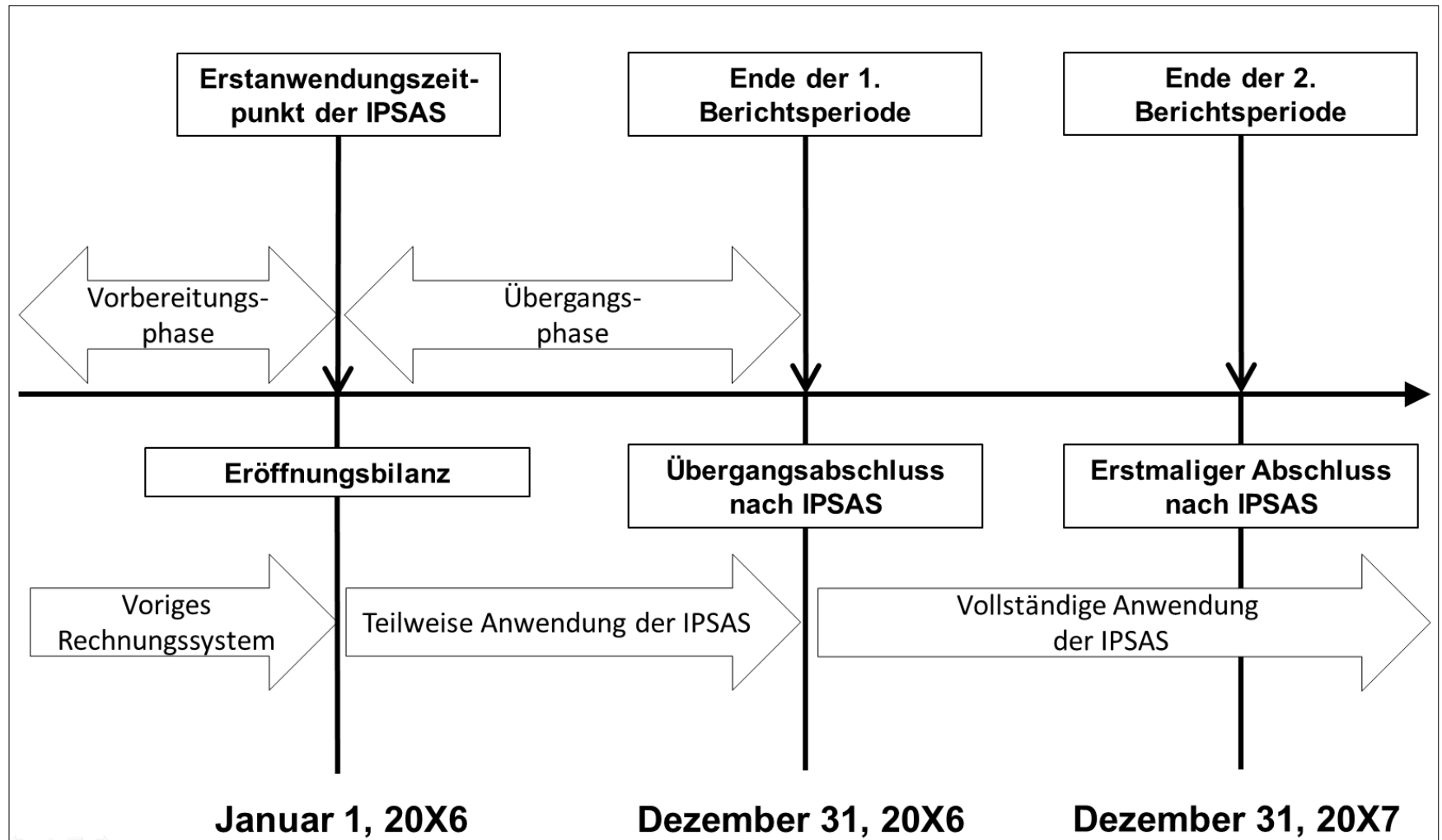
- Wir gehen in diesem Workshop von der Annahme aus, dass eine öffentliche Einheit bereits ein doppeltes Rechnungswesen im Einsatz hat.
- Das heißt, die EPSAS First-time-Implementation Guidance findet hier grundsätzlich keine Anwendung.
- Aufgrund der Tatsache, dass die EPSAS sich derzeit in Entwicklung befinden und die IPSAS als Referenzpunkt herangezogen werden, sollen im Folgenden die Bestimmungen der IPSAS für die erstmalige Anwendung („First-time Adoption“) herangezogen werden.

# Formale Anforderungen an eine IPSAS-kompatible Eröffnungsbilanz

---

- Maßgeblicher Standard für die erstmalige Anwendung der doppelischen IPSAS ist IPSAS 33
- Neben zwingenden Bestimmungen, die es bei der Erstanwendung der doppelischen IPSAS zu beachten gilt, enthält IPSAS 33 Erleichterungen beim Ansatz wie auch bei der Bewertung von Vermögensgegenständen und Schulden
- Zu beachten ist allerdings, dass IPSAS 33 lediglich der letzte Schritt im Rahmen der Umstellung darstellt  
=> Es bedarf einer „Roadmap“, um dahin zu gelangen.
- IPSAS 33 ist erst ab dem Erstanwendungszeitpunkt anzuwenden

# Übersicht zur erstmaligen Anwendung der doppelischen IPSAS



# Grundsätzliche Erleichterungsvorschriften von IPSAS 33

---

- Übergangszeitraum von drei Jahren für den Ansatz und die Bewertung bestimmter Vermögenswerte und Schulden
- Erleichterungsvorschriften hinsichtlich der Konsolidierung
- Erleichterungen hinsichtlich der Bewertung, etwa wenn verlässliche Daten zu den historischen AHK nicht vorliegen => “Deemed Cost Approach”
- Darstellung von Vergleichsinformationen in Übergangsabschlüssen

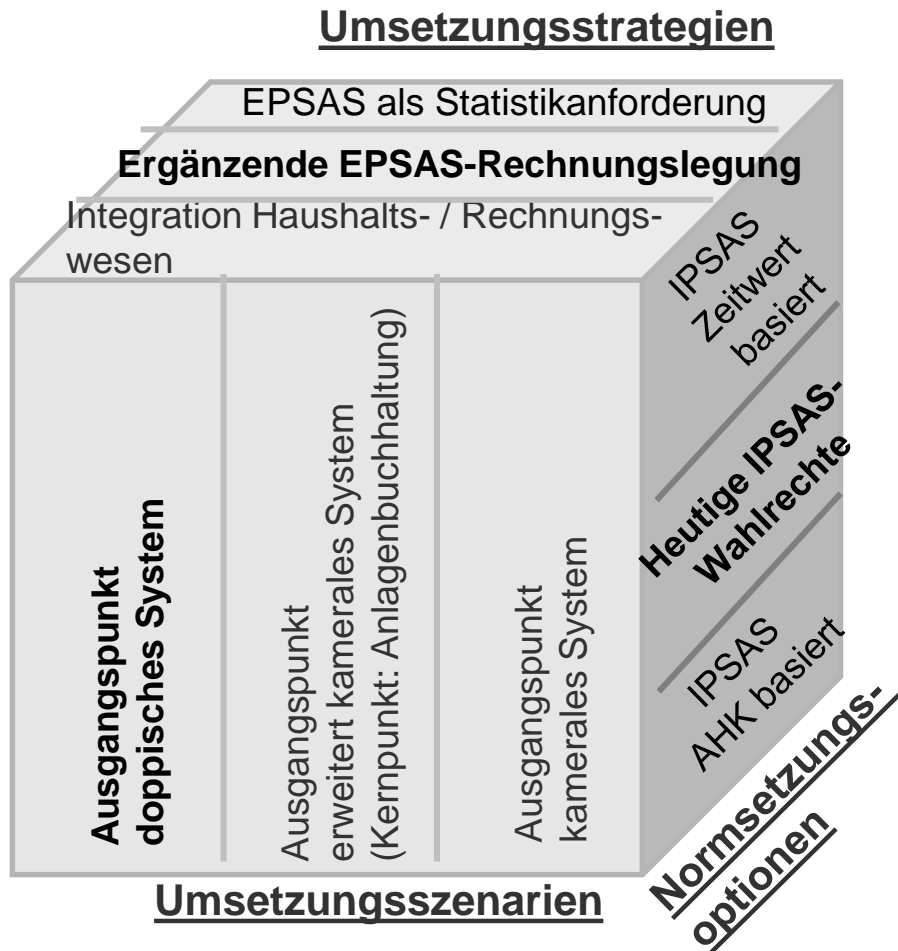
# Minimumanforderungen an die IPSAS-Eröffnungsbilanz (IPSAS 1.88)

Aktiva	Passiva
a) Sachanlagen	j) Verbindlichkeiten aus Steuern und Transferleistungen
b) Als Finanzinvestition gehaltene Immobilien	k) Verbindlichkeiten aus gegenseitigen Leistungsbeziehungen
c) Immaterielle Vermögenswerte	l) Rückstellungen
d) Finanzielle Vermögenswerte <small>(ohne die Beträge, die unter (e), (g), (h) und (i) ausgewiesen werden)</small>	m) Finanzielle Verbindlichkeiten <small>außer Beträge, die unter (j), (k) und (l) ausgewiesen werden)</small>
e) Nach der Equity-Methode bilanzierte Finanzanlagen	n) Minderheitsanteile am Eigenkapital
f) Vorräte	o) Auf die Eigentümer der beherrschenden Einheit entfallendes Eigenkapital
g) Einklagbare Ansprüche aus einseitigen Leistungsbeziehungen	
h) Forderungen aus gegenseitigen Leistungsbeziehungen	
i) Zahlungsmittel und ZM-äquivalente	



# Schritte auf dem Weg zur EPSAS-Eröffnungsbilanz

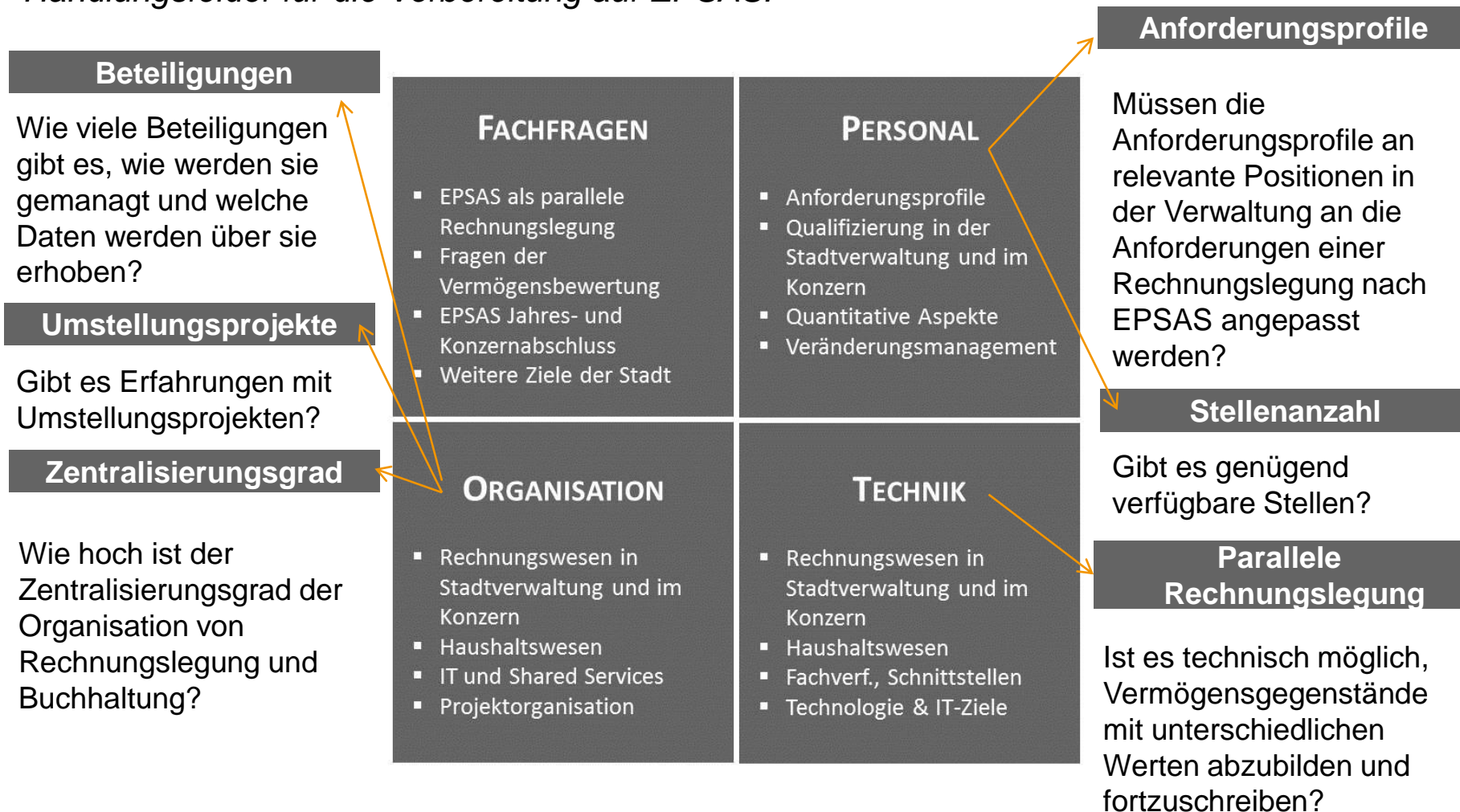
# 1. Schritt Grundannahmen: ergänzende Rechnungslegung, IPSAS-Wahlrechte und Umsetzung im doppelischen System



- **EPSAS** betrifft alle öffentlichen **Einrichtungen**, auch Landesbetriebe, Beteiligungen und unabh. Einrichtungen wie Kammern und Sozialversicherungen
- **Umsetzungsstrategie:** EPSAS wird als **ergänzende Rechnungslegung** neben das bestehende Haushalts- und Rechnungswesen treten.
- **Normsetzungsoption:** um das Ziel einer verbesserten Vergleichbarkeit zu erreichen, werden die IPSAS-Wahlrechte nicht übernommen. Die Frage, **welche Wertbasis für EPSAS gewählt wird**, bleibt vorerst offen.
- **Umsetzungsstrategie:** die Risiken und Handlungsbedarfe für die einzelnen Einrichtungen hängen stark vom **individuellen Ausgangspunkt** ab und sollten rechtzeitig geprüft werden. Es wird von einer **Umsetzung im doppelischen System** ausgegangen.

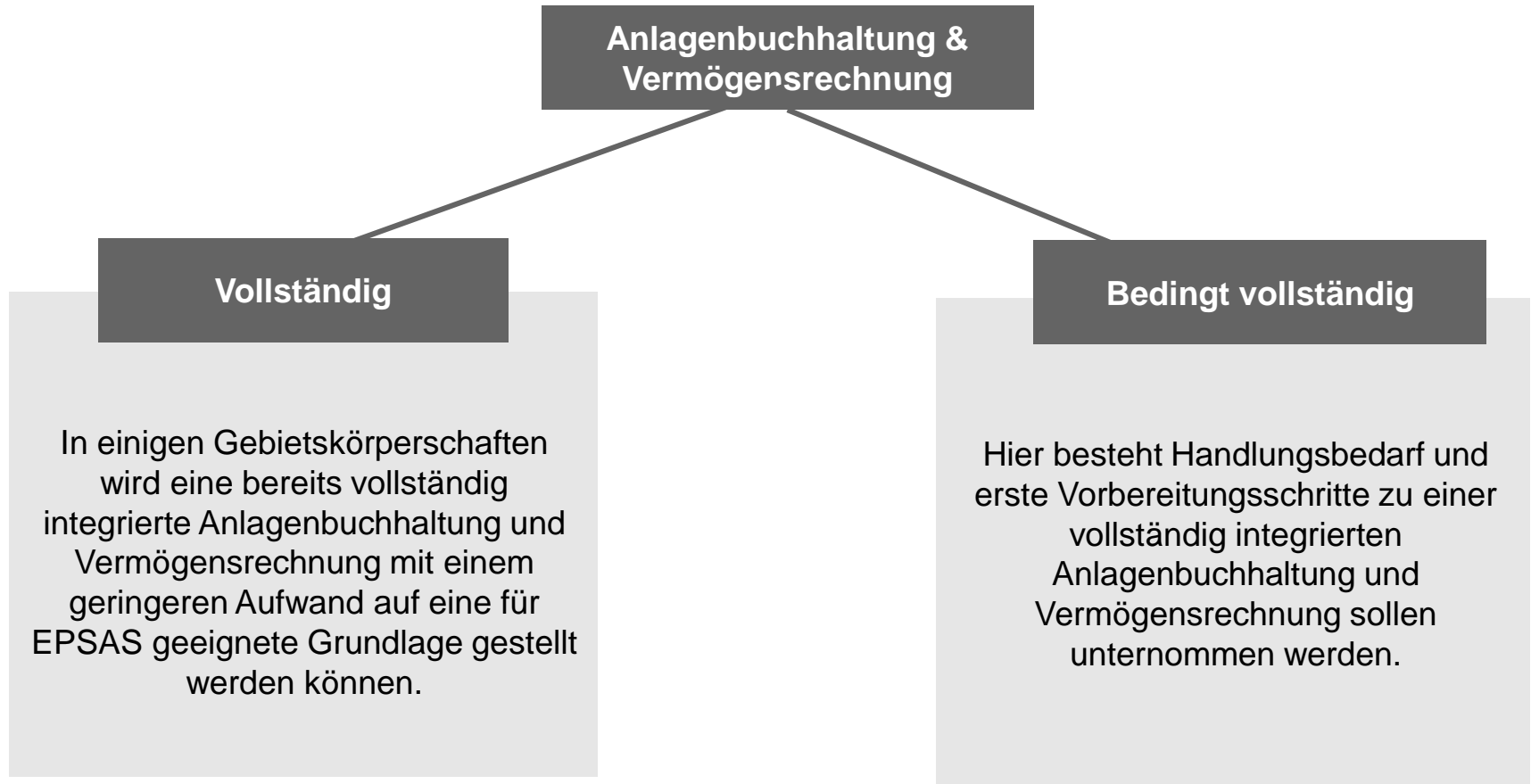
## 2. Schritt Handlungsbedarfe bestimmen und Umsetzungsschritte einleiten

Handlungsfelder für die Vorbereitung auf EPSAS:



## 2.1. Schritt Handlungsbedarfe identifizieren: Fachfragen

*Der Zustand der Anlagenbuchhaltung und Vermögensrechnung haben den größten Einfluss auf den zu erwartenden Einführungsaufwand.*



# 3. Schritt: EPSAS Quick Check / Beispiel für ein mögliches Vorgehen

Einstieg für alle

Erweitert kameral und kameral, Doppik mit Handlungsbedarfen

Erweitert kameral und kameral mit Handlungsbedarfen

## STUFE I: STÄRKEN-SCHWÄCHEN PROFIL

## STUFE II: MAßNAHMEN UND ROADMAP

## STUFE III: GROBKONZEPT

### ZIEL

Beurteilung des Vorbereitungsstands / Reifegrads der Kommune hinsichtlich der Einführung und des Betriebs von EPSAS. Berücksichtigung der Dimensionen Fachfragen, Organisation, Personal, IT.

### ERGEBNIS

Stärken-/Schwächen –Profil als Indikator für Handlungsbedarfe .  
Priorisierung der Handlungsbedarfe (Heatmap als Stärken-Schwächen-Profil).

**Bsp. Ergebnis Hamburg:** Umstellung auf S/4 HANA und Einrichtung eines neuen Ledgers.

### ZIEL

Aufbauend auf Stufe I werden Handlungsbedarfe konkretisiert und geeignete Maßnahmen entwickelt .  
Maßnahmen werden priorisiert und in einen Meilensteinplan überführt (Roadmap).

### ERGEBNIS

Maßnahmenplanung.  
Meilensteinplan (Roadmap).

**Mgl. Ergebnis:** grundlegende Veränderung bzw. Anpassung der Organisation, Anpassung der Anlagenbuchhaltung

### ZIEL

Grobkonzeption der für Einführung und Betrieb von EPSAS notwendigen Prozesse (z.B. Finanzbuchhaltung, Anlagenbuchhaltung, Jahresabschluss, Konzernabschluss). Definition eines individuellen Umsetzungsfahrplans.

### ERGEBNIS

EPSAS-konforme Prozessmodelle für die Kernprozesse im Rechnungswesen, ggf. auch in einem veränderten Haushaltswesen.  
Fachliche Beschreibung der Umsetzungsschritte.

**Ergebnis:** Konzeption des Umsetzungsprozesses, Verteilung der Zuständigkeiten, Wahl der Vermögensansätze

# Erläuterung ausgewählter Unterschiede zwischen EPSAS und dem derzeitigen Rechnungswesen

# IPSAS 17: Sachanlagevermögen

## Komponentenansatz

---

### Grundlagen

„Jeder Teil einer Sachanlage mit einem bedeutsamen Anschaffungswert im Verhältnis zum gesamten Wert des Gegenstands wird getrennt abgeschrieben“ (dt. Übersetzung IPSAS 17.59; KPMG 2012).

- Der erstmalig erfasste Betrag einer Sachanlage wird ihren bedeutsamen Teilen\* zugeordnet und dann jedes dieser Teile getrennt nach Abschreibungshöhe und -dauer abgeschrieben.
- Die Abschreibung erfolgt planmäßig über die Nutzungsdauer, dabei ist jede Abschreibungsmethode zulässig, sofern sie dem erwarteten Verlauf des Verbrauchs des künftigen wirtschaftlichen Nutzens des Vermögenswerts durch die Einheit entspricht.
- Bei einer Straße könnten bspw. getrennt abgeschrieben werden:
  - Ober- und Unterbau,
  - Entwässerungskanäle,
  - Gehsteige,
  - Beleuchtung etc.

\*IPSAS definiert nicht, was bedeutsame Teile einer Sachanlage sind und wie der Gesamtwert der Sachanlage diesen zugeordnet werden kann. Auch kann sich eine Einheit für eine getrennte Abschreibung entscheiden, auch wenn der Anschaffungswert des betreffenden Teils nicht signifikant zum Verhältnis des Gesamtwerts sind.

# Erläuterung ausgewählter Unterschiede zwischen EPSAS und dem derzeitigen Rewe

---

## IPSAS 17 – Sachanlagevermögen Anwendungsbeispiel

### Bau einer Kita

- Die Baukosten für eine Kita betragen 1.000.000 €. Das Gebäude soll 50 Jahre lang genutzt werden.
- Von den Baukosten entfallen 200.000 € auf das Dach, das als bedeutsamer Teil mit einer abweichenden Nutzungsdauer von 25 Jahren getrennt vom Restgebäude abgeschrieben wird. Die Kosten für den Ersatz des Daches betragen 300.000 €.
- Nach dem Erfassungsgrundsatz in IPSAS 17 erfasst eine Einheit die Kosten für den Ersatz eines Teils einer Sachanlage in ihrem Buchwert. Dies geschieht zum Zeitpunkt des Anfalls der Kosten, sofern die Erfassungskriterien erfüllt sind.
- Ist die Durchführung regelmäßiger größerer Wartungen eine Voraussetzung für die Fortführung des Betriebs einer Sachanlage, werden die Wartungskosten in ihrem Buchwert als Ersatz erfasst, auch wenn kein Teil ersetzt wurde. Jeder verbleibende Buchwert der Kosten für die vorhergehende Wartung wird ausgebucht.



# IPSAS 17 – Sachanlagevermögen

## Anwendungsbeispiel

	1. Jahr	2. Jahr	...	25. Jahr	26. Jahr
Buchwert 01.Jan.	1.000.000	976.000		424.000	688.000
Zugang				300.000	
Abgang				8.000	
Abschrei- bungen	24.000	24.000		28.000	28.000
Dach	8.000	8.000		12.000	12.000
Restgebäude	16.000	16.000		16.000	16.000
Buchwert 31.Dez.	976.000	952.000		688.000	660.000

- Der restliche Buchwert des Daches wird ausgebucht.
- Würde der Ersatz des Daches nicht erfolgen, kann davon ausgegangen werden, dass die Kita unbenutzbar wird. Somit wäre das Ausbuchungskriterium – es ist kein weiterer wirtschaftlicher Nutzen oder Nutzungspotenzial von der Nutzung oder dem Abgang einer Sachanlage zu erwarten – erfüllt und die gesamte Anlage müsste abgeschrieben werden.

# IPSAS 17 – Sachanlagevermögen

## Komponentenansatz

---

### IPSAS 17.59

- Abnutzbare Vermögenswerte
- Einzelabschreibung der Komponenten, wenn sie einen bedeutsamen Teil der Gesamtherstellungs- oder Anschaffungskosten ausmachen und unterschiedliche Nutzungsdauern ausweisen

**IPSAS definiert nicht, was bedeutsame Teile einer Sachanlage sind und wie der Gesamtwert der Sachanlage diesen zugeordnet werden kann.**

### SsD

- Abnutzbare Vermögenswerte
- Einheitliche Abschreibung
- Komponentenabschreibung nur bei fehlendem einheitlichem Nutzungs- und Funktionszusammenhang (bspw. Betriebsvorrichtungen getrennt vom Gebäude abschreiben)

**Eine dem Komponenten vergleichbare, verpflichtende Methodik enthält das HGB und auch die SsD nicht**

### PoC Hamburg

- Einwand: Anwender können bedeutsame Teile einer Sachanlage frei bestimmen und den Gesamtwert auf diese aufteilen. Dies erschwert die Vergleichbarkeit und wirkt nicht objektiv

**Für EPSAS sollte der Komponentenansatz nicht gefordert werden. Alternativ könnte darauf hingewirkt werden, dass der Komponentenansatz für einen eindeutig definierten Bereich eingeführt wird (Bsp. Gebäude, Straßen).**

# IPSAS 16, Als Finanzinvestition gehaltene Immobilien (1)

---

- Die Abgrenzung von als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien („Renditeimmobilien“) und Sachanlagevermögen (vom Eigentümer selbst-genutzte Immobilien) kann problematisch sein.
- Im kommunalen Haushaltsrecht gibt es in manchen Bundesländern die Unterscheidung zwischen Verwaltungsvermögen und realisierbarem Vermögen

<b>Als Finanzinvestition gehaltene Immobilien</b>	<b>Sachanlagevermögen (vom Eigentümer selbst-genutzte Immobilien)</b>
Immobilien, die zur Erzielung von Mieteinnahmen und/oder zum Zwecke der Wertsteigerung gehalten werden und nicht: <ul style="list-style-type: none"><li>• der Herstellung oder Lieferung von Gütern bzw. der Erbringung von Dienstleistungen oder für Verwaltungszwecke oder</li><li>• dem Verkauf im Rahmen der gewöhnlichen Geschäfts- bzw. Verwaltungstätigkeit dienen</li></ul>	Immobilien, die zum Zwecke der Herstellung oder der Lieferung von Gütern bzw. der Erbringung von Dienstleistungen oder für Verwaltungszwecke gehalten werden

# IPSAS 16, Als Finanzinvestition gehaltene Immobilien (2)

---

<b>Beispiel</b>	<b>Anzuwendender Standard</b>
Verwaltungsgebäude, das von der Verwaltung selbst genutzt wird	IPSAS 17
Verwaltungsgebäude, das in Teilen vermietet wird	IPSAS 16/17
Grundstücke, die zum Verkauf im Rahmen der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit gehalten werden	IPSAS 12
Grundstücke, die langfristig zum Zwecke der Wertsteigerung und nicht kurzfristig zum Verkauf im Rahmen der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit gehalten werden	IPSAS 16
Ein leer stehendes Gebäude, welches mit Vermietungsabsicht gehalten wird	IPSAS 16

# IPSAS 23: Bilanzierung erhaltener Investitionszuschüsse

---

## Grundlage

Erträge aus einseitigen Leistungsbeziehungen sind grundsätzlich ergebniswirksam zum Erwerbszeitpunkt zu erfassen (IPSAS 23.44)

- Exkurs: Wird eine Investition getätigt, wird diese weiterhin über die Nutzungsdauer abgeschrieben. Demgegenüber stehen die Erträge aus den Zuwendungen
- Transfererträge sind als Vermögenswerte mit ihrem Zeitwert zu erfassen, wenn es wahrscheinlich ist, dass
  - die wirtschaftlichen Ressourcen oder das Dienstleistungspotential der Einheit zufließen werden
  - der Zeitwert des Vermögenswertes verlässlich gemessen werden kann
- Bei erhaltenen Investitionszuschüssen ist zu unterscheiden, ob diese an gegenwärtige Verpflichtungen geknüpft sind
- Diese gegenwärtigen Verpflichtungen sind entweder an Bedingungen bzw. Auflagen („conditions“) oder Beschränkungen („restrictions“) geknüpft („Nutzungsverpflichtungen“)
- Keine Unterscheidung zwischen konsumtiven und investiven Zuschüssen / Zuweisungen

# IPSAS 23 – Bilanzierung von erhaltenen Investitionszuschüsse

## IPSAS

- Erträge sind grundsätzlich in voller Höhe ergebniswirksam zu erfassen und
- Begriffe „Sonderposten“ existiert nicht, daher keine Position vorhanden
- Nur bei Vorliegen von Bedingungen sind die Zuschüsse gleichzeitig als Verbindlichkeiten zu passivieren
- Ertragswirksame Auflösung der Verbindlichkeiten orientiert sich am Grad der Abnahme bzw. Erfüllung der Bedingungen und Rückabwicklungs-/Rückzahlungsverpflichtung

## SsD

- Passivierung von Sonderposten für erhaltenen Investitionszuschüssen, unabhängig davon, ob die Vermögensgegenstände mit Bedingungen verbunden sind oder nicht
- Bewertung mit dem Nennwert des erhaltenen Investitionszuschusses
- Auflösung des Sonderpostens über die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer
- Unterscheidung zwischen konsumtiven und investiven Zuschüssen

## Niedersachsen (§ 42 GmbHKVO Nds)

- Bildung eines Sonderpostens und ertragswirksame Auflösung über die Nutzungsdauer (abnutzbare Vermögensgegenstände)
- Zuwendungen grundsätzlich mit dem Reinvermögen zu verrechnen bei nicht abnutzbaren Vermögensgegenständen oder als a. o. Ertrag zu erfassen, wenn ein Abbau von Fehlbeträgen ansonsten nicht möglich ist

Adam (2014)

# Bewertung von Pensionsrückstellungen (IPSAS 25/39)

Beitragsorientierte Pläne	Leistungsorientierte Pläne
<p>„Pläne für Leistungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses, bei denen eine öffentliche Einheit <b>festgelegte Beiträge</b> an eine <b>eigenständige Einheit (z. B. einen Fonds)</b> entrichtet und <b>weder rechtlich noch faktisch</b> zur Zahlung darüber hinausgehender Beiträge verpflichtet ist, wenn der Fonds nicht über ausreichende Vermögenswerte verfügt, um alle Leistungen in Bezug auf Arbeitsleistungen der Arbeitnehmer in der Berichtsperiode und früheren Perioden zu erbringen.“</p> <p><b>=&gt; Das versicherungsmathematische Risiko sowie das Anlagerisiko werden vom Arbeitnehmer getragen</b></p>	<ul style="list-style-type: none"><li>• Alle anderen Pläne</li><li>• können durch die Zahlung von Beiträgen der öffentlichen Einheit ganz oder teilweise finanziert sein oder bestehen ohne Fondsdeckung</li><li>• Die öffentliche Einheit ist verpflichtet, die zugesagten Leistungen zu gewähren</li><li>• Die letztendlichen Kosten für den Arbeitgeber sind schwieriger vorherzusagen</li><li>• Anerkannte rechtliche oder faktische Verpflichtung</li></ul> <p><b>=&gt; Das versicherungsmathematische Risiko sowie das Anlagerisiko werden vom Arbeitgeber (öffentliche Einheit) getragen</b></p>

# Bewertung von Pensionsrückstellungen (IPSAS 25/39)

---

- Bestimmung des Zinssatzes für die Abzinsung von Pensionsrückstellungen:
  - IPSAS 25 gibt keinen Zinssatz vor
  - Zinssatz hat nach IPSAS 25.91 lediglich den Zeitwert des Geldes widerzuspiegeln und laufzeitadäquat zu sein
  - Einschätzung, welcher Zinssatz heranzuziehen, ist vom Ersteller vorzunehmen. Er hat dabei eine Reihe von Faktoren zu berücksichtigen.
  - Nach § 253 HGB ist ein von der Bundesbank vorgegebener laufzeitadäquater Zinssatz zu verwenden, der einem über die letzten zehn respektive 15 Jahre ermittelten Durchschnittswert entspricht.