

Proof of Concept

- EPSAS in Hamburg -

**Ergebnisse einer Machbarkeitsstudie
der Freien und Hansestadt Hamburg**

Autoren

Torsten Domroes

Finanzbehörde der Freien und Hansestadt Hamburg

Klaus Riebau

Finanzbehörde der Freien und Hansestadt Hamburg

Helge C. Brixner

arf Gesellschaft für Organisationsentwicklung mbH

Laura Büttner

arf Gesellschaft für Organisationsentwicklung mbH

© 2016 Freie und Hansestadt Hamburg

Das Autorenteam bedankt sich bei allen, die zur Erarbeitung der Sachverhalte dieser Studie in vielen Arbeitssitzungen und im ergänzenden bilateralen Austausch beigetragen haben, wie die Kolleginnen und Kollegen des Projekts Strategisches Neues Haushaltswesen (SNH) der FHH.

Der Dank für ihre Unterstützung in mannigfaltiger Art richtet sich namentlich an Frau Kristin Wagner und Herrn Dr. Jörg Erdmann von der arf Gesellschaft für Organisationsentwicklung mbH sowie Herrn Klaus Meyners und Herrn Frank Rachel von der SAP Deutschland SE & Co KG, die zum Gelingen der Studie maßgeblich beigetragen haben.

Frau Claudia Beier (Kanton Zürich) und vielen Kolleginnen und Kollegen aus mehreren Bundesländern und verschiedenen Kommunen wie auch Frau Prof. Dr. Sonja Wüstemann und Annemarie Conrath-Hargreaves von der Europa-Universität Viadrina Frankfurt (Oder) gilt der Dank für ihren fachkundigen Rat zur Validierung der hier getroffenen Einschätzungen.

Selbstverständlich trägt das Autorenteam die Verantwortung für Fehler und Ungenauigkeiten.

Diese Darstellung ist in elektronischer Form verfügbar unter
<http://www.fachtagung-hamburg.de/aktuelles.html>

Proof of Concept: EPSAS in Hamburg

*EPSAS-Initiative der Europäischen Kommission / Eurostat -
Ergebnisse einer Machbarkeitsstudie anhand des
Rechnungslegungssystems der Freien und Hansestadt Hamburg*

Inhalt

- (1) Hintergrund und Herausforderungen
- (2) Rahmen des Proof of Concept
- (3) Ergebnisse im Überblick
- (4) Gesamtbewertung
- (5) Übertragbarkeit der Ergebnisse auf andere Gebietskörperschaften
- (6) Analyse zu den zentralen Fragestellungen der gebildeten Cluster zu IPSAS
- (7) Zentrale technische Aspekte und Herausforderungen im SAP-System

(1) Hintergrund und Herausforderungen

Das Projekt der EU-Kommission zur Entwicklung von European Public Sector Accounting Standards (EPSAS) geht zurück auf die Richtlinie 2011/85/EU.¹ Im Rahmen der sogenannten Six-Pack-Gesetzgebung zur Fiskalunion hat die Europäische Union (EU) mit dieser Richtlinie Vorgaben zum Haushalts- und Rechnungswesen der Mitgliedstaaten beschlossen (z. B. periodenbasierte Daten in Art. 3 oder numerische Haushaltsregeln, für die die in Deutschland schon vorliegende „Schuldenbremse“ als Beispiel gelten kann). Die EU-Kommission wurde beauftragt zu prüfen, inwieweit die bereits vorliegenden International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) als Grundlage für eine harmonisierte Rechnungslegung der Mitgliedstaaten und eine Verbesserung der Finanzstatistik geeignet sind.

Diesen Prüfauftrag hat das statistische Amt der Europäischen Union Eurostat erhalten.²

Der diesbezügliche Bericht der Europäischen Kommission an den Rat und das EU-Parlament vom 6. März 2013 stellt im Kern fest, dass IPSAS nicht direkt in den EU-Mitgliedstaaten umgesetzt werden können. Sie stellen jedoch einen geeigneten Bezugsrahmen für die Entwicklung europäischer Rechnungslegungsgrundsätze – EPSAS – dar.³ Hierfür wurde nach einem vorgeschalteten Konsultationsverfahren ein eigenständiger Rechtsetzungsprozess in Aussicht gestellt.⁴ Mittlerweile hat Eurostat einen Plan für die Entwicklung der EPSAS vorgestellt (vgl. Abbildung 1)⁵, für die die IPSAS als Referenz betrachtet werden.

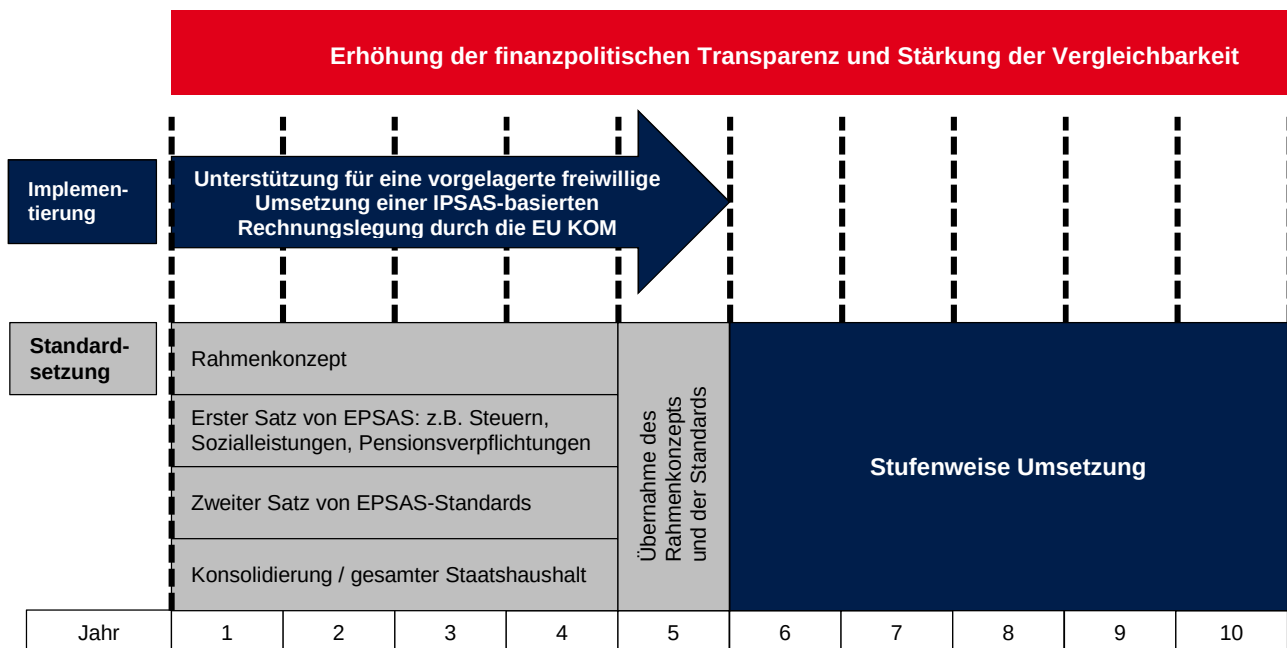


Abbildung 1: Ansatz von Eurostat für eine parallele Entwicklung und Implementierung der EPSAS
(Eigene Darstellung nach Makaronidis)

	Statistiknormen	Rechnungslegungsstandards
International	IMF Government Finance Statistics (IMF GFS) UN System of National Accounts (UN SNA 2008)	International Public Sector Accounting Standards (IPSAS)
EU	EU Government Finance Statistics (EU GFS) Europäisches System Volkswirtschaftlicher Gesamtrechnungen (ESVG)	ggf. European Public Sector Accounting Standards (EPSAS)
Deutschland – staatliche Ebene (Bund & Länder)	Bundesstatistikgesetz (BStatG), Gesetze und Verordnungen für einzelne statistische Erhebungen	Haushaltsgrundsätzegesetz (HGrG), Standards staatlicher Doppik (SsD) und kamerale Vorschriften
Deutschland – kommunale Ebene	Bundesstatistikgesetz (BStatG), Gesetze und Verordnungen für einzelne statistische Erhebungen	Kommunal-/ Gemeindehaushalts(ver)ordnungen

Abbildung 2: Standardisierung in Deutschland und der Welt (eigene Darstellung)

Die Auseinandersetzung mit IPSAS als der einzigen international etablierten Norm zur öffentlichen Rechnungslegung ist bei näherer Betrachtung folgerichtig. Die internationalen Normen zu Rechnungslegung und Finanzstatistik unterliegen in den letzten Jahren einem Harmonisierungsprozess, der maßgeblich vom IPSAS Board getragen wird.⁶ Die IPSAS sind daher aus dem Blickwinkel der internationalen Finanzstatistik eine plausible Bezugsnorm (vgl. Abbildung 2).

In Deutschland wird die Notwendigkeit für EPSAS zurückhaltend betrachtet. Bundestag und Bundesrat fordern die Wahlfreiheit zwischen Doppik und Kameralistik. Für den Bereich der Doppik wird die Beibehaltung bewährter deutscher Rechnungslegungsgrundsätze gefordert, wie sie in den Standards staatlicher Doppik (SsD) aus dem deutschen Handelsrecht übernommen wurden.⁷

Als Bezugsrahmen für die Entwicklung der EPSAS reicht daher aus deutscher Sicht eine Bezugnahme auf die IPSAS nicht aus. Vielmehr ist ein formal gesetzliches Fundament erforderlich, welches eindeutig auf die Zwecke des öffentlichen Haushalts- und Rechnungswesens verweist, aus denen sich als übergeordnetes Recht die einzelnen Standards ableiten lassen.⁸ Hierfür müsste ein geeignetes Rahmenkonzept geschaffen werden.

Der Bezug zu einer normativen Schutzfunktion zur Wahrung der Generationengerechtigkeit wird für das deutsche Haushaltsrecht mit den in das Grundgesetz in Artikel 109 aufgenommenen Regelungen für eine nachhaltige Finanzpolitik hergestellt. Künftige Generationen sollen durch Vorschriften des Haushalts- und Rechnungswesens vor Überschuldung geschützt werden (vgl. insbesondere auch die für den Bund getroffenen Regelungen zur „Schuldenbremse“ in Artikel 115 des Grundgesetzes).

Dieser übergeordnete Schutzzweck ist in den IPSAS nicht enthalten. Das deutsche Handelsrecht weist mit dem Gläubigerschutz eine dem Haushaltsrecht vergleichbare normative Schutzfunktion auf, die in der angelsächsischen Rechnungslegungstradition in dieser Form nicht verankert ist.

In den IFRS und auch in den IPSAS stehen mit den Kriterien der Entscheidungserheblichkeit und der Rechenschaftsfunktion Informations- und Rechnungszwecke für Management- und Entscheidungsprozesse im Vordergrund (z.B. am Kapitalmarkt oder für Investoren), nicht der Schutz von Dritten, die an Management- und Entscheidungsprozessen nicht beteiligt sind (vgl. Abbildung 3).

IFRS	IPSAS	SsD	HGB
. / .	. / .	Schutzfunktion (Generationengerechtigkeit)	Gläubigerschutz und Kapitalerhaltung
decision usefulness	decision usefulness	Transparenz- und Informationsfunktion	Informationsfunktion
stewardship	accountability	Legitimations- und Steuerungsfunktion	Rechenschaftslegung

Abbildung 3: (Inter-)nationale Rechnungslegungsstandards (eigene Darstellung)

Szenario	Dominanter Rechnungszweck	Normbezug	Bilanzmodell
Best Case	Schutzfunktion	IPSAS-Wahlrechte nach Vorsichts- und Objektivitätsprinzip	Kostenorientierung
Worst Case	Kapitalmarktinformation	IPSAS-Wahlrechte nach Zeitwerten und Aktualität	Zeitwertorientierung

Abbildung 4: Anforderungen an den Worst und Best Case aus Perspektive der FHH (eigene Darstellung)

Im deutschen Recht kann dagegen insbesondere das Vorsichtsprinzip als wesentliches Rechnungslegungsprinzip aus der normativen Schutzfunktion für Dritte abgeleitet werden, die durch das Objektivierungsgebot und das Imparitätsprinzip mit seinem Bezug zu den Anschaffungs- und Herstellungskosten (AHK) und der Beachtung des Realisationsprinzips konkretisiert wird.⁹

Die skizzierten Unterschiede werden in der Machbarkeitsstudie (Proof of Concept) für die Anwendung der in den IPSAS bestehenden Wahlrechte herangezogen (vgl. Abbildung 4).

Die Wahlrechte ermöglichen einerseits eine an Zeitwerten orientierte Bilanz, bei der im Interesse der entscheidungserheblichen Kapitalmarktinformationen die Bildung stiller Reserven vermieden wird. Nach handelsrechtlicher Auslegung in Deutschland und im Licht der Standards staatlicher Doppik wird dies als Worst Case betrachtet.

Andererseits ist aber auch eine am Vorsichtsprinzip und damit an den AHK orientierte Bilanzierung möglich, welche die Objektivierung und Stetigkeit der Wertansätze sowie den Schutz von nachfolgenden Generationen in den Vordergrund stellt und damit weitgehend die Prinzipien der Standards staatlicher Doppik aufnimmt (Best Case).

(2) Rahmen des Proof of Concept

Der Proof of Concept (PoC) ist ein gemeinschaftliches Projekt der Finanzbehörde der Freien und Hansestadt Hamburg (FHH) mit den Kooperationspartnern arf Gesellschaft für Organisationsentwicklung mbH und der SAP Deutschland SE & Co. KG.

Mit dem PoC soll die Eignung der IPSAS für einen europäischen Rechnungslegungsstandard (EPSAS) praxisnah auf Basis des derzeitigen Rechnungslegungssystems der FHH und anhand unterschiedlicher Kriterien analysiert werden. Ausgehend von den bestehenden IPSAS-Wahlrechten nimmt der PoC eine Prüfung der IPSAS und deren Auswirkungen auf das bestehende Haushalts- und Rechnungswesen der FHH vor. Dabei werden, wie oben skizziert, ein Best-Case-Szenario und ein Worst-Case-Szenario aus der Perspektive der FHH beschrieben.

Die IPSAS sind als Ausgangspunkt der Untersuchung auf die umzusetzenden Anforderungen einzugrenzen, um deren konkrete Implementierungsmöglichkeiten zu analysieren. In dem PoC wird von der Annahme ausgegangen, dass künftige EPSAS als ergänzende Rechnungslegungsstandards als Grundlage für die finanzstatistische Primärdatenerfassung ausgestaltet werden und insofern das derzeitige Haushalts- und Berichtswesen nicht berührt wird.

Der Referenzstandard IPSAS wird daher im Rahmen einer nachgelagerten parallelen Rechnungslegung betrachtet.

Für die Analyse der einzelnen IPSAS Standards wurden diese in acht Cluster gegliedert, die nach unterschiedlichen Themengebieten gebildet wurden (vgl. Abbildung 5).

Cluster	Titel	Zugeordnete IPSAS Standards
1	Bestandteile und Darstellung des Einzelabschlusses	1, 2, 22, 24
2	Beteiligungen und Konsolidierung	18, 34, 35, 36, 37, 38 *
3	Vermögenswerte	5, 16, 17, 13, 21, 26, 27, 31, 32
4	Aufwendungen, Verbindlichkeiten, Rückstellungen	19, 25
5	Erträge	9, 23
6	Auswahl und Änderung von Bilanzierungs- & Bewertungsmethoden und Ereignisse nach dem Bilanzstichtag	3, 14
7	Finanzinstrumente	28, 29, 30
8	Fertigungsaufträge und Vorräte	11, 12

* IPSAS 34-37 ersetzen IPSAS 6-8; verbindliche Anwendung ab 01.01.2017.

Abbildung 5: Überblick der Cluster und den dazugehörigen Standards der IPSAS (eigene Darstellung)

Jeder Standard wurde beschrieben und entsprechend des Best Case und des Worst Case bewertet.

Die Bewertung der einzelnen Standards erfolgte in vier Kategorien:

- Auswirkungen auf die Rechnungslegung (normativ),
- Auswirkungen auf das Haushaltswesen (normativ),
- organisatorischer Aufwand und
- technischer Aufwand.

Dabei wurde mit einem sogenannten Ampelsystem gearbeitet. Im Beispielfall für die Bewertung des IPSAS 17 besteht bei der Folgebewertung von Sachanlagevermögen ein Wahlrecht zwischen den Anschaffungskosten und dem Neubewertungsmodell auf Basis der Zeitwerte (vgl. Abbildung 6).

- Bei der Folgebewertung besteht ein Wahlrecht zwischen Anschaffungskosten- und Neubewertungsmodell.

Kernfrage: Soll das Neubewertungsmodell anstelle fortgeführter AHK angewendet werden?

Best case  Worst case	Best case  Worst case	Best case  Worst case	Best case  Worst case
Normativ (Rechnungslegung)	Normativ (Haushaltswesen)	Organ. Aufwand	Techn. Aufwand
• Ermittlung von Marktwerten unter Anwendung verschiedener Methoden erschwert die Vergleichbarkeit • Objektivierungsgebot	• Vermögenswerte sind ggf. starken Wert-schwankungen ausgesetzt	• Ständige Neubewertungen nötig • Unter Umständen aufwendige Ermittlung des Marktwerts	• Unterschiedliche Bewertungen über Bewertungsbereiche möglich • Indexverfahren ermöglichen die Abbildung der Entwicklung von Wiederbeschaffungswerten
Empfehlung: Das Wahlrecht sollte nicht in die EPSAS übernommen werden. Die Anschaffungs- und Herstellungskosten sollten als Bewertungsansatz vorgeschrieben werden.			

Abbildung 6: Bewertung des IPSAS 17 hinsichtlich der Folgebewertung von Sachanlagevermögen (beispielhaft, eigene Darstellung)

(3) Ergebnisse im Überblick

Als Ergebnis der Studie wird deutlich, dass die Freie und Hansestadt Hamburg im Best Case (Kostenorientierung) durchaus mit Umstellungsaufwand zu rechnen hätte und in diesem Fall in vielen Bereichen bereits die Anforderungen der IPSAS erfüllen könnte (vgl. Abbildung 7).

Handlungsbedarfe für eine EPSAS-Umstellung in Hamburg können sich im Best Case vor allem aus konkreten Ausprägungen einzelner EPSAS-Standards im Zuge des EPSAS-Entwicklungsprozesses oder aus Projekten des IPSAS Boards (z.B. aktuell zu Sozialleistungsverpflichtungen) ergeben.

Darüber hinaus bestehen Handlungsbedarfe und dauerhafte Mehraufwendungen im Bereich der Finanzinstrumente (IPSAS 28–30).¹⁰ Es ist jedoch grundsätzlich davon auszugehen, dass diesem Mehraufwand auch zusätzliche Erkenntnisse durch eine differenziertere Bilanzierung von Finanzinstrumenten und somit ein potenziell erheblicher Nutzen für das Risikomanagement und die Risikovorbeugung gegenüberstehen.

Eine Grundsatzfrage in beiden Szenarien stellt dagegen der Anwendungsbereich der EPSAS dar. Nach IPSAS 1 ist eine Ausdehnung internationaler Rechnungslegungsvorschriften auf eine Vielzahl von Anwendern wie zum Beispiel Eigen- oder Landesbetriebe, aber ggf. auch auf eigenständige Körperschaften (z.B. Kammern) oder Anstalten (z. B. Rundfunkanstalten) zu erwarten.

Diese Organisationen unterliegen zum großen Teil den Rechnungslegungsvorschriften des deutschen Handelsgesetzbuchs (HGB) und wären daher auch zu einer parallelen EPSAS-Rechnungslegung gezwungen. Auch mit Blick auf eine Konzernkonsolidierung öffentlicher Einheiten ist es von erheblicher Relevanz, wie hoch der Abweichungsgrad künftiger EPSAS von den nationalen Regelungen ist und auf welche Einheiten sich der Anwendungsbereich erstreckt. Im Worst Case müssten Beteiligungen öffentlicher Einrichtungen auf Basis der IPSAS zum Zweck der Konzernkonsolidierung eine parallele Rechnung nach IFRS vorlegen.

Die Notwendigkeit einiger IPSAS-Bestimmungen scheint mit Blick auf eine konsequente Zweckorientierung der EPSAS fraglich. Im Besonderen wäre hier die Segmentberichterstattung nach IPSAS 18 zu nennen, die weder für eine Vergleichbarkeit öffentlicher Rechnungslegung nach der Richtlinie 2011/85/EU noch für die öffentliche Finanzstatistik vordringlich zu sein scheint. Auch die nach IPSAS detaillierten und umfangreichen Anhangangaben scheinen bei stärkerer Beachtung des Objektivierungsgebots nicht in dieser Tiefe erforderlich.

Im Best Case wurde daher angenommen, dass auf Wahlrechte konsequent verzichtet wird und die zahlreichen Gestaltungsoptionen der IPSAS im Rahmen der Zeitwertermittlung durch eine Orientierung am Objektivierungsgebot und an den AHK ausgeschlossen werden. Mit der

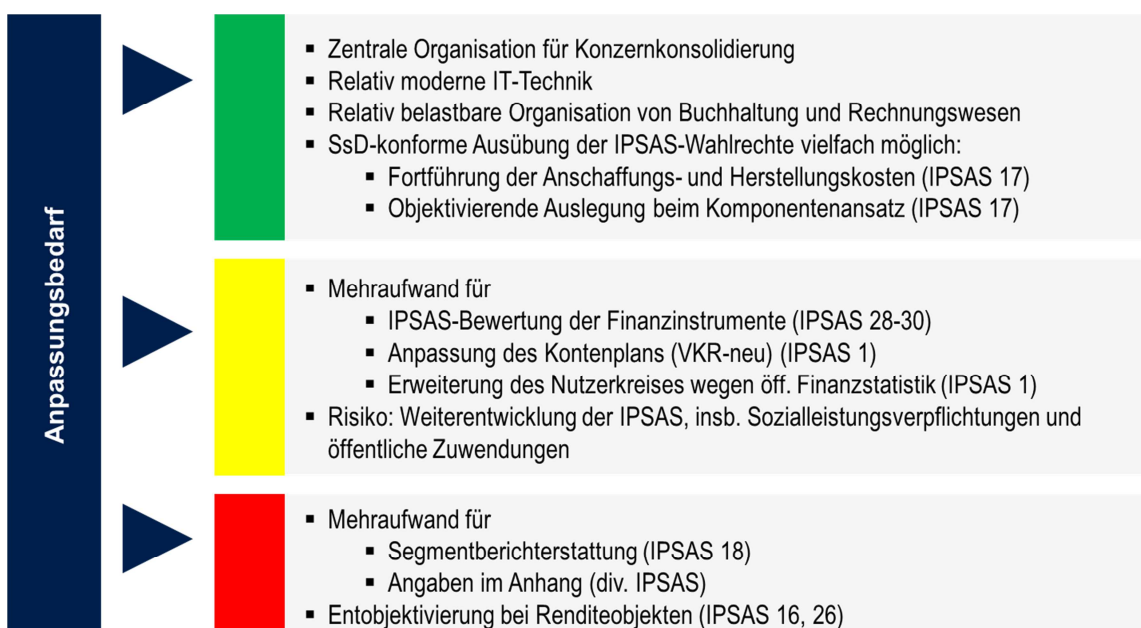


Abbildung 7: Bewertung der IPSAS Normen im Best Case (eigene Darstellung)

skizzierten Ausrichtung einer EPSAS-Bilanz kann auch auf die diffizilen Abgrenzungsfragen der Bewertung bei Renditeobjekten nach IPSAS 16 und 26 verzichtet werden, indem auch diese IPSAS nicht angewendet werden. Dafür spricht, dass öffentliche Gebietskörperschaften zumindest in Deutschland (von wenigen Ausnahmen z.B. zur Pensionsvorsorge abgesehen) keine Renditeobjekte halten.

Ein völlig anderes Bild ergibt sich aus Sicht der FHH im Worst Case (Zeitwertorientierung). Bei diesem Szenario ist von erheblichen Mehraufwendungen auszugehen, die deutliche Anpassungen im Haushalts- und Rechnungswesen erforderlich machen würden (vgl. Abbildung 8).

Im Worst Case wären für die Fortführung der Anschaffungs- und Herstellungskosten sowie die Ermittlung der Zeitwerte unterschiedliche Bewertungsbereiche erforderlich (vgl. auch Abschnitt 7 zur technischen Umsetzbarkeit). Die Ermittlung der Zeitwerte führt nicht nur zu einem Einmalaufwand bei der Einführung, sondern auch zu einem erheblichen dauerhaften Mehraufwand, insbesondere wegen der hier auftretenden komplexen Erläuterungsbedarfe und Bewertungsfragen.

Durch Vorschriften wie die Schätzung von noch ausstehenden Steuererträgen nach IPSAS 23, die mögliche Forderung zur Einführung von IFRS bei allen privatrechtlichen Beteiligungen, eine mögliche Ausdehnung des Konsolidierungskreises auch auf nicht beherrschte Einheiten und eine umfassende Ausprägung des Komponentenansatzes aus IPSAS 17 werden diese Effekte noch vergrößert.

Mit einer konsequenten Zeitwert- und Managementorientierung gehen dann auch erhebliche Mehraufwendungen für Erläuterungen zur Ausübung der Gestaltungsoptionen im Anhang einher.¹¹

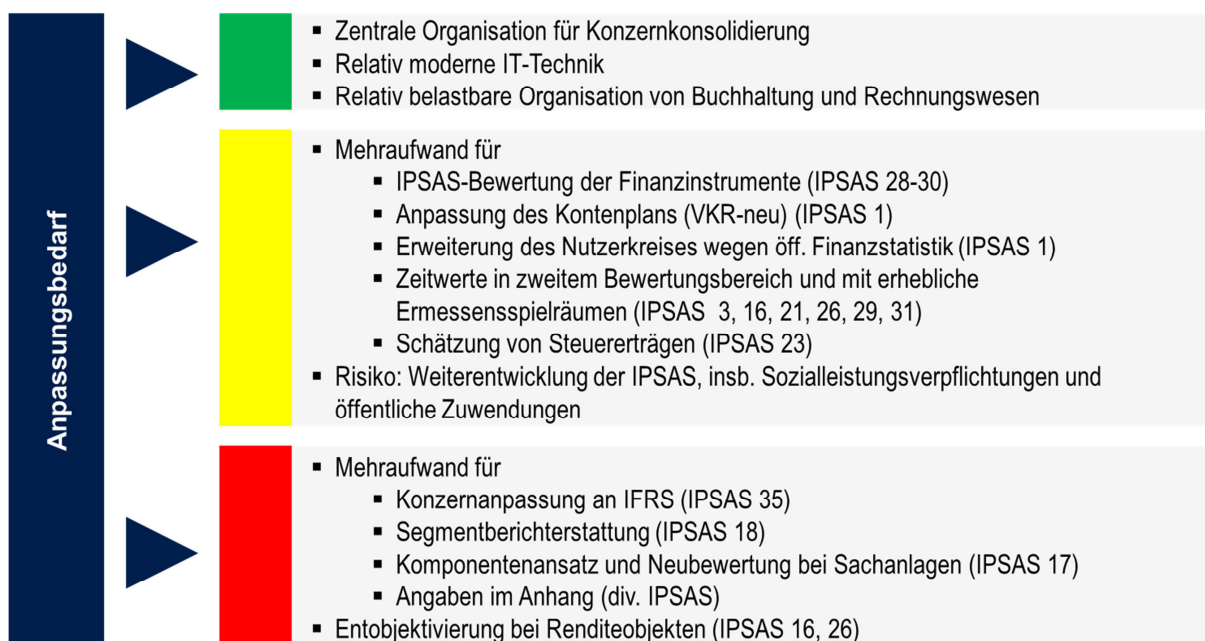


Abbildung 8: Bewertung der IPSAS Normen im Worst Case (eigene Darstellung)

(4) Gesamtbewertung

In der Gesamtbetrachtung seiner Ergebnisse zeigt der PoC verschiedene Ansatzpunkte für eine normativ fundierte Ausprägung europäischer Rechnungslegungsvorgaben auf, die aus deutscher Sicht für eine inhaltliche Positionierung zum EPSAS-Vorhaben der EU-Kommission genutzt werden können.

Mit EPSAS wird ein Rechnungslegungssystem angestrebt, das darauf fokussiert ist, statistische Anforderungen zu erfüllen.¹² Die internationalen Statistikvorschriften erfordern periodengerechte Daten.

Dementsprechend setzt das EPSAS-Projekt auf einer doppischen Rechnungslegung (und damit einem doppischen Rechnungswesen) auf. Schon heute bestehen mit den Standards staatlicher Doppik¹³ für Bund und Länder Regelungen für eine doppische Rechnungslegung, die in vielen Bereichen bei entsprechender Wahlrechtsausübung den IPSAS-Regelungen entsprechen. Das dürfte analog auch für das deutsche Kommunalrecht zutreffen.

Um eine sachdienliche Auslegung der IPSAS für künftige EPSAS in Richtung auf eine „at cost“ orientierte Bilanz unter Berücksichtigung des Vorsichtsprinzips und des Objektivierungsgebots zu erreichen, ist eine intensive inhaltliche Beteiligung Deutschlands dringend notwendig.

Es ist zu erwarten, dass die Weiterentwicklung der IPSAS nicht nur aktuell, sondern auch in Zukunft nachhaltigen Einfluss auf die EPSAS haben wird (z.B. Sozialleistungsverpflichtungen, Aktivierung und Passivierung von Zuschüssen), so dass die inhaltliche Diskussion im IPSAS Board in Deutschland besondere Beachtung finden sollte.¹⁴

Der Anwenderkreis nach dem IPSAS 1 ist weit gefasst. Von daher muss der Anwendungsbereich künftiger EPSAS-Vorschriften in Deutschland wie auch in der Diskussion auf europäischer Ebene noch stärker in den Fokus genommen werden. Eine Überprüfung, welche öffentlichen Einrichtungen vom EPSAS-Vorhaben betroffen sein sollten und wie weit der Konsolidierungskreis nach EPSAS zu fassen ist, scheint geboten.

(5) Übertragbarkeit der Ergebnisse auf andere Gebietskörperschaften

Im PoC werden IPSAS-Wahlrechte anhand der Standards staatlicher Doppik und der Hamburger Verwaltungsvorschrift zur Bilanzierung („VV Bilanzierung“)¹⁵ untersucht. Nachfolgend wird in der Regel auf die Standards staatlicher Doppik referenziert, es sei denn, eine Konkretisierung und Abweichung erfordert den Hinweis auf die VV Bilanzierung.

Aus den vorangegangenen Ausführungen wird deutlich, dass die EPSAS als ergänzende Rechnungslegung oder auch als statistische Anforderungen verstanden werden können. Auf diese Weise können die Anforderungen, ähnlich wie bei privaten börsennotierten Konzernen als parallele Rechnungslegung zu einem Haushaltswesen interpretiert werden, das selbst nach kameralen Prinzipien oder nach den etablierten deutschen doppischen Normen (Standards staatlicher Doppik, kommunales Haushaltsrecht) funktioniert.

Die Ergebnisse werden weitgehend auf andere Gebietskörperschaften und voraussichtlich auch auf andere Kommunen übertragbar sein. Die Übertragbarkeit der Ergebnisse hinsichtlich des organisatorischen und des technischen Aufwands hängt stark von den individuellen Gegebenheiten in jeder Gebietskörperschaft ab. Generell kann festgestellt werden, dass eine funktionsfähige Anlagenbuchhaltung mit der Möglichkeit einen zweiten Bewertungsbereich einzurichten, und eine eher zentrale Organisation von Buchhaltung und Rechnungswesen den differenzierten Anforderungen künftiger Rechnungslegung wohl eher gerecht werden.

Darüber hinaus wurde für einen ganzheitlichen Blick das Haushaltswesen einbezogen. Auch hier muss die Übertragbarkeit der Ergebnisse für die jeweilige Gebietskörperschaft jeweils gesondert untersucht werden. Auf diesen Aspekt wird in der folgenden Darstellung der Bewertung einzelner IPSAS nicht näher eingegangen, weil hier der Schwerpunkt auf die Auswirkungen hinsichtlich der Rechnungslegung gelegt wird.

(6) Analyse zu den zentralen Fragestellungen der gebildeten Cluster zu IPSAS

In diesem Abschnitt soll ein Überblick über zentrale Ergebnisse und Schlussfolgerungen dargestellt werden, die bei der Analyse der IPSAS zu den jeweiligen Clustern herausgearbeitet wurden. Dabei konzentrieren sich die Ausführungen auf wesentliche Kernfragestellungen, die für jede Kategorie nach Best Case und Worst Case bewertet werden.

Cluster 1: Bestandteile und Darstellung des Einzelabschlusses

Das erste Cluster widmet sich den wesentlichen Bestandteilen und der Darstellung des Einzelabschlusses. Die diesem Cluster zugeordneten IPSAS Standards sind die Darstellung des Jahresabschlusses und die Finanzrechnung (IPSAS 1, 2) sowie die Angaben zur finanziellen Situation des Sektors Staat und die Darstellung von Haushaltsansätzen im Jahresabschluss (IPSAS 22, 24).

Besonders thematisiert wurde in diesem Cluster die Frage, welche Einheiten hinsichtlich der Berichts- und Bilanzierungspflicht nach EPSAS betroffen sein werden. Im Best Case wird davon ausgegangen, dass sich der Geltungsbereich für eine modifizierte Darstellung des Jahresabschlusses auf die sogenannte Kernverwaltung beschränkt. Dadurch wird der Aufwand erheblich verringert.

Im Worst Case hingegen weitet sich der Geltungsbereich auf alle weiteren öffentlichen Einheiten der FHH aus. Hierzu zählen u.a. die Landesbetriebe. Dies würde bedeuten, dass EPSAS-konforme Daten auch von diesen Einheiten zur Verfügung gestellt werden müssten.

IPSAS 1 behandelt neben dem Anwendungsbereich auch die Gliederung und die Bestandteile der Jahresabschlüsse. In den untersuchten Standards werden Vorgaben zu den Bestandteilen eines vollständigen IPSAS-Abschlusses gemacht. Dabei werden Anforderungen hinsichtlich des Mindestumfangs der Bilanz für einen IPSAS-konformen Abschluss aufgestellt. Der Vergleich mit den Anforderungen nach den Standards staatlicher Doppik zeigt, dass die Mindestgliederung der Bilanz nach IPSAS von diesen Regelwerken abweicht¹⁶. Durch die

Erstellung von zwei unterschiedlich gegliederten Bilanzen entsteht organisatorischer Aufwand hinsichtlich der Anpassung der bisherigen Bilanzstruktur und der Stammdaten, um eine IPSAS-konforme Darstellung zu gewährleisten. Damit einhergehend müsste die bisherige Kontenstruktur entsprechend angepasst werden. Der Mehraufwand entsteht zudem dadurch, dass unterschiedliche Jahresabschlussbuchungen durchgeführt werden müssten – einmal nach den Standards staatlicher Doppik und einmal nach EPSAS bzw. IPSAS.

IPSAS 2 enthält Vorgaben zur Finanzrechnung. Zur Ermittlung des Cash Flows nach betrieblichen Tätigkeiten besteht danach ein Wahlrecht zwischen der direkten und der indirekten Methode.¹⁷ Die Finanzrechnung der Kernverwaltung der FHH erfolgt nach der direkten Methode. Dies entspricht der Empfehlung des Standards. Für eine konzerneinheitliche Darstellung müsste der Cash Flow aus betrieblicher Tätigkeit ergänzend nach der indirekten Methode erfolgen, da diese abgeleitete Darstellung von Tochterunternehmen präferiert werden dürfte.

Cluster 2: Beteiligungen und Konsolidierung

Unter das Cluster 2 fallen die Themenfelder Segmentberichterstattung (IPSAS 18), Angaben zu nahestehenden Personen, Einheiten, Beteiligungen und anderen Unternehmen (IPSAS 20, 38), das Thema der Konzernabschlüsse und separate Abschlüsse (IPSAS 34, 35) sowie die Bilanzierung von Anteilen assoziierter Einheiten und Joint Ventures (IPSAS 36, 37).

Hinzu kommt die oben erwähnte Fragestellung aus IPSAS 1, ob die EPSAS neben der Kernverwaltung und den Landesbetrieben auch auf rechtlich selbstständige Töchter anzuwenden sind, um die notwendigen Voraussetzungen für die Konzernkonsolidierung zu schaffen. Die IPSAS sehen insoweit eine Anwendung der International Financial Reporting Standards (IFRS) für unternehmerische Einheiten vor. Im Best Case wird angesichts der konsequenten Orientierung bei der Ausübung der Wahlrechte davon ausgegangen, dass eine Anwendung der IFRS vermieden werden kann, weil die Vorschriften der EPSAS dann nahe am deutschen Handelsrecht liegen. Im zeitwert-

orientierten Worst Case muss dagegen davon ausgegangen werden, dass dann alle Tochterunternehmen einen zeitwertorientierten IFRS-Abschluss vorlegen müssten.

Der IPSAS 34 zu separaten Abschlüssen gibt ein Wahlrecht für die Erstbewertung von Tochtergesellschaften und Beteiligungen im Einzelabschluss zwischen a) at cost, b) at equity bzw. c) in Übereinstimmung mit IPSAS 29 (je nach Kategorisierung, regelmäßig zu Zeitwerten). Nach der VV Bilanzierung gilt das Anschaffungskostenprinzip. Im Best Case wird das Wahlrecht dahingehend konkretisiert, dass die at cost Methode übernommen wird. Als Bewertungsobergrenze gelten die fortgeführten Anschaffungskosten. Im Worst Case wird das Wahlrecht dahingehend konkretisiert, dass für EPSAS eine der in IPSAS 34.12 genannten alternativen Methoden (at equity gem. IPSAS 36; für finanzielle Vermögenswerte gemäß IPSAS 29 u.a. zum beizulegenden Zeitwert) übernommen wird. Dieses Worst-Case-Szenario entspräche nicht dem Vorsichtsprinzip, da hiernach Folgebewertungen auch oberhalb der fortgeführten Anschaffungskosten möglich wären. Aus organisatorischer Sicht entstünde in der Konsequenz ein größerer Ermittlungs- und Buchungsaufwand durch die Anwendung der Equity- oder Zeitwert-Methode.

Für Konzernabschlüsse gilt nach IPSAS 35 das Prinzip der Beherrschung. Eine Einheit beherrscht demzufolge bereits dann eine andere Einheit, wenn sie durch ihre Beteiligung das Recht auf variablen Nutzen sowie die Fähigkeit hat, die Art und Höhe dieses Nutzens zu beeinflussen und nicht erst, wenn sie über die Mehrheit an dieser verfügt. Es stellt sich folglich die Frage nach einer möglichen Erweiterung des Konsolidierungskreises bzw. welche Einheiten der Vollkonsolidierung unterliegen. Im Best Case wird davon ausgegangen, dass sich der Konsolidierungskreis entsprechend einer engen Auslegung des Beherrschungsgrundsatzes nicht erweitert. Im Worst Case muss dagegen befürchtet werden, dass eine Konkretisierung der Nutzenkriterien zu einer Ausweitung des Konsolidierungskreises führt, so dass nach entsprechender Interpretation des Beherrschungs-/ Kontrollprinzips die jeweilige föderale Ebene für die Rechnungslegung ggf. sogar selbstständiger öffentlicher Einheiten verantwortlich gemacht

wird (bspw. für Handels- oder Handwerkskammern, Rundfunkanstalten etc.).

Bezüglich der Anwendung der unterschiedlichen Konsolidierungsmethoden ergeben sich keine wesentlichen Unterschiede zwischen den IPSAS und den derzeit gültigen Regelungen für die FHH, nach denen Tochterorganisationen grundsätzlich vollkonsolidiert werden, während die Konsolidierung von Beteiligungen und assoziierten Organisationen regelmäßig at equity erfolgt.

Jedoch sind im Gegensatz zu den Regelungen der FHH im IPSAS 35 keine Wesentlichkeitskriterien genannt, bei deren Unterschreiten eine Einbeziehung zu Anschaffungskosten (at cost) möglich ist. Im Worst Case führt dies zu einer komplexeren Konzernkonsolidierung, da sich die Anzahl der vollkonsolidierten bzw. der at equity einzubeziehenden Einheiten erhöht.

Im Rahmen der Konzernkonsolidierung nach IPSAS ist stets auch das Adressateninteresse zu berücksichtigen. Diesem Grundsatz folgend kann aus IPSAS 35 abgeleitet werden, dass beherrschte Einheiten selbst einen konsolidierten Abschluss vorlegen müssen. Dies könnte z.B. im Falle einer Hochschule mit eigenen Tochterorganisationen zum Tragen kommen.

Im Best Case wird davon ausgegangen, dass die Pflicht zur Vorlage adressatenorientierter Zwischenkonsolidierungsstufen mit eigenen Teilkonzernabschlüssen entfällt. Im Worst Case dürfte damit erheblicher Aufwand verbunden sein.

Im IPSAS 18 wird die Rechnungslegung nach Segmenten gefordert. Grundsätzlich soll die Segmentberichterstattung für vollständige veröffentlichte Abschlüsse angewandt werden, die in Übereinstimmung mit IPSAS erstellt werden. Ein Segment umfasst dabei eine einzelne oder mehrere deutlich abgrenzbare Aktivitäten einer Einheit, für die eine separate Berichterstattung angemessen ist. Durch die Gliederung nach Segmenten soll es möglich sein, die Zielerreichung einzelner Einheiten evaluieren zu können und somit Entscheidungen über die künftige Verteilung von Ressourcen zu unterstützen. Nach IPSAS 18 ist die Ausgestaltung der Segmente eine Ermessensentscheidung der rechnungslegenden Einheit. Es ist daher nicht ohne weiteres erkennbar, wie durch diesen Standard die internationale Vergleichbarkeit

nachhaltig erhöht werden könnte. Mit einer verpflichtenden Einführung einer Segmentberichterstattung wäre für den zusätzlichen Ausweis der geforderten Informationen ein erheblicher zusätzlicher Aufwand zu erwarten; der Komplexitätsgrad der Abschlüsse wäre deutlich erhöht. Auch die Überleitung zwischen den Informationen der Segmentberichterstattung und den Informationen im konsolidierten Abschluss führen zu einem hohen organisatorischen Aufwand. Aus technischer Sicht sind die Anforderungen für die FHH mit der aktuellen Systemausprägung nicht darstellbar, wenn für die Segmentberichterstattung Teilbilanzen innerhalb der Kernverwaltung erstellt werden müssten. Im Best Case wird daher davon ausgegangen, dass die Pflicht zur Segmentbilanzierung entfällt.

Im Cluster 2 werden darüber hinaus zusätzliche Angabepflichten von beherrschten Einheiten, Joint Arrangements, assoziierten Einheiten und von strukturierten Einheiten, die nicht konsolidiert werden, thematisiert. Sowohl hinsichtlich nahestehender Einheiten und Personen (IPSAS 20) als auch hinsichtlich der Beteiligungen an anderen Unternehmen (IPSAS 38) erscheint es sinnvoll, die Anforderungen an zusätzliche Angabepflichten einzuschränken.

Cluster 3 – Vermögenswerte

Dem Cluster 3 sind die Standards zugeordnet, die die bilanzielle Behandlung von Vermögenswerten regeln; im Einzelnen sind u.a. zu nennen: als Investition gehaltenes Anlagevermögen (IPSAS 16), Sachanlagevermögen (IPSAS 17), immaterielle Vermögenswerte (IPSAS 31), Landwirtschaft (IPSAS 27) und Dienstleistungskonzessionen (IPSAS 32). Ergänzend wurden auch die Standards zu außerplanmäßigen Wertminderungen (IPSAS 21 und 26) in das Cluster aufgenommen.

Grundsätzlich werden nach IPSAS 17 Vermögenswerte des Sachanlagevermögens¹⁸ bei ihrem Zugang zu den Anschaffungs- und Herstellungskosten bewertet. Für Folgebewertungen von Sachanlagevermögen bietet IPSAS 17 die Wahl zwischen dem Anschaffungskosten- oder dem Neubewertungsmodell an; während nach den Standards staatlicher Doppik die Bewertung zu fortgeführten Anschaffungs-

und Herstellungskosten vorgeschrieben ist. Bei Anwendung des Neubewertungsmodells räumt IPSAS 17 zudem ein Wahlrecht zwischen unterschiedlichen Methoden zur Bestimmung des Marktwertes ein. Eine objektive Bewertung der Vermögenswerte ist daher im Neubewertungsmodell eingeschränkt. Darüber hinaus erhöht sich der organisatorische Aufwand durch die regelmäßig (Annahme: alle drei bis fünf Jahre) vorzunehmenden Neubewertungen zur Ermittlung der Marktwerte. Im Best Case wird daher das Anschaffungskostenmodell für die Folgebewertung als verbindliche Methode vorausgesetzt.¹⁹ Im Worst Case ist das Neubewertungsmodell maßgebend.

IPSAS 17 schreibt für das Sachanlagevermögen den Ansatz einzelner Komponenten vor. Demzufolge soll jeder Teil einer Sachanlage mit einem bedeutsamen Anschaffungswert im Verhältnis zum gesamten Wert des Gegenstands getrennt abgeschrieben werden.²⁰ In dem Standard sind allerdings keine eindeutigen Kriterien zur Bestimmung von bedeutsamen Bestandteilen und zur Aufteilung der Gesamtkosten enthalten. Die Festlegung dieser Kriterien ist Ermessenssache, was eine objektive Ermittlung der Vermögenswerte erschwert. Im Best Case wird davon ausgegangen, den Komponentenansatz nur für bedeutsame Teile von Vermögenswerten einzuführen, die vorab in einem abschließenden Komponentenkatalog kodifiziert wurden (z.B. Straßen, Gebäude). Im Worst Case werden diese Einschränkungen nicht vorgenommen. In der Folge wäre mit einem erheblichen Zusatzaufwand zu rechnen.

Für Anlagevermögen, das als rentierliche Investition gehalten wird (IPSAS 16), erfolgt die Erstbewertung zu den Anschaffungs- und Herstellungskosten. Bei der Folgebewertung besteht ein grundsätzliches Wahlrecht, wonach diese zu fortgeführten Anschaffungs- und Herstellungskosten oder zu Marktwerten erfolgen kann. Nach den Standards staatlicher Doppik erfolgt eine derartige Differenzierung nicht. Im Best Case wird auch bei der Folgebewertung auf die fortgeführten Anschaffungs- und Herstellungskosten abgestellt, während im Worst Case eine Folgebewertung zu Marktwerten angenommen wird. Im Worst Case wäre bereits bei der Zuordnung von Vermögen ein erheblicher Ermessensspielraum gegeben. In Deutschland ist es zudem - von wenigen Aus-

nahmen (z.B. Deckungsvermögen für Pensionsfonds) abgesehen - zweifelhaft, ob reine Renditeinvestitionen überhaupt der notwendigen Zweckwidmung öffentlichen Vermögens entsprechen. Auf die Anwendung des Standards könnte daher auch verzichtet werden.

Die Differenzierung zwischen Renditeobjekten und anderen Vermögensgegenständen (IPSAS 16 und 17) wird durch IPSAS 21 und 26 für außerplanmäßige Wertminderungen wieder aufgenommen und erscheint mit ähnlichen Gründen im Best Case auch dort verzichtbar.

IPSAS 31 behandelt immaterielle Vermögenswerte. Neben der bei den Sachanlagen aufgezeigten Problematik zum Neubewertungs- versus Anschaffungskostenmodell stellt sich hier insbesondere die Frage, inwieweit geleistete (Investitions-) Zuwendungen bilanziert werden können. Standard und Fachliteratur liefern hier keine eindeutigen Aussagen. Im Best Case wird davon ausgegangen, dass die Bilanzierung der Investitionszuwendungen unverändert beibehalten werden kann. Im Worst Case ist deren Bilanzierung als immaterieller Vermögenswert grundsätzlich nicht möglich, so dass bei der FHH in der Konsequenz die aktivierten Vermögenswerte aufzulösen wären.

Cluster 4 – Aufwendungen, Verbindlichkeiten und Rückstellungen

Im Cluster 4 werden Rückstellungen, Eventualverbindlichkeiten und -forderungen nach IPSAS 19 sowie Leistungen an Beschäftigte nach IPSAS 25²¹ behandelt.

In IPSAS 19 werden insbesondere die Ansatz- und Bewertungskriterien sowie die Angabepflichten im Anhang hinsichtlich von Rückstellungen bestimmt. Nach IPSAS wird unter einer Rückstellung eine Verbindlichkeit verstanden, die ihrer Fälligkeit oder Höhe nach ungewiss ist. Nach den IPSAS ist eine Rückstellung immer marktorientiert abzuzinsen, wenn der Zinsanteil wesentlich ist. Es sind erweiterte Angabepflichten zu Eventualverbindlichkeiten und in Abweichung von den Standards staatlicher Doppik auch zu Eventualforderungen vorgesehen. Nach der VV Bilanzierung sind Rückstellungen für sicher oder wahrscheinlich bestehende Verpflichtungen gegenüber Dritten zu bilden, die rechtlich oder wirtschaftlich

verursacht sind und somit künftig zu Auszahlungen in unbestimmter Höhe führen können (objektivierte Mindestwahrscheinlichkeit). Dabei ist ein Ansatz nach dem handelsrechtlichen Vorsichtsprinzip auch bei einer Wahrscheinlichkeit von weniger als 50% möglich, sofern qualitative Gründe für die Passivierung vorhanden sind. Damit ist eine Abweichung von den IPSAS vorhanden, bei denen eine Eintrittswahrscheinlichkeit von mehr als 50% vorausgesetzt wird. Insofern erfolgt nach dem HGB eine tendenziell frühere Passivierung. Mit Blick auf die EPSAS wird zu prüfen sein, ob die IPSAS die kaufmännische Vorsicht hinreichend berücksichtigt.

Es ist ausdrücklich darauf hinzuweisen, dass die hier behandelten Standards nicht für Sozialleistungsverpflichtungen gelten, für die bis Anfang des Jahres 2016 ein Konsultationsverfahren für den Entwurf eines neuen Standards durchgeführt wurde, der sich dieser Thematik gesondert widmen soll.

Zudem wird in IPSAS 25 die Bilanzierung von kurz- und langfristigen Leistungen an Arbeitnehmer geregelt. Dazu gehört u.a. die Behandlung von Leistungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses bzw. Pensionsverpflichtungen.

Nach IPSAS 25 wie nach den Standards staatlicher Doppik ist die Erstellung eines versicherungsmathematischen Gutachtens nach anerkannten Bewertungsverfahren erforderlich. Das anzuwendende Verfahren zur Bewertung in Gutachten unterscheidet sich – nach den Standards staatlicher Doppik folgt das Gutachten dem Teilwertverfahren, nach IPSAS 25 der Methode der laufenden Einmalprämien nach dem Anwartschaftsbarwertverfahren (Projected Unit Credit Method). Die Unterschiede in den Verfahren erscheinen aus Sicht des Best und des Worst Case nicht kritisch. In dieser Hinsicht muss für die EPSAS zur Vereinheitlichung eine Festlegung erfolgen, welches versicherungsmathematische Verfahren gelten soll.

Eine wesentliche Problematik im Zusammenhang mit Pensionsverpflichtungen ist die Frage nach dem internen Zinsfuß. Als Abzinsungssatz wird bei der FHH ein fester Rechnungszinsfuß von 6% zugrunde gelegt – in Anlehnung an die steuerliche Vorschrift von § 6a Einkommen-

steuergesetz (EStG). Bei dem nach den Standards staatlicher Doppik anzuwendenden Abzinsungssatz handelt es sich dagegen um einen Diskontierungssatz, der sich aus der Umlaufrendite für börsennotierte Bundeswertpapiere mit einer Restlaufzeit von über 15 bis 30 Jahre ergibt. Die Berechnung erfolgt als Durchschnitt aus den Monatsendständen der vergangenen sieben Kalenderjahre. Der Abzinsungssatz nach IPSAS 19 reflektiert hingegen den Zeitwert des Geldes. Er ist auf Basis der aktuellen Renditen für Regierungsanleihen, für erstrangige festverzinsliche Unternehmensanleihen oder andere Finanzinstrumente anzusetzen.

Um erheblichen Schwankungen in der Bewertung der Pensionsrückstellungen durch einen volatilen internen Zinsfuß vorzubeugen, werden für den Best Case zwei Alternativen aufgezeigt: zum einen bestünde - wie aktuell bei der FHH - die Möglichkeit der Festlegung eines festen Zinssatzes (z.B. aus dem EStG oder entsprechend des Garantiezinses bei Lebensversicherungen) und zum anderen könnte der Abzinsungssatz auf Basis eines langfristigen Zinstrends (z.B. 20-25 Jahre statt wie nach den Standards staatlicher Doppik sieben Jahre) stabilisiert werden.

Cluster 5 – Erträge

In diesem Cluster werden sowohl die Erträge aus einseitigen als auch die Erträge aus gegenseitigen Leistungsbeziehungen betrachtet (IPSAS 9 und IPSAS 23).

Das zentrale Thema dieses Clusters ist die Erfassung von Steuererträgen. In diesem Zusammenhang wird thematisiert, wie die Realisierungszeitpunkte bei einseitigen Leistungsbeziehungen (z.B. Steuern) oder bei erhaltenen Investitionszuwendungen/-zuschüssen interpretiert werden.

Nach IPSAS 9 erfolgt die Erfassung von Erträgen bereits dann, wenn es als hinreichend wahrscheinlich erscheint, dass ein Nutzen/Nutzenpotential zufließt und dies hinreichend verlässlich gemessen werden kann. Im Gegensatz dazu stehen die Regelungen zum Realisationsprinzip nach § 252 HGB, wonach

Gewinne erst berücksichtigt werden dürfen, wenn sie am Abschlussstichtag bereits realisiert sind. Die Erfassung von Erträgen erfolgt also nach IPSAS 9 in vielen Fallkonstellationen regelmäßig früher als nach deutschen handelsrechtlichen Regelungen. Demzufolge würde eine Realisierung nach dem Leistungsfortschritt des Auftrages, der sog. Percentage of Completion Methode, dem Realisationsprinzip nach deutschem Recht widersprechen und ist daher auch nicht in Übereinstimmung mit den Standards staatlicher Doppik zu bringen. Die Erfassung der Erträge nach IPSAS erfolgt für (längerfristige) Dienstleistungen nach Maßgabe des Fertigstellungsgrades am Abschlussstichtag, wenn eine verlässliche Schätzung möglich ist. Im Best Case wurde daher angenommen, dass das deutsche Realisationsprinzip für die EPSAS übernommen wird. Im Worst Case wurde davon ausgegangen, dass die Percentage of Completion Methode angewendet wird.

Hinsichtlich der Bilanzierung von Steuererträgen stellt die VV Bilanzierung als Realisierungszeitpunkt auf den Steuerbescheid ab, während IPSAS 23 auf das steuerbare Ereignis (taxable event) Bezug nimmt und eine Schätzung der zu erwartenden Steuererträge fordert.

Eine Schätzung der Steuerforderungen auf statistischer Grundlage, wie sie in IPSAS 23 vorgesehen ist, verstößt gegen das auf dem Vorsichtsprinzip beruhende Realisationsprinzip deutscher Prägung. Von einer Schätzung wird in den IPSAS jedoch Abstand genommen, wenn diese nicht verlässlich nach statistischen Modellen aufgrund von Schwankungen der Steuerbemessungsgrundlage erfolgen kann. Für Steuervorauszahlungen ist nach den IPSAS ein Passivposten zu bilden, der erfolgswirksam aufgelöst wird, sobald das steuerbare Ereignis eingetreten ist.

Die Prüfung der skizzierten Regelungssystematik hat ergeben, dass die Begrifflichkeiten in den IPSAS nicht zum deutschen Steuerrecht passen. So werden Steuervorauszahlungen nach dem deutschen Steuerrecht nicht vor, sondern in der Regel unmittelbar nach dem steuerbaren Ereignis (taxable event) im Sinne der IPSAS erhoben. Insbesondere die Lohn- und Einkommensteuer sowie die Umsatzsteuer werden in Deutschland mit Vorauszahlungsbescheiden bzw. (Vor-) Anmeldungen bereits vor Ende des jeweiligen Veranlagungs-

zeitraums (in der Regel das Kalenderjahr) fällig. Die entsprechenden Vorauszahlungsbescheide bzw. (Vor-) Anmeldungen können daher nach IPSAS als valides Schätzverfahren für die Steuererträge klassifiziert werden. Die Unterschiede zwischen IPSAS und den Standards staatlicher Doppik bleiben daher nach dieser im PoC vorgenommenen Einschätzung im Best Case gering. Im Worst Case wird eine wörtliche Interpretation der IPSAS mit erheblichen Abgrenzungs- und Schätzaufwendungen angenommen, die auch entsprechende Abweichungen gegenüber dem Grundsatz der Objektivierung zur Folge haben.

Für künftige EPSAS scheint mit dem Ziel der Objektivierung und Vergleichbarkeit der Hinweis angebracht, dass Schätzungen auf statistischer Grundlage erhebliche Interpretationsspielräume eröffnen und daher besser auf den Realisierungszeitpunkt im Sinne der in Deutschland maßgeblichen handelsrechtlichen Regelungen abgestellt werden sollte.

Erträge aus erhaltenen Investitionszuwendungen/ -zuschüssen werden nach IPSAS 23 als Schuldposten ausgewiesen, während diese Zuschüsse nach den Standards staatlicher Doppik und der VV Bilanzierung als Sonderposten ausgewiesen werden. Der Unterschied ist hier eher deklaratorischer Natur.

Materiell deutlicher fällt folgender Unterschied ins Gewicht: Nach IPSAS ist ein Schuldposten zu erfassen, wenn der Ertrag mit der Bedingung verknüpft ist, bei Nichteinhaltung des festgelegten Verbrauchs den Vermögenswert zurückzugeben. Soweit die Bedingung erfüllt ist, ist der Schuldposten ggf. anteilig erfolgswirksam aufzulösen. Nach den Standards staatlicher Doppik und der VV Bilanzierung hingegen werden Sonderposten bei der Aktivierung des bezuschussten Vermögensgegenstands gebildet. Die Auflösung bemisst sich nach der Nutzungsdauer des bezuschussten Vermögensgegenstands; eine Bedingung ist hier unerheblich. Die unterschiedlichen Regelungen führen dazu, dass nach IPSAS 23 nicht nur eine Umqualifizierung als Verbindlichkeit erfolgen müsste, sondern ggf. auch Sonderposten in erheblichem Maße aufzulösen wären, sofern keine Bedingung mehr zu erfüllen ist. Darüber hinaus wären die Auflösungszeiträume zu überprüfen und anzupassen.

Cluster 6 – Auswahl und Änderung von Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden und Ereignisse nach dem Bilanzstichtag

In diesem Cluster werden die Bewertungs- und Bilanzierungsmethoden nach IPSAS 3 untersucht. Zudem wird auch betrachtet, wie mit der Änderung von Schätzungen und der Korrektur von Fehlern umzugehen ist. Zentral steht dabei die Frage im Vordergrund, wie und wann neue Tatsachen Berücksichtigung finden sollen. Auch werden in diesem Zusammenhang die Ereignisse nach dem Bilanzstichtag nach IPSAS 14 analysiert.

Bei einer Änderung der Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden muss diese Änderung retrospektiv angewandt werden. Dabei muss eine Einheit den Eröffnungswert eines jeden Bestandteils von Nettovermögen/Eigenkapital für die früheste ausgewiesene Periode so anpassen, als ob die neue Bilanzierungs- und Bewertungsmethode schon immer angewandt worden wäre. Änderungen können rein prospektiv erfasst werden, wenn die Ermittlung des kumulierten oder auf eine Periode bezogenen Anpassungseffekts als impraktikabel eingestuft wird.

Hier wird nach International Accounting Standard (IAS) 8 davon ausgegangen, dass die Anwendung einer Regelung impraktikabel ist, wenn eine Einheit diese nach angemessenen Bemühungen (reasonable effort) nicht anwenden kann. Für eine bestimmte Periode in der Vergangenheit, liegt Impraktikabilität vor, wenn die Auswirkungen der retrospektiven Anwendung nicht bestimmbar sind. Zudem kann von der nachträglichen Anpassung abgesehen werden, wenn Annahmen darüber erforderlich sind, worin die Absichten des Managements zu dem Zeitpunkt bestanden hätten. Zudem ist von der retrospektiven Anpassung abzusehen, wenn die retrospektive Anwendung signifikante Schätzungen über Beträge erfordert.

Bei der retrospektiven Anpassung von Bilanzposten würde ein erheblicher Mehraufwand entstehen, selbst wenn die Wirkung auf den Jahresabschluss zurückliegender Geschäftsjahre außerhalb des ERP-Systems dargestellt werden kann. Im Best Case wurde daher angenommen, dass mit Blick auf die Erstellung von vergleichbaren Finanzstatistiken auf eine retrospektive Anwendung verzichtet werden

kann. Im Worst Case müssten die Änderungen - allerdings außerhalb des ERP-Systems - vorgenommen werden.

Auch Schätzungen bedürfen nach IPSAS 3 der Überarbeitung, sofern sich die Umstände ändern, auf deren Grundlage die Schätzung erfolgt ist. Schätzungen unterliegen Änderungen, sofern neue Informationen vorhanden sind oder zunehmende Erfahrungen dies erfordern. Die Auswirkungen der Schätzungsänderungen sind prospektiv ergebniswirksam in der Periode der Änderung zu erfassen und zusätzlich für spätere Perioden, sofern diese ebenfalls von den Änderungen betroffen sind. Für die FHH stellen diese Anforderungen keinen zusätzlichen Mehraufwand dar, da dies den derzeitigen Regelungen entspricht.

Ein weiterer Aspekt, der in diesem Standard behandelt wird, ist der Umgang mit Fehlern aus vorangegangenen Perioden. Grundsätzlich sind wesentliche Fehler aus vorangegangenen Perioden im ersten vollständigen Abschluss, der nach der Entdeckung des Fehlers freigegeben wurde, im Nachhinein zu korrigieren. Die Korrektur erfolgt durch eine Anpassung der vergleichbaren Beträge für früher dargestellte Perioden, in denen der Fehler auftrat. Sofern der Fehler vor der frühesten dargestellten Periode aufgetreten ist, erfolgt eine Korrektur durch die Anpassung der Eröffnungssalden von Vermögenswerten, Verbindlichkeiten und Nettovermögen/Eigenkapital für die früheste dargestellte Periode. Auch bei Fehlern aus früheren Perioden gilt, dass eine Korrektur retrospektiv erfolgen muss. Ausgenommen davon ist der Fall, in dem die Ermittlung der periodenspezifischen Effekte oder der kumulierten Auswirkungen undurchführbar ist.

In der FHH sind dagegen Bilanzkorrekturen grundsätzlich in der laufenden Periode zu berücksichtigen. Im Best Case wurde daher auch hier angenommen, dass mit Blick auf die Erstellung von vergleichbaren Finanzstatistiken auf eine retrospektive Anwendung grundsätzlich verzichtet werden kann. Im Worst Case wären die Änderungen zwar retrospektiv vorzunehmen, jedoch wird hier unterstellt, dass dies außerhalb des ERP-Systems möglich ist.

Cluster 7 – Finanzinstrumente

In diesem Cluster werden die Anforderungen in den IPSAS 28, 29 und 30 für Finanzinstrumente mit den dazugehörigen Fragestellungen untersucht.

Unter die Finanzinstrumente fallen finanzielle Vermögenswerte, finanzielle Verbindlichkeiten oder Eigenkapitalinstrumente. In IPSAS 28 wird ein breiter Kreis an derivativen und originären Finanzinstrumenten zusammengefasst.

Hinsichtlich der Frage nach der Darstellung des Eigenkapitals im Verhältnis zum Fremdkapital ist grundlegend festzustellen, dass der Begriff des Eigenkapitals nach IPSAS eng ausgelegt wird. Dabei liegt der Schwerpunkt der IPSAS auf der Frage der Rückzahlungsverpflichtung. Liegt eine solche Rückzahlungsverpflichtung vor, ist zwingend von einem Schuldposten auszugehen. Nach dem HGB wird hinsichtlich des Eigenkapitals vor allem auf die Haftungsqualität abgestellt. Im Worst Case wird der Begriff des Eigenkapitals nach IPSAS 28 übernommen. Im Best Case wird dagegen davon ausgegangen, dass eine Differenzierung nach der Haftungsqualität der Zielsetzung einer öffentlichen (Staats-) Bilanz eher entspricht, so dass die HGB-Prinzipien zur Haftungsqualität maßgeblich für den Ausweis als Eigenkapital sind.

Die Regelungen von IPSAS 28 und 29 unterscheiden eine Vielzahl an originären und derivativen Finanzinstrumenten, die teilweise in der FHH keine praktische Relevanz haben.

Nach IPSAS verfolgt die Bilanzierung von Finanzinstrumenten in vielen Fällen den Fair Value-Ansatz, an einigen Stellen wird jedoch auch eine Bewertung zu fortgeführten Anschaffungskosten vorgeschrieben. Diese Unterschiede unterstreichen, dass diese internationalen Regelungen komplizierter für die praktische Anwendung sind als das derzeit in der FHH implementierte Regelwerk. Als Best Case wird daher angenommen, dass die Anschaffungskostenmethode künftig Anwendung findet. Im Worst Case würde die Zeitwertmethode vorrangig angewandt werden. Gleiches gilt für abweichende Impairmentregelungen.

Im öffentlichen Sektor ist es nicht unüblich, dass Darlehen zu Vorzugskonditionen gewährt werden. Der Vorteil kann beispielsweise in einem günstigeren Zins oder in einem Tilgungsaufschub bestehen. Die Erstbilanzierung erfolgt dabei zum tatsächlichen Wert. Die Vergünstigung ist dabei wertmindernd beim Darlehensnehmer zu berücksichtigen, z.B. in Höhe des Barwerts der Zinsvergünstigung. Diese ist gleichzeitig erfolgswirksam als Transferertrag nach IPSAS 23 zu erfassen. In der Folgebewertung erfolgt anschließend eine Aufzinsung des Darlehens nach der Effektivzinsmethode, die bis zur Rückzahlung erfolgswirksam als Zinsaufwand vorzunehmen ist. Diese Vorschriften führen im Vergleich zu den Standards staatlicher Doppik neben dem mit diesem Vorgehen verbundenen zusätzlichen Aufwand ggf. zu einer erheblichen Reduktion der ausgewiesenen Höhe der Verbindlichkeiten. Mit Blick auf die Zwecke einer öffentlichen (Staats-) Bilanz wird daher im Best Case angenommen, dass auch Verbindlichkeiten zu Vorzugskonditionen zum Nominalwert anzusetzen sind. Im Worst Case wird von einer Bewertung nach IPSAS ausgegangen.

Im IPSAS 30 werden detaillierte Anforderungen zu den Anhangangaben für Finanzinstrumente gemacht. Generell ist aus der Analyse und dem Vergleich der Regelung mit den Standards staatlicher Doppik ersichtlich, dass die Anforderungen dieses Standards zu einem erheblichen Mehraufwand führen. Dieser Mehraufwand kann allerdings mit Blick auf die Risikotransparenz teilweise durchaus als angemessen betrachtet werden. In anderen Bereichen kann der Aufwand bei einer objektivierenden Auslegung der IPSAS im Best Case reduziert werden, weil Beurteilungsspielräume verringert werden und daher getroffene Bewertungsentscheidungen nicht aufwendig erläutert werden müssen.

Cluster 8 – Fertigungsaufträge und Vorräte

Im letzten Cluster wird die Bilanzierung von langfristigen Fertigungsaufträgen (IPSAS 11) und von Vorräten (IPSAS 12) behandelt. Darunter fällt auch die Behandlung und Bewertung von teulfertigen Leistungen, beispielsweise beim Straßenausbau.

Bei langfristigen Fertigungsaufträgen erfolgt die Erfassung der Auftragskosten und -erlöse nach IPSAS 11 nach der Percentage of Completion Methode entsprechend des Leistungsfortschritts des Auftrages zum Abschlussstichtag. Auch diese Regelungen zur Methode nach der prozentualen Fertigstellung nach IPSAS stehen im Widerspruch zu dem auf dem Vorsichtsprinzip basierenden Realisationsprinzip nach dem HGB. Im Best Case wird daher davon ausgegangen, dass die Regelungen nach den Standards staatlicher Doppik beibehalten werden können. Im Worst Case muss die IPSAS-Regelung übernommen werden.

Die IPSAS enthalten ebenfalls Regelungen, wie die Höhe der Kosten zu bestimmen ist, die als Anschaffungs- und Herstellungskosten von Vorräten bis zum Zeitpunkt der Ertragsrealisierung aktivierbar sind. Generell sind Vorräte mit dem niedrigeren Wert aus den Anschaffungs- und Herstellungskosten sowie dem Nettoveräußerungswert zu bewerten. Dieses Niederstwertprinzip gilt ebenfalls nach der VV Bilanzierung der FHH. Unterschiede im Best und Worst Case bestehen daher nicht.

(7) Zentrale technische Aspekte und Herausforderungen im SAP-System

Im technischen Teil des PoC wurde bewertet, inwieweit das produktive SAP Verfahren bereits im aktuellen Stand in der Lage ist, die zu erwartenden EPSAS-Anforderungen zu erfüllen. Darüber hinaus sollten die technischen Herausforderungen bei der Einführung von EPSAS identifiziert werden. Ausgangslage für die technische Analyse war die Annahme, dass die aktuelle Form der Rechnungslegung auf Grundlage der VV Bilanzierung der FHH unverändert fortgeführt wird und die Anforderungen der EPSAS in Form einer parallelen Rechnungslegung abgebildet werden.

Im SAP-System der FHH können die Anforderungen einer parallelen EPSAS-Rechnungslegung über zwei unterschiedliche Modelle abgebildet werden:

- (1) **Kontenmodell:** Hier werden in den VKR-Kontenplan zusätzliche Konten für abweichende Wertansätze nach EPSAS aufgenommen. Ein Abschluss nach EPSAS kann über die Auswertung der gemeinsamen und der EPSAS Konten erfolgen.
- (2) **Ledgermodell:** Hier wird zusätzlich zum führenden Hauptbuch entsprechend den Standards staatlicher Doppik ein paralleles Hauptbuch für den Abschluss nach EPSAS geführt. Buchungen können je nach den Regelungen entweder in beiden Büchern fortgeschrieben werden oder spezifisch nur im SsD Ledger bzw. nur im EPSAS Ledger erfolgen. Über die Bücher sind auch die Abschlüsse klar voneinander abgegrenzt.

Insofern konnte durch den technischen PoC herausgearbeitet werden, dass die Einführung von EPSAS in dieser Hinsicht keine wesentlichen technischen Probleme mit sich bringt. Entsprechende Anforderungen wurden von der SAP bereits im Rahmen der Einführung des IFRS als internationaler Rechnungslegungsstandard technisch gelöst.

Nach Bewertung der beiden Modelle ist das Ledger-Modell zu präferieren. Durch das sogenannte „Neue Hauptbuch“ sind die für EPSAS notwendigen Buchungen vollständig in die Buchhaltungsprozesse integriert. Es kann zudem

die Anforderungen einer Segmentberichterstattung im Rechnungswesen abdecken. Durch die getrennte Datenhaltung in abgegrenzten Büchern ist zudem eine hohe Transparenz für das Rechnungswesen gegeben. Diese Lösung ist zukunftssicher, da sie voraussichtlich auch in künftigen SAP-Releaseständen unterstützt wird.

Bei der FHH ist aktuell das „Neue Hauptbuch“ nicht im Einsatz. Das Kontenmodell kann ohne technische Anpassungen genutzt werden und ist eine gute Lösung, solange die Komplexität durch die zusätzlichen Konten und Prozessschritte nicht zu hoch wird. Allerdings können hierüber die Anforderungen für eine segmentierte Bilanzberichterstattung nach den Anforderungen des IPSAS 18 nicht abgebildet werden. Neue Lösungen der SAP wie S/4 HANA werden von der FHH unabhängig von der weiteren Entwicklung der EPSAS bewertet.

Ein wesentlicher Mehrwert des technischen PoC ist, dass bereits frühzeitig ein fundiertes technisches Zielbild in Hinblick auf die Umsetzung der EPSAS formuliert werden konnte. Dieses kann wiederum im Rahmen der übergreifenden technischen Planungen berücksichtigt und zeitlich priorisiert werden. Auf diese Weise können einerseits technische Modernisierungsprojekte Anforderungen aus dem Bereich EPSAS mit berücksichtigen und andererseits die technischen Voraussetzungen rechtzeitig geschaffen werden, um Zwischen- oder Übergangslösungen für die Umsetzung der EPSAS zu vermeiden.

Literaturverzeichnis

Fußnoten

- ¹ EU (2011) Richtlinie 2011/85/EU des Rates vom 8. November 2011 über die Anforderungen an die haushaltspolitischen Rahmen der Mitgliedstaaten: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2011:306:0041:0047:DE:PDF>
- ² Eurostat (2016): Assessment of the suitability of the International Public Sector Accounting Standards for the Member States - Public consultation: <http://ec.europa.eu/eurostat/de/about/opportunities/consultations/ipsas>
- ³ Bericht der Kommission an den Rat und das Europäische Parlament: Die angestrebte Umsetzung harmonisierter Rechnungsführungsgrundsätze für den öffentlichen Sektor in den Mitgliedstaaten; Die Eignung der IPSAS für die Mitgliedstaaten (Brüssel, 6.3.2013): <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2013:0114:FIN:DE:PDF>
- ⁴ Vgl. eurostat (2013): TF EPSASG 13/02, Luxembourg, 19.09.2013 <https://circabc.europa.eu/sd/a/3d8dce9c-b560-4345-b9b9-c398fbd8cd83/TF%20EPSASG%20item%202%20outcome%20of%20the%20conference.pdf>
- ⁵ Stapel-Weber, S./ Makaronidis, A. Dr. (2015): EPSAS and current state of play, Brüssel 01.10.2015: http://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/STUD/2015/552299/IPOL_STU%282015%29552299_EN.pdf
- ⁶ Vgl. Müller-Marqués Berger (2012): IPSAS Explained: a Summary of International Public Sector Accounting Standards (2nd ed.), S. 23
- ⁷ Bundesrat (2014) : Beschluss des Bundesrates zur angestrebten Einführung von europäischen Rechnungsführungsstandards (EPSAS) zu dem Bericht der Kommission vom 6.3.2013 an den Rat und das Europäische Parlament (Drucksache 811/13, 14.02.2014): [http://www.bundesrat.de/SharedDocs/drucksachen/2013/0801-0900/811-13\(B\).pdf?__blob=publicationFile&v=2](http://www.bundesrat.de/SharedDocs/drucksachen/2013/0801-0900/811-13(B).pdf?__blob=publicationFile&v=2)
- ⁸ Vgl. Brixner/ Harms/ Noe (2003) m.w.N.; Verwaltungs-Kontenrahmen, München; Wüstemann/ Wüstemann (2014): EPSAS-Leitlinien zur Gestaltung der europäischen öffentlichen Rechnungslegung, in: Hessischer Rechnungshof (Hrsg.): Entwicklung der öffentlichen Rechnungslegung in Europa. European Public Sector Accounting Standards (EPSAS), Darmstadt, S. 585-610.
- ⁹ Vgl. Brixner/Erdmann; Verwaltung und Management, 5/2015, S. 253
- ¹⁰ Ernst & Young bewertet in einer Studie einen deutlichen Anpassungsbedarf hinsichtlich der Finanzinstrumente (IPSAS 28-30). Die praktische Umsetzung der Standards zu den Finanzinstrumenten wird als komplex bewertet: „Insbesondere in solchen Fällen, in denen öffentliche Einheiten (...) komplexe Finanzinstrumente besitzen, kommt es nach den IPSAS zu signifikant umfangreicheren und komplexeren Angabepflichten, welche in der praktischen Umsetzung regelmäßig die Einbindung von Mitarbeitern mit spezifischem Fachwissen erfordern“

(E&Y 2016: 113: [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY-BMF-Studie/\\$FILE/EY-BMF-Studie.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY-BMF-Studie/$FILE/EY-BMF-Studie.pdf))
- ¹¹ Die starke Managementorientierung der IPSAS bzw. die transparente Darstellung von Managemententscheidungen durch detaillierte Anhangangaben wird beispielhaft bei der Bewertung von Vermögenswerten und Schulden wie auch der Bewertung von Risiken gefordert (u.a. IPSAS 1, IPSAS 15, IPSAS 26 und IPSAS 30).
- ¹² Die EU-Kommission führt selbst einen kameralen Haushalt und erstellt einen doppischen Jahresabschluss nach den IPSAS. http://ec.europa.eu/budget/explained/reports_control/annual_rep/ann_rep_de.cfm
- ¹³ Standards für die Staatliche doppelte Buchführung (Standards staatlicher Doppik); nach § 7a Haushaltsgrundsätzegesetz (HGrG) i. V. m. § 49a HGrG: http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Oeffentliche_Finanzen/Standards_fuer_Haushalte/standard-staatlicher-doppik.pdf?__sessionid=AA9BC513E66167C876DF79FA76B9F184?__blob=publicationFile&v=6
- ¹⁴ Vgl. International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB): Exposure Draft 56 (2015) The Applicability of IPSASs: [http://www.ifac.org/system/files/publications/files/IPSA SB-Exposure-Draft-56-The-Applicability-of-IPSASs.pdf](http://www.ifac.org/system/files/publications/files/IPSA%20SB-Exposure-Draft-56-The-Applicability-of-IPSASs.pdf)
- ¹⁵ Verwaltungsvorschriften zu § 4 Absatz 1 Sätze 1 und 2, Satz 3 Nummern 3 und 4, Satz 4 sowie Absatz 2, § 77 Absätze 1 und 4 sowie § 79 Absätze 1 bis 3 LHO, Artikel 40 § 5 Absätze 3 bis 6 SNH-Gesetz (VV Bilanzierung) vom 29. Dezember 2014, zuletzt geändert am 31. August 2016: <http://www.hamburg.de/contentblob/5909214/536f5b9bfc4bbcb286d8571ce1a68575/data/vv-zu-4-absatz-1-vv-bilanzierung.pdf>
- ¹⁶ Vgl. IPSAS 1.88
- ¹⁷ Vgl. IPSAS 2.27
- ¹⁸ Nach IPSAS 17 umfassen „Sachanlagen (...) materielle Posten, die für die Herstellung oder Lieferung von Gütern und Dienstleistungen zur Vermietung an Dritte oder Verwaltungszwecke gehalten werden, und die erwartungsgemäß länger als eine Berichtsperiode genutzt werden“ (dt. Übersetzung IPSAS 17.13 KPMG 2012).
- ¹⁹ In IPSAS 31 wird die Bewertung von immateriellen Vermögenswerten geregelt. Nach IPSAS erfolgt die Erstbewertung zu AHK, und bei der Folgebewertung besteht ein Wahlrecht zwischen dem Neubewertungs- und Anschaffungskostenmodell. Auch hier sollte aus Gründen der Vergleichbarkeit und in Bezug auf das Objektivierungsgebot sowie auf die erheblichen organisatorischen Aufwände bei Neubewertungen im Rahmen des Neubewertungsmodells eine Bewertung zu fortgeführten AHK bei der Folgebewertung vorgenommen werden.
- ²⁰ Vgl. IPSAS 17.59
- ²¹ IPSAS 25 wird ab 1. Januar 2018 ersetzt durch IPSAS 39; dieser Standard wurde nach Abschluss des PoC veröffentlicht und fand daher noch keine Berücksichtigung. <http://www.ifac.org/news-events/2016-07/ipsasb-publishes-ipsas-39-employee-benefits>



Freie und Hansestadt Hamburg

Finanzbehörde
Gänsemarkt 36
20354 Hamburg
www.hamburg.de

E-Mail: EPSAS@FB.Hamburg.de



arf Gesellschaft für Organisationsentwicklung mbH

Raboisen 38
20095 Hamburg
www.arf-gmbh.de

E-Mail: arf@arf-gmbh.de



SAP Deutschland SE & Co. KG

Hasso-Plattner-Ring 7
69190 Walldorf/Baden
<http://www.SAP.de>

E-Mail: info@sap.com