

## IPSAS-Abschluss 2019 des Landes Hessen

Vorstellung der Erfahrungen bei der Erstellung des IPSAS-Abschlusses  
im Rahmen des EPSAS/ISPAS-Workshops Mannheim

Ministerialrat Harald Bott  
Amtsfrau Sandra Schuster  
Dr. Jens Heiling

Mannheim, den 30. Juni 2022



# Doppik in Hessen

## Konzernstruktur

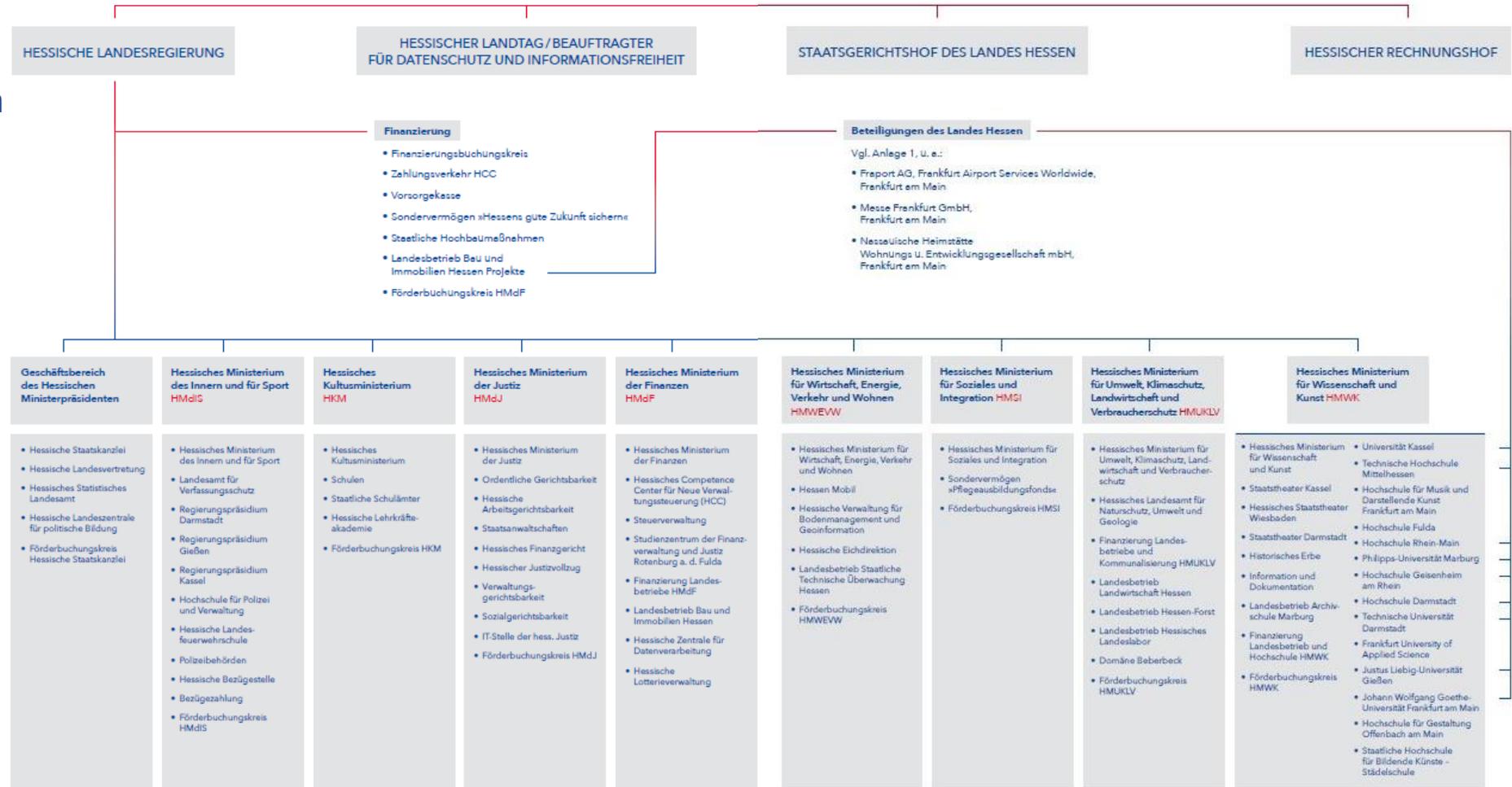
# Land Hessen

## Einsatz Rechnungswesen

- 80 Buchungskreise
- 11.300 SAP Anwender

## Finanzberichterstattung

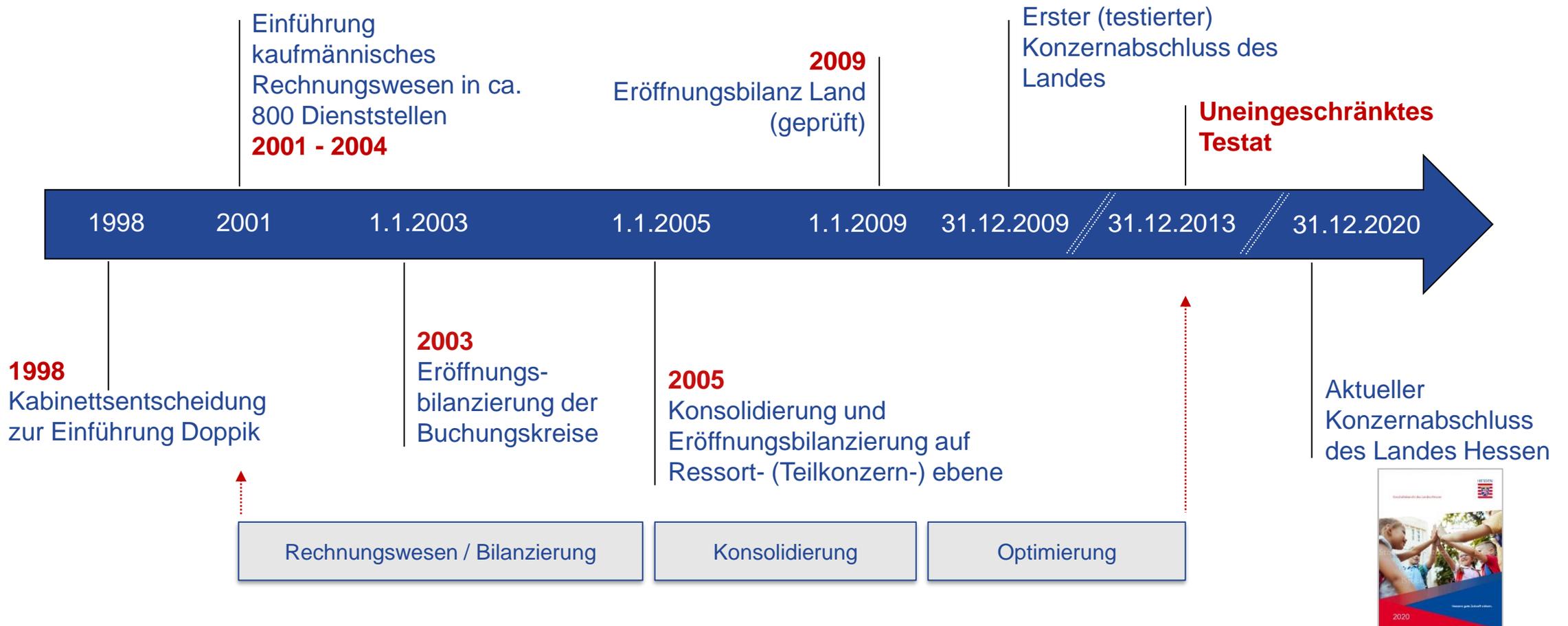
- Information
- Haushalt
- Finanzstatistik





# Doppik in Hessen: Unser Weg

## Bilanzierung auf staatlicher Ebene mit uneingeschränktem Testat





# In der Diskussion: IPSAS als Bezugsrahmen für EPSAS

Die zukünftig zu entwickelnden EPSAS sollen berücksichtigen...



- Grundsatz der **Vorsicht** mit dem Realisations- und Imparitätsprinzip
- **Rechenschaft**, Generationengerechtigkeit, Nachhaltigkeit und Vergleichbarkeit
- Gebot der **Objektivierung**
- **Besonderheiten** des öffentlichen Sektors
- Minimierung von **Wahlrechten**
- Keine Schwächung der Kontrollmöglichkeiten der Parlamente im Haushaltsvollzug

## Präsidentenkonferenz der Rechnungshöfe des Bundes und der Länder (Mai 2020):

*„Mit einer Bilanzierung nach IPSAS könnten internationale Standards zugrunde gelegt werden, die kapitalmarktorientierten Ursprungs und daher für den öffentlichen Sektor vielfach nicht geeignet sind und eine zu positive und damit unrealistische Darstellung der Haushaltslage begünstigen („Schönfärberei“).“*

Quellen: Bundestag vom 25.02.2015 (BT-Drucks. 18/4182)  
Bundesrat vom 14.2.2014 (Drucks. 811/13)  
Grundsatzpapier des Bund-Länder-Arbeitskreises EPSAS vom 05.01.2017  
Präsidentenkonferenz der Rechnungshöfe des Bundes und der Länder (Mai 2020)



# Praxistest: IPSAS-Abschluss Land Hessen

## Unser Beitrag für die weitere Diskussion



### Zielsetzung des einmaligen IPSAS-Abschlusses 2019 des Landes Hessen

- Wird auf Grundlage der IPSAS eine zweckadäquate Rechnungslegung der öffentlichen Hand ermöglicht?



### Zweckadäquate Rechnungslegung der öffentlichen Hand

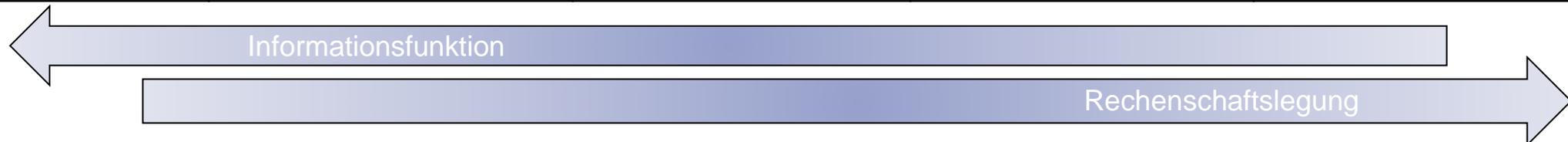
- Die Rechnungslegung muss mit ihren grundlegenden Prinzipien den Zielsetzungen öffentlicher Rechnungslegung mit den primären Adressaten der 1. und 2. Gewalt (Legislative, Exekutive) gerecht werden.
- In einem weit verstandenen Sinn sind (auch) die Bürger und Einwohner der Gebietskörperschaft als Öffentlichkeit neben Aufsichten, Statistikämtern, supranationale Institutionen sowie dem Kapitalmarkt als Adressaten zu sehen.



# Rechnungslegungsstandards im Überblick

## Information und Rechenschaft im Spannungsverhältnis?

	<b>IFRS/IAS</b> International Financial Reporting Standards/ International Accounting Standards	<b>IPSAS</b> International Public Sector Accounting Standards	<b>EPSAS</b> European Public Sector Accounting Standards	<b>HGB</b> Handelsgesetzbuch
<b>Regelungen für</b>	<b>Wirtschaftsunternehmen</b> (verbindlich, IASVO, § 315e HGB)	<b>öffentliche Einrichtungen</b> (freiwillig)	<b>öffentliche Einrichtungen</b> der EU (Rechtsgrundlage fraglich)	<b>Kaufleute</b> (verbindlich, §§ 238 ff. HGB)  <b>öffentliche Hand</b> (verbindlich auf staatl. Ebene bei dopp. Haushalt, §§ 7a, 49a HGrG)
<b>Normensetzende Instanz</b>	International Accounting Standards Board (IASB); Verbindlichkeit innerhalb EU nach „endorsement“	International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB)	<i>Standardsetzungsverfahren noch in Diskussion</i>	EU und nationaler Gesetzgeber, Rechtsprechung (BFH, BGH, EUGH) und DRSC
<b>Zielsetzung der Rechnungslegung</b>	Information und Entscheidungsunterstützung (gedachten Investor)	Rechenschaftslegung und Entscheidungsunterstützung	Transparenz und Vergleichbarkeit	Information, Steuerbemessungs- sowie Ausschüttungsbemessung Gläubigerschutz
<b>Dominierender Grundsatz</b>	<b>periodengerechte Gewinnermittlung</b> (accrual principle)	siehe IFRS	<i>Fraglich</i> <i>Keine Prinzipienhierarchie</i>	<b>Vorsicht</b> (Realisations- und Imparitätsprinzip)



# Kapitalmarktorientierung der IPSAS

---

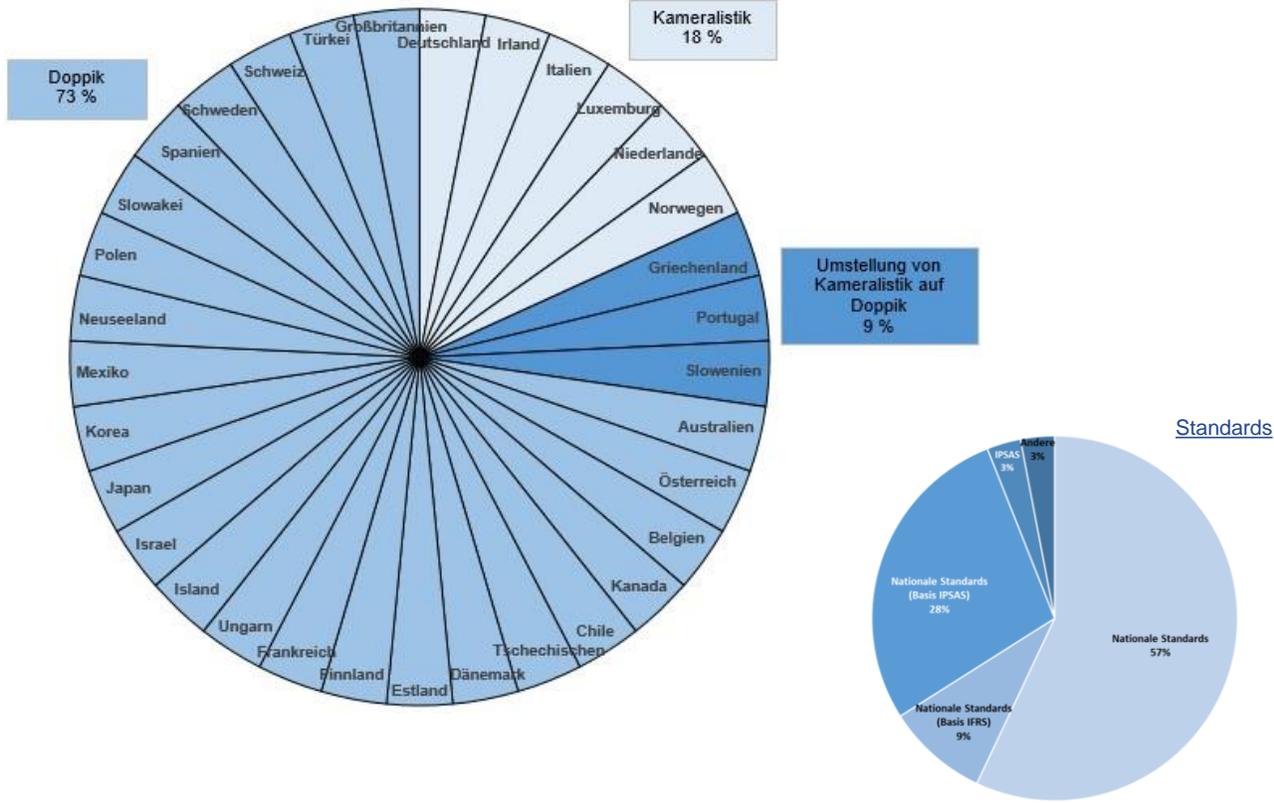
- ▶ Das IPSAS-Rahmenkonzept definiert die **Rechenschaftslegung** und die **Bereitstellung von Informationen für das Treffen von Entscheidungen** als die beiden grundlegenden Rechnungslegungszwecke der IPSAS.
- ▶ Bürger (und nicht Investoren) werden als primäre Adressaten der Rechnungslegung nach IPSAS definiert.
- ▶ „Kapitalmarktorientierung der IPSAS“ grundsätzlich nicht verkehrt vor dem Hintergrund der Staatsschuldenkrise 2010/2011



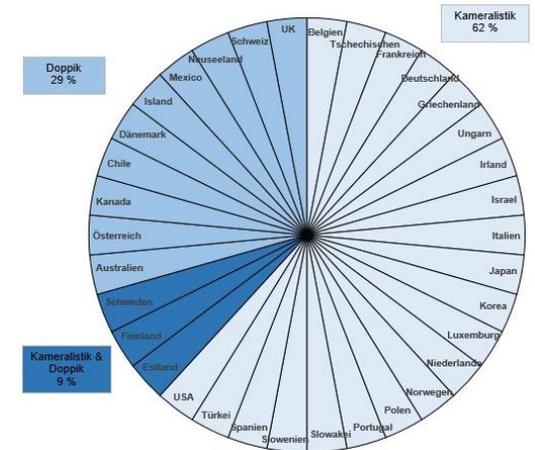
# Accrual Practices and Reform Experiences in OECD Countries\*

## IPSAS als Grundlage der Rechnungslegung und Haushaltswirtschaft

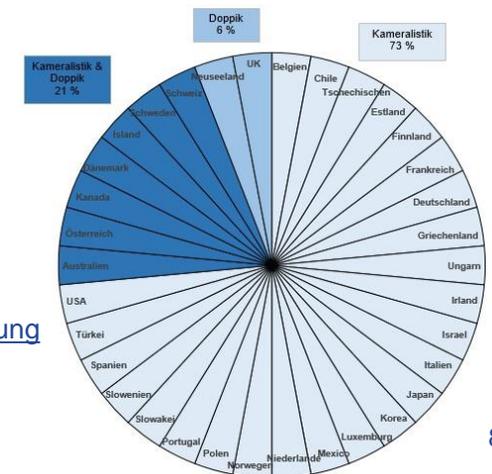
Rechnungslegungsgrundlagen für den Jahresabschluss (Studie S. 13,20)



Grundlage der Haushaltsaufstellung



Grundlage der Bewilligung/ Mittelzuweisung



\*OECD/IFAC (2017)



# Ausgangsbasis: HGB als zweckadäquate Rechnungslegung

## Mit kontinuierlicher Annäherung an internationale Rechnungslegungsstandards

Das **nationale Handelsbilanzrecht** gewährleistet für die öffentliche Hand eine zweckadäquate Rechnungslegung:

- hoher Grad an Objektivierung, Grundsatz der **Vorsicht** mit Konkretisierung in Realisations- und Imparitätsprinzip, Bewertung mit Anschaffungs- / Herstellungskosten, grundsätzlich keine Zeitwertansätze,
- dient daher auch als Grundlage der **Ausschüttungsbemessung** sowie der steuerlichen **Gewinnermittlung**.





# Doppisches Rechnungswesen in den Mitgliedstaaten der EU

## Umsetzung der RL 2013/34/EU in den Mitgliedstaaten



- In Deutschland wurde die „Bilanzrichtlinie“ (RL 2013/34/EU) mit dem Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetz (BilRUG) am 17. Juli 2015 in nationales Recht überführt.
- **Auch alle übrigen, aktuell 26 Mitgliedstaaten der Europäischen Union haben die „EU-Bilanzrichtlinie“ im privaten Sektor umgesetzt.\***



Grundsätzliche Einheitlichkeit in der Bilanzierung der Mitgliedstaaten bereits gegeben.

\*Quelle: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/DE/NIM/?uri=CELEX:32013L0034>

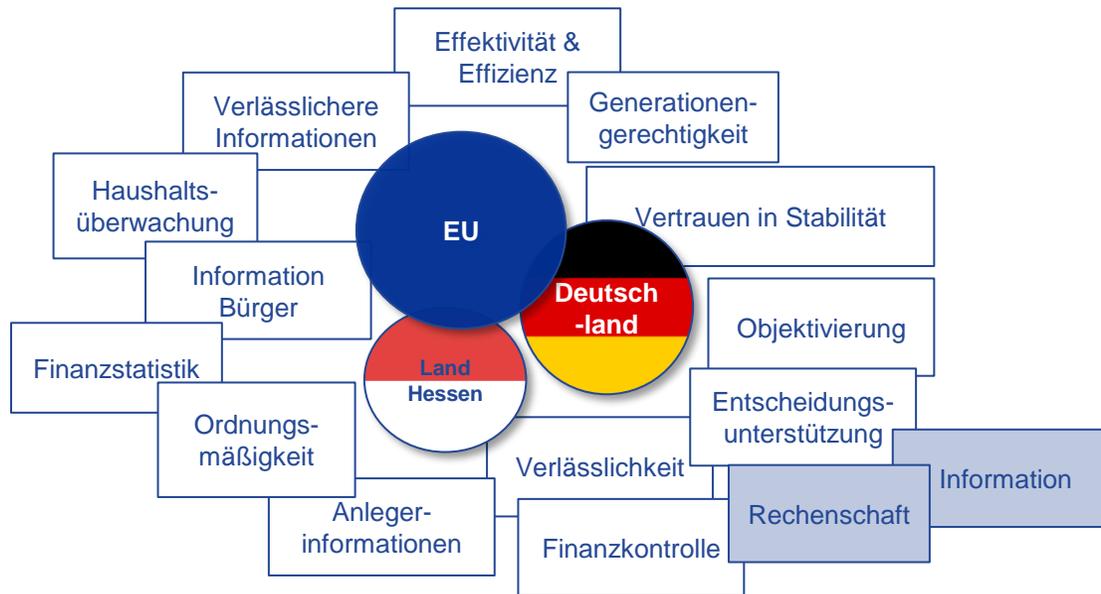


# Praxistest: Unsere Bewertungsparameter

## Rechenschaft und Information als Zielsetzung in der Balance

### Externe Dimension

#### Ziele und Zwecke eines Jahresabschlusses im öffentlichen Sektor



#### Abgeleitete Bewertungsparameter

**Transparenz**  
(Aussagekraft,  
vollständiger / klarer Ausweis)

**Datenqualität**  
(objektivierte Verlässlichkeit  
der Wertfindung)

**Adressatengerechtigkeit**  
(Informationsgehalt,  
Verständlichkeit, Angemessenheit  
der Erläuterungen)

**Vergleichbarkeit**  
(begründbare Wahl- und  
Gestaltungsmöglichkeiten,  
Ermessensspielräume)



# Praxistest: Rechtsrahmen

## Übersicht relevanter Standards

Konsolidierung	Vermögensrechnung		Darstellung
Konzernabschlüsse [35]	Immaterielle Vermögenswerte [31]	Finanzinstrumente [28,30,41]	Darstellung des Abschlusses [1]
Assoziierten Unternehmen [36]	Sachanlagen [17]	Vorräte [12]	Kapitalflussrechnungen [2]
Gemeinsame Vereinbarungen [37]	Leasing [13]	Wertminderungen [21,26]	Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden [3]
Anhangangaben [38]	Renditeimmobilien [16]	Fremdkapitalkosten [5]	Wechselkursdifferenzen [4]
Zusammenschlüsse im öffentlichen Sektor [40]	Landwirtschaft [27]	Rückstellungen [19]	Segmentberichterstattung [18]
	Dienstleistungskonzessionen [32]	Leistungen an Arbeitnehmer [39]	Erstmalige Anwendung IPSAS [33]
	Ergebnisrechnung		Separate Abschlüsse [34]
	Gegenseitige Leistungsbeziehungen [9]	Einseitige Leistungsbeziehungen [23]	
	Fertigungsaufträge [11]	Sozialleistungen [42]	
Sonstige Angaben			
Finanzstatistik [22]	Budgetinformationen [24]	Beziehungen zu nahe stehenden Unternehmen und Personen [20]	
Conceptual Framework			



# Konsolidierung

## Informationsfunktion des Konzernabschlusses durch IPSAS gestärkt

### Zweckadäquate Rechnungslegung

- 
- 
- Ausweis des kompletten **Einflussbereichs** durch Einbeziehungspflicht in den Konsolidierungskreis
  - Einheitliche und vergleichbare **Bilanzierungs- und Bewertungsvorgaben**
- **Haushaltsdaten** (Budgetrecht, Rechenschaft) lediglich Bestandteil des Konzernabschlusses
- 
- 

### IPSAS Abschluss Land Hessen

Konzernrechnung  
(01.01.2019)

IN MIO. €

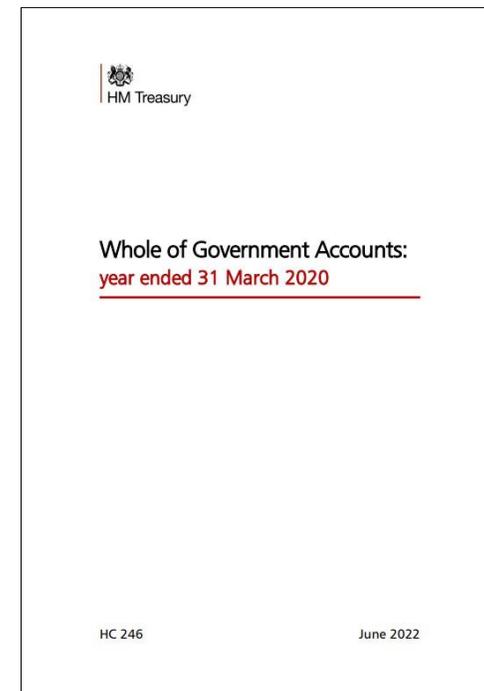
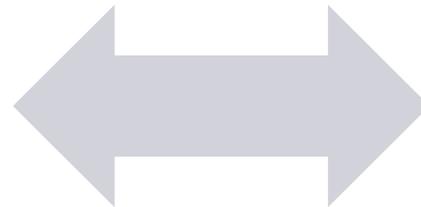
	Vermögenswerte	Schulden
■ Erweiterung Konsolidierungskreis	3.710,1	2.972,4
■ Gesamtabschluss (HGB)	44.867,6	165.010,9

### Projekterkenntnis

- Verzicht auf Einbeziehungswahlrechte: vollumfängliche Abbildung Konsolidierungskreis
- Stärkung der Informationsfunktion auf Konzernebene

# Erstellung von Konzernabschlüssen im öffentlichen Sektor

- ▶ Konzernabschlüsse gehören national wie international noch längst nicht zum “Standardrepertoire” in der öffentlichen Rechnungslegung (Beispiel Frankreich)
- ▶ Gründe hierfür sind häufig der damit verbundene Aufwand und die Komplexität im öffentlichen Sektor
- ▶ Konsolidierte Perspektive wird zudem durch die öffentliche Finanzstatistik zur Verfügung gestellt.





# Anlagevermögen

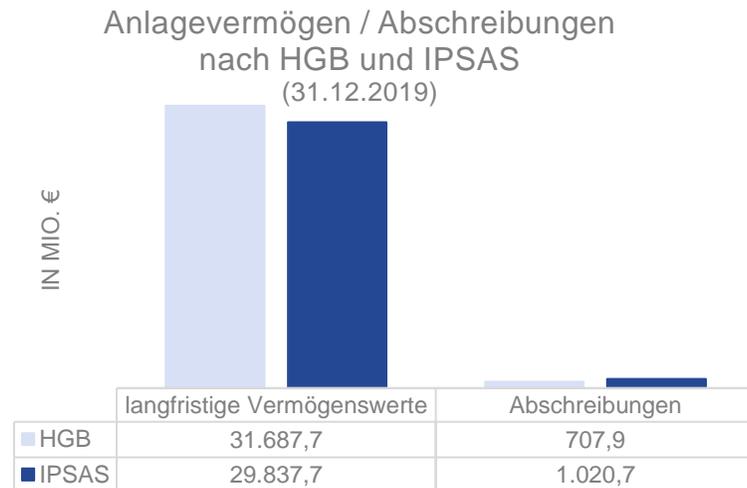
## Vorsichtiger Ausweis des Anlagevermögens durch weitgehende Anwendung AHK-Prinzip

### Zweckadäquate Rechnungslegung

- 
- 
- Transparenter, vorsichtiger und vollständiger Vermögensausweis durch **AHK-Begriff** (Vollkostenansatz)
  - Zutreffender Vermögens- und Ergebnisausweis bei **Komponentenansatz**
  - Transparenz und Vollständigkeit durch Ansatzpflicht selbst-erstellter **immaterieller Vermögenswerte** (§ 2b UStG-Tool)
  - Transparenz durch Aktivierung Kosten Demontage
  - Klassifizierung **Leasing**
  - Fair Value (nur) bei Renditeabsicht oder erwerbswirtschaftlicher Ausrichtung
  - Abbildung **außerplanmäßiger Abschreibungen** entsprechend Imparitätsprinzip im HGB-Abschluss

- Einschränkung Vergleichbarkeit und Folgebewertung mit **Wahlrecht AHK- / Neubewertungsmodell**
  - Wahlrecht zum Ausweis von **Kulturgütern** (Vollständigkeit)
  - Einschränkung Transparenz und Periodisierung im Ergebnisausweis bei Wegfall von **Sonderposten** für erhaltene Zuschüsse
- 
- 

### IPSAS Abschluss Land Hessen



### Projekterkenntnis

- Regelfall AHK-Prinzip
- Keine Aufdeckung stiller Reserven
- Realisations- und Imparitätsprinzip gewahrt

# Bilanzierung des Anlagevermögens im öffentlichen Sektor

---

IPSAS/EPSAS verfolgen zeitwertorientiertes Bewertungsmodell für das Anlagevermögen?!

Wahlrecht AHK- vs. Neubewertungsmodell: In der Praxis überwiegend AHK-Modell

Vorschlag IPSASB: Kulturgüter bilanzieren, wenn sie die Definition eines Vermögenswerts erfüllen



# Umlaufvermögen

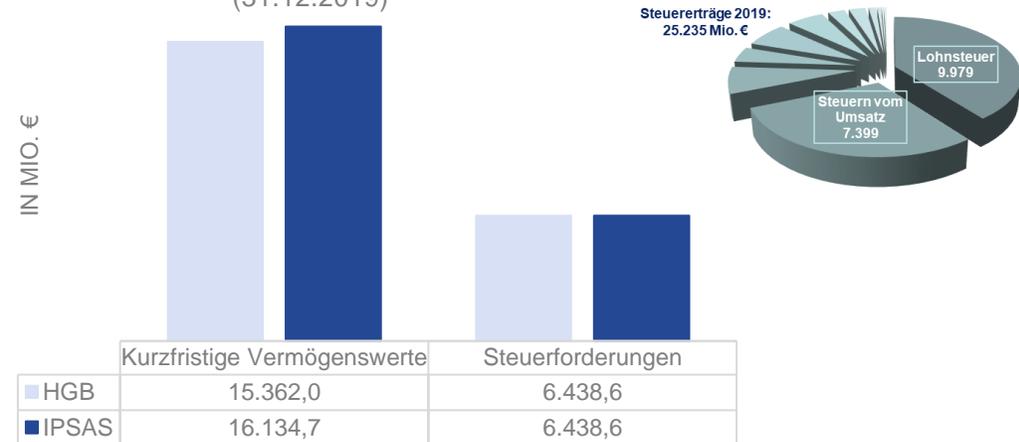
## Realisationsprinzip auch bei Ausweis von Steuerforderungen berücksichtigt

### Zweckadäquate Rechnungslegung

- Separate Behandlung von einseitigen und gegenseitigen Leistungsbeziehungen (**Besonderheiten der öffentl. Hand**)
- Verlässliche Bewertung der **Steuerforderungen** möglich
- **Herstellungskosten** (Vollkostenansatz) mit transparentem und vollständigem Vermögensausweis
- Langfristige Fertigung mit Teilrealisation mit **PoC-Methode** entsprechend Leistungsfortschritt (Forderungen LuL)
- **Schätzverfahren** (i.R.d. verlässlichen Bewertung) bei Steuerforderungen problematisch

### IPSAS Abschluss Land Hessen

HGB und IPSAS im Vergleich  
(31.12.2019)



### Projekterkenntnis

- **Verlässliche Bewertung der Steuererträge**  
Realisations- u. Imparitätsprinzip, Berücksichtigung Entstehung Steueranspruch (taxable event), Wertaufhellung (31.01.), Wertberichtigung und Rückstellungen
- **Teilrealisierung** als sachgerechte Ergebnisabgrenzung

# Bilanzierung des Umlaufvermögens im öffentlichen Sektor

---

IPSAS: Steuerforderungen bzw. Steuererträge sind der Periode zuzurechnen, in der sie entstehen

Auseinanderfallen von Entstehung der Steuer und Steuerbescheid => Schätzungen

Sind Schätzunsicherheiten in öffentlichen Jahresabschlüssen tolerierbar, oder nicht?



# Rückstellungen

## Vorsichtsprinzip (einschl. Imparitätsprinzip) auch nach IPSAS gewahrt

### Zweckadäquate Rechnungslegung

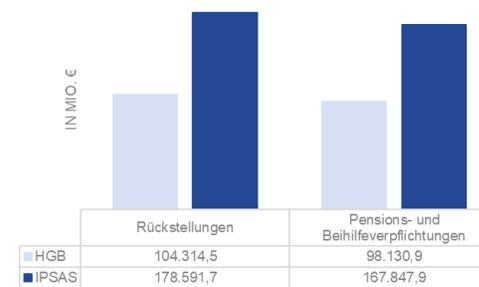
- Transparenz durch Angabe **Eventualverbindlichkeiten und -forderungen** im Abschluss
- Objektivierete Ermittlung von **Bewertungsparametern, z.B. Diskontierungszins** (Stichtag)
- Transparenz durch **Verbot von Aufwandsrückstellungen**
- **Realistischer Ausweis der Verpflichtungen** (vollständiger Ausweis der Pensionsverpflichtungen mit Erfassung der versicherungsmathematischen Gewinne und Verluste direkt im Eigenkapital)
- Mangelnde Vergleichbarkeit durch weitgehende Ermessensspielräume bzgl. Eventualverbindlichkeiten (und -forderungen)

### Projekterkenntnis

- **Implizite Verschuldung** bei IPSAS vollumfänglicher ausgewiesen als nach HGB.
- Nicht vorhersehbare versicherungsmathematische Effekte werden direkt im **Eigenkapital** erfasst (kommt Haushaltspraxis entgegen).

### IPSAS Abschluss Land Hessen

Vergleich HGB vs. IPSAS  
(31.12.2019)



Entwicklung Pensions- und Beihilfeverpflichtungen 2019



# Bilanzierung von Rückstellungen im öffentlichen Sektor

---

Rückstellungen bzw. Eventualverbindlichkeiten als Bestandteil des Risikomanagements von Gebietskörperschaften

Ermessensspielräume bei Eventualverbindlichkeiten (und -forderungen): Gleichlauf mit IFRS



# Verbindlichkeiten

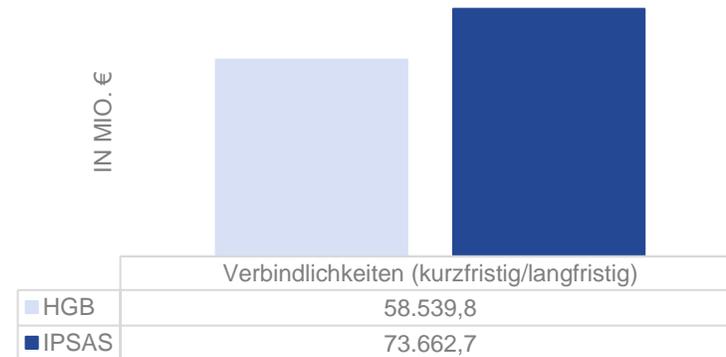
## Auch hier Ausweis nach IPSAS vorsichtiger als nach HGB

### Zweckadäquate Rechnungslegung

- weitreichende Bilanzierung von **Verbindlichkeiten, finanziellen Verpflichtungen und Risiken** (einschl. Verbindlichkeiten aus Finanzierungsleasing und Marktwerten von Finanzderivaten)
- Abbildung von **Bewertungseffekten bei Finanzderivaten** unmittelbar im Eigenkapital
- Umfangreiche und komplexe Angaben zu Finanzinstrumenten im Anhang – nicht vollumfänglich adressatengerecht

### IPSAS Abschluss Land Hessen

Verbindlichkeiten nach HGB und IPSAS (31.12.2019)



### Projekterkenntnis

- IPSAS sieht einen **umfassenderen Schuldenausweis** als HGB vor.
- Unmittelbare Erfassung der **Wertentwicklung im Eigenkapital** gewährleistet zutreffenden stichtagsbezogenen Schuldenausweis ohne Ergebnisschwankungen infolge bestimmter Bewertungseffekte.



# Vermögensrechnung zum 31.12.2019

## Im Überblick

<b>Aktiva</b> (in Mio. €)	<b>HGB</b>	<b>IPSAS</b>	<b>Differenz</b>
<b>Langfristige Vermögenwerte</b>	<b>31.687,8</b>	<b>29.837,6</b>	<b>-1.850,2</b>
davon Sachanlagen	19.325,9	21.014,0	+ 1.688,1
davon Sonstige Finanzanlagen	8.061,9	3.918,7	- 4.143,2
<b>Kurzfristige Vermögenwerte</b>	<b>15.362,1</b>	<b>16.134,7</b>	<b>+ 772,6</b>
<b>Summe</b>	<b>47.049,8</b>	<b>45.972,4</b>	

<b>Passiva</b> (in Mio. €)	<b>HGB</b>	<b>IPSAS</b>	<b>Differenz</b>
<b>Nettovermögen</b>	<b>- 120.142,5</b>	<b>- 206.282,0</b>	<b>- 86.139,5</b>
<b>Langfristige Rückstellungen und Verbindlichkeiten</b>	<b>138.342,9</b>	<b>225.718,6</b>	<b>+ 87.375,7</b>
davon Pensions- und Beihilfeverpflichtungen	93.089,8	164.343,6	+ 71.253,8
<b>Kurzfristige Rückstellungen und Verbindlichkeiten</b>	<b>28.849,2</b>	<b>26.535,7</b>	<b>- 2.313,5</b>
<b>Summe</b>	<b>47.049,8</b>	<b>45.972,4</b>	

### Sachanlagen (u.a.)

Finanzierungsleasing	+ 654,3
Komponentenansatz	- 1.803,3

### Sonstige Finanzanlagen (u.a.)

Versorgungsrücklage	- 3.739,0
---------------------	-----------

### Kurzfristige Vermögenwerte (u.a. Vorräte)

Erweiterung Konsolidierungskreis	+ 765,7
----------------------------------	---------

### Rückstellungen (u.a.)

PuB: Bewertungsparameter Zins	+ 71.246,0
Sonst. persbezog. RSt ( PuC/Zins)	+ 1.172,0

### Verbindlichkeiten (u.a.)

Erweiterung Konsolidierungskreis	+ 2.804,3
Finanzierungsleasing	+ 1.232,4
Finanzderivate	+ 6.338,1



# Bewertungsmaßstäbe

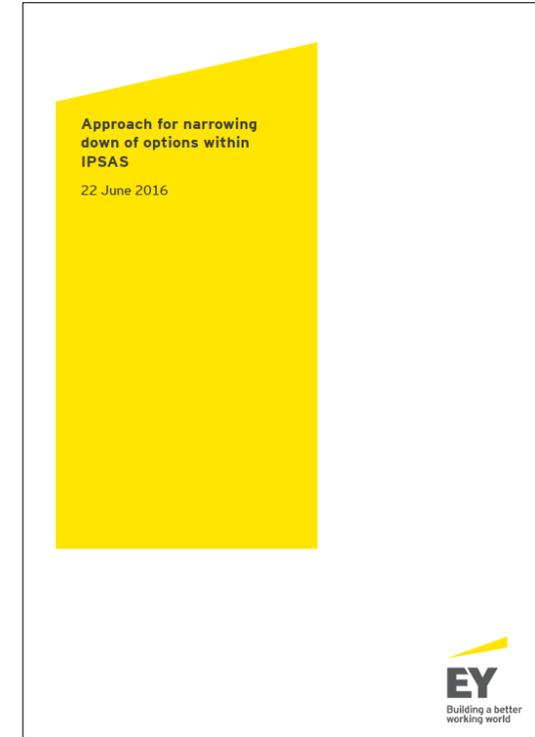
## Fair Value (Zeitwert) nur in begründeten Ausnahmefällen

Posten der Vermögensrechnung	Bewertungsmaßstab
<b>Aktiva</b>	
Immaterielle Vermögenswerte	Fortgeführte Anschaffungs-/Herstellungskosten*
Sachanlagen	Fortgeführte Anschaffungs-/Herstellungskosten*
Finanzanlagen	Beizulegender Zeitwert (börsennotierte Beteiligungen/Wertpapiere) bzw. fortgeführte Anschaffungskosten (alle weiteren Beteiligungen)
Forderungen aus einseitigen Leistungsbeziehungen	Fortgeführte Anschaffungskosten
Forderungen aus gegenseitigen Leistungsbeziehungen	Fortgeführte Anschaffungskosten
Vorräte	Niedrigerer Wert aus Anschaffungs- oder Herstellungskosten und Nettoveräußerungswert
Zahlungsmittel und Zahlungsmitteläquivalente	Nominalbetrag
Sonstige Vermögenswerte	Fortgeführte Anschaffungskosten
Derivative Finanzinstrumente	Beizulegender Zeitwert
<b>Passiva</b>	
Pensions- und Beihilfeverpflichtungen	Projected Unit Credit Methode unter Berücksichtigung des beizulegenden Zeitwerts
Sonstige Rückstellungen	Erfüllungsbetrag
Darlehen	Fortgeführte Anschaffungskosten
Steuern und Transferverbindlichkeiten	Fortgeführte Anschaffungskosten
Verbindlichkeiten aus gegenseitigen Leistungsbeziehungen	Fortgeführte Anschaffungskosten
Sonstige Verbindlichkeiten	Fortgeführte Anschaffungskosten

\* Wahlrechtsausübung

# Wahlrechte in IPSAS

- ▶ Eurostat Themenpapier „Ansätze für die Reduktion von Wahlrechten innerhalb der IPSAS“:
  - ▶ Insgesamt wurden 26 explizite Wahlrechte innerhalb der IPSAS identifiziert, wobei lediglich fünf als bedeutend eingestuft wurden:
    - ▶ 1. Das Ansatzwahlrecht in IPSAS 17 in Bezug auf die Bilanzierung von Kunst- und Kulturgüter;
    - ▶ 2. Das Wahlrecht in IPSAS 17 in Bezug auf die Folgebewertung von Sachanlagevermögen
    - ▶ 3. Das Wahlrecht in IPSAS 31 in Bezug auf die Folgebewertung immaterieller Vermögenswerte,sowie 2 Wahlrechte zum Thema Konzernrechnungslegung.
- ▶ Im Zuge des EPSAS-Standard Setting hat man die Möglichkeit, diese Wahlrechte zu minimieren.



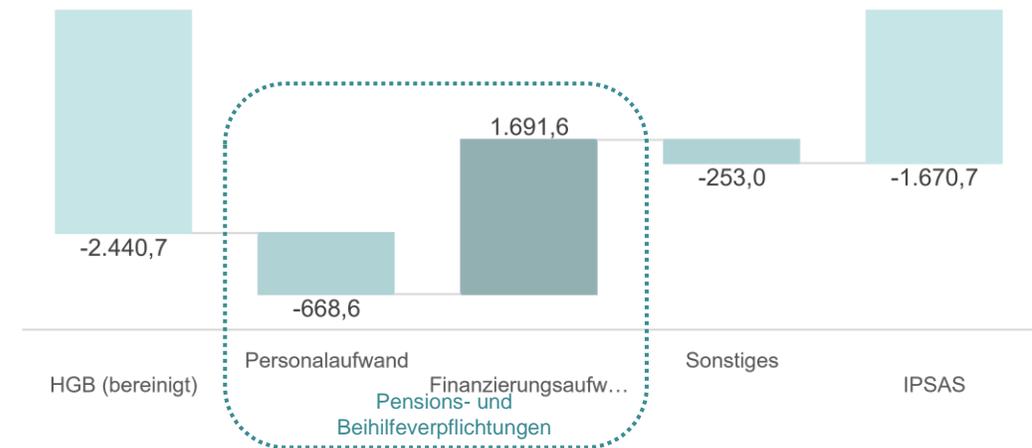


# Ergebnisrechnung 2019

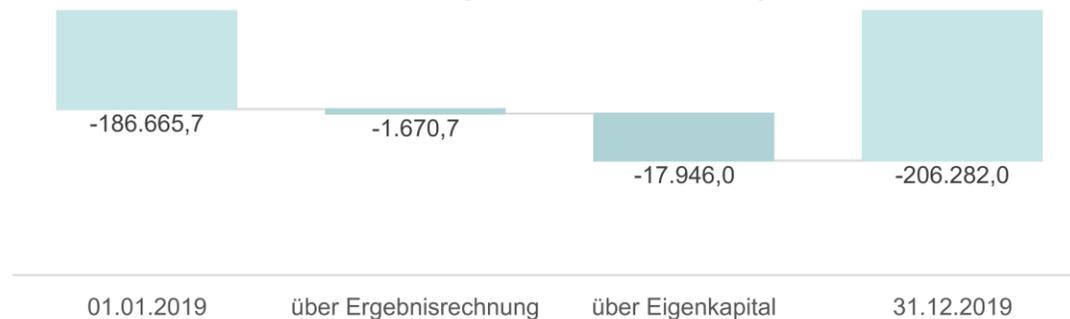
## Überleitung des Jahresergebnisses

	HGB	IPSAS
<b>Gesamtertrag</b>	<b>34.494,4</b>	<b>35.344,9</b>
<b>Gesamtaufwand</b>	<b>-34.493,6</b>	<b>-37.180,5</b>
davon Personalaufwand	-10.589,6	-14.105,9
davon Finanzierungsaufwendungen	-4.002,3	-3.130,3
<b>Anteil am Überschuss von assoziierten Einheiten</b>	<b>0</b>	<b>164,9</b>
<b>Periodengewinn/ -defizit</b>	<b>0,8</b>	<b>-1.670,7</b>
Sondereffekt Umstellung PUC (im Personalaufwand enthalten)	-2.441,5	
<b>Periodengewinn/-defizit (bereinigt)</b>	<b>-2.440,7</b>	

Überleitung Jahresergebnis 2019



IPSAS Eigenkapitalentwicklung



### Projekterkenntnis

- **Jahresergebnis nach IPSAS rd. 800 Mio. € besser als nach HGB.**
  - Ursache: insbesondere verringerter Aufzinsungsaufwand für die Pensions- und Beihilferückstellungen (0,8 v.H. vs. 3,0 v.H.)
- Insbes. **versicherungsmathematische Gewinne und Verluste** werden nach IPSAS direkt im Eigenkapital erfasst



# Unser Resümee

## Bilanzierung nach IPSAS als Alternative zu nationalen Bilanzierungsvorgaben (HGB)?

### Projekterkenntnisse

- **Zweckadäquate** Rechnungslegung auch auf Basis IPSAS möglich.
- **Unterschiede** zwischen aktuellem nationalem Bilanzrecht (HGB) und IPSAS sind bei entsprechender Wahlrechtsausübung überschaubar.
- **AK/HK-Prinzip** weitgehend anwendbar; Ansatz von Zeitwerten nur in begründeten Fällen mit aktiven Märkten.
- **Objektivierung und Vorsicht** bei IPSAS umsetzbar.

### Hinweise zur weiteren Diskussion

- Nationales Bilanzrecht beruht auf **RL 2013/34/EU** als bereits vorhandene gemeinschaftsrechtliche Grundlage.
- Über Standards staatlicher Doppik (**GPSAS**) wendet Deutschland aktuelles, internationalisiertes HGB auch für die öffentliche Hand auf staatlicher Ebene an.
- Unser Projekt IPSAS Abschluss 2019 des Landes Hessen zeigt die **Gemeinsamkeiten** von modernen HGB und IFRS / IPSAS auf.
- Eine zeitnahe **Harmonisierung** der Rechnungslegung für den öffentlichen Sektor in der EU wäre auch auf Grundlage der EU-Bilanzrichtlinie (RL 2013/34/EU) denkbar.

**Rechnungslegung** »DK1365667

Staatsminister Michael Boddenberg, Wiesbaden

# Öffentliche Rechnungslegung nach einheitlichem europäischen Standard

– Land Hessen mit erkenntnisreichem Praxistest –

Staatsminister Michael Boddenberg leitet seit April 2020 das Hessische Ministerium der Finanzen.  
**Kontakt: autor@der-konzern.de**

- I. Vorbemerkung
- II. Der Weg in die Doppik hat sich bewährt
- III. Bestandsaufnahme: Heterogene Landschaft der öffentlichen Rechnungslegung in Deutschland und Europa
  1. EPSAS: Hintergrund
  2. Rechnungslegung in Europa
  3. Rechnungslegung in Deutschland
- IV. Aktuelle Diskussion zu EPSAS bietet Gelegenheit zur Harmonisierung
- V. Projekterkenntnisse aus dem Praxistest „IPSAS-Abschluss 2019“ – Grundstein für die weitere Diskussion
- VI. EPSAS aus Sicht des Landes Hessen: Unsere Erwartungshaltung

**I. Vorbemerkung**  
 Die Hessische Landesregierung hat auch in ihrem aktuellen Koalitionsvertrag für die 20. Legislaturperiode verankert, die derzeit auf europäischer Ebene in Diskussion befindliche Entwicklung einheitlicher Rechnungslegungsstandards (EPSAS)

DER KONZERN Nr. 06/2021

mit Blick auf die Vorreiterrolle Hessens bei der Einführung der Aufsätze Rechnungslegung/Corporate Governance

www.der-konzern.de

**Rechnungslegung** »DK1364991

MinDir Dipl.-Fw. Harald Bott / MinDirig Dr. Gerrit Rüdiger, beide Wiesbaden

# IPSAS im Praxistest: Land Hessen – Zweckadäquate Rechnungslegung der öffentlichen Hand nach IPSAS?

**MinDir Harald Bott** leitet im Hessischen Ministerium der Finanzen das Referat Bilanzierung, Rechnungslegung und Zahlungsverkehr. **MinDirig Dr. Gerrit Rüdiger** leitet die Abteilung Haushalt und Finanzpolitik. Die Autoren geben in diesem Beitrag ihre persönliche Auffassung wieder. Den Projektmitgliedern Dipl.-Kfm. Enno Klier, LL.M., Dipl.-Fw. Sandra Schuster und Dipl.-Fw. Julius Staudt danken die Verfasser für die wertvolle Unterstützung.  
**Kontakt: autor@der-konzern.de**

- I. Vorbemerkung
- II. IPSAS im Praxistest: Ein Beitrag zur weiteren Debatte
  1. Diskussion in Deutschland bislang von Haushaltsführung dominiert
  2. IPSAS: Kritische Beurteilung aus Distanz
  3. Projekt: IPSAS-Abschluss des Landes Hessen
- III. Zweckadäquanz der öffentlichen Rechnungslegung?
  1. Zweck und Adressaten
  2. HGB als Maßstab für eine zweckadäquate Rechnungslegung (auch) der öffentlichen Hand
- IV. IPSAS-Abschluss 2019 des Landes Hessen
  1. Rechtsrahmen
  2. Konsolidierungskreis
  3. Anlagevermögen
  4. Umlaufvermögen
  5. Rückstellungen
  6. Verbindlichkeiten
  7. Im Überblick
- V. Fazit

HGrGModG vom 31.07.2009<sup>1</sup> weiterhin etabliert ist, hat zu einem heterogenen Bild des öffentlichen Rechnungswesens auf den Ebenen von Bund, Ländern und Kommunen beigetragen.<sup>4</sup> Der mit Art. 16 Abs. 3 RL 2011/85/EU der EU-Kommission erteilte Prüfungsauftrag, die Eignung internationaler Rechnungsführungsgrundsätze für den öffentlichen Sektor („International Public Sector Accounting Standards“) für eine Rechnungslegung der öffentlichen Hand in den Mitgliedstaaten als neuen harmonisierten Rechnungsstil zu der Bericht der EU-Kommission vom 06.03.2011 zur Entwicklung von „European Public Sector Accounting Standards (EPSAS) mit Bezug auf bestehende IPSAS empfiehlt, haben in Deutschland zu einer Divergenz und Nachteile einer doppelten Haushaltsführung und die Rolle von Externen im Rahmen des öffentlichen Rechnungswesens geführt.

**2. IPSAS: Kritische Beurteilung**  
 Die Bedeutung der öffentlichen Rechnungslegung hat die vorrangige Aufgabe, die öffentlichen Finanzen zu sichern und die öffentlichen Finanzen zu verwalten.

**IPSAS-Abschluss**  
**Land Hessen**  
 auf den 31.12.2019

Navigation: STEUERN | **HAUSHALT** | FINANZEN | BAU & BETEILIGUNG | ÜBER UNS | PRESSE

Hausalt > Geschäftsberichte > Themenseite EPSAS

Hessens gute Zukunft

- Haushalt 2021
- Haushalt 2020
- Haushalt 2018/2019
- Haushalt 2017
- Haushalt 2016
- Schuldenbremse
- Finanzplan
- Haushaltspäne
- Geschäftsberichte**
- EPSAS
- Einführung zu EPSAS
- Hintergrund
- Gesamtabschluss 2019
- Gesamtabschluss 2018
- Gesamtabschluss 2017
- Gesamtabschluss 2016
- Gesamtabschluss 2015
- Gesamtabschluss 2014
- Gesamtabschluss 2013
- Gesamtabschluss 2012
- Gesamtabschluss 2011
- Gesamtabschluss 2010
- Gesamtabschluss 2009



**RECHNUNGSLEGUNG IN DER EU**  
**EPSAS**  
 EPSAS steht für europaweite Standards zur öffentlichen Rechnungslegung. Hessen begleitet den auf EU-Ebene angestoßenen Reformprozess zur Entwicklung von EPSAS und zur Einführung eines doppelten Rechnungssystems in den EU-Ländern aktiv.  
 » Mehr erfahren

**AKTUELLES**

**FÜR SOLIDE UND TRANSPARENTE FINANZEN: Vorstellung von Hessens Projekt in EPSAS Working-Group**  
 Hessische Vertreter stellen ihre Erkenntnisse aus dem Haushaltsprojekt vor nationalem und internationalem Publikum in der EPSAS Working-Group vor.  
 » Mehr

**FÜR SOLIDE UND TRANSPARENTE FINANZEN: Hessen setzt Maßstab mit europaweit beachtetem Haushaltsprojekt**  
 Finanzminister Michael Boddenberg stellt erst- und einmalig Jahresabschluss nach internationalen Standards vor.  
 » Mehr

**IPSAS-Abschluss 2019 des Landes Hessen**  
 Sind die internationalen Rechnungsführungsgrundsätze für den öffentlichen Sektor - kurz IPSAS - eine Alternative zu nationalen Bilanzierungsvorgaben? Hier finden Sie einen Gastbeitrag zum Thema.  
 » Mehr

**HESSEN-SUCHE**

Suchbegriff eingeben

Verwaltungsportal Hessen

**SERVICE**

↓ **IPSAS-ABSCHLUSS**

Hier finden Sie den Jahresabschluss 2019 des Landes Hessen nach internationalen Standards (IPSAS) sowie den Ergebnisbericht zum Download.

- ↓ IPSAS-Abschluss des Landes Hessen (Deutsch) zum 31. Dezember 2019 (PDF / 3 MB)
- ↓ IPSAS-Abschluss des Landes Hessen (Englisch) zum 31. Dezember 2019 (PDF / 2 MB)
- ↓ IPSAS - Ergebnisbericht Deutsch Stand 25. Mai 2021 (PDF / 7 MB)
- ↓ IPSAS - Ergebnisbericht Englisch Stand 25. Mai 2021 (PDF / 7 MB)

↓ **IPSAS-ABSCHLUSS IM PRAXISTEST**

Hier finden Sie die Präsentationen im Rahmen der Vorstellung des IPSAS-Abschlusses zum Download.

- ↓ Vortrag Finanzminister Boddenberg 25. März 2021 (PDF /

**Besuchen Sie uns**  
<http://epsas.hessen.de>

**Keywords:**  
IPSAS  
EPSAS  
Öffentliche Rechnungslegung  
Vorsichtsprinzip  
Doppik  
Kontenabilität

ANALYSE

## Plädoyer für die IPSAS als Bezugsrahmen für die EPSAS

Von Dr. Alexander Mikarandov, WP/StB Thomas Müller-Marquardt Berger und Dr. Jens Helling

Die EU-Kommission hatte sich im Jahr 2013 dafür ausgesprochen, dass „die IPSAS in ihrer gegenwärtigen Form nicht ohne weiteres in den EU-Mitgliedstaaten eingeführt werden können. Andererseits stellen die IPSAS einstrittig einen Bezugsrahmen für eine mögliche harmonisierte Rechnungsführung des öffentlichen Sektors in der EU dar.“ Da in der Fachdiskussion in Deutschland über die Ausgestaltung der EPSAS immer wieder die Eignung als Bezugsrahmen für die öffentliche Rechnungslegung abgesprochen wird, wird der vorliegende Beitrag auf einige der zentralen Kritikpunkte dieser Diskussion eingehen.

**1 Einführung**

Einer der Kerndiskussionspunkte der aktuellen Debatte um die IPSAS in Deutschland betrifft die Frage, inwiefern die IPSAS einen geeigneten Bezugsrahmen für die EPSAS darstellen. Im Wesentlichen geht es dabei um die Frage der Ausgestaltung der EPSAS zwecks Erfüllung der vom Haushaltswesen in die öffentliche Rechnungslegung projizierten Zwecke, namentlich der Rechenschaft, Generationsgerechtigkeit, Nachhaltigkeit und der für das Haushaltswesen als wesentlich erachteten Grundsätze der strengen Objektivierung und der Vorsicht. Demnach sollten die Regelungen der öffentlichen Rechnungslegung Stabilität und intergenerative Gerechtigkeit in der Haushaltswirtschaft

sicherstellen. In diesem Zusammenhang wird davon ausgegangen, dass der Grundsatz der Objektivierung verlässliche und vergleichbare Zahlen gewährleistet und das Vorsichtsprinzip das Ziel der intergenerativen Gerechtigkeit unterstützt.

Auch die Präsidenten<sup>1</sup> der Rechnungshöfe des Bundes und der Länder nahmen dazu im Jahr 2014 Stellung und kamen zu dem Schluss, dass die IPSAS „obwohl nicht geeignet [wären], die genannten Grundsätze [...] für die Rechnungslegung öffentlicher Haushalte umzusetzen.“<sup>2</sup> Im Jahr 2016 schloss sich der erste Entwurf der öffentlichen Rechnungslegung ab. Die IPSAS entsprechen nicht den Anforderungen an eine öffentliche Rechnungslegung.<sup>3</sup>

1. Der vorliegende Beitrag gliedert sich nachfolgend in die persönliche Auffassung der Autoren wieder. © Vgl. zuletzt Lorenz, WP/StB, S. 1330; Mikarandov/Schäfer, WP/StB, S. 1330; Lorenz, WP/StB, S. 1330; vgl. auch Lorenz, WP/StB, S. 1330. Das Autorenkollektiv, das in diesem Beitrag vertreten ist, ist ein Teil des IPSAS-Beauftragten Ausschusses, der im Auftrag der Bundesregierung die Harmonisierung der öffentlichen Rechnungslegung in Deutschland untersucht. © Vgl. die Protokolle der öffentlichen Sitzungen des Ausschusses der Präsidenten der Rechnungshöfe des Bundes und der Länder zur Einführung von europäischen Rechnungslegungsstandards, 14.03.2014 sowie den entsprechenden Jahresberichten des Ausschusses (14.03.2014, 14.03.2015). © Vgl. Beschluss der Präsidenten der Rechnungshöfe des Bundes und der Länder zur Einführung einheitlicher Rechnungslegungsstandards (IPSAS), 15.07.2016 (www.bundrechnungshof.de, Abruf: 14.03.2020).

1 | 03/2020

**Keywords:**  
IPSAS  
EPSAS  
Öffentliche Rechnungslegung  
Vorsichtsprinzip  
Doppik

ANALYSE

## Das Vorsichtsprinzip in der öffentlichen Rechnungslegung

Sind die IPSAS ein „unvorsichtiges“ Rechnungssystem?

Von Prof. Dr. Berit Adam, Dr. Jens Helling und Tim Meiglitsch, B.A.

Eine aktuelle Fragestellung im Kontext der Europäischen Rechnungslegungsgrundsätze für den öffentlichen Sektor (EPSAS) betrifft die Rolle des Vorsichtsprinzips bei der Ausgestaltung der öffentlichen Rechnungslegung. Da sich die EU-Kommission für die Internationalen Rechnungslegungsstandards für den öffentlichen Sektor (IPSAS) als Bezugsrahmen für die Entwicklung einheitlicher europäischer Standards ausgesprochen hat, steht die Vorsicht bzw. Unvorsichtigkeit dieses Rechnungssystems derzeit im Fokus. In der Fachliteratur wird argumentiert, dass eine mangelnde Berücksichtigung des Grundsatzes der Vorsicht im Rahmenkonzept und den Einzelstandards der IPSAS mit dazu führt, dass diese sich nicht als Bezugsrahmen für die EPSAS eignen. Insofern greift der vorliegende Aufsatz diesen Aspekt aus der aktuellen Debatte um die EPSAS heraus und setzt sich mit der vermeintlichen Unvorsichtigkeit der IPSAS auseinander.

**1 Das Vorsichtsprinzip in den IPSAS**

1.1 IPSAS-Rahmenkonzept

Bis zur Verabschiedung des Rahmenkonzepts durch das IPSASB waren die qualitativen Merkmale der IPSAS-Rechnungslegung im Anhang A von IPSAS 1 (Darstellung des Abschluss) enthalten, sie folgten dem damaligen Rahmenkonzept des International Accounting Standards Committee von 1989. Nach IPSAS 1.27 hatte und hat ein nach den IPSAS erstellter Abschluss ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage einer Einheit zu vermitteln („fair presentation“). Eine den tatsächlichen Verhältnissen entsprechende Darstellung im Sinne der IPSAS erfordert, dass eine Einheit Informationen, einschließlicher die Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden, in einer Weise darstellt,

die diese relevanten, verlässliche, vergleichbare und verständliche Informationen liefern.<sup>4</sup> Das Vorsichtsprinzip das Neutralitätsprinzip waren seinerzeit dem qualitativen Merkmal der Verlässlichkeit untergeordnet. Informationen der Rechnungslegung wurden dabei als neutral bezeichnet, wenn sie frei von verzerrenden Einflüssen waren und somit nicht in einer Weise ausgewählt oder dargestellt wurden, um bei einer Entscheidungsfindung oder Urteilsbildung ein vorgegebenes Ergebnis zu erreichen.<sup>5</sup>

Unter Vorsicht verstand IPSAS 1 die Einbeziehung eines gewissen Maßes an Sorgfalt bei der notwendigen Ermessensausübung, um die unter ungewissen Umständen erforderlichen Schätzungen vorzunehmen, so dass Vermögenswerte oder Erträge nicht überbewertet und Verbindlichkeiten

1. Vgl. IPSAS 1 „Presentation of Financial Statements“, Tr. 2006. 2. Vgl. IPSAS 1, Appendix A. 3. 190 / 19.10.2020 | 1 |

**Aufsätze Rechnungslegung/Corporate Governance** www.der-konzern.de

DOI:10.1037/138

## Internationale Rechnungslegung nach IPSAS im Lichte der EPSAS

WP/StB Thomas Müller-Marquardt Berger, Dr. Jens Helling, beide Stuttgart

Die OECD-Länder bereits ein doppisches Rechnungswesen anzuwenden und weitere 95% auf dem Weg von der Kameralistik zu Doppik sind.<sup>1</sup> Gerade einmal 18% der OECD-Länder – darunter Deutschland – wanderten zu diesem Zeitpunkt noch ein Kameraler, sprich zahlungsorientiertes, öffentliches Rechnungswesen an. In Bezug auf die Anwendung der doppelchen IPSAS kam eine in 2018 gemeinsam von der IFAAC und dem Chartered Institute of Public Finance & Accountancy (CIPFA) durchgeführte weltweite Studie zu dem Ergebnis, dass 51% der Doppik-anwendenden Länder auch die IPSAS anwenden, resp. als Referenz heranziehen.<sup>2</sup> Mit Blick auf die Zukunft konstatiert die Studie, dass bis Ende 2023 65% der teilnehmenden 150 Länder auf Basis der Doppik-Rechnung liegen werden. Innerhalb dieser 98 Länder geht man ferner davon aus, dass 72 Länder (73%) die IPSAS entweder direkt oder indirekt anzuwenden oder zumindest darauf Bezug nehmen werden. Die gemeinsame Studie von IFAAC und CIPFA wird derzeit aktualisiert, aber es sei vorweggenommen, dass sich der Trend hin zur Doppik und der vermehrten Orientierung an den IPSAS in der Praxis bestätigt. Auch die aktualisierte Eurostat-Studie zu den Befragten der öffentlichen Rechnungslegung aus dem November 2020 kam zu dem Ergebnis, dass sich der Befragte der öffentlichen Rechnungslegung der europäischen Gebietskörperschaften – gemessen auf Grundlage der doppelchen IPSAS – im Vergleich zu 2014 nochmals deutlich erhöht hat. Z.B. haben die nationalen Regierungen ihren Befragten von 51% auf 65% und die Kommission in Europa von 65% auf 73% gesteuert.<sup>3</sup>

Ferner ist im Zusammenhang mit der Diskussion um die Geeignetheit der IPSAS als Grundlage für die EPSAS zu beobachten, dass die Ergebnisse der vom IMF im Auftrag gegebenen Studie zum Vergleich der IPSAS mit den Standards staatlicher Doppik aus dem Jahre 2016<sup>4</sup> und der im gleichen Jahr durchgeführten Machbarkeitsstudie „Proof of Concept – IPSAS in Hamburg, der Freien und Hansestadt Hamburg bei dato keine Berücksichtigung fanden.“<sup>5</sup> Z.B. kann man bei der Studie des IMF zu dem Fazit, dass die Differenzen dieser beiden Rechnungslegungssysteme im Hinblick auf eine Umstellung auf die IPSAS kein unüberwindliches Hindernis darstellen. Im vergleichbarer Weise stellte man in Hamburg fest, dass man bei einer Umstellung auf Basis eines anschaffungs- und herstellungskostenorientierten Ansatzes (im Gegensatz zu einem zertifikatsorientierten Ansatz) in vielen Bereichen bereits die Anforderungen der IPSAS erfüllen können.<sup>6</sup>

1. OECD/FAO, Annual Report and Action Programme in OECD Countries, 2015, S. 12. 2. IFAAC, International Public Sector Financial Standards (IPSAS) 2016 Status Report, 2016, Part. 10, Anlage von Anlagen, Update accounting practices of 101 governments and IPSAS implementation rate, Juli 2016, S. 1. 3. Eurostat, International Public Sector Financial Standards (IPSAS) 2016 Status Report, 2016, Part. 10, Anlage von Anlagen, Update accounting practices of 101 governments and IPSAS implementation rate, Juli 2016, S. 1. 4. IMF, Hamburg Study on the Feasibility of Adopting IPSAS, Forschungsbericht Nr. 211, Vergleich der International Public Sector Accounting Standards mit den Standards der öffentlichen Rechnungslegung, 2016, S. 14. 5. IMF, Hamburg Study on the Feasibility of Adopting IPSAS, Forschungsbericht Nr. 211, Vergleich der International Public Sector Accounting Standards mit den Standards der öffentlichen Rechnungslegung, 2016, S. 14. 6. Frazee und Helling, Hamburg, Prof. Dr. Grottel, – EPSAS in Hamburg, Hamburg 2016, 1. 241 oder Weiland/Nowak, 2016, S. 161.

DER KONZERN Nr. 06/2021

**Routledge**  
Taylor & Francis Group

Check for updates

## The principle of prudence in public sector accounting—a comparative analysis of cautious and asymmetric prudence

Berit Adam\*, Jens Helling<sup>a</sup> and Tim Meiglitsch<sup>b</sup>

\*Department of Public Administration, Berlin School of Economics and Law, Berlin, Germany; <sup>a</sup>Financial Accounting and Advisory Services, EY GmbH, Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, Stuttgart, Germany; <sup>b</sup>Faculty of Economics and Management Science, Leipzig University, Germany

**IMPACT**  
The principle of prudence plays a significant role in the design of the IPSAS. In Germany it has been argued that a lack of consideration of the principle of prudence in the IPSAS's Conceptual Framework and in the IPSAS means that IPSAS are not an ideal reference framework for the EPSAS. Based on a comparative analysis of the IPSAS principle of prudence and the principle of prudence as it is applied in the German Standards of Governmental Accrual Accounting the authors examine the role and the design of the principle of prudence within public sector accounting systems. The findings of this article will be of value to national and international public sector accounting standard-setters.

**ABSTRACT**  
The draft IPSAS Conceptual Framework proposes the prudence principle as a qualitative characteristic of financial reporting. Limited academic debate has taken place on the role of the prudence principle in public sector accounting. This article critically discusses the principle of prudence with its antagonistic interpretations 'cautious prudence' and 'asymmetric prudence' and its role in the design of public sector accounting in the context of the emerging EPSAS.

**KEYWORDS**  
Conceptual Framework; European Public Sector Accounting Standards (EPSAS); Governmental Accounting; International Financial Reporting Standards (IFRS); International Public Sector Accounting Standards (IPSAS)

**Background**  
Since the European Commission (EC, 2013) expressed the view that 'IPSAS standards represent an indisputable reference for potential EU harmonized public sector accounts' (p. 8), debates have focused on prudence or imprudence of this accounting framework. This is especially the case in Germany (see for example Präsidentinnen der Rechnungshöfe des Bundes und der Länder (PRBL), 2014, 2016, and 2020). In 2020, the presidents from the courts of auditors of the German federal and state governments stated that IPSAS are not sufficiently prudent (PRBL, 2020). German authors have also criticized the measurement approaches underlying IPSAS as being more suitable for decision-making for investors rather than for the discharge of accountability by governments (for example Nowak & Weiland, 2016; Nowak, 2019).

**Research methodology**  
The German debate about the role and the design of the prudence principle in public sector accounting led to the question of the prudence or imprudence of the IPSAS accounting framework. As the qualitative characteristics in IPSAS's CF (2014) do not include the principle of prudence, one may conclude that IPSAS represent an imprudent accounting framework. As the IPSAS will likely be used as a reference framework for EPSAS, we wanted to assess asymmetric and cautious prudence as a reference framework for the EPSAS and to draw conclusions for the design of the future EPSAS. We analysed the principle of prudence in public sector accounting in the German, in European and in international contexts. We mainly took a conceptual approach and analysed the proposed concepts of asymmetric and cautious prudence from a literal interpretation of the accounting requirements. Where appropriate and if possible, a hermeneutic perspective was added. Germany was the reference point for the empirical part of the study as the role and the importance of the prudence principle for public sector accounting is controversial in Germany (for example Nowak & Weiland, 2016; Adam et al., 2020). In addition, in Germany, the asymmetric prudence principle has a long-standing prominent role in private sector accounting. As the German Standards of Governmental Accrual Accounting (GGAA) are applied by only a few public administrations (Mann & Lorenz, 2016), only limited commentaries and interpretations of these standards are available. A conference presentation of this article in early 2020 showed that the role and the design of the prudence principle is also of interest to other jurisdictions (for example Italy).

© 2022 Informa UK Limited, trading as Taylor & Francis Group