

# Aufwände und Bedarfe durch die EPSAS-Rechnungslegung

Eine Machbarkeitsstudie zur Umsetzung der europäischen Rechnungslegungsstandards „EPSAS“ in Hamburg offenbart – je nach endgültiger Festlegung – unterschiedliche Anpassungsbedarfe für das Haushalts- und Rechnungswesen.

## Autoren



**Helge C. Brixner**  
ist geschäftsführender  
Gesellschafter der Arf GmbH,  
Nürnberg



**Torsten Domroes**  
ist Leiter des Projekts EPSAS  
bei der Finanzbehörde Hamburg

Die Initiative zur Einführung europäischer Rechnungslegungsstandards (European Public Sector Accounting Standards – EPSAS) geht auf die Richtlinie 2011/85/EU zurück. Sie enthält einerseits Vorschriften für die Gestaltung des Haushalts- und Rechnungswesens der Mitgliedsstaaten der Europäischen Union (EU). Hierzu zählt zum Beispiel die Aufstellung von numerischen Haushaltsregeln, wie sie in Form der Schuldenbremse bereits seit 2009 im deutschen Grundgesetz verankert sind. Andererseits wird die Europäische Kommission mit der Richtlinie beauftragt zu prüfen, ob sich die International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) als Standard für die Rechnungslegung in den Mitgliedsstaaten eignen. In ihrem Bericht aus dem Jahr 2013 stellt die Kommission fest, dass die IPSAS zwar nicht direkt übernommen werden können, jedoch einen geeigneten Bezugsrahmen für die Entwicklung europäischer Rechnungslegungsgrundsätze bieten. Das bei der europäischen Statistikbehörde Eurostat angesiedelte Projekt zur Entwicklung dieser Standards hat im Jahr 2015 Fahrt aufgenommen. Auch wenn der Zeitplan von Eurostat keine konkreten Jahreszahlen nennt, ist davon auszugehen, dass bis zum Jahr 2020 konkrete Vorschriften für eine harmonisierte Rechnungslegung und Finanzstatistik erarbeitet werden. Mit einer Machbarkeitsstudie (Proof of Concept – PoC) zur Umsetzung der EPSAS, die als gemeinsames Projekt der Fi-

nanzbehörde der Freien und Hansestadt Hamburg (FHH), der arf GmbH und der SAP Deutschland SE & Co. KG durchgeführt wurde, sollten frühzeitig Anpassungsbedarfe im Haushalts- und Rechnungswesen der FHH ermittelt werden. Gleichzeitig sollten Schlussfolgerungen für die weitere inhaltliche Diskussion über die Prinzipien und die Einführung der EPSAS abgeleitet werden.

## Methodik der Untersuchung

Referenzmaßstab für die Entwicklung europäischer Rechnungslegungsstandards sind die IPSAS. Daher wird auch in der Machbarkeitsstudie geprüft, wie sie sich auf das doppelte Haushalts- und Rechnungswesen und insbesondere auf die Rechnungslegung der FHH auswirken. Die IPSAS enthalten umfassende Wahlrechte, sodass die Untersuchung bei der Ausübung dieser Wahlrechte zwei Szenarien als Normsetzungsoptionen definiert:

- Im besten Fall orientiert sich die Auslegung der IPSAS-Wahlrechte an der zur Bilanzierung erlassenen Verwaltungsvorschrift der FHH (VV Bilanzierung), die auf den Standards staatlicher Doppik (SsD) basiert und die handelsrechtlichen Prinzipien der Vorsicht und Objektivierung in den Vordergrund stellt.
- Der „Worst Case“ nimmt dagegen eine kapitalmarktorientierte Bewertung in der Tradition angloamerikanischer Rechnungslegung an.

Die Bewertung der beiden Optionen und die hieraus entstehenden Handlungsbedarfe werden mithilfe eines Ampelsystems aufgezeigt. Ausgangspunkt der Bewertungen im Ampelsystem ist eine Umsetzungsstrategie, bei der die EPSAS als ergänzende Rechnungslegung neben das bestehende Haushalts- und Rechnungswesen treten werden. Da auch die EU-Kommission die IPSAS in ähnlicher Form für eine ergänzende Rechnungslegung unter Beibehaltung ihres kameraleen Haushaltswesens eingeführt hat, ist eine ergänzende Rechnungslegung ein wahrscheinliches Ergebnis des EPSAS-Projekts.

In der Machbarkeitsstudie werden 31 der zurzeit existierenden 38 auf der Periodenrechnung basierenden IPSAS-Standards in inhaltliche Cluster aufgeteilt und in vier Kategorien eingeteilt. Normativ bewertet werden die Auswirkungen auf das Haushaltswesen und die Rechnungslegung der FHH, während die organisatorischen und technischen Auswirkungen vor allem anhand der (Folge-)Kosten betrachtet werden. Auf dieser Basis wird für jeden der bewerteten IPSAS-Standards eine Empfehlung für die künftige Positionierung zur Ausgestaltung des zu entwickelnden EPSAS-Standards abgegeben.

## Wenige Konsequenzen im besten Fall

Werden die in den IPSAS bestehenden Wahlrechte so ausgeübt, dass die handelsrechtlichen Grundprinzipien der Vorsicht und der Objektivierung – und damit unter anderem die Orientierung an den Anschaffungs- und Herstellungskosten – beibehalten werden, zeigen die Ergebnisse der Studie, dass Hamburg zwar noch keine IPSAS-konforme Bilanz vorlegt, die Abweichungen hierzu jedoch noch in einem überschaubaren Rahmen liegen. Die zentrale Organisation der Buchhaltung, Rechnungslegung und Konzernkonsolidierung wie auch die relativ moderne IT-Technik lassen einen eher geringen Anpassungsbedarf und überschaubare Umsetzungskosten erwarten.

Mehraufwände ergeben sich bestenfalls durch die Bewertung von Finanzinstrumenten, die notwendige Anpassung des Kontenplans und die zu erwartende Erweiterung der in die internationale Rechnungslegung einzubeziehenden Einheiten. So blieb in der deutschen Diskussion um EPSAS bisher unbeachtet, dass mit einer weitgehenden Übernahme der IPSAS alle Einrichtungen im öffentlichen Sektor wie Eigen- und Landesbetriebe, öffentliche

Unternehmen, Kammern und Sozialversicherungen in der Rechnungslegung einer Gebietskörperschaft zu berücksichtigen wären. Dabei müssten öffentliche Unternehmen ergänzend nach den für kapitalmarktorientierte Privatunternehmen geltenden International Financial Reporting Standards (IFRS) Rechnung legen. Darüber hinaus stellen aktuelle Entwicklungsprojekte des IPSAS-Boards beispielsweise in Bezug auf Sozialleistungsverpflichtungen und öffentliche Zuwendungen ein derzeit noch nicht abschätzbares Risiko dar (siehe Info-Kasten).

## Erhebliche Folgen im schlechtesten Fall

Zu einem ganz anderen Ergebnis gelangt die Machbarkeitsstudie, wenn der schlechteste Fall angenommen wird. Hier werden aufgrund der Auslegungsoption einer auf Marktwerten basierenden Bewertung die Prinzipien der Vorsicht und der Objektivierung als Schranken zugunsten eines kapitalmarktorientierten „true and fair view“ aufgegeben. Hier drohen der FHH erhebliche Aufwendungen, und es sind dauerhaft zusätzliche Erläuterungsbedarfe im Rahmen der Rechnungslegung zu erwarten. Zu den im besten Fall genannten kri-

### Hamburg

## Anpassungsbedarfe im besten Fall



- zentrale Organisation für Konzernkonsolidierung
- relativ moderne Informationstechnik
- relativ belastbare Organisation von Buchhaltung und Rechnungswesen
- SsD-konforme Ausübung der IPSAS-Wahlrechte vielfach möglich:
  - Fortführung der Anschaffungs- und Herstellungskosten (IPSAS 17)
  - objektivierende Auslegung beim Komponentenansatz (IPSAS 17)



- Mehraufwand für IPSAS-Bewertung der Finanzinstrumente (IPSAS 28-30)
- Mehraufwand für Anpassung des Kontenplans (VKR-neu/IPSAS 1)
- Mehraufwand für Erweiterung des Nutzerkreises wegen öffentlicher Finanzstatistik (IPSAS 1)
- Risiko: Weiterentwicklung der IPSAS, insbesondere Sozialleistungsverpflichtungen und öffentliche Zuwendungen



- Mehraufwand für Segmentberichterstattung (IPSAS 18)
- Mehraufwand für Angaben im Anhang (diverse IPSAS)
- Entobjektivierung bei Renditeobjekten (IPSAS 16, 26)

tischen Sachverhalten kommen die Berücksichtigung von Zeitwerten in einem zweiten Bewertungsbereich und die Schätzung von Steuererträgen hinzu. Insbesondere die laufende Neubewertung von Sachanlagen und die damit einhergehende Fortschreibung sich regelmäßig ändernder Zeitwerte würde nicht nur für die Rechnungslegung einen erheblichen Aufwand bedeuten. Die Verwendung von Zeitwerten in einem mehrjährigen Haushaltsverfahren, wie es in vielen Bundesländern angewandt wird, und in der mittelfristigen Finanzplanung würde ebenfalls große Probleme nach sich ziehen (siehe Info-Kasten). Ein erhebliches Kostenrisiko birgt auch die noch ungeklärte Ausgestaltung des Komponentenansatzes, wonach Sachanlagen in der Bewertung in einzelne Komponenten zerlegt und jeweils gesondert abgeschrieben werden – zum Beispiel Straßenabschnitte in unterschiedliche Bestandteile wie Deck- und Tragschicht.

### Umsetzung im IT-System

Die Machbarkeitsstudie betrachtet neben fachlichen Fragen auch die technischen Voraussetzungen, die für die Umsetzung von

EPSAS auf Basis von IPSAS erforderlich sind. Für SAP-Systeme, wie sie bei der FHH im Einsatz sind, gibt es unterschiedliche Möglichkeiten, eine parallele Rechnungslegung abzubilden. Zumindest eine der beschriebenen Umsetzungsmöglichkeiten steht auch Gebietskörperschaften offen, die SAP nicht nutzen.

Um eine parallele Rechnungslegung nach Standards staatlicher Doppik und EPSAS zu ermöglichen, müssen beispielsweise Vermögensgegenstände mit unterschiedlichen Werten abgebildet werden können. Das sollte in jedem technischen System durch unterschiedliche Sachkonten gelöst werden können. Im SAP-System kommt darüber hinaus die Nutzung des „neuen Hauptbuchs“ in Betracht, das für die Abbildung der parallelen HGB- und IFRS-Rechnungslegung kapitalmarktorientierter Unternehmen entwickelt wurde.

Die Studie bewertet den organisatorischen und technischen Aufwand der Einführung von EPSAS auf Grundlage der Kontenlösung, weil die FHH das neue Hauptbuch zurzeit nicht einsetzt. Ein Vorteil der Kontenlösung ist, dass sie einfach zu implementieren ist. Durch die Doppelung

von Konten für eine unterschiedliche bilanzielle Darstellung ergeben sich allerdings erhöhte Anforderungen für die Buchhaltung, und auch die Kontenpflege wird deutlich komplexer und damit fehleranfälliger. Im Zusammenhang mit einer parallelen Darstellung im Kontenmodell sind drei Arten von Konten zu unterscheiden. Grundsätzlich kann festgehalten werden, dass gemeinsame Konten für Verbindlichkeiten, Forderungen und Bankbestände sowie zusätzliche spezielle Konten geführt werden, die den Anlagenbestand und die Rückstellungen gemäß der auf den Standards staatlicher Doppik basierenden VV-Bilanzierung respektive den EPSAS abbilden.

Mit der Wahl der Kontenlösung ergeben sich für das SAP-System der FHH aus technischer Sicht geringe Anpassungsbedarfe. So muss in der Anlagenbuchhaltung lediglich ein zweiter Bewertungsbereich abgebildet werden, in dem Bewertungsunterschiede respektive die Zeitwerte erfasst werden. Auf diese Weise kann auch die Vorgabe für Sachanlagen aus IPSAS 17 abgebildet werden, der zufolge wesentliche Komponenten von Sachanlagen getrennt abzuschreiben sind. Aufgrund der gesteigerten

## Hamburg

### Anpassungsbedarfe im schlechtesten Fall



- zentrale Organisation für Konzernkonsolidierung
- relativ moderne Informationstechnik
- relativ belastbare Organisation von Buchhaltung und Rechnungswesen



- Mehraufwand für IPSAS-Bewertung der Finanzinstrumente (IPSAS 28-30)
- Mehraufwand für Anpassung des Kontenplans (VKR-neu/IPSAS 1)
- Mehraufwand für Erweiterung des Nutzerkreises wegen öffentlicher Finanzstatistik (IPSAS 1)
- Mehraufwand für Zeitwerte im zweiten Bewertungsbereich mit erhebl. Ermessensspielräumen (IPSAS 3/16/ 21/26/29/31)
- Mehraufwand für die Schätzung von Steuererträgen (IPSAS 23)
- Risiko: Weiterentwicklung der IPSAS, insbesondere Sozialleistungsverpflichtungen und öffentliche Zuwendungen



- Mehraufwand für Konzernanpassung an IFRS (IPSAS 35)
- Mehraufwand für Segmentberichterstattung (IPSAS 18)
- Mehraufwand für Komponentenansatz und Neubewertung bei Sachanlagen (IPSAS 17)
- Mehraufwand für Angaben im Anhang (diverse IPSAS)
- Entobjektivierung bei Renditeobjekten (IPSAS 16, 26)

Komplexität und der damit verbundenen Fehleranfälligkeit ist die skizzierte Kontenlösung allerdings aus organisatorischer Sicht nicht unproblematisch. Sie ist wohl nur dann inhaltlich beherrschbar, wenn die Abweichungen – wie im besten Fall angenommen – eher gering sind. Andernfalls wäre mit einem erheblichen und dauerhaften organisatorischen Mehraufwand zu rechnen.

## Individuelle Handlungsbedarfe

Nicht nur das skizzierte Beispiel der technischen Umsetzung mithilfe der Kontenlösung zeigt, dass im Vorfeld der EPSAS-Einführung die individuellen Voraussetzungen der einzelnen Gebietskörperschaften oder öffentlichen Einrichtungen betrachtet werden müssen.

Es liegt auf der Hand, dass im günstigsten Fall einer an deutschen Standards orientierten IPSAS-Auslegung der Aufwand für bereits doppisch arbeitende Einrichtungen deutlich geringer ist als im dargestellten schlechtesten Fall. Die deutschen Vertreter in den Gremien des EPSAS-Projekts haben daher vor dem Hintergrund der Machbarkeitsstudie gute Gründe, sich in Bezug auf die EPSAS für eine Ausprägung der Wahlrechte entsprechend der handelsrechtlichen Grundprinzipien der Vorsicht und Objektivierung einzusetzen. Für diese Position spricht nicht zuletzt auch die normative Betrachtung. Demnach sollte mit Blick auf die Schutzzwecke öffentlicher Rechnungslegung in Form der Generationengerechtigkeit und des Gläubigerschutzes eine Orientierung an insbesondere in den Konjunkturzyklen schwankenden Zeitwerten unbedingt vermieden werden.

Eine aus europäischer Sicht mittlerweile weitgehend auf Deutschland beschränkte Frage betrifft die Umsetzungsmöglichkeit einer Rechnungslegung nach EPSAS, die ein doppisches Rechnungswesen voraussetzt, für bisher noch kameral buchende Einrich-

tungen. Die Umstellung auf die Doppik in Buchhaltung und Rechnungslegung wird wohl auch dann erforderlich sein, wenn im Haushaltswesen das Wahlrecht für einen kameralen Haushalt erhalten bleibt. Ein solches duales Haushalts- und Rechnungswesen führt die EU-Kommission selbst. In bisher kameralen Systemen hängt der Einführungsaufwand maßgeblich vom Zustand der Anlagenbuchhaltung und der Vermögensrechnung ab, die viele Einrichtungen in den letzten Jahren einge-

## Handlungsbedarfe zeitig erkennen

Die in diesem Beitrag dargestellten Erkenntnisse aus der Machbarkeitsstudie machen deutlich, dass es sich lohnt, schon im Vorfeld der EPSAS-Einführung die individuellen Handlungsbedarfe zu ermitteln. Je nach Ausgangslage kann die Vorbereitungszeit bis zum voraussichtlichen Zieltermin im Jahr 2020 auch dann recht knapp werden, wenn eine ergänzende Frist für die eigentliche Systemumsetzung eingeräumt wird. Eine frühzeitige Analyse der Hand-



führt haben. In manchen Fällen ist eine voll in die Buchhaltung integrierte Anlagenbuchhaltung und Vermögensrechnung relativ leicht zu einer doppischen Rechnungslegung ausbaubar. In anderen Fällen ist für den organisatorischen Aufbau von Buchhaltung und Rechnungslegung – insbesondere auch für die Erstellung einer Eröffnungsbilanz – mit ganz erheblichen Investitionen in Organisation, Personal und Technik zu rechnen.

lungsbedarfe und eine Klärung der verfügbaren individuellen Umsetzungsstrategien (siehe Grafik) würde es öffentlichen Einheiten ermöglichen, diese in Bezug auf bestehende inhaltliche wie auch organisatorische Erneuerungsbedarfe im Haushalts- und Rechnungswesen einzuordnen. ■

**Weitere Informationen:** Arf GmbH, Helege Brixner, E-Mail: [gf@arf-gmbh.de](mailto:gf@arf-gmbh.de), oder bei Torsten Domroes, E-Mail: [torsten.domroes@fb.hamburg.de](mailto:torsten.domroes@fb.hamburg.de).