

IPSAS-Abschluss 2019 des Landes Hessen

Anwendung der IPSAS im Praxistest

Ministerialrat Harald Bott

Wiesbaden, den 25. März 2021



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 zu einer sachlichen Diskussion



Zielsetzung des einmaligen IPSAS-Abschlusses 2019 des Landes Hessen

- Versachlichung der Diskussion im Zusammenhang mit der Entwicklung von EPSAS.
- 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.

Transparente Finanzberichterstattung ist kein Selbstzweck. Politisch Entscheidende wie Bürgerinnen und Bürger benötigen einen klaren Blick auf die Staatsfinanzen und die Verwendung des Geldes der Steuerzahlenden.



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**.



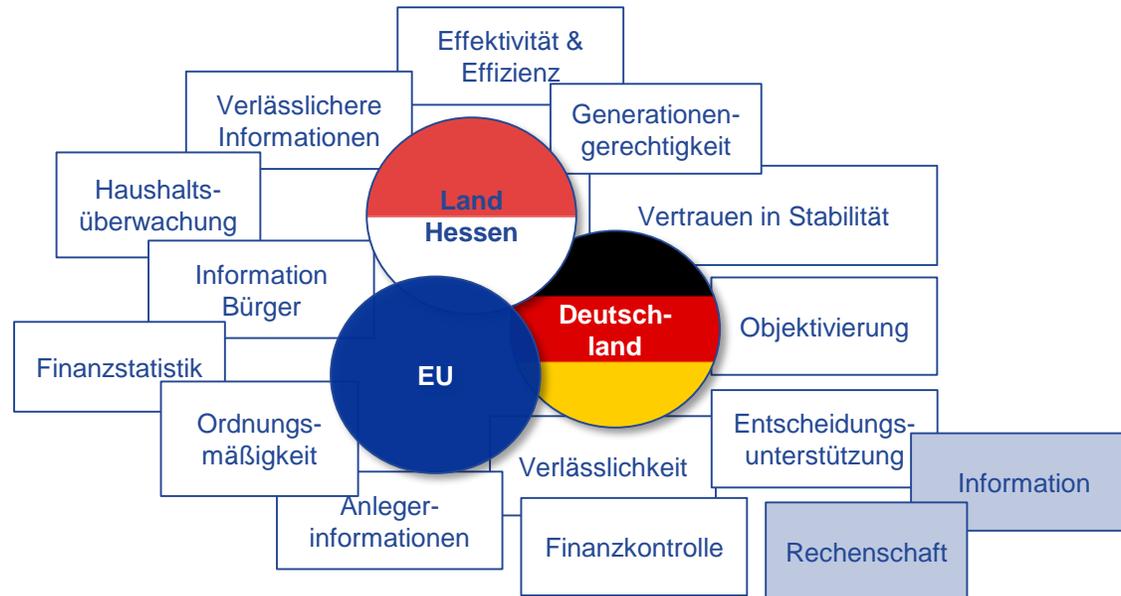


Praxistest: Unsere Bewertungsparameter

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



Anlagevermögen

Vorsichtiger Ausweis des Anlagevermögens durch weitgehende Anwendung AHK-Prinzip

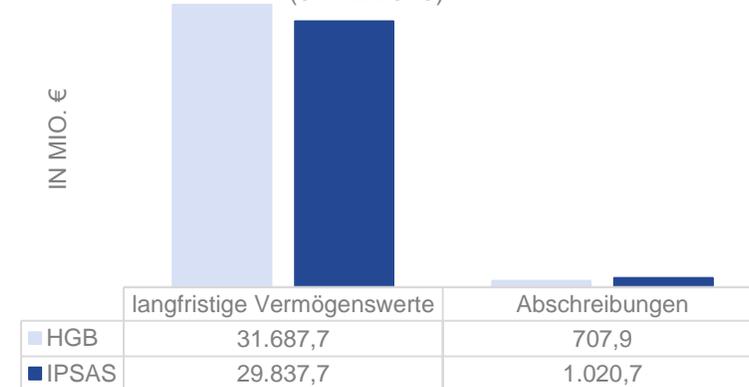
Zweckadäquate Rechnungslegung

-
-
- 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

Anlagevermögen / Abschreibungen
nach HGB und IPSAS
(31.12.2019)



Projekterkenntnis

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



Bewertungsmaßstäbe

Fair Value (Zeitwert) nur in begründeten Ausnahmefällen

Posten der Vermögensrechnung	Bewertungsmaßstab
Aktiva	
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
Passiva	
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



Umlaufvermögen

Realisationsprinzip auch bei Ausweis von Steuerforderungen berücksichtigt

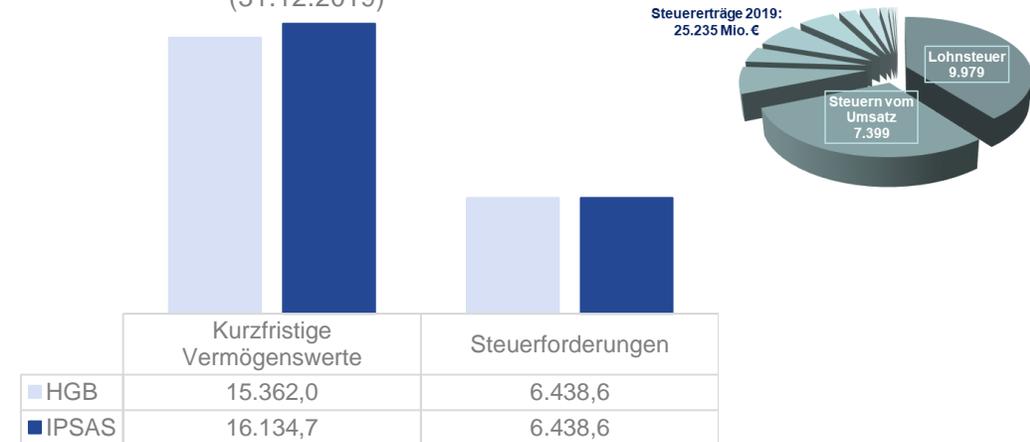
Zweckadäquate Rechnungslegung

-
-
- 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)

IN MIO. €



Projekterkenntnis

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



Rückstellungen

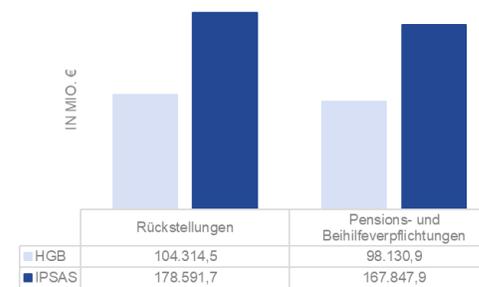
Vorsichtsprinzip (einschl. Imparitätsprinzip) auch nach IPSAS gewahrt

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)

IPSAS Abschluss Land Hessen

Vergleich HGB vs. IPSAS
(31.12.2019)



Entwicklung Pensions- und Beihilfeverpflichtungen 2019



Projekterkenntnis

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

Verbindlichkeiten

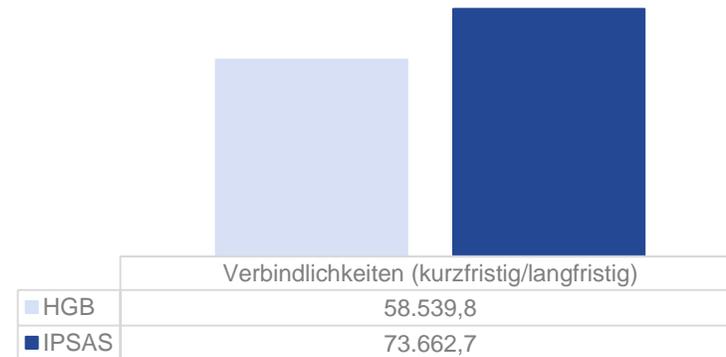
auch hier Ausweis nach IPSAS vorsichtiger als nach HGB

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.

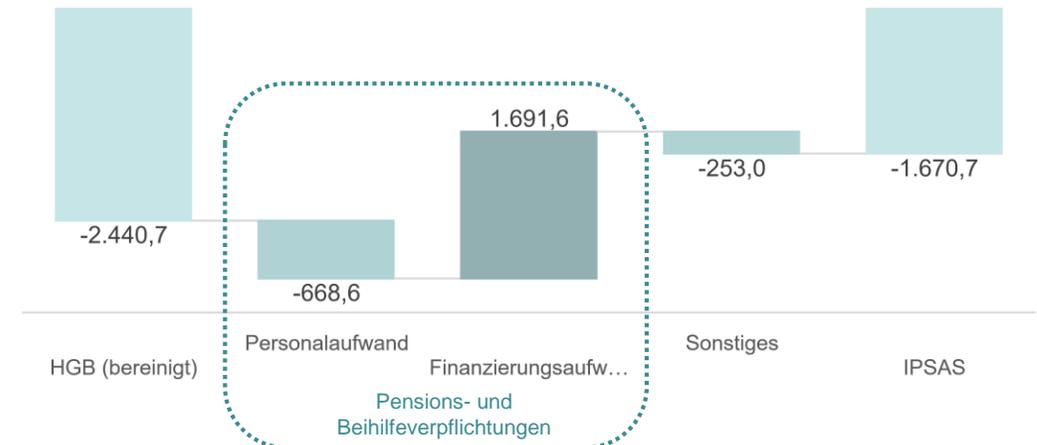


Ergebnisrechnung 2019

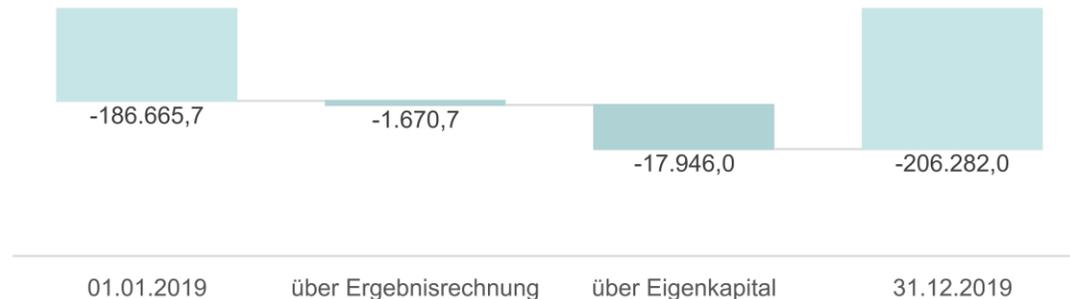
Überleitung des Jahresergebnisses

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

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



Ausgewählte Wahlrechte nach IPSAS

Einschränkung der Vergleichbarkeit oder berechnete Gestaltungsmöglichkeit?

Wahlrecht	Einschätzung und Bewertung Hessen	Umsetzung im Projekt
Anwendungsbereich		
Finanzstatistische Informationen [22]	Divergenz zwischen Bilanzrecht und Statistik	keine Anwendung
Ansatz		
Kulturgüter [17,31]	problematisch, zumal keine einheitliche Vorgabe	Aktivierung
Fremdkapitalkosten [5]	Wahlrecht auch nach HGB vorhanden	keine Aktivierung
Bewertung		
AHK- oder Neubewertungsmodell [17,31]	mangelnde Vergleichbarkeit verschiedener Einheiten	AHK-Modell
Ausweis		
Aufbau und Struktur der Vermögens- und Ergebnisrechnung [1]	mangelnde Vergleichbarkeit	in Anlehnung an HGB



Unser Resümee

Vorsichtsprinzip lässt sich auch im Rahmen eines IPSAS-Abschlusses umsetzen



- 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

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)

Projekterkenntnis

- Objektivierung, Realisations- und Imparitätsprinzip auch bei IPSAS umsetzbar.
- Differenzierter Ergebnisausweis kommt Besonderheiten des öffentlichen Sektors entgegen.

Aber

- Einheitliche Vorgaben zur Minimierung von Wahlrechten sowie
- demokratische Legitimation der Standardsetzung erforderlich.

Schlussfolgerung

- IPSAS als Referenz für EPSAS denkbar.