

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

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

**MinR 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

## I. Vorbemerkung

Mit Art. 16 Abs. 3 RL 2011/85/EU des Rates über die Anforderungen an den haushaltspolitischen Rahmen der Mitgliedstaaten vom 08.11.2011<sup>1</sup> ist die EU-Kommission zur Bewertung der Frage aufgefordert worden, ob die internationalen Rechnungsführungsgrundsätze für den öffentlichen Sektor („International Public Sector Accounting Standards“ – IPSAS) für die Mitgliedstaaten geeignet sind.

Mit der testweisen Aufstellung eines Jahresabschlusses, der den Grundsätzen der IPSAS folgt, ist das Land Hessen der Frage nachgegangen, ob eine zweckadäquate Rechnungslegung der öffentlichen Hand auch auf Grundlage der IPSAS möglich ist. Die praxisbasierten Erfahrungswerte sollen in den aktuellen Diskussionsprozess zur Entwicklung neuer einheitlicher europäischer Rechnungslegungsstandards für den öffentlichen Bereich (European Public Sector Accounting Standards – EPSAS) eingebracht werden. Zu den Projekterkenntnissen berichten die Verf. im nachfolgenden Beitrag.

## II. IPSAS im Praxistest: Ein Beitrag zur weiteren Debatte

### 1. Diskussion in Deutschland bislang von Haushaltsführung dominiert

Die in Deutschland traditionelle Kameralistik, die auch nach der Öffnung der haushaltsrechtlichen Rahmungsgrundsätze<sup>2</sup> für eine doppisch basierte Haushaltsaufstellung durch das

HGrGModG vom 31.07.2009<sup>3</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 untersuchen sowie der Bericht der EU-Kommission vom 06.03.2013<sup>5</sup>, der eine Entwicklung von „European Public Sector Accounting Standards“ (EPSAS) mit Bezug auf bestehende IPSAS<sup>6</sup> als Referenzgröße empfiehlt, haben in Deutschland zu einer Debatte über die Vor- und Nachteile einer doppischen Haushaltsführung, einer möglichen Beeinträchtigung des parlamentarischen Budgetrechts und die Rolle von Externen im Rahmen der Normsetzung für das öffentliche Rechnungswesen geführt.

### 2. IPSAS: Kritische Beurteilung aus Distanz

Die Bedeutung des parlamentarischen Budgetrechts, das auch die Beschlusslage von Bundestag<sup>7</sup> und Bundesrat<sup>8</sup> zur beabsichtigten Entwicklung von EPSAS maßgeblich beeinflusst, hat die vorrangig zu prüfende Frage einer zweckadäquaten öffentlichen Rechnungslegung auf der Grundlage von IPSAS bislang nur unzureichend beantworten lassen.

Auch eine Anlehnung der nach der Empfehlung der EU-Kommission noch zu entwickelnden EPSAS an den bestehenden IPSAS ist – insb. im Rahmen der inländischen Diskussion – bereits aufgrund einer Ausrichtung an internationalen Bilanzierungsvorgaben deutlich kritisiert worden, weil diese im Vergleich zu nationalen Bilanzierungsvorgaben des HGB kein in sich geschlossenes Regelwerk kennen, die Entscheidungsnützlichkeit der Daten offensichtlich aus dem Blickwinkel eines Investors mit einer starken Kapitalmarktorientierung betonen und eine adressatengerechte Rechnungslegung im öffentlichen Sektor möglicherweise infrage stellen.<sup>9</sup>

3 Gesetz zur Modernisierung des Haushaltsgrundsätzegesetzes und zur Änderung anderer Gesetze (Haushaltsgrundsätzemodernisierungsgesetz) vom 31.07.2009, BGBl. I 2009 S. 2580.

4 Vgl. Bott/Rüdiger, DÖV 2021 S. 32, Worms/Teigler, DÖV 2010 S. 542 sowie Burth/Egger, ZKF 2021 S. 30.

5 EU-Kommission vom 06.03.2013, COM (2013) 114 final, Bericht der Kommission an den Rat und das Europäische Parlament, Brüssel 2013, <http://hbfn.link/9323> (Abruf: 05.05.2021).

6 Vgl. näher Bott/Rüdiger, DK 2020 S. 471.

7 BT vom 27.06.2013, BT-Drucks. 17/14148 sowie Beschlussempfehlung des Haushaltsausschusses vom 03.03.2015, BT-Drucks. 18/4182.

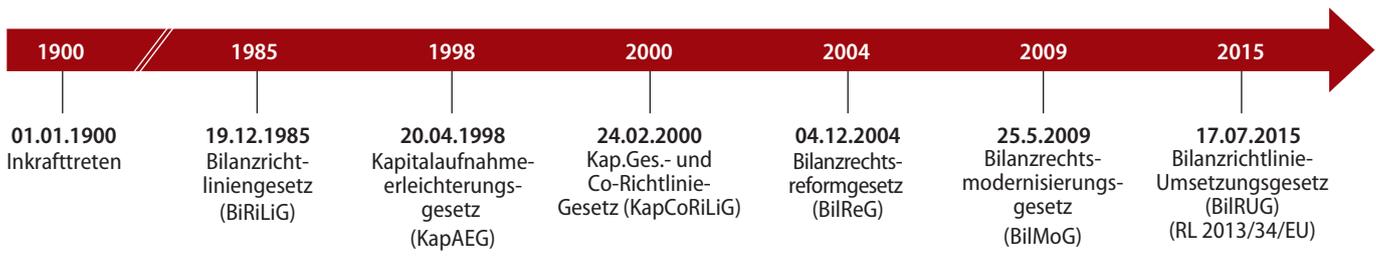
8 BR vom 14.02.2014, BR-Drucks. 811 (13 [B]).

9 Vgl. u.a. Weyland/Nowak, DK 2016 S. 558 (566 f.), m.w.N., BT vom 27.06.2013, a.a.O. (Fn. 7) sowie Beschlussempfehlung des Haushaltsausschusses vom 03.03.2015, a.a.O. (Fn. 7), BR vom 14.02.2014, a.a.O. (Fn. 8) sowie Bundesrechnungshof, Bericht nach § 99 BHO vom 15.11.2017, BT-Drucks. 19/60.

1 ABIEU L 306 vom 23.11.2011 S. 41.

2 Gesetz über die Grundsätze des Haushaltsrechts des Bundes und der Länder (Haushaltsgrundsätzegesetz) vom 19.08.1969, BGBl. I 1969 S. 1273; zuletzt geändert durch Art. 10 Gesetz vom 14.08.2017, BGBl. I 2017 S. 3122.

Abb. 1: Nationales Handelsbilanzrecht mit Annäherung an internationale Rechnungslegung



### 3. Projekt: IPSAS-Abschluss des Landes Hessen

Mit dem einmaligen und testweisen IPSAS-Abschluss 2019 will das Land Hessen einen sachlichen Beitrag für die weitere Diskussion leisten und der im Rahmen einer Entwicklung von EPSAS vorrangig zu untersuchenden Frage nachgehen, ob eine zweckadäquate Rechnungslegung der öffentlichen Hand auch auf Grundlage der IPSAS möglich ist.

## III. Zweckadäquanz der öffentlichen Rechnungslegung?

### 1. Zweck und Adressaten

Eine zweckadäquate Rechnungslegung der öffentlichen Hand ist gewährleistet, wenn die Rechnungslegung mit ihren grundlegenden Prinzipien den Zielsetzungen öffentlicher Rechnungslegung gerecht wird.

Ein enges Verständnis rückt hierbei mit Blick auf die Funktion der Rechenschaftslegung eines Bundeslandes als Gebietskörperschaft eine Information der ersten und zweiten Gewalt (Legislative, Exekutive) als primäre Adressaten in den Vordergrund. Als Adressaten des öffentlichen Rechnungswesens, das insoweit nicht auf die Funktion einer Haushaltsrechnung i.S.e. haushaltsrechtlichen Budgetabrechnung beschränkt werden darf, sind in einem weit verstandenen Sinne allerdings auch und insb. die Bürger und Einwohner der Gebietskörperschaft als Öffentlichkeit, die gewählten Bürgervertretungen, die Verwaltungen, die Aufsichten, die Statistikämter, supranationale Institutionen sowie letztlich auch der Kapitalmarkt als Adressaten der Rechnungslegung der öffentlichen Hand zu sehen.<sup>10</sup> Der primäre Zweck der *Rechenschaft* knüpft an einen hohen Objektivierungsgrad sowie an eine willkürfreie, verlässliche und vorsichtige Rechnungslegung zum abgelaufenen Haushaltsjahr an. Die retrospektive Rechenschaftslegung der öffentlichen Hand stellt insoweit eine dominante Zielsetzung dar. Die Vermittlung zukunftsgerichteter entscheidungsnützlicher *Informationen* flankiert eine objektivierte Rechenschaftslegung und kann die retrospektiven Informationen mit prognostischen Einschätzungen insb. in Anhang oder Lagebericht sachgerecht ergänzen und vervollständigen.<sup>11</sup>

Im Ergebnis kann festgehalten werden, dass die Rechnungslegung der öffentlichen Hand – auf Grundlage eines zeitgemäßen Verständnisses ausbalanciert – sowohl der Rechenschaft für das abgelaufene Haushaltsjahr als auch – insb. für die Bürger als Treugeber – der Zurverfügungstellung einer belastbaren Information zur Vermögens-, Finanz- und Ertragslage dient, die mit Blick auf künftige Entwicklungen auch der Aufnahme und Erläuterung von Chancen und Risiken Raum gibt und sich prognostiv von einer rein objektivierten Bestandsaufnahme

abheben kann, als solche allerdings zugleich nachvollziehbar dargestellt und erläutert werden muss.

### 2. HGB als Maßstab für eine zweckadäquate Rechnungslegung (auch) der öffentlichen Hand

Die unter Berücksichtigung der vorstehenden Zielsetzungen zu gewährleistenden Rechnungslegungsgrundsätze und -prinzipien beziehen sich nach nationalem Verständnis in Anlehnung an aktuelles nationales Handelsbilanzrecht als belastbare Benchmark auf die primären Grundsätze der Verlässlichkeit und der Objektivierung sowie das kaufmännische Vorsichtsprinzip.

Sowohl von Bundestag<sup>12</sup> und Bundesrat<sup>13</sup> als auch von der Präsidentenkonferenz der Rechnungshöfe von Bund und Ländern und dem Bund-Länder-Arbeitskreis EPSAS<sup>14</sup> ist als wesentliches Petikum für die Ausgestaltung eines neuen harmonisierten Rechnungslegungsstandard eine sachliche Nähe zu den tradierten handelsbilanziellen Vorgaben formuliert worden. Das nationale Handelsbilanzrecht, wie es nach den §§ 238 ff., 264 ff. HGB für große KapGes. zum Tragen kommt und in Deutschland nach §§ 7a, 49a HGrG auch für die staatliche Doppik in Bezug genommen wird, gewährleistet nach inländischem Verständnis unstreitig eine zweckadäquate Rechnungslegung nicht nur für privat rechtlich organisierte Unternehmen, sondern auch für die Finanzberichterstattung der öffentlichen Hand.

Wenngleich in diesem Kontext bislang nicht hervorgehoben, ist darauf hinzuweisen, dass auch das nationale Handelsbilanzrecht, das einen hohen Grad an Objektivierung, den Grundsatz der Vorsicht mit seiner Konkretisierung in Realisations- und Imparitätsprinzip, die grundsätzliche Bewertung mit Anschaffungs-/Herstellungskosten und lediglich in Ausnahmefällen Zeitwertansätze kennt<sup>15</sup> und daher auch als Grundlage der Ausschüttungsbemessung sowie der steuerlichen Gewinnermittlung dient, in den zurückliegenden Jahren eine kontinuierliche Annäherung an internationale Rechnungslegungsstandards erfahren hat (vgl. Abb. 1).

Bereits mit *Bilanzrichtliniengesetz (BiRiLiG)* vom 19.12.1985<sup>16</sup>, das der Umsetzung der 4., 7. und 8. EG-RL zur Harmonisierung der Rechnungslegung in den Mitgliedstaaten der EU diente und in diesem Kontext insb. die Mindestvorschriften für die Rechnungslegung der KapGes. aufgrund europäischer RL in das deutsche Recht transformierte, haben Ansätze der

12 BT vom 27.06.2013, a.a.O. (Fn. 7) sowie Beschlussempfehlung des Haushaltsausschusses vom 03.03.2015, a.a.O. (Fn. 7).

13 BR vom 14.02.2014, a.a.O. (Fn. 8).

14 BLAK EPSAS vom 05.01.2017, ZKF 2017 S. 84; als Anl. der Unterrichtung durch die Bundesregierung vom 27.03.2017, BR-Drucks. 272/17, beigelegt.

15 Vgl. hierzu auch RL 2013/34/EU vom 26.06.2013, ABLEU L 182/21, Abs. 18 f.

16 Gesetz zur Durchführung der 4., 7. und 8. RL des Rates der Europäischen Gemeinschaften zur Koordinierung des Gesellschaftsrechts vom 19.12.1985, BGBl. I 1985 S. 2355.

10 So auch Hessischer Rechnungshof, Entwurf EPSAS Framework, Kap. 2.4.

11 So auch Hessischer Rechnungshof, a.a.O. (Fn. 10), Kap. 2.6.

internationalen Rechnungslegungspraxis Eingang in kontinentaleuropäisches Recht gefunden. Eine mit der Internationalisierung des nationalen Bilanzrechts intendierte Anhebung des Informationsniveaus des handelsrechtlichen Abschlusses, die mit einer maßvollen Annäherung des HGB an die IAS/IFRS einhergegangen ist, hat der Gesetzgeber zunächst im Rahmen des *Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz* (BilMoG) vom 26.05.2009<sup>17</sup> mit beachtlichen Neuerungen ausgebaut<sup>18</sup> sowie zuletzt auch mit dem *Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetz* (BilRUG) vom 17.07.2015<sup>19</sup> fortgesetzt. Mit dem BilRUG vom 17.07.2015 hat der Gesetzgeber die RL 2013/34/EU des europäischen Parlaments und des Rates vom 26.06.2013<sup>20</sup> in nationales Recht umgesetzt, die an die Stelle der bisher getrennten Regelungen für den Jahresabschluss (4. EG-RL) und den Konzernabschluss (7. EG-RL) getreten ist und sich in ihrem Anwendungsbereich insb. an KapGes. wendet.<sup>21</sup> Das nationale Bilanzrecht stützt sich insoweit auf eine bereits vorhandene und an die IAS/IFRS angenäherte gemeinschaftsrechtliche Grundlage.<sup>22</sup> Im Zuge der flankierenden Anpassung nationaler Vorgaben durch das *Kapitalaufnahmeerleichterungsgesetz* (KapAEG) vom 20.04.1998<sup>23</sup>, das *KapGes.- und Co-Richtlinie-Gesetz* (KapCoRiLiG) vom 24.02.2000<sup>24</sup> und das *Bilanzrechtsreformgesetz* (BilReG) vom 04.12.2004<sup>25</sup> lässt der Gesetzgeber inzwischen nicht nur für börsennotierte und kapitalmarkt-orientierte, sondern für jedes Mutterunternehmen die Möglichkeit einer befreienden Konzernabschlusserstellung nach IFRS zu. Der Vorgabe, die neue EU-Bilanzrichtlinie 2013/34/EU vom 26.06.2013 bis zum 20.07.2015 in den Mitgliedstaaten der EU in nationales Recht umzusetzen,<sup>26</sup> sind sämtliche, aktuell 27, Mitgliedstaaten der EU gefolgt.<sup>27</sup>

Die zu berücksichtigenden Anforderungen an eine zweckadäquate Rechnungslegung der öffentlichen Hand sind mit Beschluss des *Haushaltsausschusses des Deutschen Bundestags* vom 25.02.2015<sup>28</sup>, des Bundesrats vom 14.02.2014<sup>29</sup> und dem Grundsatzpapier des Bund-Länder-Arbeitskreises (*BLAK*) *EPSAS* vom 05.01.2017<sup>30</sup> nach nationalem Verständnis im Ergebnis wie folgt zusammengefasst worden:

- Neue europäische Rechnungslegungsvorschriften müssen insb. die Erfassung und Bewertung von Vermögen und Verbindlichkeiten einschl. der impliziten Verschuldung im Bereich der Altersvorsorge vollständig abbilden und hierbei

*Transparenz und Vergleichbarkeit* garantieren, wofür einheitliche Maßstäbe definiert sein müssen.

- Die in Deutschland relevanten *Grundsätze der Objektivierung, Rechenschaft, Ordnungsmäßigkeit* und Kontrolle müssen Berücksichtigung finden und *Wahlrechte und Ermessensspielräume* weitgehend ausgeschlossen sein, da nur auf diese Weise vergleichbare Ergebnisse in der Rechnungslegung nationalstaatlich und in Europa erzielbar sind.

#### IV. IPSAS-Abschluss 2019 des Landes Hessen

Vor diesem Hintergrund hat das Land Hessen im Rahmen seines Praxistests insb. auf die Fragestellung geachtet, ob

- der unter Berücksichtigung der IPSAS-Standards aufgestellte Jahresabschluss den Anforderungen einer *objektivierten Rechenschaftslegung* auf verlässlicher Datenbasis
- unter Beachtung eines *Vorsichtsprinzips* gerecht wird,
- mithin die im Abschluss vermittelten Informationen eine adressatengerechte Transparenz gewährleisten.

##### 1. Rechtsrahmen

Der für die Aufstellung des IPSAS-Abschlusses 2019 des Landes Hessen zu beachtende Rechtsrahmen weist *systembedingte Unterschiede* im Vergleich zu den traditionellen und seit BiRiLiG 1985 zentral in den §§ 238 ff. HGB normierten handelsrechtlichen GoB auf:

- *Case Law vs. Code Law*: Die IPSAS setzen mit Conceptual Framework und Standards auf den IAS/IFRS als anglo-amerikanischem Case Law mit einer Dominanz der Einzelregelungsorientierung auf; das nationale Bilanzrecht nach den §§ 238 ff., 264 ff. HGB stellt sich demgegenüber als geschlossenem Code Law mit kontinental-europäischer Prinzipienorientierung dar.
- *Keine Verbindlichkeit des IFRS- bzw. IPSAS-Framework* als Standard für Rechtsanwender, einzelne Standards haben Vorrang gegenüber dem Framework, demgegenüber stellen abstrakt formulierte und normierte GoB und Bilanzierung (GoB) des HGB i.S.d. §§ 238 ff. HGB für den Anwender verbindliche Rahmegrundsätze und Orientierungshilfen für Einzelfallentscheidungen dar. Das für die IPSAS/IFRS zum Tragen kommende Verständnis hinsichtlich Frameworks und Standards lässt für sich keine abschließende Beurteilung der leitenden Rechnungslegungsprinzipien zu, da verbindliche Anforderungen in Bezug auf Ansatz, Bewertung und Ausweis in öffentlichen Jahresabschlüssen allein in den IPSAS/IFRS selbst spezifiziert werden.
- *IFRS-Rechnungslegungsprinzipien*, auf denen die IPSAS basieren, sind gleichwohl nicht nur im Framework, sondern auch in IPSAS 1, Appendix B beschrieben. Die nach nationalem Recht zu beachtenden allgemeinen handelsrechtlichen GoB sind mit ihren allgemeingültigen und rechtsformübergreifenden zentralen Vorgaben in den §§ 238 ff. HGB normiert.

##### a) Berücksichtigte IPSAS-Standards

Die nachfolgende Aufstellung zeigt, welche IPSAS-Standards im Rahmen der Abschlusserstellung 2019 Berücksichtigung gefunden haben und im vorliegenden Projekt mit den Bewertungsparametern Transparenz, Datenqualität, Adressatengerechtigkeit und Vergleichbarkeit auf eine Zweckadäquanz für die Rechnungslegung der öffentlichen Hand untersucht worden sind (vgl. Abb. 2).

17 Vgl. BT-Drucks. 16/10067 S. 34, hierzu näher mit Bsp. auch Böcking, in: Wallmann/Nowak/Mühlhausen/Steingässer (Hrsg.), *DS Eibelshäuser*, 2013, S. 433 ff.

18 Gesetz zur Modernisierung des Bilanzrechts vom 26.05.2009, BGBl. I S. 1102, vgl. BT-Drucks. 16/10067 S. 33.

19 Gesetz zur Umsetzung der RL 2013/34/EU des Europäischen Parlaments und des Rates vom 26.06.2013 über den Jahresabschluss, den konsolidierten Abschluss und damit verbundene Berichte von Unternehmen bestimmter Rechtsformen vom 17.07.2015, BGBl. I 2015 S. 1245.

20 ABIEU L 182/19 ff. vom 26.06.2013.

21 Art. 1, Anhang I RL 2013/34/EU.

22 Zur EU-Bilanzrichtlinie 2013/34/EU und ihre Umsetzung durch das BilRUG vom 17.07.2015 vgl. näher Scheffler, in: Böcking/Gros/Oser/Scheffler/Thormann (Hrsg.), *Beck'sches Handbuch der Rechnungslegung, Vor A Rechnungslegungsvorschriften: Entwicklung und Überblick*, Rn. 20 ff., 37 ff.

23 BGBl. I 1998 S. 707.

24 BGBl. I 2000 S. 154.

25 BGBl. I 2004 S. 3166.

26 Art. 53 Abs. 1 RL 2013/34/EU.

27 <https://hbfm.link/10254> (Abruf: 05.05.2021).

28 Vgl. Beschlussempfehlung HHA des Dt. BT vom 25.02.2015, Stellungnahme ggü. Bundesregierung gem. Art. 23 Abs. 2 GG, BT-Drucks. 18/4182.

29 BR-Drucks. 811/13.

30 BLAK EPSAS vom 05.01.2017, ZKF 2017 S. 84; als Anl. der Unterrichtung durch die Bundesregierung vom 27.03.2017, BR-Drucks. 272/17, beigelegt.

Abb. 2: Rechtsrahmen

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

**b) Vergleichsmaßstab: HGB-Konzernabschluss des Landes Hessen**

Die Bestandaufnahme des Landes Hessen im Rahmen des Projekts berücksichtigt als Ausgangspunkt und Vergleichsmaßstab den Konzernabschluss des Landes auf den 31.12.2019, der nach handelsrechtlichen Vorgaben i.S.d. §§ 238 ff., 264 ff. HGB erstellt sowie nach § 322 HGB uneingeschränkt testiert ist. Das Land Hessen wendet das HGB i.S.d. jew. gültigen Fassung an und berücksichtigt für das Berichtsjahr daher auch die mit BilRUG vom 17.07.2015<sup>31</sup> in nationales Recht umgesetzte EU-Bilanzrichtlinie 2013/34/EU des europäischen Parlaments und des Rates vom 26.06.2013<sup>32</sup>, die an die Stelle der bisherigen 4. und 7. EG-RL getreten ist und ungeachtet einer Annäherung an internationale Rechnungslegung postuliert, dass der Jahresabschluss unter Beachtung des *Vorsichtsprinzips* erstellt werden *und* ein den *tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage* vermitteln soll.<sup>33</sup>

Die nachfolgende Darstellung gibt einen kurzen Überblick über die in den einzelnen Themenfeldern gewonnenen Projekterkenntnisse. Ein ausführlicher Ergebnisbericht steht neben dem IPSAS-Abschluss 2019 des Landes Hessen im Internet auf unserer „Themenseite EPSAS“ zum Download zur Verfügung.<sup>34</sup>

**2. Konsolidierungskreis**

Die Abgrenzung des Konsolidierungskreises bestimmt die Reichweite der Finanzberichterstattung der Gebietskörperschaft, mithin den Umfang der Einbeziehung der von ihr beherrschten Einheiten in die Rechnungslegung. Die Umsetzung der für die Abgrenzung des Konsolidierungs-

kreises relevanten IPSAS 35–38, 40 im IPSAS-Abschluss 2019 des Landes Hessen hat zu folgenden Erkenntnissen geführt:

- Im Vergleich zum nationalen Bilanzrecht stehen die *Einbeziehungswahlrechte* i.S.d. § 296 Abs. 1 und 2 HGB im IPSAS-Abschluss nicht zur Verfügung. Die Annahme einer konsolidierungsrelevanten Beherrschung, die nicht nur auf rein finanzielle variable Rückflüsse abstellt, sondern auch dann vorliegt, wenn nicht-finanzielle Vorteile durch die Beteiligung erzielt werden, trägt dem Sachzielvorrang der öffentlichen Hand im Rahmen von Beteiligungsengagements Rechnung.
- Die hiermit verbundene Ausweitung des Konsolidierungskreises um weitere sieben Einheiten (vier Gesellschaften, zwei Stiftungen bR, eine AdöR) zeigt vollumfänglich den Einflussbereich der Gebietskörperschaft auf Grundlage einheitlicher und vergleichbarer Bilanzierungs- und Bewertungsvorgaben auf und stärkt insoweit die *Informationsfunktion* des Konzernabschlusses.

Im Konzernabschluss des Landes erhöhen sich zum Eröffnungsbilanzdatum 01.01.2019 durch die ergänzende Einbeziehung von Einheiten, die in Ausübung von Einbeziehungswahlrechten bislang nicht (Stiftungen, AdöR) bzw. lediglich zu AK oder at Equity (GmbH) im Konzernabschluss erfasst waren, die Vermögenswerte mit rd. 3,7 Mrd. € um ca. 8,3% sowie die Schulden mit rd. 3,0 Mrd. € um ca. 1,8% (vgl. Abb. 3).

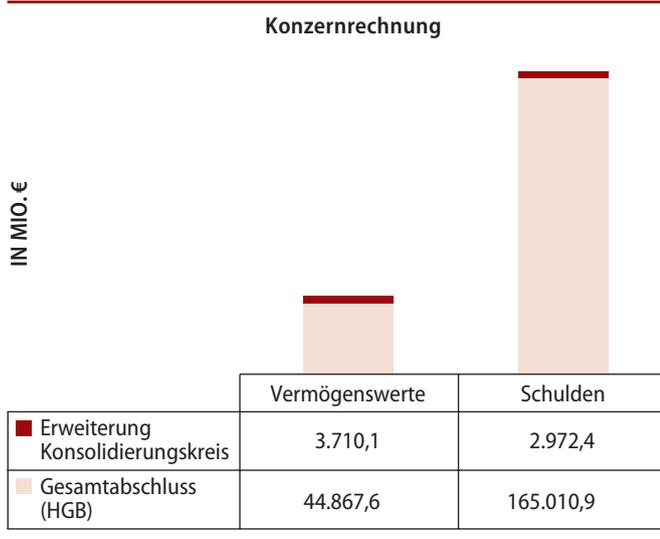
- Zu berücksichtigen bleibt, dass die Daten des (Kern-)Haushalts der Gebietskörperschaft (Budgetrecht) im Konzernabschluss aufgehen und die im parlamentarischen Raum nach Haushaltsrecht für die Rechenschaft relevanten Konturen infolge der Abbildung eines weiterreichenden Konsolidierungskreises insoweit im Abschluss selbst nicht erkennbar sind.

31 Gesetz zur Umsetzung der RL 2013/34/EU des Europäischen Parlaments und des Rates vom 26.06.2013 über den Jahresabschluss, den konsolidierten Abschluss und damit verbundene Berichte von Unternehmen bestimmter Rechtsformen vom 17.07.2015, BGBl. I 2015 S. 1245.

32 ABIEU L 182/19 ff. vom 29.06.2013.

33 RL 2013/34/EU vom 26.06.2013, ABIEU L 182/20, Abs. 9.

34 <http://hbfm.link/9327> (Abruf: 28.04.2021).

**Abb. 3: Konzernrechnung**

### 3. Anlagevermögen

Im Bereich des Anlagevermögens bzw. der – nach Terminologie der internationalen Rechnungslegung – langfristigen Vermögenswerte könnte eine weitgehend kapitalmarktorientierte Betrachtung zu einem großzügigen Ausweis von Zeitwerten führen, der zulasten einer objektivierten Rechnungslegung geht und zu einer nachrangigen Beachtung des aus nationaler Sicht tradierten Vorsichtsprinzips führt. Im Bereich der Vermögenswerte führen insb. die hier einschlägigen Standards IPSAS 17, 16 (Sachanlagen), IPSAS 13 (Leasingverhältnisse), IPSAS 31 (Immaterielle Vermögenswerte) sowie IPSAS 21, 26 (Wertminderungen) im Überblick zu folgenden Erkenntnissen:

- Die Erfassung des Sachanlagevermögens mit einem weitreichenden *Aktivierungsgebot* führt zu einem transparenten und vollständigen Vermögensausweis. Auch das hinsichtlich der Bilanzierung von Kulturgütern nach IPSAS eingeräumte Ansatzwahlrecht (IPSAS 17.9) hat das Land zugunsten eines vollständigen Ausweises ausgeübt.
- Die Ansatzpflicht für *selbsterstellte immaterielle Vermögenswerte*, die eine belastbare Wertermittlung voraussetzt, erhöht die Transparenz und Vollständigkeit des Abschlusses und hat im Rahmen der Bilanzierung des Landes Hessen zum Ausweis eines im Rahmen des Tax-Compliance-Management-Systems des Landes selbst erstellten und in 2019 einsatzbereiten IT-Tool „§ 2b UStG“ geführt, mit dessen Hilfe die wirtschaftlichen Tätigkeiten des Landes auf ihre umsatzsteuerrechtliche Relevanz überprüft werden.<sup>35</sup>
- Die Aufstellung des IPSAS-Abschlusses 2019 hat weitestgehend eine Beibehaltung des im nationalen Recht üblichen *AHK-Modells* zugelassen, das eine Aufdeckung stiller Reserven verhindert und dem Grundsatz des Realisationsprinzips Rechnung trägt. Wertsteigerungen werden danach erst bei Realisation/Umsatzakt in der Vermögens- und Ergebnisrechnung ausgewiesen.
- Soweit die Standards – wie z.B. IPSAS 17 im Bereich der Sachanlagen – für die Folgebewertung ein *Wahlrecht AHK-/Neubewertungsmodell* vorsehen, das zu einer

Einschränkung der Vergleichbarkeit von Abschlüssen verschiedener Einrichtungen führen kann, hat das Land Hessen – auch mit Blick auf die i.d.R. nicht aus Marktpreisen ableitbaren Zeit-/Nutzungswerte – zugunsten des AHK-Modells votiert.

- Ein Ausweis noch nicht realisierter Gewinne durch den Ansatz eines *Fair Values* (Zeitwert) war (nur) in begründeten, nachvollziehbaren Ausnahmen bei zudem verfügbaren aktiven Märkten zwingend erforderlich. Dies betrifft vorliegend z.B. den Ansatz des Planvermögens, das bei Ausweis der Verpflichtung aus Pensionszusagen als Deckungskapital (Versorgungsrücklage) saldiert wird sowie die zu aktivierenden Marktwerte von Finanzinstrumenten (Derivate).

Hinsichtlich der Aktiva sind für das Land Hessen im Rahmen des IPSAS-Abschlusses folgende Bewertungsmaßstäbe zum Tragen gekommen (vgl. Tab. 1).

**Tab. 1: Bewertungsmaßstäbe Aktiva**

Posten der Vermögensrechnung	Bewertungsmaßstab
<b>Aktiva</b>	
Immaterielle Vermögenswerte	Fortgeführte AK/HK
Sachanlagen	Fortgeführte AK/HK
Finanzanlagen	Beizulegender Zeitwert (börsennotierte Beteiligungen/Wertpapiere) bzw. fortgeführte AK (alle weiteren Beteiligungen)
Forderungen aus einseitigen Leistungsbeziehungen	Fortgeführte AK
Forderungen aus gegenseitigen Leistungsbeziehungen	Fortgeführte AK
Vorräte	Niedrigerer Wert aus AK/HK und Nettoveräußerungswert
Zahlungsmittel und Zahlungsmitteläquivalente	Nominalbetrag
Sonstige Vermögenswerte	Fortgeführte AK
Derivative Finanzinstrumente	Beizulegender Zeitwert

- Der im IPSAS-Abschluss vorgesehene Ausweis von Anlagegütern einschl. erhaltener Investitionszuschüsse unter Verzicht auf die Bildung eines *Sonderpostens für erhaltene Zuschüsse* auf der Passivseite der Vermögensrechnung schränkt die Transparenz sowie die Periodisierung im Ergebnisausweis ein.<sup>36</sup>
- Anhand der im Standard enthaltenen Kriterien war eine Klassifizierung von *Leasingverhältnissen* mit einer Einordnung als Finanzierungs- oder Operating-Leasing anhand objektivierbarer (Vertrags-)Daten vorzunehmen, die mit einer Gesamtbetrachtung des wirtschaftlichen Gehalts einer international verankerten wirtschaftlichen Betrachtungsweise folgt. Im Vergleich zur Behandlung im HGB-Abschluss führte die Klassifizierung auch zur Annahme von Finanzierungsleasing-Verhältnissen, die mit einer Aktivierung entsprechender Vermögenswerte einhergegangen ist.
- Durch einen im IPSAS-Abschluss für die Bemessung planmäßiger Abschreibungen zwingend zu berücksich-

35 Das IT-Tool trägt den gemeinschaftsrechtlichen Anforderungen zur Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand (RL 2006/112/EG des Rates vom 28.11.2006 ABIEU L 347/1) Rechnung.

36 Zum matching principle vgl. auch IAS 20.24.

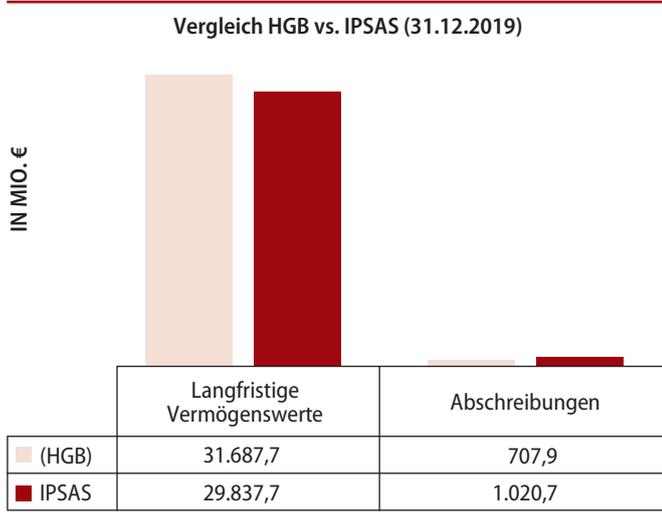
tigenden *Komponentenansatz*, der eine sachgerechte Aufteilung in wesentliche Komponenten mit einer separaten Abschreibung erfordert, wird der Werteverzehr/Ressourcenverbrauch sachgerechter abgebildet, was zu einem zutreffenden Vermögens- und Ergebnisausweis im Vergleich zu einer nach der Nutzungsdauer des gesamten Vermögenswerts bemessenen Abschreibung führt. Das mit IPSAS vorliegende Regelwerk stellt sich insoweit als stringenter dar als das nationale Bilanzrecht, das im HGB keine expliziten Regeln kennt, jedoch prinzipiell gleichfalls eine gesonderte Abschreibung bei Komponenten einer Sachanlage zulässt, die bei physischer Austauschbarkeit, Separierbarkeit und Wesentlichkeit dann separat zu aktivieren sind (IDW RH HFA 1.016).

- Das Vorsichtsprinzip mit seiner Konkretisierung im Realisations- und *Imparitätsprinzip* hat sich bei der vorliegenden Abschlusserstellung hinsichtlich der *außerplanmäßigen Abschreibungen* mit einem dem HGB-Abschluss entsprechenden Wertminderungsbedarf niedergeschlagen. Wenngleich das Vorsichtsprinzip in den Einzelstandards und dem CF nicht die hervorgehobene Stellung wie im Rahmen der nationalen GoB einnimmt, waren die im HGB-Abschluss ausgewiesenen außerplanmäßigen Abschreibungen in entsprechendem Umfang auch im IPSAS-Abschluss vorzunehmen.

Der im IPSAS-Abschluss im Vergleich zum Ausweis im HGB-Abschluss gesunkene Wert des Anlagevermögens (langfristige Vermögenswerte) berücksichtigt u.a. einen Anstieg der Vermögenswerte infolge eines erweiterten Konsolidierungskreises (+2,9 Mrd. €), den Wegfall des im Rahmen der Bilanzierung der Pensionsverpflichtungen berücksichtigten (saldierte) Planvermögens für die Deckung der Pensionsrückstellungen (-3,7 Mrd. €), einen Anstieg infolge der Aktivierung von Finanzierungsleasing-Verhältnissen (+0,7 Mrd. €) und von Zins- und Währungsderivaten (+0,4 Mrd. €) sowie eine Verringerung des Sachanlagevermögens infolge einer rückwirkenden Anwendung des Komponentenansatzes (-1,8 Mrd. €).

Die im IPSAS-Abschluss angestiegenen Abschreibungen tragen u.a. einem erweiterten Konsolidierungskreis (+126,9 Mio. €) sowie einem Anstieg infolge der planmäßigen Abschreibung unter Berücksichtigung des Komponentenansatzes (-154 Mio. €) Rechnung (vgl. Abb. 4).

**Abb. 4: Anlagevermögen/Abschreibungen**



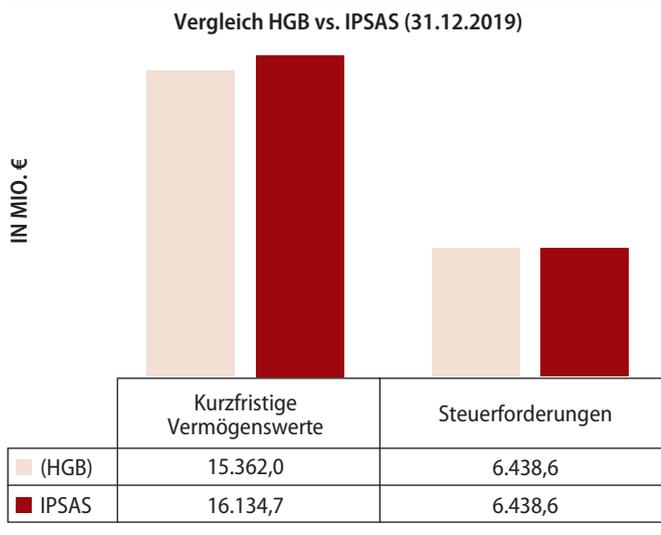
**4. Umlaufvermögen**

Auch im Bereich des Umlaufvermögens, das u.a. Vorräte und Forderungsbestände ausweist, war der Frage nachzugehen, ob Vermögenswerte, hier u.a. Forderungen (insb. aus Steuern) unter Beachtung des Realisationsprinzips abgebildet werden, mithin Erträge (Gewinne) erst ausgewiesen werden, wenn ein Realisationsakt stattgefunden hat und die positive Kenntnis des Bilanzerstellers eine entsprechende Konkretisierung und Einschätzung auf objektiver Basis zulässt.

Hinsichtlich der Ertragsrealisation waren die IPSAS 9, 23 und 11 zu berücksichtigen, die entsprechend der Besonderheiten des öffentlichen Sektors u.a. zwischen Erträgen aus Transaktionen mit einseitigen Leistungsbeziehungen sowie aus Transaktionen mit gegenseitigen Leistungsbeziehungen unterscheiden und im Rahmen der Abschlusserstellung des Landes zu folgenden Erkenntnissen geführt haben:

- Einen bedeutenden Anteil innerhalb des Umlaufvermögens bzw. der kurzfristigen Vermögensseite nehmen bei einer Gebietskörperschaft auf staatlicher Ebene die *Steuerforderungen* aus Transaktionen mit einseitigen Leistungsbeziehungen ein. Eine verlässliche Bewertung verlangt einen Ausweis von Steuerforderungen, der streng *objektiviert* ist und sich nicht auf eine bloße, nicht belastbare Schätzung von (Steuer-)Ansprüchen stützt. Eine auch im Rahmen des IPSAS 23 bestmögliche Schätzung des Steuerertrags, die unter Beachtung des Realisationsprinzips Steuerforderungen erst und nur mit *hinreichend konkretisierter Kenntnis* (Anmeldungen, Vorauszahlungen, Veranlagungen = weitgehende Erfassung periodischer Steuerertrag) erfasst sowie durch Wertberichtigungen und Rückstellungen für Steuererstattungen – basierend auf Erfahrungswerten der zurückliegenden Jahre – flankiert, wird den vorstehend beschriebenen Anforderungen gerecht. Die im IPSAS-Abschluss zum 31.12.2019 ausgewiesenen Steuerforderungen belaufen sich wie im HGB-Abschluss auf 6,4 Mrd. €. Hierbei sind – als Ausfluss des Vorsichts- und Imparitätsprinzips – Wertberichtigungen (5,2 Mrd. €) sowie Rückstellungen für Steuererstattungen (3,4 Mrd. €) berücksichtigt.
- Forderungen aus langfristigen Aufträgen und Fertigungsprozessen berücksichtigen mit der sog. Percentage-of-Completion-Methode (PoC) im IPSAS-Abschluss eine *Teilrealisation*, soweit eine Teilrealisierung abgrenzbar und der Eingang bereits erfolgt bzw. realistisch erwartbar ist. Die frühzeitige Erfassung entsprechend Leistungsfortschritt setzt verlässlich schätzbare Erträge und Aufwendungen bereits während der Auftragsabwicklung bzw. des Fertigungsprozesses voraus. Die Abgrenzung von Erträgen nach PoC, die zu einem periodengerechten Ausgleich angefallener Aufwendungen führt, allerdings über das tradierte Vorsichtsprinzip hinausgeht, unterstützt die Informationsfunktion. Im Rahmen der IPSAS-Abschlusserstellung waren – auch mit Blick auf die Abrechnungspraxis der Baubetreuungsleistungen – keine Anpassungsbuchungen erforderlich.

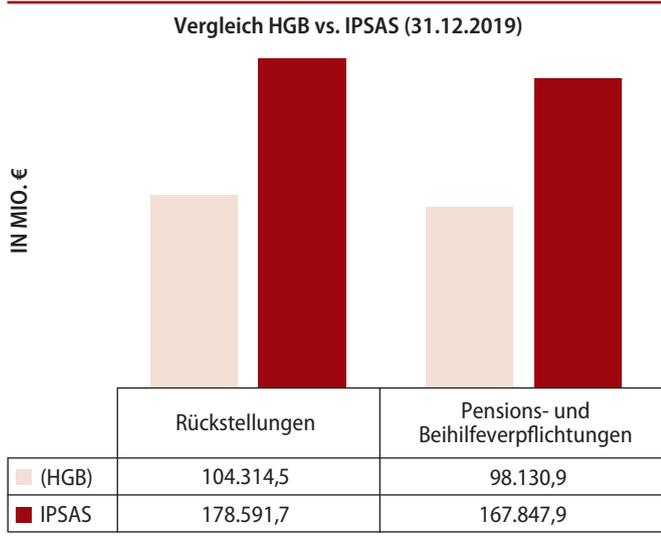
Die im IPSAS-Abschluss 2019 ausgewiesenen kurzfristigen Vermögenswerte des Landes (16,1 Mrd. €) übersteigen den Ausweis im HGB-Abschluss (15,4 Mrd. €) um ca. 0,7 Mrd. €. Dieser Unterschiedsbetrag entspricht dem Zuwachs der kurzfristigen Vermögenswerte infolge Erweiterung des Konsolidierungskreises (vgl. Abb. 5).

**Abb. 5: Kurzfristige Vermögenswerte/Steuerforderungen**

## 5. Rückstellungen

Insb. im Bereich der Rückstellungen zeigt das aus nationaler Sicht bedeutsame Vorsichtsprinzip mit seiner Ausprägung im Realisations- und Imparitätsprinzip eine Ungleichbehandlung von nicht realisierten Gewinnen und Verlusten. Die für den Ausweis von Rückstellungen einschlägigen IPSAS 19 (Rückstellungen), IPSAS 39 (Leistungen an Arbeitnehmer) und IPSAS 42 (Sozialleistungen) haben zu folgenden Erkenntnissen geführt:

- Innerhalb der Rückstellungen nehmen bei einem Flächenbundesland wie Hessen die Verpflichtungen für Pensionen und Beihilfen für ca. 188.000 Anspruchsberechtigte (*107.500 Leistungsanwärter, 80.500 Versorgungsanwärter*) sowohl im HGB-Abschluss mit ca. 89% als auch im IPSAS-Abschluss mit ca. 94% der Rückstellungen insgesamt einen besonderen Stellenwert ein (vgl. Abb. 6).

**Abb. 6: Pensions- und Beihilfe-Rückstellungen**

- Der deutlich höhere Ausweis der Pensions- und Beihilfe-Rückstellungen im IPSAS-Abschluss ist im Wesentlichen auf den Diskontierungszins zurückzuführen, der sich im Bilanzausweis zum 31.12.2019 als laufzeitadäquater Marktzins nach den Verhältnissen zum Bilanzstichtag mit

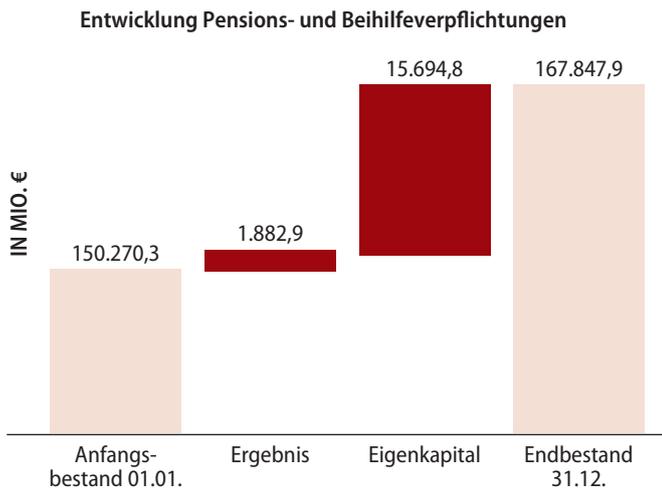
0,02% p.a.<sup>37</sup> bemisst und damit erheblich von dem im HGB-Abschluss relevanten Zinssatz i.H.v. 2,71 % p.a. abweicht. Der im HGB-Abschluss für die Abzinsung von Pensions- und ähnlichen langfristigen Rückstellungen grds. zum Tragen kommende und von der Deutschen Bundesbank gem. § 253 Abs. 2 Satz 2 HGB i.V.m. der Rückstellungsabzinsungsverordnung veröffentlichte Zinssatz basiert als Durchschnittszins auf einem sieben- bzw. zehnjährigen Betrachtungszeitraum. Der Ausweis der Pensions- und Beihilfeverpflichtungen im IPSAS-Abschluss wird mit einem stichtagsbezogenen Schuldenausweis (167,8 Mrd. €) dem *Vorsichtsprinzip* eher gerecht als der nach § 253 Abs. 2 HGB ermittelte Wert, der ein über zehn Jahre nivelliertes Zinsniveau berücksichtigt (98,1 Mrd. €). Der Betrachtungszeitraum zur Ermittlung des Durchschnittzinssatzes für die Bemessung der Altersversorgungsverpflichtungen i.S.d. § 253 Abs. 2 HGB ist – auch mit Blick auf die Folgewirkungen der anhaltenden Niedrigzinsphase auf die Ergebnisrechnung nach nationalem Handelsbilanzrecht zuletzt mit Gesetz vom 11.03.2016<sup>38</sup> – von zunächst sieben Jahre auf zehn Jahre ausgeweitet worden. Eine Abbildung der Wertverhältnisse zum Bilanzstichtag wird hiermit nicht nur bei sinkenden, sondern auch bei steigenden Marktzinsen mit einer über zehn Jahre nivellierten Größe und zeitlich versetzten Berücksichtigung der aktuellen Marktverhältnisse deutlich beeinträchtigt. Die Veränderung des Diskontierungszinses um 0,1% p.a. wirkt sich bei dem Land Hessen infolge einer für ein Flächenbundesland typischen Bemessungsgrundlage mit ca. 1,7 Mrd. € aus; die Anpassung der passivierten Pensions- und Beihilfeverpflichtungen von HGB (2,71%) auf IPSAS (0,02%) bedingt eine Aufstockung um rd. 74,8 Mrd. €.

- Mit einer Unterscheidung von prognostiziertem Dienstzeit- und Zinsaufwand, der ausgehend von einem prognostizierten Diskontierungszins i.H.v. 0,8% p.a. mit entsprechend geplanten Beträgen (–1,9 Mrd. €) die Ergebnisrechnung belastet und einer Wertermittlung zum Bilanzstichtag, die eine Schuld nach den zu diesem Stichtag ermittelten Bewertungsparametern u.a. mit einem Diskontierungszins i.H.v. 0,02% p.a. abbildet, geht ein *zutreffender Ausweis der Verpflichtungen* (167,8 Mrd. €; Vollständigkeit, Vorsicht) einher, der zugleich *versicherungsmathematische Ergebnisse* als Unterschied zur prognostizierten Zuführung nicht in der Ergebnisrechnung, sondern stattdessen unmittelbar im Eigenkapital abbildet (–15,7 Mrd. €). Ein entsprechendes Vorgehen kommt der *Haushaltspraxis* mit einer Planung der Ergebnisbelastung im Vorhinein (*Projected unit credit*) entgegen. Die Einstellung versicherungsmathematischer Gewinne und Verluste in eine Rücklage „Neubewertung von leistungsorientierten Pensionsplänen“ als Eigenkapitalbestandteil mit einer Ausschüttungssperre führt letztlich zu einer Verankerung des Vorsichtsprinzips nicht im Rahmen der Ergebnisermittlung, sondern auf Ebene der Ergebnisverwendung. In einer Gesamtbetrachtung führt der Ausweis der Pensions- und Beihilferückstellungen im IPSAS-Abschluss mit besonderer Beachtung des Vorsichtsprinzips zu einer vorsichtigeren Darstellung als im HGB (vgl. Abb. 7).

37 Durchschnittszins auf den Bilanzstichtag unter Berücksichtigung des voraussichtlichen Ertrags aus dem Planvermögen.

38 BGBl. I 2016 S. 396.

**Abb. 7: Entwicklung der Pensions- und Beihilfeverpflichtungen**



- Das im IPSAS-Abschluss zu beachtende Ausweisverbot für sog. *Aufwandsrückstellungen* hat sich im Rahmen der Anpassungsbuchungen mit einer Auflösung der im HGB-Abschluss gebildeten Rückstellung für unterlassene Instandhaltung, die in den nachfolgenden drei Monaten nachgeholt wird (keine Außenverpflichtung) in lediglich geringem Umfang ausgewirkt (11,1 Mio. €). Die Beschränkung der Rückstellungsbildung auf reine Außenverpflichtungen, eine Entwicklung, die der nationale Gesetzgeber bereits mit BilMoG vom 25.05.2009 in Anlehnung an IFRS u.a mit Streichung des § 249 Abs. 2 HGB a.F. und Einschränkung der bisherigen Tatbestände in § 249 Abs. 1 Satz 2 HGB a.F. in Angriff genommen hat, dient einem transparenten zutreffenden Vermögensausweis, der sich auf Außenverpflichtungen fokussiert und Selbstverpflichtungen außer Acht lässt.
- Für den Bereich der Rückstellungen bleibt insoweit festzuhalten, dass die *implizite Verschuldung* bei IPSAS vollumfänglicher ausgewiesen wird als nach den nationalen handelsbilanziellen Vorgaben des HGB und nicht vorhersehbare versicherungsmathematische Effekte direkt im Eigenkapital erfasst werden.

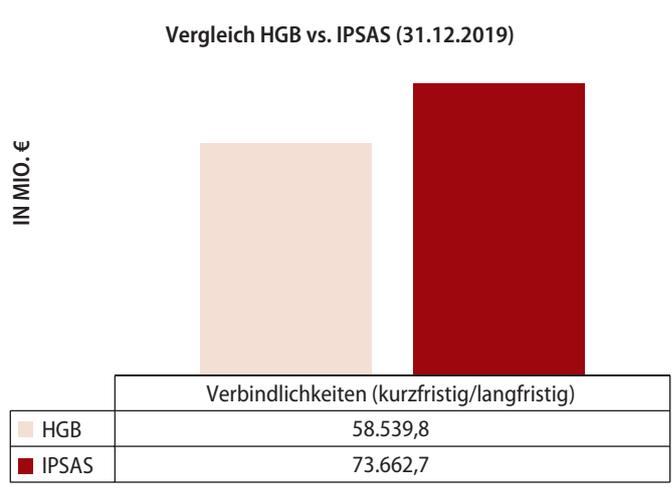
**6. Verbindlichkeiten**

Auch im Bereich der Verbindlichkeiten könnte eine geringere Beachtung des Vorsichtsprinzips zu einem unvollständigen Ausweis der Verpflichtungen der bilanzierenden Einheit führen. Der IPSAS-Abschluss des Landes Hessen zeigt auf der Grundlage der insoweit zu berücksichtigenden Standards IPSAS 13 (Leasing) und IPSAS 41 (Finanzinstrumente) allerdings auch hier mit einer weitreichenden Bilanzierung von Verbindlichkeiten, finanziellen Verpflichtungen und Risiken, einschl. der Verbindlichkeiten aus Finanzierungsleasing und Marktwerten von Finanzderivaten einen vorsichtigeren Ansatz als der HGB-Abschluss (vgl. Abb. 8).

Der umfassendere Ausweis von Verbindlichkeiten im IPSAS-Abschluss des Landes trägt einer Vorsicht Rechnung, die u.a. auch im HGB-Abschluss lediglich im Anhang ausgewiesene finanzielle Verpflichtungen bzw. Angaben als Passivposten auf die Bilanz bringt:

- Mit der Ausweitung des *Konsolidierungskreises* im IPSAS-Abschluss geht ein zusätzlicher Ausweis von Verbindlichkeiten (2,8 Mrd. €) einher.

**Abb. 8: Verbindlichkeiten**



- Mit der Kategorisierung von *Leasingverhältnissen* und der Zuordnung zu Fallgestaltungen des Finanzierungsleasings werden im IPSAS-Abschluss im Unterschied zum HGB-Abschluss zusätzlich Ausweisverpflichtungen für künftige Zahlungsverpflichtungen aus Leasingverträgen (1,2 Mrd. €) passiviert.
- Negative Marktwerte von *Finanzderivaten* werden im IPSAS-Abschluss auch bei in Bewertungseinheiten einbezogenen Geschäften in der Vermögensrechnung als Verbindlichkeiten ausgewiesen. Entsprechende negative Marktwerte werden anstelle einer bloßen Anhangangabe im HGB-Abschluss auch als Ausdruck einer besonderen Vorsicht unmittelbar in der Bilanz passiviert (7,5 Mrd. €). Da der Ausweis entsprechender Verpflichtungen mit seinen Wertveränderungen – vergleichbar dem Ausweis von Pensionsverpflichtungen – starken Schwankungen unterliegen kann, wird die Abbildung der Marktbewertung von Derivaten mit ihrer Wertveränderung zum Bilanzstichtag nicht im Jahresergebnis, sondern stattdessen direkt im Eigenkapital vorgenommen (2,0 Mrd. €). Auch hier gewährleistet eine entsprechende Vorgehensweise einen nach den Verhältnissen zum Bilanzstichtag bemessenen Schuldenausweis, dessen Veränderung insoweit nicht die Ergebnissberechnung belastet, jedoch transparent in der Eigenkapitalveränderungsrechnung ausgewiesen wird.
- Im Ergebnis nimmt der IPSAS-Abschluss einen vollständigeren *Ausweis von Verbindlichkeiten* der bilanzierenden Einheit als der nach den Vorgaben des HGB aufgestellte Konzern-Abschluss vor.

**7. Im Überblick**

**a) Vermögensrechnung zum 31.12.2019**

Die Vermögensrechnung stellt sich im Vergleich der Abschlusswerte nach IPSAS und HGB jew. zum 31.12.2019 im Überblick wie in Tab. 2 und 3 zusammengefasst dar.

In der Analyse bleibt mit Blick auf die identifizierten Unterschiede und die Frage einer objektivierten und vorsichtigen Rechnungslegung hierbei festzuhalten:

- Das *Anlagevermögen* steigt im IPSAS-Abschluss infolge der Erweiterung des Konsolidierungskreises und
- verringert sich im Bereich der Sachanlagen infolge der rückwirkenden Berücksichtigung des Komponentenansatzes.

**Tab. 2: Abschlusswerte in der Vermögensrechnung zum 31.12.2019 – Aktiva**

		HGB	IPSAS
<b>AKTIVA</b>			
<b>Langfristige Vermögenswerte</b>		<b>31.687,7</b>	<b>29.837,7</b>
davon	Sachanlagen	19.325,9	21.014,0
	At-Equity-bewertete Finanzanlagen	1.719,8	1.710,6
	Sonstige Finanzanlagen	8.061,9	3.918,7
	Langfristige Forderungen	2.499,7	3.105,2
<b>Kurzfristige Vermögenswerte</b>		<b>15.362,0</b>	<b>16.134,7</b>
davon	Kurzfristige Forderungen	14.591,9	14.838,6
	Forderungen aus einseitigen Leistungsbeziehungen	8.608,7	8.728,5
	Forderungen aus gegenseitigen Leistungsbeziehungen	5.983,2	6.110,1
	Zahlungsmittel und -äquivalente	603,9	806,2
<b>Summe</b>	<b>47.049,8</b>	<b>45.972,4</b>	

- I.Ü. lässt die weitgehend fortgeführte Anwendung des *AHK-Modells* einen Verzicht auf den Ansatz von Zeitwerten und einen Ausweis noch nicht realisierter stiller Reserven zu.
- Auch im Bereich des *Umlaufvermögens* ist ein Anstieg insb. infolge des erweiterten Konsolidierungskreises zu verzeichnen.
- I.Ü. lassen sich keine wesentlichen Unterschiede festmachen.
- Insb. im Bereich des Ausweises von *Steuerforderungen* wird das Realisationsprinzip entsprechend einem GoB-konformen Ausweis im HGB-Abschluss gewährleistet.

**Tab. 3: Abschlusswerte in der Vermögensrechnung zum 31.12.2019 – Passiva**

		HGB	IPSAS
<b>PASSIVA</b>			
<b>Nettovermögen</b>		<b>-121.790,5</b>	<b>-206.282,0</b>
<b>Langfristige Rückstellungen und Verbindlichkeiten</b>		<b>134.005,0</b>	<b>225.718,6</b>
davon	Pensions- und Beihilfeverpflichtungen	93.089,8	164.343,6
	Langfristige Darlehen	35.908,6	37.430,4
	Steuern und Transferverbindlichkeiten	4.201,9	8.471,0
	Sonstige Finanzverbindlichkeiten	790,6	8.785,5
<b>Kurzfristige Rückstellungen und Verbindlichkeiten</b>		<b>28.849,3</b>	<b>26.535,8</b>
davon	Pensions- und Beihilfeverpflichtungen	0,0	3.504,3
	Rückstellungen für sonstige Leistungen an Arbeitnehmer	2.615,2	133,7
	Sonstige kurzfristige Rückstellungen	8.609,5	3.936,0
	Kurzfristige Darlehen	1.580,0	1.580,0
	Kurzfristiger Teil langfristiger Darlehen	4.493,5	4.368,6
	Steuern und Transferverbindlichkeiten	8.810,9	9.014,0
	Verbindlichkeiten aus gegenseitigen Leistungsbeziehungen	374,3	655,5
	Sonstige Finanzverbindlichkeiten	2.365,8	3.343,6
<b>Summe</b>	<b>41.063,8</b>	<b>45.972,4</b>	

Für die Abbildung der Belastungen aus gewissen und ungewissen Verbindlichkeiten (vgl. Tab. 3) ist mit Blick auf eine zweckadäquate Rechnungslegung der öffentlichen Hand als Ergebnis festzuhalten:

- Im Bereich der *Rückstellungen* wird im IPSAS-Abschluss die *implizite Verschuldung* vollumfänglicher als im HGB-Abschluss dargestellt.
- Der beachtliche Anstieg der Rückstellungen im IPSAS-Abschluss ist nahezu ausschließlich auf eine realistische Abbildung der *Pensions- und Beihilfeverpflichtungen* zurückzuführen, die die bereits entstandenen Versorgungsansprüche insb. nach den Wertverhältnissen zum Bilanzstichtag ausweist.
- Auch im Bereich der *Verbindlichkeiten* ist im IPSAS-Abschluss mit dem Ausweis u.a. von Verbindlichkeiten aus Finanzierungsleasing und Marktwerten von Finanzderivaten ein umfassenderer Schuldenausweis als im HGB-Abschluss vorgesehen. Der Ausweis nach IPSAS erfolgt auch insoweit letztlich *vorsichtiger* als nach HGB.

#### b) Ergebnisrechnung 2019

Hinsichtlich der Ergebnisrechnung 2019 ergibt sich im Vergleich von HGB- und IPSAS-Abschluss des Landes Hessen folgende Gegenüberstellung (vgl. Tab. 4):

**Tab. 4: Ergebnisrechnung 2019**

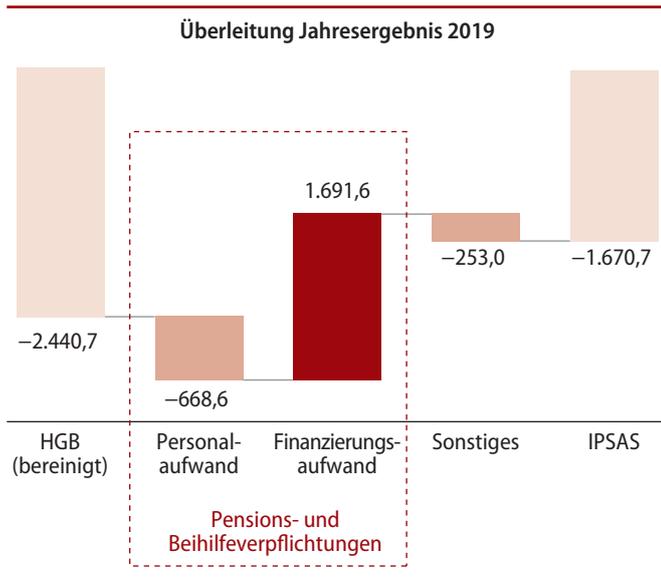
		HGB	IPSAS
Gesamtertrag		34.494,4	35.344,9
Gesamtaufwand		-34.493,6	-37.180,5
davon	Personalaufwand	-10.589,6	-14.105,9
	Finanzierungsaufwendungen	-4.002,3	-3.130,3
Anteil am Überschuss von assoziierten Einheiten		0	164,9
<b>Periodengewinn/-defizit</b>		<b>0,8</b>	<b>-1.670,7</b>
Sondereffekt Umstellung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

Da das Jahresergebnis 2019 nach HGB infolge der Umstellung des Bewertungsverfahrens für die Ermittlung der Pensions- und Beihilferückstellungen von dem Teilwertverfahren auf die sog. PUC-Methode durch einen wesentlichen Einmaleffekt entlastet ist (+2,4 Mrd. €), ist im Vergleich der Rechnungslegung nach HGB und IPSAS dem Jahresergebnis nach IPSAS (-1,7 Mrd. €) ein insoweit bereinigtes Jahresergebnis nach HGB (-2,4 Mrd. €) gegenüberzustellen.

Der danach verbleibende Unterschiedsbetrag i.H.v. rd. 0,7 Mrd. €, um den das Jahresergebnis 2019 nach IPSAS im Vergleich zum HGB-Ergebnis besser abschließt, ist im Wesentlichen – wie nachfolgend dargestellt – auf Ergebniseffekte im IPSAS-Abschluss im Zusammenhang mit der Bewertung von Pensions- und Beihilfeverpflichtungen zurückzuführen (vgl. Abb. 9):

Der im IPSAS-Abschluss erkennbare Rückgang des Aufzinsungsaufwands (1,7 Mrd. €) trägt einem in der Ergebnisrechnung berücksichtigten Diskontierungszins i.H.v. 0,8% (projected) Rechnung, dem in der HGB-Ergebnisrechnung ein Diskontierungszins des Landes Hessen i.H.v. 3,0% gegenübersteht. Das im IPSAS-Abschluss abgebildete höhere Versorgungsniveau führt zugleich gegenläufig zu einem höheren Dienstzeitaufwand, der die Ergebnisrechnung als laufende

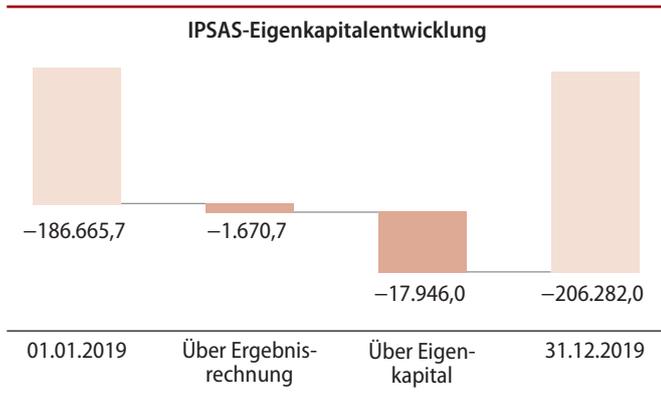
Abb. 9: Überleitung Jahresergebnis



Zuführung zur Pensionsrückstellung im Vergleich zum HGB-Abschluss stärker belastet (0,7 Mrd. €).

Während die IPSAS-Ergebnisrechnung hinsichtlich der Folgebilanzierung der Pensions- und Beihilfeverpflichtungen lediglich mit dem nach der sog. PUC-Methode prognostizierten Dienstzeitaufwand und Finanzierungsaufwand belastet wird, werden die im Berichtsjahr eingetretenen versicherungsmathematischen Gewinne und Verluste (-15,7 Mrd. €) nach IPSAS direkt im Eigenkapital erfasst. Entsprechendes gilt für die Abbildung von Bewertungseffekten bei Finanzderivaten (2,0 Mrd. €; vgl. Abb. 10).

Abb. 10: IPSAS-Eigenkapitalentwicklung



Diese differenzierte Vorgehensweise, die mit einem vollumfänglichen Schuldenausweis nach den Wertverhältnissen zum Bilanzstichtag einhergeht, verknüpft Vorsicht hinsichtlich der Darstellung impliziter Schulden mit einer transparenten Stichtagsbewertung, ohne die laufende Ergebnisrechnung durch unvorhersehbare versicherungsmathematische Gewinne oder Verluste zu beeinflussen.

**V. Fazit**

Das Land Hessen hat testweise und einmalig einen IPSAS-Abschluss aufgestellt, um der Frage nachzugehen, ob eine zweckadäquate Rechnungslegung der öffentlichen Hand auch auf der Grundlage von IPSAS als internationalem Rechnungslegungsstandard möglich ist. Nach den aktu-

ellen Projekterkenntnissen des Landes ist diese Frage zu bejahen. Auch ein nach IPSAS aufgestellter Jahresabschluss kann sowohl auf objektiverer Grundlage Rechenschaft für das abgelaufene Berichtsjahr geben als auch mit einem den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage einer zeitgemäßen Informationsfunktion nachkommen.

Für das Land Hessen, das einen IPSAS-Abschluss für das Berichtsjahr 2019 ausgehend von einem testierten HGB-Konzernabschluss aufgestellt hat, waren insb. folgende Aspekte aufschlussreich:

- Im Rahmen der Projektarbeiten zur Bilanzierung nach IPSAS und den hiermit verbundenen vergleichenden Betrachtungen der nationalen bilanzrechtlichen Vorgaben ist eine beachtliche Nähe von aktuellen handelsrechtlichen Bestimmungen des HGB einerseits und internationalen Rechnungslegungsstandards andererseits aufgefallen. Bei Aufstellung des IPSAS-Abschlusses ist deutlich geworden, dass durch die Annäherung des nationalen Handelsbilanzrechts an die internationale Rechnungslegung zunächst mit BilRiLiG vom 19.12.1985<sup>39</sup>, insb. aber mit dem BilMoG vom 25.05.2009<sup>40</sup> viele konzeptionelle Unterschiede zwischen HGB und IAS/IFRS bzw. IPSAS beseitigt worden sind.<sup>41</sup> Die Aufrechterhaltung eines im Verhältnis zu den IFRS gleichwertigen Regelwerks als handlungsleitendes Motiv einer maßvollen Annäherung der handelsrechtlichen Rechnungslegungsvorschriften an internationale Bilanzierungsstandards<sup>42</sup> hat zu einer bewussten Anhebung des Informationsniveaus des handelsrechtlichen Jahresabschlusses geführt.<sup>43</sup> Mit einem Kompromiss war es erklärtes Ziel des Gesetzgebers im Rahmen des BilMoG, das bewährte HGB-Bilanzrecht zu einer dauerhaften und im Verhältnis zu den internationalen Rechnungslegungsstandards vollwertigen, aber kostengünstigeren und einfacheren Alternative weiterzuentwickeln, ohne die Eckpunkte des HGB-Bilanzrechts – die HGB-Bilanz bleibt Grundlage der Ausschüttungsbemessung und der steuerlichen Gewinnermittlung – und das bisherige System der GoB aufzugeben.<sup>44</sup> Die mit der Internationalisierung des HGB verbundenen Akzente haben u.a.
  - einen True and Fair View als Generalklausel (§ 264 Abs. 2 HGB),
  - den Ansatz selbst geschaffener immaterieller Vermögensgegenstände des Anlagevermögens (§ 255 HGB),
  - eine Zurückdrängung bislang zugelassener steuerlich bedingter Wertansätze (sog. umgekehrte Maßgeblichkeit),
  - den Ansatz von Rückstellungen mit dem Erfüllungsbetrag, mithin unter Berücksichtigung von künftigen Preissteigerungen (§ 253 HGB),

39 Gesetz zur Durchführung der 4., 7. und 8. RL des Rates der Europäischen Gemeinschaften zur Koordinierung des Gesellschaftsrechts (Bilanzrichtlinien-Gesetz – BiRiLiG) vom 19.12.1985, BGBl. I 1985 S. 2355.

40 Gesetz zur Modernisierung des Bilanzrechts (Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz – BilMoG) vom 25.05.2009, BGBl. I 2009 S. 1109; vgl. BT-Drucks. 16/10067 S. 34, hierzu näher mit Bsp. auch Böcking, a.a.O. (Fn. 17), S. 433 ff.

41 Vgl. hierzu näher Böcking/Gros/Mala'eb, DK 2021 S. 229 = 1365743

42 Vgl. BT-Drucks. 16/10067 S. 34.

43 Vgl. BT-Drucks. 16/10067 S. 32 (34).

44 Vgl. BT-Drucks. 16/10067 S. 1 (32 ff.).

- die Bildung von Bewertungseinheiten bei Finanzinstrumenten (§ 254 HGB) sowie
  - in ausgewählten Fallgestaltungen auch einen Ansatz von Zeitwerten (§ 246 Abs. 2 HGB) mit erweiterten Anhangangaben mit sich gebracht.
  - Die sowohl im unstreitig als zweckadäquat erachteten HGB als auch im Rahmen der internationalen Rechnungslegung zum Tragen kommenden Rechnungslegungsgrundsätze und -prinzipien weisen – ungeachtet unterschiedlicher Zielsetzungen von HGB und IFRS – weitreichende Gemeinsamkeiten auf. Auch das im Rahmen der nationalen Debatte im Fokus stehende *Vorsichtsprinzip* lässt sich auch auf der Grundlage von IPSAS umsetzen. Eine weitgehende Fortführung des AHK-Modells (optional im Bereich der Sachanlagen) sowie eine umfassende Abbildung auch der impliziten Verschuldung sind hierbei zu betonen. Ein verpflichtender Ansatz von Zeitwerten in lediglich ausgewählten Einzelfällen, nachvollziehbar und aus aktiven Märkten ableitbar, geht mit einer vorsichtigeren Abbildung von Schulden als nach den nationalen handelsbilanziellen Vorgaben des HGB einher. Soweit in Deutschland – wie zuletzt im Mai 2020 vonseiten der Präsidentenkonferenz der Rechnungshöfe von Bund und Ländern – befürchtet worden ist, dass im Rahmen einer Bilanzierung nach IPSAS Rechnungslegungsstandards 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 könnten („Schönfärberei“)<sup>45</sup>, stellt sich diese Sorge – zumindest nach den aktuellen Erkenntnissen und Projektergebnissen des Landes Hessen – als unbegründet dar.
  - Die nach IPSAS eröffneten *Wahlrechte*, die wie z.B. im Bereich des Sachanlagevermögens keinen Ausweis von Zeitwerten nach dem sog. Neubewertungsmodell erzwingen, sondern weitgehend eine Beibehaltung des Anschaffungskostenmodells erlauben, sind insoweit aus nationaler Sicht zu begrüßen.
  - Bereits mit dem BiRiLiG vom 19.12.1985 zur Umsetzung der 4. und 7. EG-RL<sup>46</sup> sind zentrale Bestimmungen des nationalen Handelsbilanzrechts angepasst worden, um eine *Harmonisierung* der Rechnungslegung in den Mitgliedstaaten der EU auf Grundlage verpflichtender Mindestanforderungen herbeizuführen.<sup>47</sup> Die zuletzt mit BilRUG vom 17.07.2015<sup>48</sup> fortgesetzte Harmonisierung des Bilanzrechts, mit dem der Gesetzgeber die *RL 2013/34/EU* des europäischen Parlaments und des Rates vom 26.06.2013<sup>49</sup> als neue EU-Bilanzrichtlinie für den Einzel-
- und den Konzernabschluss in deutsches Recht umgesetzt hat,<sup>50</sup> unterstreicht die *gemeinschaftsrechtliche Grundlage*, auf die sich das nationale Handelsbilanzrecht bereits in seiner aktuellen und an IFRS angenäherten Fassung stützt.<sup>51</sup> Die Bilanzrichtlinie 2013/34/EU war von den Mitgliedstaaten der EU bis zum 20.07.2015 in jew. nationales Recht umzusetzen.
- In Deutschland werden die allgemeinen handelsrechtlichen Bilanzierungsvorgaben, wie sie nach den §§ 238 ff., §§ 264 ff. HGB für große KapGes. – auch auf Grundlage der mit BilRUG umgesetzten RL 2013/34/EU vom 26.06.2013 – gelten nach den Standards staatlicher Doppik (§§ 7a, 49a HGrG) mit einem dynamischen Verweis auf die aktuellen handelsrechtlichen Bilanzierungsvorgaben seit dem 01.01.2010 grds. *auch für den öffentlichen Bereich auf staatlicher Ebene* angewendet. Eine Internationalisierung und Annäherung an IFRS hat insoweit auch im Rahmen der Rechnungslegung der öffentlichen Hand auf staatlicher Ebene bereits Eingang gefunden.
  - Die überschaubaren Anpassungen des *Landes Hessen* bei den Umstellungsarbeiten im Rahmen des Projekts IPSAS-Abschluss 2019 zeigen die sich im Praxistest offenbaren Gemeinsamkeiten eines auch von der öffentlichen Hand zu beachtenden *HGB* einerseits und internationalen Rechnungslegungsstandards andererseits.

#### Redaktionelle Hinweise:

- Zum Plädoyer für eine moderne Bilanzierungskonzeption in der (öffentlichen) Rechnungslegung vgl. *Böcking/Gros/Mala'ebeh*, DK 2021 S. 229 = DK1365743;
- zur internationalen Rechnungslegung nach IPSAS im Lichte der EPSAS vgl. *Müller-Marqués Berger/Heiling*, DK 2021 S. 238 = DK1365758;
- zur öffentlichen Rechnungslegung nach einheitlichem europäischen Standard vgl. *Boddenberg*, DK 2021 S. 245 = DK1365667;
- zu zehn Jahre EPSAS-Prozess: Eine Bilanz aus der Perspektive der Bundesregierung vgl. *Gatzer*, DK 2021 S. 262 = DK1365669;
- zu EPSAS aus der Ländersicht – Die Perspektive des Freistaats Thüringen vgl. *Taubert*, DK 2021 S. 267 = DK1365835;
- zu Rechnungslegung von Kommunen – Brauchen wir EPSAS? vgl. *Riedel/Frischmuth*, DK 2021 S. 270 = DK1365662.

45 Vgl. Konferenz der Präsidentinnen und Präsidenten der Rechnungshöfe des Bundes und der Länder, im Mai 2020 verabschiedete Erklärung.

46 4. RL des Rates der Europäischen Gemeinschaften zur Koordinierung der einzelstaatlichen Vorschriften über Form und Inhalt des Jahresabschlusses und des Lageberichts von AG, KGaA und GmbH sowie über die Offenlegung und Prüfung dieser Unterlagen vom 25.07.1978; 7. RL des Rates der Europäischen Gemeinschaften zur Koordinierung der einzelstaatlichen Vorschriften über die Konzernrechnungslegung von AK, KGaA und GmbH vom 10.04.1984.

47 Vgl. BT-Drucks. 10/4268.

48 Gesetz zur Umsetzung der RL 2013/34/EU des Europäischen Parlaments und des Rates vom 26.06.2013 über den Jahresabschluss, den konsolidierten Abschluss und damit verbundene Berichte von Unternehmen bestimmter Rechtsformen vom 17.07.2015, BGBl. I 2015 S. 1245.

49 ABIEU L 182/19 ff. vom 29.06.2013.

50 Die RL 2013/34/EU vom 26.06.2013 ist am 19.07.2013 in Kraft getreten und hat die bisherige Bilanzierungsrichtlinie (78/660/EWG, Vierte EG-RL) und Konzernrichtlinie (89/349/EWG, 7. EG-RL) ersetzt, vgl. BT-Drucks. 18/4050.

51 Vgl. Fn. 22.