

Ergebnisbericht zum IPSAS-Projekt

Hessisches Ministerium der Finanzen
27.04.2021

Inhaltsverzeichnis

Zusammenfassung	5
A. Hintergrund und Zielsetzung	7
B. Zweckadäquate Rechnungslegung der öffentlichen Hand	9
1. Zweck und Adressaten	9
2. Bewertungsparameter	12
C. Erkenntnisse in Bezug auf die IPSAS	14
1. Präsentation des Abschlusses und ausgewählte Anhangangaben	15
2. Konsolidierung und Anteile an anderen Einheiten	55
3. Vermögenswerte	95
4. Wertminderungen	155
5. Finanzinstrumente	179
6. Rückstellungen	211
7. Erträge und Aufwendungen	245
8. Ergänzende Informationen im Jahresabschluss	285
9. Erkenntnisse in Bezug auf das IPSAS Rahmenkonzept	299
D. Überleitungsrechnungen HGB – IPSAS	307
Überleitung der Vermögensrechnung zum 1. Januar 2019	309
Überleitung der Vermögensrechnung zum 31. Dezember 2019	313
Überleitung der Ergebnisrechnung für den Zeitraum vom 1. Januar bis 31. Dezember 2019	315
F. Fazit	317

Zusammenfassung

Vor dem Hintergrund der Entwicklung einheitlicher europäischer Rechnungslegungsstandards für den öffentlichen Sektor und der in diesem Zusammenhang aufgeworfenen Fragestellung, ob sich die bereits existenten internationalen Rechnungslegungsvorschriften – die International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) – als Basis für ein solches Regelwerk eignen, ist das Land Hessen im Rahmen eines Projektes zur testweisen Aufstellung eines Jahresabschlusses nach den Grundsätzen der IPSAS der Frage nachgegangen, inwieweit eine zweckadäquate Rechnungslegung der öffentlichen Hand auch auf der Grundlage der IPSAS darstellbar ist.

Dazu wurden unter Berücksichtigung der primären Zwecke und Zielsetzungen der Rechnungslegung des öffentlichen Sektors (Rechenschaft und Information) vier Bewertungsparameter entwickelt, anhand derer die einzelnen IPSAS sowie das IPSAS-Rahmenkonzept eine Beurteilung ihrer jeweiligen Zweckadäquanz unterzogen wurden.

Als Ergebnis dieser Untersuchung kann insgesamt festgehalten werden, dass die **IPSAS eine zweckadäquate Rechnungslegung ermöglichen**. Dabei ist hervorzuheben, dass auch die aus deutscher Perspektive als besonders schützenswert erachteten bilanzrechtlichen Prinzipien, wie beispielsweise das Vorsichtsprinzip, unter Anwendung der IPSAS weitgehend umgesetzt werden können.

Aus praktischer Perspektive kann als Ergebnis des Projektes festgehalten werden, dass insbesondere die Themenbereiche Finanzinstrumente, Sachanlagen, Leasing und die Erstellung des Anhangs mit einem erhöhten Umsetzungsaufwand verbunden sind. Den größten wertmäßigen Effekt brachte die veränderten Bewertungsparameter der Pensions- und Beihilferückstellungen mit sich.

In Bezug auf die weitere fachliche Diskussion sollte berücksichtigt werden, dass bereits die EU-Richtlinie 2013/34/EU Eingang in nationales Bilanzrecht (Handelsgesetzbuch (HGB)) gefunden hat. Über die Standards staatlicher Doppik (§§ 7a, 49a HGrG¹) findet dies Eingang in die Rechnungslegung für den öffentlichen Sektor. Damit ist ein „**internationalisiertes**“ **HGB in Deutschland Basis** sowohl privatwirtschaftlicher als auch **öffentlicher Rechnungslegung**. Eine zeitnahe Harmonisierung der Rechnungslegung für den öffentlichen Sektor in der Europäischen Union (EU) wäre – ggf. als erster Schritt – auch auf der Grundlage der EU-Bilanzrichtlinie (RL 2013/34/EU) denkbar.

¹ Gesetz über die Grundsätze des Haushaltsrechts des Bundes und der Länder (Haushaltsgrundsätzegesetz)

A. Hintergrund und Zielsetzung

Mit Art. 16 Abs. 3 der Richtlinie 2011/85/EU des Rates über die Anforderungen an den haushaltspolitischen Rahmen der Mitgliedstaaten vom 8.11.2011² 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.

Diskussion in Deutschland bislang von Haushaltsführung dominiert

Die in Deutschland auf den Ebenen von Bund, Ländern und Kommunen traditionell verhaftete Kameralistik³, die auch mit Öffnung der haushaltsrechtlichen Rahmegrundsätze⁴ für eine doppisch basierte Haushaltsaufstellung durch das HGrGModG v. 31.7.2009⁵ mit einem optionalen Budgetierungsstil weiterhin etabliert ist, hat zu einem inzwischen heterogenen Bild des Rechnungswesens auf den unterschiedlichen staatlichen und kommunalen Ebenen beigetragen.⁶ Der mit Art. 16 Abs. 3 der Richtlinie 2011/85/EU der EU-Kommission erteilte Prüfungsauftrag, die Eignung der IPSAS für eine Rechnungslegung der öffentlichen Hand in den Mitgliedsstaaten als neuen harmonisierten Rechnungsstil zu untersuchen sowie der im Anschluss ergangene Bericht der EU-Kommission vom 6.3.2013⁷, der eine Entwicklung von EPSAS mit Bezug auf bestehende IPSAS⁸ als Referenzgröße empfiehlt, haben in Deutschland im Kern zu einer Debatte über die Vor- und Nachteile einer doppischen Haushaltsführung, eine mögliche Beeinträchtigung des parlamentarischen Budgetrechts und die Rolle von Externen im Rahmen der Normsetzung für das öffentliche Rechnungswesen geführt.

IPSAS: kritische Beurteilung aus Distanz

Die Bedeutung des parlamentarischen Budgetrechts, das auch die Beschlusslage von Bundestag⁹ und Bundesrat¹⁰ zur beabsichtigten Entwicklung von EPSAS maßgeblich beeinflusst hat, hat die vorrangig zu prüfende Frage einer zweckadäquaten öffentlichen Rechnungslegung auf der Grundlage von IPSAS bislang nur unzureichend beantworten lassen.

Auch eine Anlehnung der noch zu entwickelnden EPSAS an den bestehenden IPSAS ist – insbesondere im Rahmen der Diskussion in Deutschland – bereits aufgrund der Ausrichtung an internationalen Bilanzierungsvorgaben 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 in Frage stellen.¹¹

² ABl. L 306 vom 23.11.2011, S. 41.

³ Worms/Tegeler: Die Eröffnungsbilanz des Landes Hessen, DÖV 2010, S. 542

⁴ Gesetz über die Grundsätze des Haushaltsrechts des Bundes und der Länder (Haushaltsgrundsätzegesetz) v. 19.08.1969 [BGBl. I S. 1273](#); zuletzt geändert durch Art. 10 Ges. v. 14.08.2017 [BGBl. I S. 3122](#)

⁵ Gesetz zur Modernisierung des Haushaltsgrundsätzegesetzes und zur Änderung anderer Gesetze (Haushaltsgrundsätzemodernisierungsgesetz) v. 31.7.2009, BGBl. I 2009, 2580.

⁶ Vgl. Bott/Rüdiger: Doppik auf staatlicher Ebene: Bundesländer im Vergleich, DÖV 2021, S. 32 sowie Burth/Egger: Stand der Doppik-Einführung in den deutschen Kommunen, ZKF 2021, 30.

⁷ EU-Kommission v. 6.3.2013, COM(2013) 114 final, Bericht der Kommission an den Rat und das Europäische Parlament, Brüssel 2013, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?qid=1410447825715&uri=CELEX:52013DC0114>

⁸ Vgl. näher Bott/Rüdiger, Der Konzern 2020, 471.

⁹ Dt. Bundestag, Beschluss v. 27.6.2013, BT-Drucks. 17/14148 sowie Beschlussempfehlung des Haushaltsausschusses v. 3.3.2015, BT-Drucks. 18/4182.

¹⁰ Bundesrat, Beschl. v. 14.2.2014, BRat-Drucks. 811(13) (B).

¹¹ Vgl. u.a. Weyland/Nowak, EPSAS Update: EPSAS als Chance für eine Harmonisierung der Rechnungslegung in Deutschland und Europa, Der Konzern 2016, 558, 566 f. m.w.N., Dt. Bundestag, Beschluss v. 27.6.2013, BT-Drucks. 17/14148 sowie Beschlussempfehlung des Haushaltsausschusses v. 3.3.2015, BT-Drucks. 18/4182, Bundesrat, Beschl. v. 14.2.2014, BRat-Drucks. 811(13) (B) sowie Bundesrechnungshof, Bericht nach § 99 BHO v. 15.11.2017, BT-Drucks. 19/60.

Projekt IPSAS-Abschluss des Landes Hessen

Mit dem einmaligen und testweisen IPSAS-Abschluss 2019 will das Land Hessen einen sachlichen, praxisbasierten 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.

Der vorliegende Ergebnisbericht fasst die Erkenntnisse des Erstellungsprozesses im Hinblick auf die Würdigung der IPSAS in Bezug auf die Zweckadäquanz der Rechnungslegung zusammen. Zudem werden die im Rahmen der Erstellung des IPSAS Abschlusses gewonnenen besonders erwähnenswerten Erkenntnisse aus der praktischen Umsetzung erläutert.

B. Zweckadäquate Rechnungslegung der öffentlichen Hand

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. einer haushaltsrechtlichen Budgetabrechnung beschränkt werden darf, sind in einem weit verstandenen Sinn allerdings auch und insbesondere die Bürger und Einwohner der Gebietskörperschaft als Öffentlichkeit, die gewählten Bürgervertretungen, die Verwaltungen, die Aufsichts-, die Statistikämter, supranationale Institutionen sowie letztlich auch der Kapitalmarkt zu sehen.¹²

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 objektivierete Rechenschaftslegung und kann die retrospektiven Informationen mit prognostischen Einschätzungen insbesondere in Anhang oder Lagebericht sachgerecht ergänzen und vervollständigen.¹³

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 – insbesondere 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 prognostisch von einer rein objektivierten Bestandsaufnahme abheben kann, als solche allerdings zugleich nachvollziehbar dargestellt und erläutert werden muss.

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 nationales Handelsbilanzrecht als belastbare Benchmark auf die primären Grundsätze der Verlässlichkeit und der Objektivierung sowie das kaufmännische Vorsichtsprinzip.

Sowohl von Bundestag¹⁴ und Bundesrat¹⁵ als auch von der Präsidentenkonferenz der Rechnungshöfe von Bund und Ländern und dem Bund-Länder-Arbeitskreis EPSAS¹⁶ ist als wesentliches Petitum 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 Kapitalgesellschaften zum Tragen kommt und nach §§ 7a, 49a HGrG auch für die staatliche Doppik in Bezug genommen wird, gewährleistet nach inländischem Verständnis unstreitig eine zweckadäquate Rechnungslegung nicht nur für privatrechtlich organisierte Unternehmen, sondern auch für die Finanzberichterstattung der öffentlichen Hand.

¹² So auch Hessischer Rechnungshof, Entwurf EPSAS Framework, Kap. 2.4

¹³ So auch Hessischer Rechnungshof, Entwurf EPSAS Framework, Kap. 2.6.

¹⁴ Dt. Bundestag, Beschluss v. 27.6.2013, BT-Drucks. 17/14148 sowie Beschlussempfehlung des Haushaltsausschusses v. 3.3.2015, BT-Drucks. 18/4182.

¹⁵ Bundesrat, Beschl. v. 14.2.2014, Drucks. 811(13 (B)).

¹⁶ BLAK EPSAS v. 5.1.2017, ZKF 2017, 84; als Anlage der Unterrichtung durch die Bundesregierung v. 27.03.2017, BRats-Drucks. 272/17 beigefügt.

...mit kontinuierlicher Annäherung an internationale Rechnungslegungsstandards...

Hierbei bleibt zu beachten, 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, nur in Ausnahmefällen Zeitwertansätze kennt¹⁷ und daher auch als Grundlage der Ausschüttungsbemessung sowie der steuerlichen Gewinnermittlung dient, in den zurückliegenden Jahren eine kontinuierliche Annäherung an internationale Rechnungslegungsstandards erfahren hat:



Bereits mit dem Bilanzrichtliniengesetz (BiRiLiG) v. 19.12.1985¹⁸, das der Umsetzung der 4., 7. und 8. EG-Richtlinie zur Harmonisierung der Rechnungslegung in den Mitgliedstaaten der EU diente und in diesem Kontext insbesondere die Mindestvorschriften für die Rechnungslegung der Kapitalgesellschaften aufgrund europäischer Richtlinien in das deutsche Recht transformierte, haben Ansätze der internationalen Rechnungslegungspraxis Eingang in kontinentaleuropäisches Recht einschließlich nationalem Handelsbilanzrecht gefunden. Eine mit der Internationalisierung des Bilanzrechts intendierte Anhebung der Informationsfunktion 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) v. 26.5.2009¹⁹ mit beachtlichen Neuerungen ausgebaut²⁰ sowie zuletzt auch mit dem Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetz (BiURUG) vom 17.7.2015²¹ fortgesetzt. Mit dem BiURUG v. 17.7.2015 hat der Gesetzgeber die Richtlinie 2013/34/EU des europäischen Parlaments und des Rates vom 26.6.2013²² als neue EU-Bilanzrichtlinie für den Einzel- und den Konzernabschluss in deutsches Recht umgesetzt. Die EU-Bilanzrichtlinie 2013/34/EU v. 26.6.2013 hebt hervor, dass der Jahresabschluss unter Beachtung des Vorsichtsprinzips erstellt werden und ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage vermitteln soll.²³ Die Anpassungen – zuletzt durch das Gesetz zur Umsetzung der Bilanzrichtlinie 2013/34/EU - unterstreichen die gemeinschaftsrechtliche Grundlage, auf die sich bereits das nationale Handelsbilanzrecht in seiner aktuellen und an IAS/IFRS angenäherten Fassung stützt.²⁴ So ist es möglich, dass gemäß § 315e Abs. 3 HGB inzwischen sämtliche Mutterunternehmen mit befreiender Wirkung ihren Konzernabschluss nach IFRS aufstellen können.

¹⁷ Vgl. hierzu auch RL 2013/34/EU v. 26.6.2013, Abl. L 182/21, Abs. 18 f.

¹⁸ Gesetz zur Durchführung der Vierten, Siebenten und Achten Richtlinie des Rates der Europäischen Gemeinschaften zur Koordinierung des Gesellschaftsrechts v. 19.12.1985, BGBl. I 1985, 2355.

¹⁹ Vgl. BT-Drucks. 16/10067, 34, hierzu näher mit Bsp. auch Böcking, Zur Bedeutung der Informationsfunktion im Rahmen der öffentlichen Rechnungslegung, in Wallmann / Nowak / Mühlhausen / Steingässer, Moderne Finanzkontrolle und öffentliche Rechnungslegung, DS Eibelshäuser, 2013, 433 ff.

²⁰ Gesetz zur Modernisierung des Bilanzrechts vom 26.5.2009, BGBl. I S. 1102, vgl. BT-Drs. 16/10067, 33.

²¹ Gesetz zur Umsetzung der RL 2013/34/EU des Europäischen Parlaments und des Rates v. 26. Juni 2013 über den Jahresabschluss, den konsolidierten Abschluss und damit verbundene Berichte von Unternehmen bestimmter Rechtsformen v. 17.7.2015, BGBl. I 2015, 1245.

²² ABI L 182/19 ff. vom 26. 6. 2013

²³ RL 2013/34/EU v. 26.6.2013, Abl. L 182/20, Abs. 9

²⁴ Zur EU-Bilanzrichtlinie 2013/34/EU und ihre Umsetzung durch das BiURUG v. 17.7.2015 vgl. näher Scheffler in Böcking/Gros/Oser/Scheffler/Thormann, Beck'sches Handbuch der Rechnungslegung, Vor A Rechnungslegungsvorschriften: Entwicklung und Überblick, Rn. 20 ff., 37 ff.

...als Richtschnur auch für die Entwicklung von EPSAS

Die zu berücksichtigenden Anforderungen an eine zweckadäquate Rechnungslegung der öffentlichen Hand sind mit Beschluss des Haushaltsausschusses des Deutschen Bundestags v. 25.2.2015²⁵, des Bundesrats v. 14.2.2014²⁶ und dem Grundsatzpapier des Bund-Länder-Arbeitskreises (BLAK) EPSAS v. 5.1.2017²⁷ nach nationalem Verständnis im Ergebnis wie folgt zusammengefasst worden:

- Neue europäische Rechnungslegungsvorschriften müssen insbesondere die Erfassung und Bewertung von Vermögen und Verbindlichkeiten einschließlich 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.

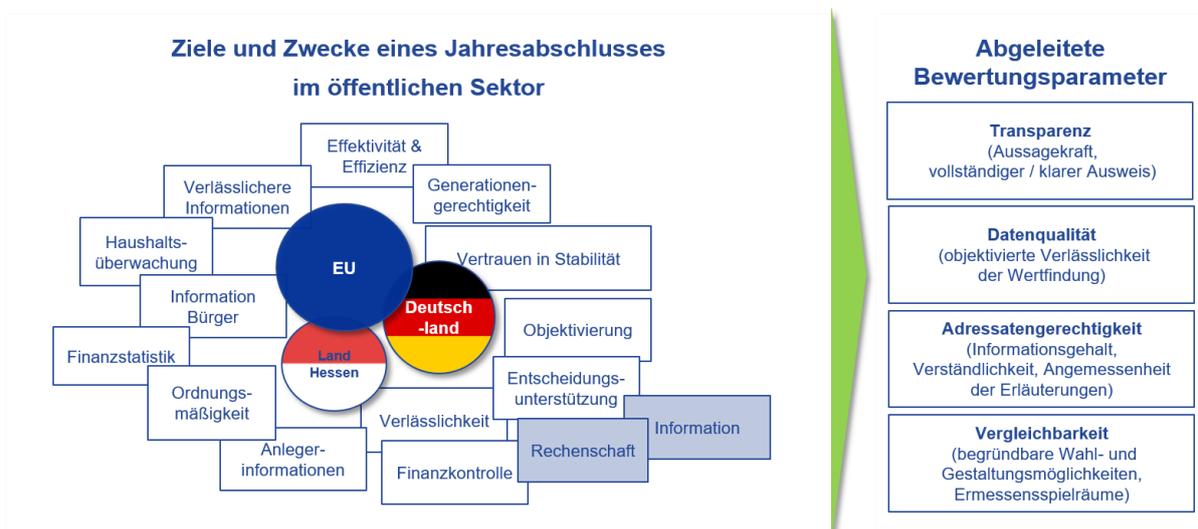
²⁵ vgl. Beschlussempfehlung HHA des Dt. BT v. 25.2.2015, Stellungnahme ggü BReg gem. Art. 23 Abs. 2 GG, BT-Drucks. 18/4182

²⁶ Bundesrats-Drucks. 811/13

²⁷ BLAK EPSAS v. 5.1.2017, ZKF 2017, 84; als Anlage der Unterrichtung durch die Bundesregierung v 27.03.2017, BRats-Drucks. 272/17 beigefügt.

2. Bewertungsparameter

Auf Basis der Zielsetzungen der öffentlichen Rechnungslegung und unter Fokussierung auf die primären, vorhergehend herausgestellten Zwecke der **Rechenschaft** und **Informationsvermittlung** wurden im Rahmen des Projektes vier Bewertungskriterien abgeleitet, auf deren Grundlage die Beurteilung der Zweckadäquanz der einzelnen IPSAS sowie des IPSAS-Rahmenkonzeptes erfolgt ist.



Die Bewertungsparameter wurden wie folgt definiert:

- **Transparenz:** Die Transparenz einer Regelung wird bejaht, wenn die Anwendung der Rechnungslegungsnorm dazu führt, dass Geschäftsvorfälle und Sachverhalte, die die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage der bilanzierenden Einheit beeinflussen, im Abschluss klar und eindeutig ersichtlich sind. Beispiele für Transparenz können ein (gesonderter) Ausweis in der Vermögens-/Ergebnisrechnung oder auch die verpflichtende (gesonderte) Angabe von Erläuterungen im Anhang sein. Im Zusammenhang mit der Transparenz zu beurteilende Regelungen betreffen insbesondere den Anwendungsbereich der Standards sowie die Vorgaben zu Ausweis und Anhangangaben.
- **Datenqualität:** Werden Aufwendungen und Erträge den Perioden zugeordnet, in denen sie wirtschaftlich entstanden sind und die im Abschluss enthaltenen Vermögenswerte, Schulden, Aufwendungen und Erträge anhand möglichst objektivierbarer und verlässlicher Informationen bewertet, kann grundsätzlich gefolgert werden, dass eine hohe Datenqualität erzielt wird. Als Beispiele gelten Periodisierung von Aufwendungen und Erträgen, die vollständige Bewertung der Vermögenswerte und Schulden zum Stichtag (bspw. Fair-Value-Bewertung) sowie konkrete Vorgabe zur Ermittlung i.R.d. Bewertung. Fokus der Einschätzung zur Datenqualität bilden die in den Standards enthaltenen Regelungen zur Erst- und Folgebewertung von Vermögenswerten und Schulden sowie die Bewertung der Aufwendungen und Erträge.
- **Adressatengerechtigkeit:** Um adressatengerecht zu sein, sollten die Angaben/Erläuterungen im Abschluss und/oder im Anhang so gestaltet sein, dass insbesondere die Regierung und das Parlament diese nachvollziehen und ggf. relevante Entscheidungen auf Basis der enthaltenen Daten/Informationen treffen können. Zudem sollten sie dazu beitragen, dass der Abschluss ein Informationsmedium für die Bürger darstellen kann. Im Zusammenhang mit der Adressatengerechtigkeit sind insbesondere Charakter und Aufbereitung von Angaben zu beurteilen; der reine Umfang ist nicht als entscheidendes Kriterium zu betrachten. Im Gesamtbild sollten verständliche Erläuterungen, die komplexitätsreduzierend wirken das Ziel sein. Betrachtet wurden hierbei insbesondere die Vorgaben zu Ausweis und Anhangangaben der IPSAS.
- **Vergleichbarkeit:** Durch die Einführung von EPSAS soll die Vergleichbarkeit von Abschlüssen von verschiedenen Einheiten (bspw. Bundesländer, Staaten) verbessert werden. Relevant bei der Beurteilung dieses Parameters sind insbesondere die Einräumung von Wahlrechten inkl. der Beurteilung von deren Angemessenheit, das Vorliegen hinreichender Konkretisierungen sowie mögliche Regelungslücken.

Unter der einleitend erläuterten Annahme, dass die handelsrechtliche Bilanzierung und Berichterstattung bereits eine zweckadäquate Rechnungslegung darstellen, wurden die Bewertungsparameter im Regelfall auf identifizierte Unterschiede in den Kategorien Anwendungsbereich, Ansatz, Bewertung, Ausweis und Anhangangaben zwischen HGB und IPSAS angewendet. Eine Ausnahme bildet hierbei das IPSAS-Rahmenkonzept, da ein entsprechendes Regelwerk national nicht bekannt ist.

Unter Betrachtung aller vier Bewertungsparameter wird in der Gesamtschau jeweils eine Einschätzung hinsichtlich der Zweckadäquanz des jeweiligen IPSAS sowie des IPSAS-Rahmenkonzeptes abgegeben.

C. Erkenntnisse in Bezug auf die IPSAS

Einleitende Hinweise

Die nachfolgenden Kapitel erläutern die vorgenommene Beurteilung der Zweckadäquanz der einzelnen IPSAS – untergliedert in die Themenbereiche

- Präsentation des Abschlusses und ausgewählte Anhangangaben (IPSAS 1, 2, 3, 4, 20 und 34)
- Konsolidierung und Anteile an anderen Einheiten (IPSAS 35-38 sowie 40)
- Vermögenswerte (IPSAS 5, 12, 13, 16, 17, 27, 31 und 32)
- Wertminderungen (IPSAS 21 und 26)
- Finanzinstrumente (IPSAS 28, 41 und 30)
- Rückstellungen (IPSAS 19, 39 und 42)
- Erträge und Aufwendungen (IPSAS 9, 11, 23 sowie ED 72)
- Ergänzende Informationen im Jahresabschluss (IPSAS 22 und 24)
- IPSAS-Rahmenkonzept

Keiner Beurteilung unterzogen wurden IPSAS 18 (Segmentberichterstattung) und IPSAS 33 (Erstmalige Anwendung doppischer IPSAS).

Als Basis für diese Beurteilung wird zunächst ein kurzer Überblick über die jeweiligen Regelungen des betreffenden IPSAS gegeben, der durch eine Übersicht der wesentlichen theoretischen Unterschiede zwischen nationalen handelsrechtlichen Rechnungslegungsvorschriften und IPSAS abgerundet wird. Dabei ist zu beachten, dass bei der Aufführung der Unterschiede zwischen deutschem Handelsrecht und IPSAS auch die Deutschen Rechnungslegungs Standards (DRS) als norminterpretierende Verlautbarung bestehender HGB-Bestimmungen berücksichtigt wurden.

Die Ausführungen zu den IPSAS beziehen sich überwiegend auf die zu Beginn jedes Standards enthaltenen Rechtsvorschriften – die sich regelmäßig in die Abschnitte Anwendungsbereich, Definitionen, Ansatz, Bewertung, Ausweis und Anhangangaben gliedern. Ergänzt werden diese durch die den Standards beigefügten „Basis for Conclusion“ (BC) sowie eine „Implementation Guidance“ (IG).

1. Präsentation des Abschlusses und ausgewählte Anhangangaben

1.1 Zusammenfassung

In diesem Kapitel werden folgende IPSAS gewürdigt, die in Bezug auf die Präsentation des Abschlusses sowie ausgewählte Anhangangaben anzuwenden sind:

IPSAS Standard

IPSAS 1: Darstellung des Jahresabschlusses

IPSAS 2: Kapitalflussrechnungen

IPSAS 3: Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden, Änderungen der Schätzungen und Fehler

IPSAS 4: Auswirkungen von Änderungen der Wechselkurse

IPSAS 20: Angaben ü. Beziehungen zu nahest. Unternehmen u. Personen

IPSAS 34: Einzelabschlüsse

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass die für die Präsentation des Abschlusses sowie ausgewählte Anhangangaben relevanten IPSAS, wie vorhergehend aufgezählt, als überwiegend zweckadäquat eingestuft werden. Die wesentlichen positiven sowie negativen Faktoren, die zu dieser Einschätzung führen, werden im nachfolgenden Schaubild dargestellt.

Zweckadäquate Rechnungslegung

- Nähe zu haushalterischer Betrachtungsweise der öffentlichen Hand durch **Gliederung der Vermögensrechnung nach Fristigkeiten**
- Transparente und objektivierbare Darstellung von Beteiligungen im Einzelabschluss durch **Bewertungswahlrecht (AHK, Equity-Methode oder Fair Value)**
- Klarer und eindeutiger Blick auf **Geschäfte mit nahestehenden Unternehmen / Personen und Schlüsselpersonen des Managements** durch umfangreiche Anhangangaben
- Beeinträchtigung der Vergleichbarkeit durch lediglich **grobes Gliederungsschema für Vermögens- und Ergebnisrechnung**
- Einschränkung der Vergleichbarkeit von Einzelabschlüssen durch mögliche **Bewertungsunterschiede bei der Abbildung von Beteiligungen im Einzelabschluss**

1.2 IPSAS 1: Darstellung des Jahresabschlusses

1.2.1 Theoretische Grundlagen

Anwendungsbereich

Gemäß IPSAS 1.2 gilt der Standard für alle allgemeinen Abschlüsse, die in Übereinstimmung mit den IPSAS gemäß dem Konzept der Periodenabgrenzung erstellt und dargestellt werden. Der Standard ist gleichermaßen für Einzel- und Gesamtabchlüsse anzuwenden (IPSAS 1.4).

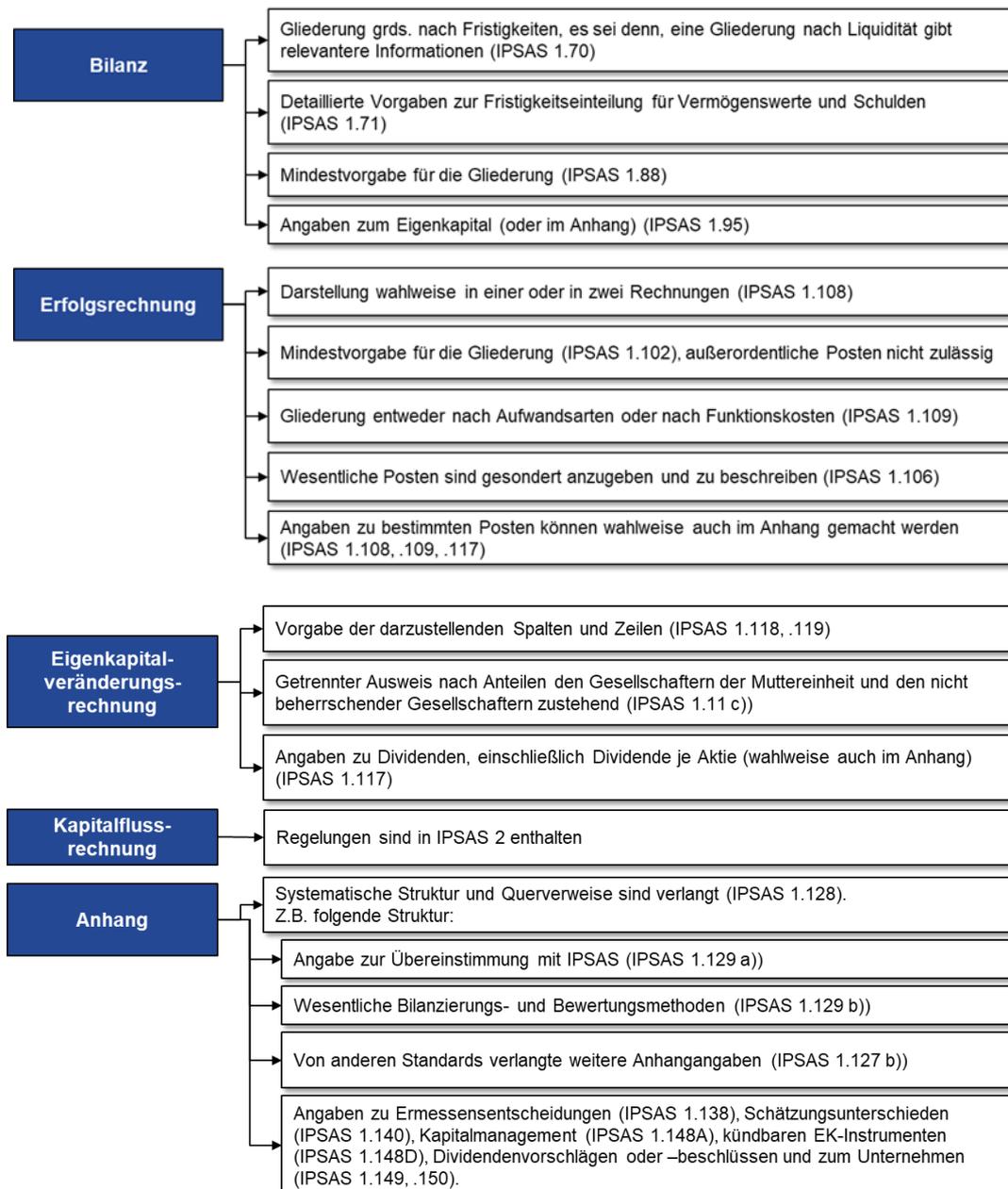
Darstellung

Gemäß IPSAS 1.21 umfasst ein vollständiger IPSAS Abschluss die folgenden Bestandteile: eine Vermögensrechnung, eine Ergebnisrechnung, eine Eigenkapitalveränderungsrechnung, eine Kapitalflussrechnung, einen Vergleich der Haushaltsansätze und der Ist-Beträge sowie einen Anhang.

IPSAS 1 sieht folgende Grundsätze zur Berichterstattung vor:

Periodenabgrenzung	Außer in der Kapitalflussrechnung sollen im Abschluss die Vermögenswerte, Schulden, Eigenkapital, Erträge und Aufwendungen nach dem Grundsatz der Periodenabgrenzung dargestellt werden. (IPSAS 1.7)
Häufigkeit der Berichterstattung	Eine Einheit soll mindestens jährlich berichten . Wird der Abschlussstichtag geändert und über einen Zeitraum länger oder kürzer als ein Jahr berichtet, sind bestimmte Angaben zu machen. (IPSAS 1.66)
Übereinstimmung mit allen Standards	Wenn alle Standards angewendet werden, wird eine den tatsächlichen Verhältnissen entsprechende Darstellung der VFE-Lage angenommen . Falls in sehr seltenen Fällen von den Anforderungen eines Standards abzuweichen ist, um dies zu erreichen, hängt es vom regulatorischen Rahmenkonzept und des Nicht-Verbots einer solchen Abweichung ab, ob eine abweichende Regelung angewendet werden soll oder ob nur Anhangangaben darüber zu machen sind. (IPSAS 1.27-.37)
Einheitsfortführung (Going Concern)	Abschlüsse sollen unter der Annahme aufgestellt werden, dass die Einheit fortgeführt wird. Soll sie dagegen nicht fortgeführt werden oder hat die Einheit de facto keine Alternative, ist entsprechend anders zu bewerten und hierüber eine Anhangangabe zu machen. (IPSAS 1.38-.41)
Darstellungskontinuität	Die Darstellung und Klassifizierung von Abschlussposten soll gegenüber dem Vorjahr unverändert bleiben , solange nicht z.B. aufgrund einer Änderung in der Geschäftstätigkeit eine andere Darstellung bessere Informationen liefert oder eine Änderung von einem Standard verlangt wird. (IPSAS 1.42)
Wesentlichkeit und Zusammenfassung	Abschlussposten dürfen zusammengefasst werden , solange wesentliche unterschiedliche Posten separat gezeigt werden. Anhangangaben brauchen nicht gemacht zu werden, wenn der Informationsgehalt unwesentlich ist (gilt selbst für als „Minimumangabe“ bezeichnete Angaben). (IPSAS 1.45-.47)
Saldierung	Eine Saldierung ist unzulässig , es sei denn, sie wird von einem Standard erlaubt oder gefordert. (IPSAS 1.48-.52)
Minimum-Vergleichsangaben	Für alle Bestandteile des Abschlusses ist eine Vorperiode darzustellen und für alle Beträge im Anhang sind Vorjahres-Angaben zu machen. Verbale und beschreibende Vergleichsangaben sind zu machen , wenn sie wichtig für das Verständnis der laufenden Posten sind. (IPSAS 1.53-.54) Bei rückwirkenden Änderungen sind auch die vergleichenden Beträge zu reklassifizieren , außer dies ist undurchführbar. (IPSAS 1.55)
Zusätzliche Vergleichsangaben	Einzelne Abschlussbestandteile können zusätzlich für weitere Perioden angegeben werden. Anhangangaben dazu sind dementsprechend anzugeben .

Die einzelnen Bestandteile des Abschlusses sind wie folgt strukturiert:



Unterschiede IPSAS / HGB

	IPSAS	HGB
Anwendungsbereich	IPSAS 1 gilt für alle allgemeinen Abschlüsse, die in Übereinstimmung mit den IPSAS gemäß dem Konzept der Periodenabgrenzung erstellt und dargestellt werden. Der Standard ist gleichermaßen für Einzel- und Gesamtabchlüsse anzuwenden. (IPSAS 1.2, 1.4)	---
Darstellung		
Rechnungslegungsgrundsätze (qualitative Merkmale)	<p>Qualitative Anforderungen:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Verlässlichkeit • Glaubwürdige Darstellung • Wirtschaftliche Betrachtungsweise • Neutralität • Vorsicht • Vollständigkeit • Vergleichbarkeit • Stetigkeit der Darstellung • Darstellung der tatsächlichen Verhältnisse • Darstellung wesentlicher Informationen und Zusammenfassung in Posten • Saldierungsverbot • Verständlichkeit • Relevanz <p>Einschränkende Kriterien:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Zeitnähe • Abwägung von Kosten/ Nutzen • Abwägen der Qualitativen Eigenschaften <p>(Vgl. IPSAS 1 Appendix sowie IPSASB Conceptual Framework 2.1 – .31)</p>	<p>Qualitative Anforderungen:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Verlässlichkeit • Willkürfreiheit (Neutralität) • Vorsichtsprinzip • Vollständigkeit • Vergleichbarkeit • Bilanzidentität/ • Stetigkeitsgrundsatz • Fehlerfreiheit • Klarheit • Übersichtlichkeit • Wirtschaftlichkeit • Realisationsprinzip • Imparitätsprinzip • Periodenabgrenzung <p>(Vgl. HGB § 252 i.V.m HGB § 240 und § 256)</p>
Vermögensrechnung	<p>Gliederung nach kurz- und langfristigen Vermögenswerten und Verbindlichkeiten (Grundsatz: Restlaufzeiten). (IPSAS 1.70 ff.)</p> <p>Mindestgliederung nach IPSAS 1.88; Aufrisse in der Erfolgsrechnung oder im Anhang möglich. (IPSAS 1.93 ff.)</p>	<p>Gliederung in Anlagevermögen und Umlaufvermögen auf Basis der ursprünglichen Anlageabsicht, EK, Rückstellungen und Verbindlichkeiten. (§ 265 HGB f.)</p>

	IPSAS	HGB
Ergebnisrechnung	Mindestgliederung nach IPSAS 1.102; Aufrisse in der Erfolgsrechnung oder im Anhang möglich. (IPSAS 1.106 ff.)	Gliederung nach § 275 HGB.
Eigenkapital-Veränderungsrechnung	Gesonderte Rechnung als Abschluss-Bestandteil. (IPSAS 1.118)	Gesonderte Rechnung als Abschluss-Bestandteil. (§ 297. Abs. 1 Satz.1 HGB)
Anhangangaben		
Allgemein	Die spezifischen Anhangangaben gehen aus einzelnen IPSAS hervor; grds. Maßgabe, dass Informationen anzugeben sind, die in den übrigen Abschlussbestandteilen nicht enthalten sind, jedoch für das Verständnis dieser relevant sind. (IPSAS 1.127)	Anhangangaben gem. §§ 284 ff. HGB.
Angewandte Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden	Erläuterung der Bestandteile und der angewendeten Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden. (1.127 (a) i.V.m. 1.132, 1.137)	Erläuterung der Bestandteile und der angewendeten Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden. (§ 284 Abs. 1 HGB)
Hauptquellen von Schätzungsunsicherheiten	Angaben zu wesentlichen Quellen von Schätzungsunsicherheiten und Ermessensentscheidungen. (IPSAS 1.140 ff.).	--
Angaben zum Kapitalmanagement	Angabe mit der Zielsetzung, dass die Abschlussadressaten die Ziele, Richtlinien und Prozesse der Einheit bei der Steuerung des Kapitals beurteilen können. (IPSAS 1.148A ff.)	--
Als Nettovermögen/Eigenkapital klassifizierte, kündbare Finanzinstrumente	Quantitative sowie qualitative Angaben zu als Nettovermögen/Eigenkapital klassifizierten, kündbaren Finanzinstrumenten. (IPSAS 1.148D)	--

1.2.2 Erwähnenswerte Praxiserkenntnisse aus der Umsetzung

Im Rahmen der Umsetzung des Standards ergaben sich folgende wesentliche Erkenntnisse:

Gliederung Vermögens- und Ergebnisrechnung Aufgrund der für die nationale, handelsrechtliche Bilanzierung nicht bzw. teilweise nur für Spiegeldarstellungen im Anhang vorhandenen Aufteilung der Vermögenswerte und Schulden in ihre kurz- und langfristigen Anteile war für die nach IPSAS geforderte gesonderte Darstellung der Bilanz, gegliedert nach Fristigkeiten, ein hoher manueller Umgliederungsaufwand erforderlich. Insbesondere für die nach IPSAS neu zu konsolidierenden Einheiten (vgl. Ausführungen zu IPSAS 35 in Kapitel D.3) waren die Informationen nur sehr rudimentär vorhanden. Für eine regelmäßige Berichterstattung nach IPSAS wären eine Anpassung des Kontenplans zur buchhalterisch getrennten Erfassung von kurz- und langfristigen Sachverhalten sowie eine entsprechende Abfrage der Fristigkeiten bei den verbundenen Einheiten für eine effiziente Erstellung des Gesamtabchlusses sinnvoll.

Die nach IPSAS 1 nur rudimentären Vorgaben in Bezug auf die in der Vermögens- und Ergebnisrechnung anzugebenden Posten haben es ermöglicht, an vielen Stellen die Gliederung des HGB-Gesamtabchlusses beizubehalten.

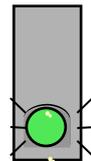
1.2.3 Zweckadäquate Rechnungslegung durch Anwendung der IPSAS?

a. Zusammenfassende Einschätzung

IPSAS 1 gewährleistet eine zweckadäquate Rechnungslegung (insbes.)

Gliederung der Vermögensrechnung nach Fristigkeiten

- Der nach IPSAS 1 geforderte separate Ausweis von kurz- und langfristigen Vermögenswerten legt einen Fokus auf die Fälligkeit und damit auf die Liquidität der Vermögenswerte. Hieraus entsteht eine Nähe zur haushalterischen, oftmals zahlungsorientierten Betrachtungsweise der öffentlichen Hand. Auch für den Adressaten scheint diese Darstellungsweise verständlich, so dass eine Zweckadäquanz festgestellt werden kann.



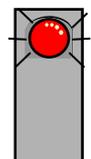
Gliederungsvorgaben für Vermögens- und Ergebnisrechnung

- IPSAS 1 gibt der bilanzierenden Einheit die Möglichkeit, unter Beachtung nur rudimentärer Gliederungsvorgaben, für die Einheit relevante Posten der Vermögens- und Ergebnisrechnung abzubilden. Somit besteht eine Flexibilität, die es ermöglicht, dass die individuellen Schwerpunkte und Besonderheiten der jeweiligen Einheit herauszuarbeiten und so eine größtmögliche Transparenz herzustellen.

IPSAS 1 gewährleistet keine zweckadäquate Rechnungslegung (insbes.)

Gliederung Vermögens- und Ergebnisrechnung

- Die Tatsache, dass der Standard kein umfassendes, einheitliches Gliederungsschema für Vermögens- und Ergebnisrechnung vorgibt, beeinträchtigt durch den sich daraus ergebenden Gestaltungsspielraum grundsätzlich die angestrebte Vergleichbarkeit der Abschlüsse verschiedener Einheiten.



b. Detaillierte Würdigung

	Anwendungsbereich	Ansatz	Bewertung
Einflussfaktoren für die Einschätzung einer zweckadäquaten Rechnungslegung	-	-	-
Transparenz, (adressatengerechter) Informationsgehalt und Verständlichkeit			
Datenqualität			
Vergleichbarkeit			
Fazit			
Schlussfolgerung			
Anmerkungen / Informationen			

Vermögensrechnung - Gliederung nach kurz- und langfristigen Vermögenswerten und Verbindlichkeiten	Ausweis		Anhangangaben
	Vermögensrechnung - Vorgabe einer Mindestgliederung	Ergebnisrechnung - Vorgabe einer Mindestgliederung	
ja	ja	ja	ja
<ul style="list-style-type: none"> • Gliederung auf Basis von Fälligkeiten (Zusatzinformation) • Naher Bezug zur haushalterischen Betrachtungsweise der öffentlichen Hand • Darstellung nach Fälligkeiten verständlich für die Adressaten 	<ul style="list-style-type: none"> • Mindestgliederung kann um wesentliche und relevante Positionen ergänzt werden • Unwesentliche und unrelevante Positionen müssen nicht zwangsläufig hervorgehoben werden 	<ul style="list-style-type: none"> • Mindestgliederung kann um wesentliche und relevante Positionen ergänzt werden • Unwesentliche und unrelevante Positionen müssen nicht zwangsläufig hervorgehoben werden 	<ul style="list-style-type: none"> • Zusätzliche Anhangangaben führen zu einem Informationszugewinn
ja	n/a	n/a	ja
			<ul style="list-style-type: none"> • Fokus auf qualitative Erläuterungen
ja	nein	nein	ja
<ul style="list-style-type: none"> • Vergleichbarkeit durch eindeutige Regelungen gewährleistet 	<ul style="list-style-type: none"> • Gestaltungsspielraum hinsichtlich der Gliederung der Vermögensrechnung beeinträchtigt die Vergleichbarkeit 	<ul style="list-style-type: none"> • Gestaltungsspielraum hinsichtlich der Gliederung der Ergebnisrechnung beeinträchtigt die Vergleichbarkeit 	<ul style="list-style-type: none"> • Vergleichbarkeit durch eindeutige Regelungen gewährleistet
IPSAS bietet eine zweckadäquate Rechnungslegung	IPSAS bietet eine zweckadäquate Rechnungslegung	IPSAS bietet eine zweckadäquate Rechnungslegung	IPSAS bietet eine zweckadäquate Rechnungslegung
<ul style="list-style-type: none"> • Da eine zweckadäquate Rechnungslegung die Vergleichbarkeit der Finanzberichterstattung innerhalb der EU gewährleisten soll, sollte auch der Aufbau der Vermögens- und Ergebnisrechnung eine Vergleichbarkeit ermöglichen. 			

1.3 IPSAS 2: Kapitalflussrechnungen

1.3.1 Theoretische Grundlagen

Anwendungsbereich

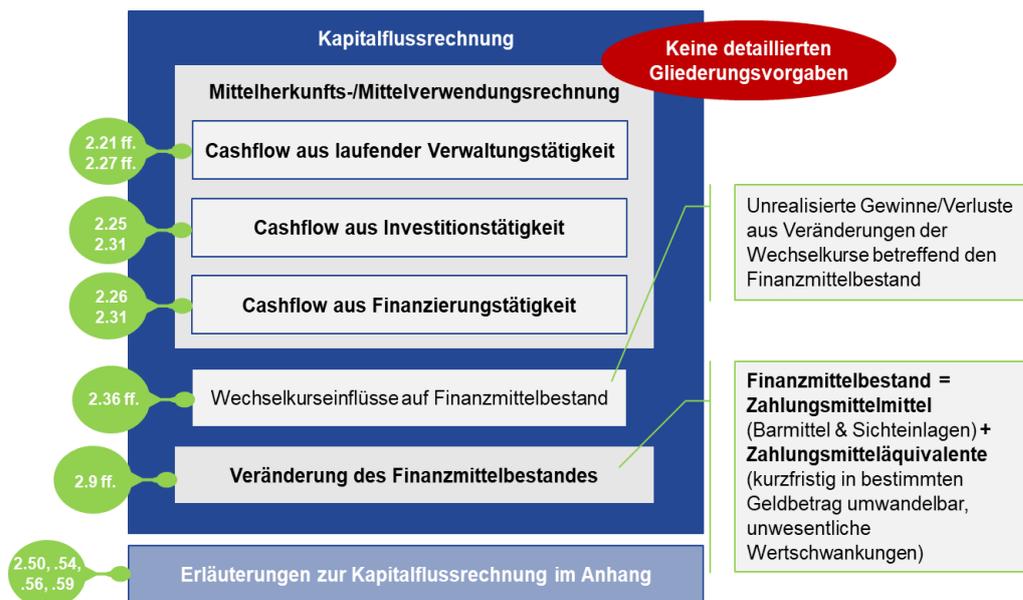
IPSAS 2 ist von allen Einheiten des öffentlichen Sektors anzuwenden, die ihre Abschlüsse nach dem Konzept der Periodenabgrenzung erstellen (IPSAS 2.1).

Der Standard beschäftigt sich mit der Erstellung und Gliederung der Kapitalflussrechnung. Die Kapitalflussrechnung ist ein integraler Bestandteil eines IPSAS-Abschlusses und zeigt die Entwicklung der liquiden Mittel innerhalb der Berichtsperiode. Sie ergänzt den Jahresabschluss um liquiditätsbezogene Informationen und macht so für den Adressaten ersichtlich, wie Zahlungsmittel und Zahlungsmitteläquivalente generiert und verbraucht werden (IPSAS 2.2).

Die Kapitalflussrechnung dient neben der Rechenschaftslegung auch der Entscheidungsunterstützung. So können auf Basis der Kapitalflussrechnung spätere Ein- und Auszahlungen prognostiziert und bei der Ermittlung des zukünftigen Finanzmittelbedarfs berücksichtigt werden (IPSAS 2.7).

Darstellung

Die Kapitalflussrechnung ist zu untergliedern in Cashflows aus laufender Verwaltungstätigkeit, aus Investitions- und aus Finanzierungstätigkeiten (IPSAS 2.18). Die folgende Grafik enthält einen entsprechenden Überblick:



i) Finanzmittelbestand

Der Finanzmittelbestand bzw. Finanzmittelfond umfasst nach IPSAS 2.8 und IPSAS 2.10 Zahlungsmittel (Barmittel und Sichteinlagen) sowie Zahlungsmitteläquivalente (kurzfristige, sehr liquide Finanzinvestitionen und Kontokorrentkredite). Als Zahlungsmitteläquivalente werden nur solche Finanzinstrumente berücksichtigt, die jederzeit in Zahlungsmittel umgewandelt werden können und keinen wesentlichen Wertschwankungen unterliegen (IPSAS 2.9). Außerdem werden nur Zu- und Abflüsse an Zahlungsmitteln und Zahlungsmitteläquivalenten als Cashflows bezeichnet (IPSAS 2.11). Veränderungen innerhalb des Finanzmittelfonds sind nicht Bestandteil der Kapitalflussrechnung, da es sich lediglich um Umwandlungen handelt. Vorgänge, die zu keiner Veränderung des Finanzmittelfonds führen, sind ebenfalls nicht in der Kapitalflussrechnung zu erfassen. Sie sind aber im Anhang auszuweisen (IPSAS 2.54).

ii) Cashflow aus laufender Verwaltungstätigkeit

Der Cashflow aus laufender Verwaltungstätigkeit bzw. betrieblicher Tätigkeit umfasst nach IPSAS 2.8 ausschließlich Tätigkeiten, die nicht der Investitions- und Finanzierungstätigkeit zuzuordnen sind. Die Zahlungsflüsse im Cashflow aus betrieblicher Tätigkeit stammen in erster Linie aus den Zahlungsmittelgenerierenden Tätigkeiten der öffentlichen Einheit (IPSAS 2.22). Dazu zählen beispielsweise:

- Zahlungseingänge aus Steuern, Abgaben, Gebühren oder Geldbußen
- Zahlungseingänge aus Entgelten für bereitgestellte Güter und Dienstleistungen
- Zahlungseingänge aus Zuwendungen oder Transfers und anderen Mittelzuweisungen
- Auszahlungen an und für Beschäftigte
- Ein- und Auszahlungen für Handelsverträge
- Ein- und Auszahlungen aus aufgegebenen Tätigkeitsbereichen
- Ein- und Auszahlungen im Zusammenhang mit der Beendigung von Rechtsstreitigkeiten
- Ein- und Auszahlungen im Zusammenhang mit zu Handelszwecken gehaltenen Wertpapieren und Anleihen

Der Cashflow aus der betrieblichen Tätigkeit kann gemäß IPSAS 2.27 sowohl nach der direkten als auch nach der indirekten Methode ermittelt werden. Bei der direkten Methode wird jeder Geschäftsvorfall auf seine Zahlungswirksamkeit hin überprüft. Alle zahlungswirksamen Einzahlungen werden den zahlungswirksamen Auszahlungen gegenübergestellt. Der Saldo aus den Ein- und Auszahlungen ergibt den Cashflow aus betrieblicher Tätigkeit. Wird der Cashflow indirekt ermittelt, wird das Periodenergebnis aus der Erfolgsrechnung um nicht liquiditätswirksame Transaktionen sowie Transaktionen, die den Investitions- oder Finanzierungscashflow betreffen, bereinigt (IPSAS 2.30).

iii) Cashflow aus Investitionstätigkeit

Im Cashflow aus Investitionstätigkeit wird die Verwendung von Zahlungsmitteln für Investitionen sowie die Vereinnahmung aus Anlagenverkäufen dargestellt. Nur Auszahlungen, die zu einem nachweisbaren Vermögenswert in der Bilanz führen bzw. Einzahlungen, die einen Vermögensabgang nach sich ziehen, werden als Investitionstätigkeit erfasst (IPSAS 2.25). Dazu zählen beispielsweise folgende Vorgänge:

- Auszahlungen für die Beschaffung von Sachanlagen, immateriellen und anderen langfristigen Vermögenswerten, Auszahlungen für selbst erstellte Anlagen und aktivierte Entwicklungskosten werden ebenfalls berücksichtigt
- Einzahlungen aus dem Verkauf von Sachanlagen, immateriellen und anderen langfristigen Vermögenswerten, sofern diese nicht als Zahlungsmitteläquivalente betrachtet oder zu Handelszwecken gehalten werden
- Auszahlungen für den Erwerb von Eigenkapital- oder Schuldinstrumenten anderer Einheiten und von Anteilen an Joint Ventures
- Auszahlungen für Dritte bzw. Einzahlungen von Dritten, gewährte Kredite und Darlehen mit Ausnahme der von öffentlichen Finanzinstitutionen gewährten Kredite und Darlehen
- Ein- und Auszahlungen für standardisierte und andere Termingeschäfte, Options- und Swapgeschäfte, es sei denn, diese werden zu Handelszwecken gehalten oder die Auszahlungen werden als Finanzierungstätigkeit klassifiziert

Der Cashflow aus Investitionstätigkeit wird nach der direkten Methode erstellt. Es gilt grundsätzlich das Prinzip des Bruttoausweises. Somit sind Ein- und Auszahlungen in Gruppen zusammengefasst und getrennt voneinander auszuweisen. Saldierungen sind nur unter gewissen Umständen zulässig (IPSAS 2.31).

iv) Cashflow aus Finanzierungstätigkeit

Im Cashflow aus Finanzierungstätigkeit sind alle Vorgänge darzustellen, die sich auf den Umfang und die Zusammensetzung des eingebrachten Kapitals und der Ausleihungen der Einheit auswirken (IPSAS 2.8). Er umfasst somit alle Aktivitäten, die sich auf die Zusammensetzung und den Umfang des Nettovermögens und die Schulden der öffentlichen Einheit auswirken. Diese Vorgänge betreffen ausschließlich die Außenfinanzierung und umfassen gemäß IPSAS 2.26 beispielsweise die folgenden Vorgänge:

- Aufnahme von Nettovermögen (Eigenkapital) oder Fremdkapital
- Einzahlungen aus dem Verkauf von Darlehen
- Ein- und Auszahlungen im Zusammenhang mit der Aufnahme und Rückzahlung von Darlehen
- Einzahlungen aus der Ausgabe von Schuldverschreibungen
- Auszahlungen für die Rückzahlung von Ausleihungen

Der Cashflow aus Finanzierungstätigkeit wird nach der direkten Methode erstellt. Es gilt grundsätzlich ebenfalls das Prinzip des Bruttoausweises (IPSAS 2.31).

Unter Berücksichtigung der Wechselkursdifferenzen entspricht die Summe der Cashflows aus den drei Tätigkeitsbereichen grundsätzlich der Veränderung des Finanzmittelbestandes in der Berichtsperiode. Wechselkursänderungen, die sich auf Zahlungsmittel und Zahlungsmitteläquivalente beziehen, werden in der Kapitalflussrechnung nicht direkt berücksichtigt. Sie werden jedoch in einer getrennten Zeile gesondert erfasst und ausgewiesen, damit der Zahlungsmittelbestand am Anfang und am Ende der Periode abgeglichen werden kann (IPSAS 2.39).

Weitere konkrete Anforderungen an die Gliederung der Cashflows sind im Standard nicht enthalten, sie liegen im Ermessen der öffentlichen Einheit.

Unterschiede HGB / IPSAS

	IPSAS	HGB
Anwendungsbereich	Die Kapitalflussrechnung als integraler Bestandteil eines IPSAS-Abschlusses zeigt die Entwicklung der liquiden Mittel innerhalb der Berichtsperiode. (IPSAS 2.1-2)	Bestandteil des Jahresabschlusses, des Teilkonzernabschlusses sowie des Gesamtabschlusses. (VV zu den §§ 70 bis 80 LHO)
Darstellung	Lediglich Vorgabe zur Untergliederung in Cashflow aus laufender Verwaltungs-, Investitions- und Finanzierungstätigkeit. (IPSAS 2.18)	Strengere Gliederungsvorgaben, Untergliederung in Cashflow aus laufender Verwaltungs-, Investitions- und Finanzierungstätigkeit. (DRS 21 Tz. 39/40, 46 und 50)
	Wahlrecht zwischen direkter und indirekter Ermittlung des CF aus laufender Verwaltungstätigkeit. (IPSAS 2.27)	Wahlrecht zwischen direkter und indirekter Ermittlung des CF aus laufender Verwaltungstätigkeit. (DRS 21 Tz. 38)

	IPSAS	HGB
	Wahlrecht zum Ausweis von Zinsen und Dividenden im CF aus laufender Verwaltung-, Investitions- oder Finanzierungstätigkeit; Wahlrecht ist stetig auszuüben. (IPSAS 2.40)	Erhaltene Zinsen und Dividenden werden im CF aus Investitionsfähigkeit ausgewiesen; gezahlte Zinsen und Dividenden werden im CF aus Finanzierungstätigkeit ausgewiesen. (DRS 21 Tz. 44 und 48)
	Saldierung möglich bei hoher Umschlagshäufigkeit, hoher Anzahl und kurzen Laufzeiten oder wenn Zahlungsströme Aktivitäten Dritter abbilden. (IPSAS 2.32)	Saldierung möglich bei hoher Umschlagshäufigkeit, großen Beträgen und kurzen Laufzeiten oder wenn Zahlungsströmen auf Rechnung Dritter überwiegend auf Aktivitäten Dritter zurückführbar sind oder bei Ertragssteuerzahlungen. (DRS 21.26)
	Kein Verbot des Ausweises außerordentlicher Posten. (IPSAS 1.BC10)	Mindestgliederungsschema gibt den Ausweis außerordentlicher Posten vor. (DRS 21 Tz. 39-40)
Anhangangaben		
	Angaben zu Erwerb und Abgang von beherrschten Einheiten oder sonstigen betriebstätigen Einheiten. (IPSAS 2.50)	--
	--	Soweit wesentliche Zahlungsströme mehreren CF zugeordnet werden können, ist die Aufteilung anzugeben. (DRS 21.17)
	--	Wird bei der indirekten Methode eine andere Ausgangsgröße als das Periodenergebnis verwendet, ist dies darzustellen und ggf. überzuleiten. (DRS 21.41)
	Angabe der Zusammensetzung der Zahlungsmittel und Zahlungsmitteläquivalente inkl. Überleitung zu entsprechenden Bilanzposten. (IPSAS 2.56)	Angabe der Definition und Zusammensetzung des Finanzmittelfonds; ggf. Überleitung zum Bilanzposten „Kasse/Guthaben KI“. (DRS Tz. 21, Tz. 52 a und b)
	Angabe von wesentlichen nicht zahlungswirksamen Investitions- und Finanzierungsvorgängen. (IPSAS 2.54)	Angabe von wesentlichen nicht zahlungswirksamen Investitions- und Finanzierungsvorgängen. (DRS 21 Tz. 52 c)
	--	Angabe von Beständen der Finanzmittelfonds von quotal einbezogenen Unternehmen. (DRS 21 Tz. 52 d)

	IPSAS	HGB
	Angabe der Zahlungsmittel, über die nicht aktiv verfügt werden kann. (IPSAS 2.59)	Angabe von Zahlungsmittelbeständen, die einer Verfügungsbeschränkung unterliegen. (DRS 21 Tz. 52 e)
	Optional: Angabe von nicht ausgenutzten Kreditlinien sowie Zahlungsmitteln unter Angabe der Verwendungsbeschränkungen. (IPSAS 2.61)	--

1.3.2 Erwähnenswerte Praxiserkenntnisse aus der Umsetzung

Im Rahmen der Umsetzung des Standards ergaben sich folgende wesentliche Erkenntnisse:

Ausweis (Aufbau der Kapitalflussrechnung) Insgesamt konnte die Struktur der Kapitalflussrechnung im Vergleich zur Kapitalflussrechnung nach nationalen Vorgaben weitestgehend beibehalten werden. Anpassungsbedarfe ergaben sich insbesondere durch den Einbezug zusätzlicher Einheiten im Rahmen der Vollkonsolidierung (vgl. Ausführungen zu IPSAS 35 in Kapitel D.3) sowie durch Effekte der Anpassungsbuchungen bei der Umstellung der Rechnungslegung von HGB auf IPSAS auf den nach der indirekten Methode ermittelten Cash Flow aus Verwaltungstätigkeit.

Ermittlung Cash Flow aus Verwaltungstätigkeit Der IPSAS 2 räumt dem Anwender ein Wahlrecht zwischen der direkten und indirekten Methode zur Ermittlung des Cash Flow aus laufender Verwaltungstätigkeit (Cashflow I) ein. Das Land Hessen hat sich für den IPSAS-Gesamtabschluss – analog zur Ermittlungsweise im HGB-Gesamtabschluss – für die Anwendung der indirekten Methode entschieden.

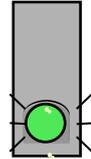
1.3.3 Zweckadäquate Rechnungslegung durch Anwendung der IPSAS?

a. Zusammenfassende Einschätzung

IPSAS 2 gewährleistet eine zweckadäquate Rechnungslegung (insbes.)

Übergreifend

- IPSAS 2 erlaubt eine sach- und adressatengerechte Darstellung der Entwicklung der liquiden Mittel innerhalb der Berichtsperiode. Die erforderlichen Anhangangaben tragen zur Transparenz und Verständlichkeit bei.



b. Detaillierte Würdigung

	Anwendungsbereich	Ansatz
Einflussfaktoren für die Einschätzung einer zweckadäquaten Rechnungslegung	Kein sich ergebender Unterschied	-
Transparenz, (adressatengerechter) Informationsgehalt und Verständlichkeit		
Datenqualität		
Vergleichbarkeit		
Fazit	IPSAS bietet eine zweckadäquate Rechnungslegung	
Schlussfolgerung		
Anmerkungen / Informationen		

Bewertung	Aufbau (Ausweis)	Anhangangaben
-	Durch HBG-nahe Auslegung der Regelungen weitestgehend keine strukturellen Unterschiede im Aufbau	Erweiterte Anhangangaben
		ja
		<ul style="list-style-type: none"> • Zusätzliche Anhangangaben führen zu einen Informationszugewinn • Anhangangaben sind in einem angemessenen Rahmen • Anhangangaben sind nachvollziehbar
		n/a
		<ul style="list-style-type: none"> • Keine zusätzliche Ermittlung von Informationen für die Anhangangaben erforderlich
		ja
		<ul style="list-style-type: none"> • Vergleichbarkeit durch eindeutige Regelungen gewährleistet
	IPSAS bietet eine zweckadäquate Rechnungslegung	IPSAS bietet eine zweckadäquate Rechnungslegung
	<ul style="list-style-type: none"> • Direkte Ermittlung des Cashflow I empfehlenswerter für öffentliche Haushalte (vergleichbar Kameralistik) 	

1.4 IPSAS 3: Bilanzierungs- u. Bewertungsmethoden, Änderungen der Schätzungen und Fehler

1.4.1 Theoretische Grundlagen

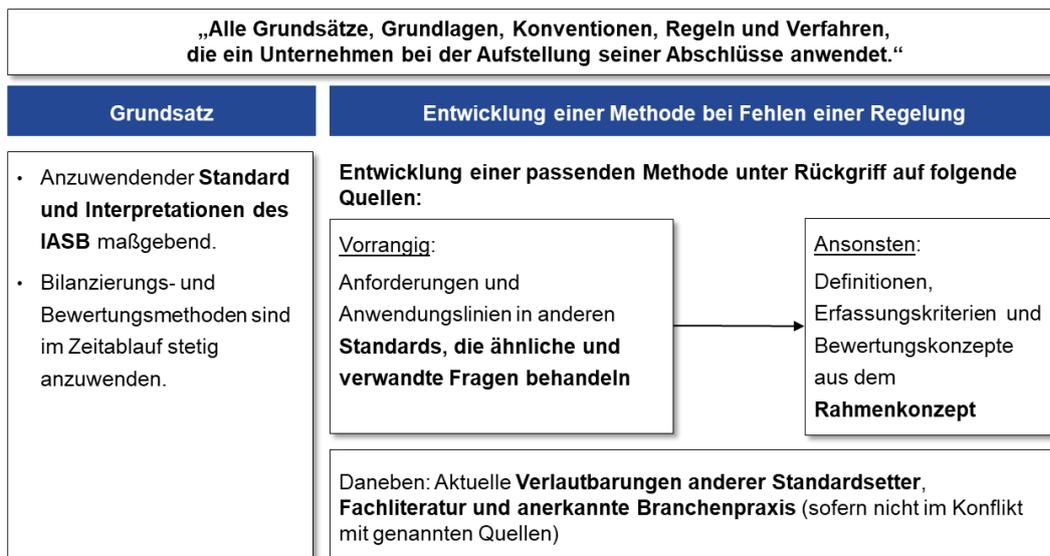
Anwendungsbereich

IPSAS 3 ist bei der Auswahl und Anwendung von Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden sowie bei der Erfassung von Änderungen der Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden, Änderungen von Schätzungen und der Berichtigung von Fehlern aus früheren Perioden anzuwenden (IPSAS 3.3). Durch die Vorgabe von Regelungen in diesen Bereichen soll die Relevanz und Zuverlässigkeit des Abschlusses einer Einheit und die Vergleichbarkeit dieser Abschlüsse im Zeitablauf sowie mit den Abschlüssen anderer Einheiten verbessert werden (IPSAS 3.1).

Bewertung

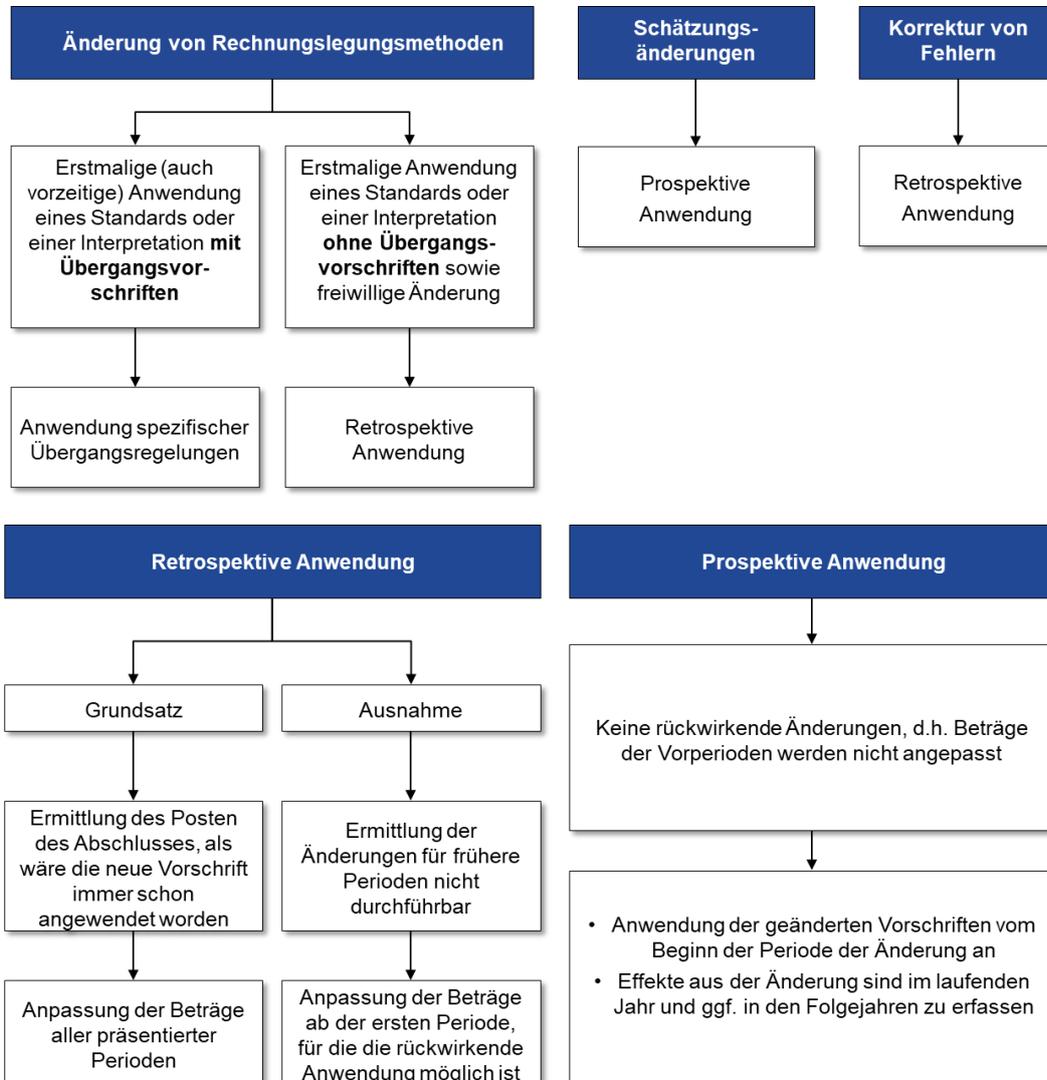
Auswahl und Anwendung von Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden

Bei der Auswahl und Anwendung der Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden sind zunächst und vorrangig Vorgaben einschlägiger Standards sowie entsprechender Interpretationshilfen zu beachten (IPSAS 3.9 ff.). Fehlen einschlägige Vorgaben, liegt es im Ermessen der Leitung der öffentlichen Einheit, entsprechende Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden zu entwickeln und anzuwenden (IPSAS 3.12). Regelungen anderer IPSAS sowie aktuelle Regelungen anderer Standardisierungsgremien sollen insoweit eine ergänzende Hilfestellung bieten (IPSAS 3.14 f.).



Anwendung von Änderungen

Die folgenden beiden Grafiken geben einen Überblick über die anzuwendenden Methoden im Zusammenhang mit Änderungen bei Rechnungslegungsmethoden und Schätzungen sowie bei Korrekturen von Fehlern.



Änderung von Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden

Grundsätzlich ist bezüglich der Auswahl und Anwendung von Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden der Grundsatz der Stetigkeit zu beachten (IPSAS 3.16).

Eine Einheit darf eine Bilanzierungs- und Bewertungsmethode nach IPSAS 3.17 nur dann ändern, wenn

- diese Änderung von einem IPSAS vorgeschrieben ist, oder
- dazu führt, dass der Abschluss zuverlässigere und relevantere Informationen über die Auswirkungen von Geschäftsvorfällen, sonstigen Ereignissen oder Bedingungen auf die VFE-Lage der öffentlichen Einheit vermittelt.

Trotz Änderung einer Bilanzierungs- und Bewertungsmethode müssen die Abschlussadressaten jedoch in der Lage sein, die Abschlüsse der Einheit in der Zeitreihe, mithin über verschiedene Zeiträume hinweg, zu vergleichen, um Entwicklungen der VFE-Lage erkennen zu können (IPSAS 3.18).

Änderung von Schätzungen

Dienstleistungen, Handelsaktivitäten oder Vermögenswerte und Verbindlichkeiten können ggf. nicht präzise bewertet werden, weshalb im Rahmen der Abschlusserstellung und Anwendung der einzelnen Standards eine Schätzung vorgenommen werden muss.

Die Änderung von Schätzungen ist grundsätzlich prospektiv (ergebniswirksam) in der Periode zu erfassen, die von der Änderung betroffen ist; dies können neben der Berichtsperiode auch spätere Perioden sein (IPSAS 3.37 ff., IPSAS 3.41).

Soweit eine Änderung einer Schätzung zu Änderungen der Vermögenswerte oder Verbindlichkeiten führt oder sich auf einen Eigenkapitalposten bezieht, hat die Erfassung dadurch zu erfolgen, dass der Buchwert des entsprechenden Vermögenswerts oder der Verbindlichkeit oder der Eigenkapitalposten in der Periode der Änderung (d.h. im Rahmen der lfd. Abschlusserstellung) anzupassen ist (IPSAS 3.42).

Fehler aus früheren Perioden

Im Rahmen der Abschlusserstellung der öffentlichen Einheit unterlaufene (wesentliche) Fehler aus früheren Perioden sind im ersten Abschluss, der zur Veröffentlichung nach der Entdeckung der Fehler freigegeben wurde, gemäß IPSAS 3.47 retrospektiv zu korrigieren, indem

- Die vergleichbaren Beträge der früher dargestellten Perioden, in denen der Fehler auftrat, angepasst werden; oder
- wenn der Fehler vor der frühestens dargestellten Periode aufgetreten ist, die Eröffnungssalden von Vermögenswerten, Verbindlichkeiten und Eigenkapitalbestandteilen für die früheste dargestellte Periode angepasst werden.

Unterschiede IPSAS / HGB

	IPSAS	HGB
Anwendungsbereich	IPSAS 3 ist bei der Auswahl und Anwendung von Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden sowie bei der Erfassung von Änderungen der Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden, Änderungen von Schätzungen und der Berichtigung von Fehlern aus früheren Perioden anzuwenden. (IPSAS 3.3)	---
Bewertung		
Änderung von Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden	Eine Anpassung von Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden hat grds. <u>retrospektiv</u> zu erfolgen. Ausnahmen: - abweichende Vorgaben des relevanten IPSAS bei erstmaliger Anwendung dieses Standards, - Undurchführbarkeit. (IPSAS 3.24 i.V.m. 3.27-3.28)	Anpassung von Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden erfolgt grds. im <u>laufenden</u> Abschluss und ist im Anhang zu erläutern. (§ 284 Abs. 2 Nr. 2 HGB). Für Konzernabschlüsse <u>rückwirkende</u> Anwendung (DRS 13.9) sowie Unterteilung in Änderungen, die die Vorjahre betreffen (Ausweis in GuV im Posten "Auswirkungen aus der Änderung der angewandten Bilanzierungsgrundsätze" gemäß DRS 13.11) und solche, die das laufende Geschäftsjahr betreffen (erfolgswirksame Erfassung gemäß DRS 13.10).
Schätzungen	Änderung von Schätzungen hat grds. <u>prospektiv</u> zu erfolgen. (IPSAS 3.41)	Für Konzernabschluss gem. DRS 13 erfolgswirksame Berücksichtigung in der Periode, in der die Aufwendung erfolgt. (DRS 13.20)
Fehlerkorrektur	Wesentliche Fehler aus Vorperioden sind in laufender Bilanzierung grds. <u>retrospektiv</u> zu erfassen. Ausnahme: Undurchführbarkeit (IPSAS 3.47-3.48)	Wesentliche Fehler werden gemäß DRS 13.25 grds. im laufenden Konzernabschluss korrigiert. DRS 13.26 verlangt die Korrektur früherer Konzernabschlüsse, wenn durch den Fehler die Darstellung der VFE-Lage beeinträchtigt ist.

	IPSAS	HGB
Anhangangaben		
Änderung von Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden	<p>Angaben zu den Auswirkungen der erstmaligen Anwendung eines IPSAS. (IPSAS 3.33)</p> <p>Angaben zu den Auswirkungen freiwilliger Änderungen der Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden, darunter Angabe und Begründung der Abweichung sowie Darstellung des Einflusses auf die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage sowie (soweit durchführbar) für jede frühere dargestellte Periode. Sofern eine retrospektive Anwendung ganz oder teilweise undurchführbar ist, ist dies zu erläutern. (IPSAS 2.34)</p> <p>Angabe, sofern ein neuer Standard nicht angewendet wurde, der zwar herausgegeben wurde, aber noch nicht in Kraft ist. (IPSAS 2.35)</p>	<p>Pro-forma-Angaben für die wesentlichen Posten der Vorperiode. (DRS 13.14)</p>
Schätzung	<p>Angabe der Art und des Betrags einer Schätzungsänderung erforderlich. (IPSAS 3.44)</p> <p>Ist die Schätzung der Auswirkung undurchführbar, so ist auf diesen Umstand hinzuweisen. (IPSAS 3.45)</p>	<p>Ergänzende Angabe im Anhang nach DRS 13.30 e: Sofern Änderungen von Schätzungen, z.B. Nutzungsdauern, Auswirkungen auf die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage haben, sind deren Auswirkungen für die Berichtsperiode betragsmäßig anzugeben und zu erläutern. Auf Auswirkungen in Folgeperioden ist hinzuweisen.</p>
Fehlerkorrektur	<p>Ergänzende Angaben im Anhang zu folgenden Punkten:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Art des Fehlers • Betragsmäßige Berichtigung (Anfang- und Endbestand), ggf. für jede frühere Periode • Sofern eine retrospektive Anwendung ganz oder teilweise undurchführbar ist, Erläuterung. <p>(IPSAS 3.54)</p>	<p>Ergänzende Angabe im Anhang nach DRS 13.32: Bei der Korrektur von Fehlern, welche die Darstellung der VFE Lage beeinträchtigen sind folgende Angaben erforderlich: a) Art des Fehlers, b) der Korrekturbetrag für jede anzupassende frühere Periode sowie der kumulierte Betrag. Die Korrekturbeträge sind so zu erläutern, dass eine verlässliche Beurteilung möglich ist.</p>

1.4.2 Erwähnenswerte Praxiserkenntnisse aus der Umsetzung

Im Rahmen der erstmaligen IPSAS Abschlusserstellung wurden keine Anwendungsfälle des IPSAS 3 identifiziert. Daher sind an dieser Stelle keine Praxiserkenntnisse zu nennen.

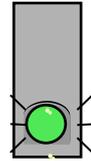
1.4.3 Zweckadäquate Rechnungslegung durch Anwendung der IPSAS?

a. Zusammenfassende Einschätzung

IPSAS 3 gewährleistet eine zweckadäquate Rechnungslegung (insbes.)

Anpassung von Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden und Fehlerkorrektur

- Dadurch, dass das Vorjahr betreffende Anpassungen (entweder aufgrund von Änderungen in den Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden oder Fehlerkorrektur) ausschließlich im Eigenkapital gezeigt werden, erfolgt eine angemessene und eindeutige Darstellung der Ergebnisrechnung des laufenden Jahres.
- Darüber hinaus wird durch die verpflichtende Anpassung der im Abschluss angegebenen Vergleichswerte die Entscheidungsnützlichkeit der Informationen deutlich erhöht, da die interperiodische Vergleichbarkeit steigt.



b. Detaillierte Würdigung

Einflussfaktoren für die Einschätzung einer zweckadäquaten Rechnungslegung	Anwendungsbereich	Ansatz	Bewertung
Transparenz, (adressatengerechter) Informationsgehalt und Verständlichkeit			ja
			<ul style="list-style-type: none"> • Änderungen der Vorjahre berühren nur das Eigenkapital • Kein Ausweis in der Ergebnisrechnung des laufenden Jahres • Verpflichtende Anpassung der im Abschluss angegebenen Vergleichswerte • Transparenz bei Vornahme eines Vorjahresvergleichs/ Zeitreihenvergleichs
Datenqualität			n/a
Vergleichbarkeit			ja
			<ul style="list-style-type: none"> • Siehe Transparenz + (adressatengerechter) Informationsgehalt und Verständlichkeit
Fazit			IPSAS bietet eine zweckadäquate Rechnungslegung
Schlussfolgerung			
Anmerkungen / Informationen			

Bewertung	Ausweis	Anhangangaben
Retrospektive Korrektur wesentlicher Fehler	-	Erweiterte Anhangangaben
ja		ja
<ul style="list-style-type: none"> • Änderungen der Vorjahre berühren nur das Eigenkapital • Kein Ausweis in der Ergebnisrechnung des laufenden Jahres • Verpflichtende Anpassung der im Abschluss angegebenen Vergleichswerte • Transparenz bei Vornahme eines Vorjahresvergleichs/Zeitreihenvergleichs 		<ul style="list-style-type: none"> • Zusätzliche Anhangangaben führen zu einem Informationszugewinn
n/a		n/a
ja		ja
<ul style="list-style-type: none"> • Siehe Transparenz + (adressatengerechter) Informationsgehalt und Verständlichkeit 		<ul style="list-style-type: none"> • Siehe Transparenz + (adressatengerechter) Informationsgehalt und Verständlichkeit
IPSAS bietet eine zweckadäquate Rechnungslegung		IPSAS bietet eine zweckadäquate Rechnungslegung

1.5 IPSAS 4: Auswirkungen von Änderungen der Wechselkurse

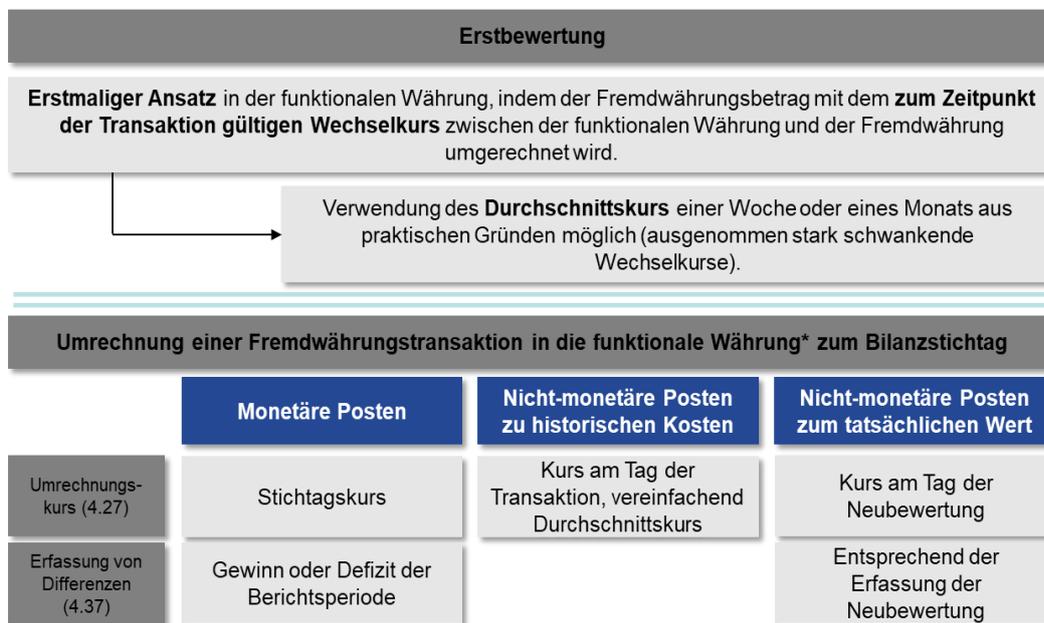
1.5.1 Theoretische Grundlagen

Anwendungsbereich

Gemäß IPSAS 4.3 ist der Standard anzuwenden bei der Erfassung von Transaktionen und Salden in Fremdwährungen, bei der Umrechnung der VFE-Lage ausländischer Betriebe, die durch Vollkonsolidierung oder durch die Equity-Methode in den Abschluss einbezogen sind, sowie bei der Umrechnung der VFE-Lage einer Einheit in eine Berichtswährung. Fremdwährungsgeschäfte sind definiert als Transaktionen, die auftreten, wenn Güter oder Dienstleistungen gekauft oder verkauft werden, Mittel aufgenommen oder verliehen werden, oder auf sonstige Weise Vermögenswerte erworben oder veräußert bzw. Verbindlichkeiten eingegangen oder beglichen werden, deren Wert in einer Fremdwährung angegeben ist (IPSAS 4.23).

Ansatz und Bewertung

Die folgende Grafik fasst die Regelungen des IPSAS 4 zum erstmaligen Ansatz von Fremdwährungsgeschäften sowie zur Bilanzierung in Folgeperioden zusammen (vgl. IPSAS 4.23 ff.).



*Die funktionale Währung ist die Währung des primären wirtschaftlichen Umfeldes, in dem eine Einheit tätig ist.

Ausweis

Nach IPSAS 4.32 sind monetäre Positionen in der Ergebnisrechnung auszuweisen. Nicht-monetäre Positionen können in der Ergebnisrechnung oder im Eigenkapital ausgewiesen werden (IPSAS 4.35).

Anhangangaben

Gemäß IPSAS 4.61 ist die Offenlegung des Betrages der Wechselkursdifferenzen, die als Gewinn oder Defizit erfasst wurden, sowie des Saldos der Wechselkursdifferenzen, der als separater Posten des Nettovermögens/Eigenkapital klassifiziert wurde, erforderlich.

Unterschiede HGB / IPSAS

	IPSAS	HGB
Anwendungsbereich	<p>Die Vorgaben des IPSAS 4 sind bei der Erfassung von Transaktionen und Salden in Fremdwährungen, bei der Umrechnung der VFE-Lage ausländischer Betriebe, die durch Vollkonsolidierung oder durch die Equity-Methode in den Abschluss einbezogen sind, sowie bei der Umrechnung der VFE-Lage einer Einheit in eine Berichtswährung, zu berücksichtigen.</p> <p>(IPSAS 4.3)</p>	<p>Zur Währungsumrechnung bzw. zur Umrechnung von auf fremde Währung lautende Abschlüsse ist § 256a HGB bzw. § 308a anzuwenden</p>
Ansatz		
Bilanzierung von Fremdwährungsgeschäften	<ul style="list-style-type: none"> • Stichtagskurs (IPSAS 4.24) • Erleichterung: Mittelkurs (IPSAS 4.25) 	<ul style="list-style-type: none"> • Devisenkassamittelkurs (§ 256a HGB)
Bewertung		
Folgebewertung	<p>Monetäre Positionen: Stichtagskurs am Abschlussstichtag</p> <p>Nicht monetäre Positionen: Stichtagskurs des Transaktionszeitpunkts für Positionen, die zu historischen Anschaffungs- oder Herstellungskosten bewertet wurden bzw. Wechselkurs des Tages, an dem der tatsächliche Wert ermittelt wurde, für Positionen, die zum tatsächlichen Wert bewertet wurden.</p> <p>(IPSAS 4.27)</p>	<p>Bilanzierung von Fremdwährungsgeschäften:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Devisenkassamittelkurs am Abschlussstichtag <p>Für Positionen mit einer Restlaufzeit von unter einem Jahr ist bei der Umrechnung das Anschaffungskostenprinzip (§ 253 Abs. 1 Satz 1 HGB) sowie das Imparitäts- und Realisationsprinzip (§ 252 Abs. 1 Nr. 4 Halbsatz 2 HGB) nicht mehr zu beachten.</p> <p>(§ 256a HGB)</p> <p>Umrechnung von auf fremde Währung laufenden Abschlüssen:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Devisenkassamittelkurs für Aktiv- und Passivposten • Historischer Kurs für EK • Durchschnittskurs für Posten der GuV <p>(§308a HGB)</p>

Ausweis

- Monetäre Positionen: Erfassung von Wechselkursdifferenzen im Gewinn oder Defizit
(IPSAS 4.32)
- Nicht monetäre Positionen: Erfassung von Wechselkurskomponenten im Gewinn oder Defizit, sofern ein Gewinn oder Verlust aus nicht monetären Positionen als Gewinn oder Defizit erfasst wird bzw. Erfassung von Wechselkurskomponenten im Nettovermögen/Eigenkapital, sofern ein Gewinn oder Verlust aus einer nicht monetären Position direkt im Nettovermögen/Eigenkapital erfasst wird.
(IPSAS 4.35)

Bilanzierung von Fremdwährungsgeschäften:

- Erfassung von Wechselkursdifferenzen als Aufwand oder Ertrag
(§ 277 Abs. 5 HGB)

Umrechnung von auf fremde Währung laufenden Abschlüssen:

Ausweis von Umrechnungsdifferenzen innerhalb des Konzerneigenkapitals unter dem Posten „Eigenkapitaldifferenz aus Währungsumrechnung“.
(§ 308a Satz 3 HGB)

Anhangangaben

- Angabe des Betrages der Wechselkursdifferenzen, die als Gewinn oder Defizit erfasst wurden
- Angabe des Saldos der Wechselkursdifferenzen, der als separater Posten des Nettovermögens/Eigenkapitals klassifiziert wurde sowie einer Überleitungsrechnung des Betrags solcher Wechselkursdifferenzen zu Beginn und Ende der Berichtsperiode.
(IPSAS 4.61)

Die Umrechnung von Fremdwährungsgeschäften in nicht unerheblichem Umfang ist als Teil der angewandten Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden i.S.d. § 284 Abs. 2 Nr. 1 zu erläutern.
(DRS 25.106)

1.5.2 Erwähnenswerte Praxiserkenntnisse aus der Umsetzung

Im Rahmen des Projektes war die Wechselkursumrechnung nur von untergeordneter Bedeutung. Daher ergeben sich keine erwähnenswerten Praxiserkenntnisse.

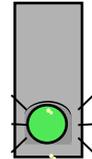
1.5.3 Zweckadäquate Rechnungslegung durch Anwendung der IPSAS?

a. Zusammenfassende Einschätzung

IPSAS 4 gewährleistet eine zweckadäquate Rechnungslegung (insbes.)

Zugangsbewertung monetärer und nicht-monetärer Posten

- Fremdwährungstransaktionen werden mit dem zur Transaktion bestehenden Wechselkurs umgerechnet. Dieses Vorgehen führt zu einer sachgerechten Abbildung der tatsächlichen Verhältnisse. Die zu verwendenden Wechselkurse sind extern vorgegeben, wodurch eine objektivierbare Darstellung sichergestellt ist.



Folgebewertung monetärer und nicht-monetärer Posten

- Monetäre Posten werden in der Folge zum jeweiligen Bilanzstichtag umgerechnet, während nicht-monetäre Posten weiterhin mit dem Transaktionskurs umzurechnen sind. Dies erlaubt, insbesondere auch durch objektivierbar ermittelbare Wechselkurse, einen eindeutigen und klaren Ausweis der Vermögenswerte.

Ausweis Umrechnungsdifferenzen nicht-monetärer Posten

- Die Erfassung von Umrechnungsdifferenzen im Zusammenhang mit nicht-monetären Posten erfolgt im Gleichklang mit der Bilanzierung von Wertänderungen, die nicht aus einer Währungsumrechnung resultieren. Das bedeutet, soweit sich sonstige Bewertungsänderungen in der Ergebnisrechnung niederschlagen, erfolgt ein Ausweis von etwaigen Wechselkursdifferenzen ebenfalls in der Ergebnisrechnung. Erfolgt ein Ausweis von Änderungen eines nicht-monetären Postens direkt im Eigenkapital (z.B. im Rahmen einer Neubewertung), sind zugehörige Wechselkursdifferenzen ebenfalls direkt im Eigenkapital zu erfassen. Dieses Vorgehen fördert eine konsistente und klare Darstellung im Abschluss.

b. Detaillierte Würdigung

Einflussfaktoren für die Einschätzung einer zweckadäquaten Rechnungslegung	Anwendungsbereich -	Ansatz Zugangsbewertung zum Stichtagskurs (Erleichterung: Mittelkurs)
Transparenz, (adressatengerechter) Informationsgehalt und Verständlichkeit		ja
		<ul style="list-style-type: none"> • Sachgerechte Abbildung der tatsächlichen Verhältnisse
Datenqualität		ja
		<ul style="list-style-type: none"> • Wechselkurse sind extern vorgegeben, wodurch eine objektivierbare Darstellung sichergestellt ist
Vergleichbarkeit		ja
		<ul style="list-style-type: none"> • Vergleichbarkeit durch eindeutige Regelungen gewährleistet
Fazit	IPSAS bietet eine zweckadäquate Rechnungslegung	IPSAS bietet eine zweckadäquate Rechnungslegung
Schlussfolgerung		
Anmerkungen / Informationen	<ul style="list-style-type: none"> • IPSAS 4 Im Land Hessen lediglich von untergeordneter Bedeutung 	

Bewertung Folgebewertung monetärer Posten zum Stichtagskurs (Erleichterung: Mittelkurs); Folgebewertung nicht monetärer Posten mit dem Transaktionskurs (Erleichterung: Mittelkurs)	Ausweis Ausweis nicht monetärer Posten analog zum Vorgehen im jeweiligen Standard (Eigenkapital oder Ergebnisrechnung)	Anhangangaben Erweiterte Anhangangaben
ja	ja	ja
<ul style="list-style-type: none"> • Sachgerechte Abbildung der tatsächlichen Verhältnisse 	<ul style="list-style-type: none"> • Erfassung von Umrechnungsdifferenzen erfolgt im Gleichklang mit der Bilanzierung von Wertänderungen, die nicht aus einer Währungsumrechnung resultieren • Vorgehen fördert eine konsistente und klare Darstellung 	<ul style="list-style-type: none"> • Zusätzliche Anhangangaben führen zu einem Informationszugewinn • Anhangangaben sind in einem angemessenen Rahmen • Anhangangaben sind nachvollziehbar
ja	n/a	ja
<ul style="list-style-type: none"> • Wechselkurse sind extern vorgegeben, wodurch eine objektivierbare Darstellung sichergestellt ist 		<ul style="list-style-type: none"> • Zusätzliche Ermittlung von Informationen für die Anhangangaben erforderlich (z.B. Stichtagskurse) - diese sind jedoch objektivierbar
ja	ja	ja
<ul style="list-style-type: none"> • Vergleichbarkeit durch eindeutige Regelungen gewährleistet 	<ul style="list-style-type: none"> • Vergleichbarkeit durch eindeutige Regelungen gewährleistet 	<ul style="list-style-type: none"> • Vergleichbarkeit durch eindeutige Regelungen gewährleistet
IPSAS bietet eine zweckadäquate Rechnungslegung	IPSAS bietet eine zweckadäquate Rechnungslegung	IPSAS bietet eine zweckadäquate Rechnungslegung
<ul style="list-style-type: none"> • Aufgrund der Erleichterungsmöglichkeit Durchschnittskurse zu verwenden, bestünde im Land Hessen grundsätzlich kein Anpassungs- und Umstellungsbedarf. 		

1.6 IPSAS 20: Angaben. ü. Beziehungen zu nahest. Unternehmen u. Personen

1.6.1 Theoretische Grundlagen

Anwendungsbereich

IPSAS 20 enthält Vorgaben zur Angabe der Beziehung sowie zu Angaben bei gewissen Transaktionen mit nahe stehenden Einheiten und Personen und ist von allen Einheiten des öffentlichen Sektors, die ihren Abschluss nach dem Konzept der Periodenabgrenzung erstellen, anzuwenden (IPSAS 20.1). Die Offenlegung der geforderten Information dient der Erfüllung der Rechenschaftspflicht einer öffentlichen Einheit sowie einem besseren Verständnis der Vermögens- und des Ergebnisses der berichterstattenden Einheit.

Anhangangaben

Die folgenden Abbildungen fassen die durch IPSAS 20 definierten Begriffe sowie Vorgaben zu den geforderten Anhangangaben zusammen.

Nahe stehende Einheiten/Personen (IPSAS 20.4)	Beherrschende Einheiten (IPSAS 20.25)
<ul style="list-style-type: none"> a) Direkt oder indirekt beherrschte Einheiten b) Assoziierte Unternehmen c) natürliche Personen, die einen Anteil halten und dadurch einen maßgeblichen Anteil haben (plus Familienmitglieder) d) Schlüsselpersonen des Management e) Wenn die Möglichkeit eines maßgeblichen Einflusses über Personen nach c) oder d) besteht. 	<ul style="list-style-type: none"> • Liegt ein Beherrschungsverhältnis vor, besteht eine Offenlegungspflicht unabhängig davon, ob Transaktionen stattgefunden haben.
Schlüsselpositionen des Management (IPSAS 20.6f.)	Familienangehörige von Schlüsselpersonen (IPSAS 20.5)
<ul style="list-style-type: none"> • Präsident • Minister • Mitglieder der leitenden Managementgruppen (Abteilungsleiter) • Schlüsselberater (Büroleiter von Ministern oder Vorstandsassistenten von Vorsitzenden) 	<ul style="list-style-type: none"> • Ehepartner/Lebenspartner • Kinder • Großeltern • Eltern • Enkel • Geschwister • Schwiegereltern • Schwager/Schwägerinnen
Angaben zur Beherrschung (IPSAS 20.25-.26)	
<p>Alle Beziehungen, bei denen ein Beherrschungsverhältnis vorliegt, sind offenzulegen (unabhängig davon, ob Transaktionen stattgefunden haben):</p> <ul style="list-style-type: none"> • Name • Name der kontrollierenden Einheit • Name der ultimativ kontrollierenden Einheit, falls vorhanden. 	
Angaben von Transaktionen mit nahe stehenden Einheiten und Personen (IPSAS 20.27-.33)	
<p>Über die normalen Geschäftsverhältnisse hinausgehende Transaktionen sowie deren Konditionen sind offenzulegen:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Art des Beziehungsverhältnisses • Art der Transaktion • Entscheidungsnützliche Informationen über die Bestandteile der Transaktionen 	
Angaben zu Schlüsselpersonen des Managements (IPSAS 20.34-.41)	
<ul style="list-style-type: none"> • Anzahl und Gesamtvergütung aller Schlüsselpersonen; an nahe Familienangehörige geleistete Zahlungen • Abgrenzung und Definition von Hauptklassen der Schlüsselpersonen des Managements (z.B. anhand der Gehaltsstufe, Verantwortungsniveau) • Kreditbeträgen und vertraglichen Bedingungen, Saldos, sowie Details zur Schlüsselperson/der nahen Angehörigen 	

Unterschiede IPSAS / HGB

	IPSAS	HGB
Anwendungsbereich	<p>IPSAS 20 enthält Vorgaben zur Angabe der Beziehung sowie zu Angaben bei gewissen Transaktionen mit nahe stehenden Einheiten und Personen und ist von allen Einheiten des öffentlichen Sektors, die ihren Abschluss nach dem Konzept der Periodenabgrenzung erstellen, anzuwenden. (IPSAS 20.1)</p>	<p>Relevante Begrifflichkeiten sind nicht im HGB definiert. Zur Auslegung ist aufgrund der mit dem BilMoG (2009) normierten Annäherung an die IFRS auf den entsprechenden IAS 24 zurückzugreifen.</p> <p>Entsprechende Anhangangaben sind in § 285 Nr. 9, Nr. 11 und Nr. 21 HGB bzw. § 314 Abs. 1 Nr. 13 HGB definiert.</p>
Definition: Nahestehende Personen	<p>Nahestehende Personen nach IPSAS 20.4 sind:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Natürliche Personen bzw. nahe Familienangehörige, die direkt oder indirekt über einen Anteil an der berichtenden Einheit verfügen, • Schlüsselpersonen des Managements. 	<p>Nahestehende Personen nach IAS 24.9 sind:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Personen bzw. nahe Familienangehörige, die das berichtende Unternehmen beherrschen, an dessen gemeinschaftlicher Führung beteiligt sind oder einen maßgeblichen Einfluss haben, • Schlüsselpersonen des Managements.
Definition: Schlüsselpersonen des Managements	<ul style="list-style-type: none"> • Alle Direktoren oder Mitglieder des Leitungsorgans des Unternehmens. • Andere Personen (z.B. wichtige Berater, Abteilungsleiter, Büroleiter von Ministern) wenn diese, jeweils für sich betrachtet, die Befugnis und Verantwortung für die Planung, Leitung und Kontrolle der Tätigkeiten des berichtenden Unternehmens haben. (IPSAS 20.4) 	<ul style="list-style-type: none"> • Personen, die direkt oder indirekt für die Planung, Leitung und Überwachung der Tätigkeiten des Unternehmens zuständig sind (u.a. Geschäftsführung und Aufsichtsorgane). (IAS 24.9)
Definition: Familienangehörige nahestehender Personen	<ul style="list-style-type: none"> • Ehepartner, Lebenspartner • unterhaltsberechtigtes Kind, nicht unterhaltsberechtigtes Kind • Verwandter, der in einem gemeinsamen Haushalt lebt • Großeltern, Eltern, Enkel, Brüder oder Schwestern • Ehepartner/Lebenspartner eines Kindes, Schwiegereltern, Schwagers oder Schwägerin (IPSAS 20.5) 	<ul style="list-style-type: none"> • Ehegatten/ Lebenspartner • Kinder, Kinder des Ehegatten/Lebenspartners • wirtschaftlich abhängige Familienangehörige der nahestehenden Personen sowie deren Ehegatten/Lebenspartner (IAS 24.9)

	IPSAS	HGB
Definition: Nahestehende Unternehmen	<ul style="list-style-type: none"> • Unternehmen mit direkter oder indirekter Kontrolle • Assoziierte Unternehmen (Beteiligungsquote min. 20%) • Unternehmen, mit wesentlicher Beteiligung einer Schlüsselperson oder deren Familienmitglieder (IPSAS 20.4) 	<ul style="list-style-type: none"> • Unternehmen derselben Unternehmensgruppe • Assoziierte Unternehmen oder Gemeinschaftsunternehmen • Unternehmen, mit wesentlicher Beteiligung einer Schlüsselperson oder deren Familienmitglieder (IAS 24.9)
Zusammensetzung der Anhangangaben	<ul style="list-style-type: none"> • Angaben zur Beherrschung • Geschäfte mit nahestehenden Unternehmen und Personen • Schlüsselpersonen des Managements 	<ul style="list-style-type: none"> • Angaben zu Beteiligungen • Geschäfte mit nahestehenden Unternehmen und Personen • Vergütung von Führungskräften
Inhalte der Anhangangaben	Nennung des Namens des beherrschten sowie des kontrollierenden Unternehmens unabhängig von tatsächlichen Geschäftsbeziehungen	Name und Sitz des Unternehmens Höhe des Anteils am (Eigen-) Kapital Ergebnis des letzten Geschäftsjahres unabhängig von tatsächlichen Geschäftsbeziehungen (§ 285 Nr. 11 HGB)
a) Angaben zur Beherrschung	(IPSAS 20.25-.26)	
b) Geschäfte mit nahestehenden Unternehmen und Personen	Angabe der marktunüblichen Transaktionen: <ul style="list-style-type: none"> • Art der Beziehung • Art der Transaktion • Zusammenfassung der allgemeinen Geschäftsbedingungen der o.g. Transaktionen • Beträge oder angemessene Anteile an ausstehenden Posten (IPSAS 20.27, 20.30) 	Angabe der marktunüblichen Transaktionen <ul style="list-style-type: none"> • Art der Beziehung • Wert der Geschäfte • Angaben, die für die Beurteilung der Finanzlage notwendig sind (§ 285 Nr. 21 HGB, § 314 Abs. 1 Nr. 13 HGB)
c) Vergütungen für Schlüsselpersonen des Managements	<ul style="list-style-type: none"> • Vergütung für Schlüsselpersonen des Managements (IPSAS 20.16) • Sonstige Vergütungen an Führungskräfte bzw. Vergütungen an Familienangehörige • Darlehen an Schlüsselpersonen des Managements/Familienangehörige (IPSAS 20.34) 	<ul style="list-style-type: none"> • Dienstbezüge der Führungskräfte • Gesamtbezüge früherer Führungskräfte • Gewährte Vorschüsse und Kredite • sowie eingegangenen Haftungsverhältnisse (§ 285 Nr. 9 HGB)

1.6.2 Erwähnenswerte Praxiserkenntnisse aus der Umsetzung

Im Rahmen der Umsetzung des Standards ergaben sich folgende wesentliche Erkenntnisse:

- Allgemein** Bei der Aufbereitung der erforderlichen Angaben zu Beziehungen mit nahestehenden Unternehmen und Personen wurde im Hinblick auf die Preisgabe auch sensibler Informationen deutlich, dass der Standard – gerade in Bezug auf vorgenommene Definitionen - eine hohen politischen Relevanz aufweist. Durch Nutzung bestehender Ermessensspielräume war es möglich, die für die handelsrechtliche Berichterstattung abgestimmten Definitionen und damit auch die dort bereits publizierten Angaben weitestgehend zu übernehmen.

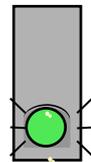
1.6.3 Zweckadäquate Rechnungslegung durch Anwendung der IPSAS?

a. Zusammenfassende Einschätzung

IPSAS 20 gewährleistet eine zweckadäquate Rechnungslegung (insbes.)

Anhangangabe "Geschäfte mit nahestehenden Unternehmen und Personen"

- Die umfangreichen Anhangangaben gewähren (Hintergrund-)Informationen zu den von Schlüsselpersonen des Managements vorgenommenen Geschäften mit nahestehenden Unternehmen und Personen. Der Abschlussleser erlangt einen ausreichenden Überblick über die relevanten Geschäftsvorfälle.



Anhangangabe "Vergütungen für Schlüsselpersonen des Managements"

- Die Angaben zu relevanten Vergütungen gibt einen Überblick über marktübliche sowie auch über nicht marktübliche Geschäfte mit Schlüsselpersonen des Managements. Folglich erlaubt der Abschluss einen klaren und eindeutigen Blick auch auf eine mögliche Beeinflussung der Vermögens- und Ertragslage.

b. Detaillierte Würdigung

	Anwendungsbereich	Ansatz	Bewertung
Einflussfaktoren für die Einschätzung einer zweckadäquaten Rechnungslegung	-	-	-
Transparenz, (adressatengerechter) Informationsgehalt und Verständlichkeit			
Datenqualität			
Vergleichbarkeit			
Fazit			
Schlussfolgerung			
Anmerkungen / Informationen			

Ausweis	Anhangangaben	
-	Anhangangabe Geschäfte mit nahestehenden Unternehmen und Personen	Anhangangabe Vergütungen für Schlüsselpersonen des Managements
	ja	ja
	<ul style="list-style-type: none"> Zusätzliche Hintergrundinformationen zu den jeweiligen Geschäften der Schlüsselpersonen des Managements werden offengelegt 	<ul style="list-style-type: none"> Angabe sowohl der marktüblichen als auch der marktunüblichen Geschäfte bietet einen klareren und eindeutigen Blick auf eine mögliche Beeinflussung der Vermögens- und Ertragslage
	n/a	n/a
	<ul style="list-style-type: none"> Ermittlung von relevanten Informationen aus der Buchhaltung; keine zusätzliche Bewertung/Informationserhebung für die Anhangangaben erforderlich 	<ul style="list-style-type: none"> Ermittlung von relevanten Informationen aus der Buchhaltung; keine zusätzliche Bewertung/Informationserhebung für die Anhangangaben erforderlich
	ja	ja
	<ul style="list-style-type: none"> Vergleichbarkeit durch eindeutige Regelungen gewährleistet 	<ul style="list-style-type: none"> Vergleichbarkeit durch eindeutige Regelungen gewährleistet
	IPSAS bietet eine zweckadäquate Rechnungslegung	IPSAS bietet eine zweckadäquate Rechnungslegung
	<ul style="list-style-type: none"> Hohe politische Relevanz insbesondere durch Preisgabe sensibler Informationen Relevanz der Angabe i.S. einer Kontrollfunktion im öffentlichen Sektor fragwürdig, da Ausgaben im Rahmen des Haushaltsaufstellungsverfahrens im Voraus bekannt und legitimiert 	

1.7 IPSAS 34: Einzelabschlüsse

1.7.1 Theoretische Grundlagen

Anwendungsbereich

IPSAS 34 regelt die Bilanzierung von Anteilen an beherrschten Unternehmen, Gemeinschaftsunternehmen und assoziierten Unternehmen im Einzelabschluss einer Einheit. Der Einzelabschluss kann dabei aufgrund einer Verpflichtung durch Vorschriften oder auf freiwilliger Basis erstellt werden (IPSAS 34.2). Der Standard gilt gemäß IPSAS 34.3, wenn ein Unternehmen einen den IPSAS entsprechenden Einzelabschluss erstellt. Er schreibt jedoch nicht vor, welche Einheiten Einzelabschlüsse zu erstellen haben. Eine Definition der berichterstattenden Einheit („Reporting Entity“) findet sich vielmehr im IPSAS Rahmenkonzept.

Bewertung

Der Einzelabschluss ist in Übereinstimmung mit allen anwendbaren IPSAS zu erstellen (IPSAS 34.11). Eine Ausnahme hierzu stellen die Vorschriften zur Bilanzierung von Anteilen an beherrschten Unternehmen, Gemeinschaftsunternehmen und assoziierten Unternehmen dar. Diese sind zu Anschaffungskosten, in Übereinstimmung mit IPSAS 41 oder nach der Equity-Methode gemäß IPSAS 36 zu bilanzieren (IPSAS 34.12).

Darüber hinaus bestehen weitere explizite Regelungen zu den folgenden Sachverhalten:

- Der Bilanzierung von Anteilen an assoziierten Unternehmen oder Gemeinschaftsunternehmen, die gemäß dem Wahlrecht in IPSAS 36.24 erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert („fair value through surplus or deficit“) bilanziert werden (insb. relevant für Investment Entities) (IPSAS 34.13).
- Der Bilanzierung von Anteilen an Investment Entities im Allgemeinen (IPSAS 34.14 ff.).
- Der Erfassung von Dividenden oder ähnliche Ausschüttungen eines beherrschten Unternehmens, Gemeinschaftsunternehmens oder assoziierten Unternehmens (IPSAS 34.16).

Unterschiede IPSAS / HGB

	IPSAS	HGB
Anwendungsbereich	IPSAS 34 regelt die Bilanzierung von Anteilen an beherrschten Unternehmen, Gemeinschaftsunternehmen und assoziierten Unternehmen im Einzelabschluss einer Einheit. (IPSAS 34.2)	§ 255 HGB enthält Regelungen zur Bewertung von Beteiligungen.
Bewertung	Die Bewertung von Beteiligungen im Einzelabschluss kann zu Anschaffungskosten, auf Basis der Regelungen des IPSAS 41 oder der Equity-Methode erfolgen. (IPSAS 34.29)	Die Bewertung von Beteiligungen erfolgt im Einzelabschluss zu Anschaffungskosten. (§ 255 Abs. 5 Satz 1 HGB)

1.7.2 Erwähnenswerte Praxiserkenntnisse aus der Umsetzung

Im Rahmen des Projektes wurde ein Gesamtabchluss erstellt; die Erstellung von Einzelabschlüssen gemäß IPSAS 34 ist nicht vorgesehen. Entsprechend ergeben sich keine erwähnenswerten Praxiserkenntnisse.

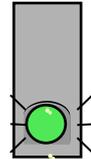
1.7.3 Zweckadäquate Rechnungslegung durch Anwendung der IPSAS?

a. Zusammenfassende Einschätzung

IPSAS 34 gewährleistet eine zweckadäquate Rechnungslegung (insbes.)

Wahlrecht Bewertung Beteiligungen

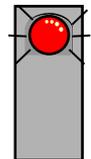
- Das für die Bewertung von Beteiligungen im Einzelabschluss zur Verfügung stehende Wahlrecht (AHK, Equity-Methode oder Fair Value) gibt der bilanzierenden Einheit grds. die Möglichkeit, einen objektivierbaren Wertansatz zu finden. Insbesondere der Tatsache, dass für eine Vielzahl der Beteiligungen im öffentlichen Sektor kein aktiver Markt besteht, wird durch die Möglichkeit zur Bilanzierung zu AHK oder nach der Equity-Methode Rechnung getragen.
- Gepaart mit der Angabe des gewählten Bewertungsmaßstabs im Anhang ermöglicht die Regelung eine transparente und nachvollziehbare Abbildung von Beteiligungen im Einzelabschluss.



IPSAS 34 gewährleistet keine zweckadäquate Rechnungslegung (insbes.)

Wahlrecht Bewertung Beteiligungen

- Aufgrund des vorliegenden Wahlrechts können sich erhebliche Bewertungsunterschiede in Bezug auf Beteiligungen ergeben. Dies schränkt die Vergleichbarkeit der Abschlüsse verschiedener berichterstattender Einheiten erheblich ein. Dies wäre insbesondere dann auffällig, wenn eine Beteiligung an ein und derselben Einheit durch heterogene Wahlrechtsausübung in den Einzelabschlüssen der Anteilseigner unterschiedliche Wertansätze aufweisen.



b. Detaillierte Würdigung

Einflussfaktoren für die Einschätzung einer zweckadäquaten Rechnungslegung	Anwendungsbereich Kein sich ergebender Unterschied	Ansatz Kein sich ergebender Unterschied
Transparenz, (adressatengerechter) Informationsgehalt und Verständlichkeit		
Datenqualität		
Vergleichbarkeit		
Fazit	IPSAS bietet eine zweckadäquate Rechnungslegung	IPSAS bietet eine zweckadäquate Rechnungslegung
Schlussfolgerung		
Anmerkungen / Informationen		

Bewertung Wahlrecht zur Bewertung von Beteiligungen	Ausweis Kein sich ergebender Unterschied	Anhangangaben Erweiterte Anhangangaben insbesondere aufgrund des Bewertungswahlrechts von Beteiligungen
ja		ja
<ul style="list-style-type: none"> • Transparenz hinsichtlich des ausgeübten Wahlrechts wird im Zusammenhang mit den geforderten Anhangangaben hergestellt 		<ul style="list-style-type: none"> • Geforderte Anhangangaben im Zusammenhang mit dem Bewertungswahlrecht sind entscheidend für einen Informationszugewinn • Anhangangaben sind in einem angemessenen Rahmen • Anhangangaben sind nachvollziehbar
ja		n/a
<ul style="list-style-type: none"> • Bewertungswahlrecht ermöglicht einen objektivierbaren Wertansatz • Möglichkeit zur Bilanzierung zu AHK oder nach der Equity-Methode sinnvoll, da für eine Vielzahl der Beteiligungen im öffentlichen Sektor kein aktiver Markt besteht 		<ul style="list-style-type: none"> • Keine zusätzliche Ermittlung von Informationen für die Anhangangaben erforderlich
nein		ja
<ul style="list-style-type: none"> • Wahlrecht kann zu erheblichen Bewertungsunterschieden führen (AHK, Equity, Fair Value) • Mehrere an einer Einheit beteiligte, berichtserstattende Einheiten könnten diese durch heterogene Wahlrechtsausübung zu unterschiedlichen Werten ausweisen 		<ul style="list-style-type: none"> • Vergleichbarkeit durch eindeutige Regelung gewährleistet
IPSAS bietet eine zweckadäquate Rechnungslegung	IPSAS bietet eine zweckadäquate Rechnungslegung	IPSAS bietet eine zweckadäquate Rechnungslegung
<ul style="list-style-type: none"> • Ggf. Einschränkung des Wahlrechts bzw. verpflichtende Angabe der AHK / des Equity-Werts / des Fair Values als Vergleichsmaßstab 		
<ul style="list-style-type: none"> • Durch Gesamtabchlussstellung keine Anwendung des IPSAS 34 im Projekt • At-Equity Wert wird als praktikable Methode zur verlässlichen Bewertung von Beteiligungen eingeschätzt • Fair Value wegen ggf. fehlendem aktiven Markt schwierig ermittelbar 		

2. Konsolidierung und Anteile an anderen Einheiten

2.1 Zusammenfassung

In diesem Kapitel werden folgende IPSAS gewürdigt, die im Rahmen der Konsolidierung und der Bilanzierung von Anteilen an anderen Einheiten anzuwenden sind:

IPSAS Standard

IPSAS 35: Konzernabschlüsse

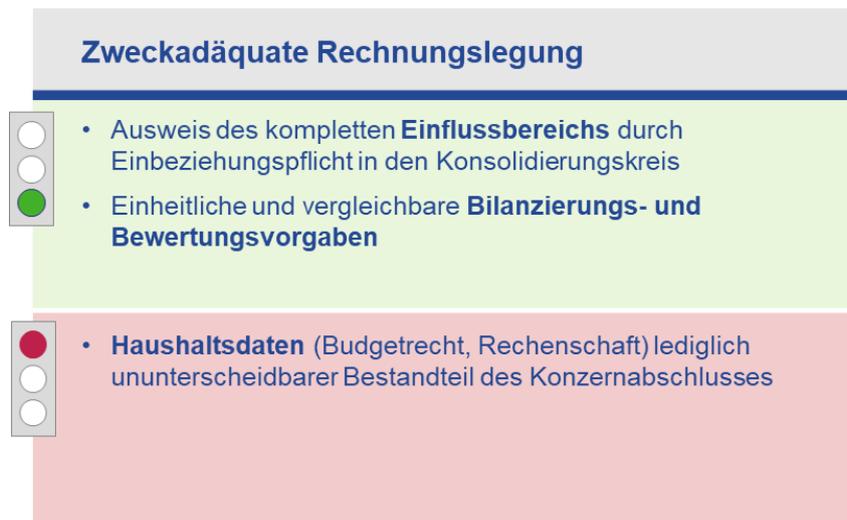
IPSAS 36: Anteile an assoziierten Unternehmen

IPSAS 37: Gemeinsame Vereinbarungen

IPSAS 38: Angaben zu Anteilen an anderen Einheiten

IPSAS 40: Zusammenschlüsse im öffentlichen Sektor

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass die für die Konsolidierung und Bilanzierung von Anteilen an anderen Einheiten relevanten IPSAS, wie vorhergehend aufgezählt, als überwiegend zweckadäquat eingestuft werden. Die wesentlichen positiven sowie negativen Faktoren, die zu dieser Einschätzung führen, werden im nachfolgenden Schaubild dargestellt.



2.2 IPSAS 35: Konzernabschlüsse

2.2.1 Theoretische Grundlagen

Anwendungsbereich

Die Zielsetzung des IPSAS 35 besteht in der Festlegung von Grundsätzen für die Darstellung und Erstellung von Konzernabschlüssen bei Unternehmen, die ein Unternehmen oder mehrere andere Unternehmen beherrschen (IPSAS 35.1). Gemäß IPSAS 35.5 muss – mit wenigen Ausnahmen²⁸ – jedes beherrschende Unternehmen einen Konzernabschluss erstellen. Der Standard definiert hierzu übereinstimmend mit dem zugrundeliegenden IFRS 10 das Kriterium der Beherrschung („Control“) (IPSAS 35.2).

Ansatz und Bewertung

Der Standard unterscheidet zwischen vollkonsolidierten Einheiten, assoziierten Einheiten und Gemeinschaftsunternehmen.

Vollkonsolidierte Einheiten

Als Konzern definiert das IPSAS-Framework „Gesellschaften“, die aus zwei oder mehr voneinander getrennten Einheiten bestehen und ihre Abschlüsse in der Weise darstellen, als handele es sich um eine Einheit. Der Abschluss einer sog. wirtschaftlichen Einheit („economic entity“) wird unter IPSAS als Konzernabschluss bzw. konsolidierter Abschluss („consolidated financial statements“) bezeichnet. Eine wirtschaftliche Einheit entspricht dabei einer Gruppe von Einheiten, die aus einer Beherrschung ausübenden Einheit (Muttereinheit) und einer oder mehreren beherrschten Einheiten (Tochtereinheiten) besteht. Dabei werden die Begriffe „wirtschaftliche Einheit“ und „Konzern“ synonym genutzt (IPSAS 35.16). Die Einbeziehung der beherrschten Einheiten erfolgt mit Hilfe der Vollkonsolidierung. Dabei stellt der Konzernabschluss die Vermögenswerte, Schulden, das Nettovermögen/Eigenkapital, die Erträge, Aufwendungen und Cashflows des beherrschenden Unternehmens und der beherrschten Unternehmen als die einer wirtschaftlichen Einheit dar (IPSAS 35.40).

Anteile an assoziierten Unternehmen

Im konsolidierten Abschluss werden auch die assoziierten Einheiten (IPSAS 36) ausgewiesen. Assoziierte Einheiten zeichnen sich im Unterschied zu den beherrschten Einheiten i.S.d. IPSAS 35 dadurch aus, dass die Muttereinrichtung (lediglich) einen maßgeblichen Einfluss über diese Einheit ausüben kann (IPSAS 35.14 i.V.m. IPSAS 36.8). Maßgeblicher Einfluss erfordert die Verfügungsgewalt an den finanzpolitischen und operativen Entscheidungen der assoziierten Einheit mitzuwirken, nicht aber die Beherrschung oder die gemeinschaftliche Führung der Entscheidungsprozesse (IPSAS 36.8). Wenn 20% der Stimmrechte oder mehr gehalten werden, wird davon ausgegangen, dass maßgeblicher Einfluss vorliegt, es sei denn, es kann nachgewiesen werden, dass dies nicht der Fall ist (IPSAS 36.11). Eine Muttereinheit hat die Equity-Methode für Einheiten anzuwenden, auf die sie maßgeblichen Einfluss ausübt (IPSAS 36.22).

Gemeinschaftsunternehmen

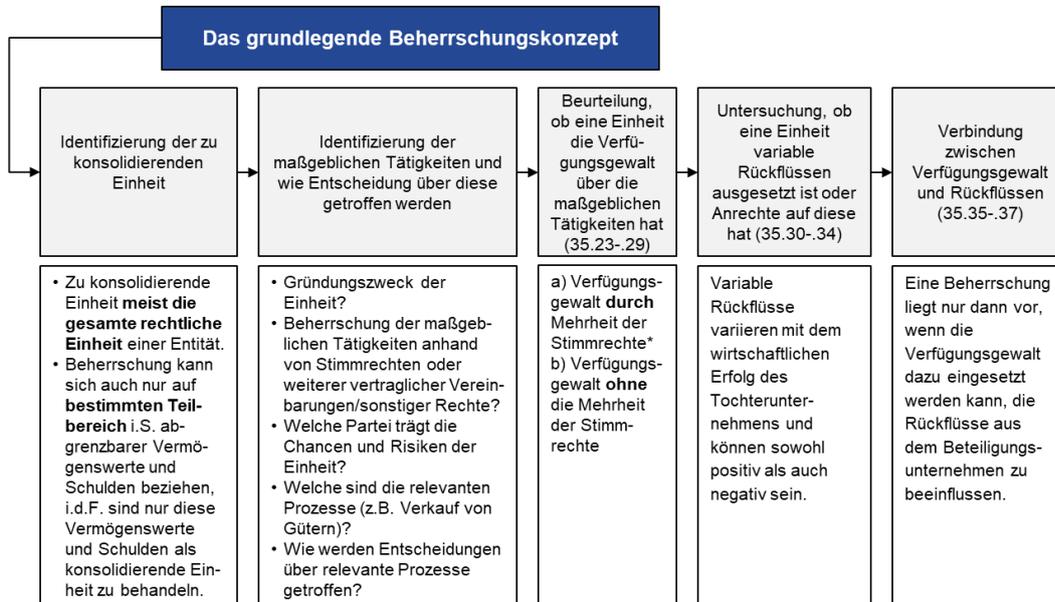
Bei einer gemeinschaftlichen Führung handelt es sich um organisatorische Einheiten, die unter einer gemeinsamen Leitung mit anderen verbundfremden Organisationen stehen (IPSAS 37.7). Eine gemeinschaftliche Führung zeichnet sich nach IPSAS 37.9 ff. dadurch aus, dass zwei oder mehr Parteien die gemeinschaftliche Führung („joint control“) über eine bestimmte, gemeinschaftlich ausgeübte Tätigkeit innehaben. Darunter fallen gemeinsame Tätigkeiten („joint operations“) sowie Gemeinschaftsunternehmen („joint ventures“). Während Gemeinschaftsunternehmen nach der Equity-Methode bilanziert werden, erfasst der Anteilseigner in Bezug auf eine gemeinsame Tätigkeit die ihm jeweils zustehenden Anteile der Vermögenswerte, Schulden, Erträge und Aufwendungen (IPSAS 37.23, 37.27).

²⁸ Ausgenommen sind beherrschende Unternehmen, die die folgenden Voraussetzungen kumulativ erfüllen: Das Unternehmen ist selbst ein beherrschtes Unternehmen, dessen Schuld- und Eigenkapitalinstrumente nicht öffentlich gehandelt werden, dessen Abschlüsse nicht bei einer Aufsichtsbehörde vorgelegt werden und dessen beherrschendes Unternehmen einen IPSAS-konformen Abschluss offenlegt (IPSAS 35.5).

Beherrschungskonzept

Nach IPSAS 35.14 wird Beherrschung wie folgt definiert: Ein Unternehmen beherrscht ein anderes Unternehmen, wenn das Unternehmen aus seiner Beteiligung an dem anderen Unternehmen variablen Vorteilen ausgesetzt ist oder Rechte hat und in der Lage ist, die Art oder Höhe dieser Vorteile durch seine Macht über das andere Unternehmen zu beeinflussen.

Folgende drei Grafiken geben einen Überblick über das Beherrschungskonzept gemäß IPSAS 35.18 ff.



*Ausnahme: substantielle Rechte werden durch Andere bestimmt.

Verfügungsgewalt durch Stimmrechte	Verfügungsgewalt bei fehlender Relevanz der Stimmrechte
Eine Einheit, die mehr als die Hälfte der Stimmrechte hält , hat die Verfügungsgewalt über die Beteiligung (35.AG33), wenn	Bei fehlender Relevanz der Stimmrechte berücksichtigt der Investor den Zweck und die Ausgestaltung der Gesellschaften (wobei die Verteilung der Risiken der Gesellschaft auf die beteiligten Investoren zu berücksichtigen ist) sowie folgende Faktoren (35.AG35):
die relevanten Geschäftstätigkeiten unmittelbar durch den Stimmrechtsinhaber bestimmt werden können, oder	Nachweis der praktischen Fähigkeit, die maßgeblichen Tätigkeiten zu bestimmen (z. B. das vertragliche Recht, das Key Management zu berufen, welches die relevanten Aktivitäten steuert), oder
die Mehrheit der Mitglieder des für solche Entscheidungen verantwortlichen Verwaltungsorgans bestimmt werden kann,	Spezielle Beziehungen mit der Gesellschaft wie z.B., wenn die Geschäftstätigkeit der Gesellschaft von dem Investor abhängig ist, oder
es sei denn:	Hohe Risikobelastung des Investors durch Variabilität der Rückflüsse.
eine andere Partei hat bestehende Rechte , die relevanten Geschäftstätigkeiten zu bestimmen ohne dass sie als Agent des Investors handelt, oder	
die Rechte des Investors sind nicht substantiell , da z.B. die relevanten Geschäftstätigkeiten von staatlichen Stellen, Gerichten, Insolvenzverwaltern etc. bestimmt werden.	
Eine Einheit, die nicht über die Mehrheit der Stimmrechte verfügt , kann die Verfügungsgewalt über eine Beteiligung ausüben durch (35.AG36)	
Befugnis zur Ernennung oder Abberufung der Mehrheit der Mitglieder des Vorstands	
vertragliche Vereinbarungen mit anderen Stimmrechtsinhaber,	
Rechte aus anderen vertraglichen Vereinbarungen,	
faktische Beherrschung , d.h. wenn die vorhandenen Stimmrechte trotz fehlender Stimmrechtsmehrheit dazu ausreichen, die relevanten Geschäftstätigkeiten zu bestimmen, da es z.B. eine hohe Anzahl anderer Gesellschafter gibt, die keine Stimmrechtsvereinbarung miteinander geschlossen haben,	
substantielle potenzielle Stimmrechte (jederzeit ausübbar Stimmrechte, die nicht „deeply out of money“ sind), oder eine Kombination aus Stimm- oder anderen Entscheidungsrechten .	

Substanzielle Rechte (35.AG25-28)

Bei der **Bestimmung der Verfügungsgewalt** sind nur solche Rechte zu berücksichtigen, die als **substanzielle Rechte** anzusehen sind. Ein Recht ist dann substanzielle, wenn der Inhaber die **praktische Möglichkeit** hat, das Recht auszuüben.
Dabei ist z.B. zu würdigen:

Bestehen **ökonomische** oder **andere Barrieren**, die den Inhaber von Rechten an deren Ausübung hindern?

Müssen verschiedene Parteien **zusammen handeln**, damit Rechte praktisch ausübbar werden?

Würde der Inhaber der Rechte von deren **Ausübung profitieren**?

Sind die Rechte **jederzeit** ausübbar?

Bestehen Rechte anderer Partei, die den Investor an der Ausübung seiner Rechte hindern?

Konsolidierungsverfahren

Das Konsolidierungsverfahren berücksichtigt nach IPSAS 35.40 folgende Schritte:

- a) Ähnliche Posten von Vermögenswerten, Verbindlichkeiten, Nettovermögen/Eigenkapital, Erträgen, Aufwendungen und Cashflows des beherrschenden Unternehmens sind mit denen seiner kontrollierten Unternehmen zusammenzufassen.
- b) Der Buchwert der Beteiligung des beherrschenden Unternehmens an jedem verbundenen Unternehmen und des Anteils des beherrschenden Unternehmens am Nettovermögen/Eigenkapital jedes verbundenen Unternehmens sind zu verrechnen (eliminieren).
- c) Vermögenswerte, Verbindlichkeiten, Nettovermögen/Eigenkapital, Erträge, Aufwendungen und Cashflows, die sich aus Transaktionen zwischen Unternehmen der wirtschaftlichen Einheit ergeben, sind zu eliminieren (Überschüsse oder Defizite, die sich aus innerbetrieblichen Transaktionen ergeben und in den Vermögenswerten erfasst werden, wie Vorräte und Anlagevermögen, werden vollständig eliminiert). Intraökonomische Verluste können auf eine Wertminderung hinweisen, die im Konzernabschluss zu erfassen ist.

Alle Mitglieder der wirtschaftlichen Einheit wenden die gleichen Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden an. Andernfalls sind Anpassungen vorzunehmen, um die Übereinstimmung mit den Rechnungslegungsgrundsätzen der Wirtschaftseinheit sicherzustellen (IPSAS 35.38, 35.41).

Unterschiede IPSAS / HGB

	IPSAS	HGB
Anwendungsbereich	Anwendung der Grundsätze des IPSAS 35 zur Darstellung und Erstellung von Konzernabschlüssen. (IPSAS 35.1)	Anwendung der Regelungen des §§ 290 HGB ff. zur Darstellung und Erstellung von Konzernabschlüssen.
Ansatz		
Beherrschung	<p>Alle Einheiten, auf die ein beherrschender Einfluss ausgeübt werden kann, müssen in den Konzernabschluss einbezogen werden. (IPSAS 35.39)</p> <p>Beherrschung liegt vor, wenn die Kriterien Verfügungsgewalt („power“), variabler Nutzen („benefits“) und die Verbindung zwischen Verfügungsgewalt und Nutzen („link between power and benefits“) erfüllt werden. (IPSAS 35.18ff)</p>	<p>Alle Einheiten, auf die ein beherrschender Einfluss ausgeübt werden kann, müssen in den Gesamtabschluss einbezogen werden. (§ 294 HGB)</p> <p>Beherrschung liegt vor bei Mehrheit der Stimmrechte, Recht, die Mehrheit der Mitglieder des die Finanz- und Geschäftspolitik bestimmenden Organs zu bestellen/abzuberufen, Vorliegen eines Beherrschungsvertrags/Bestimmungen in Satzung sowie, wenn die Mehrheit der Chancen und Risiken an einer Zweckgesellschaft getragen werden. (§ 290 HGB)</p> <p>Hierbei handelt es sich um vier typisierende Tatbestände, die stets zu einer unwiderlegbaren Annahme eines beherrschenden Einflusses führen; Liste ist jedoch nicht abschließend. (siehe DRS 19.16)</p>
Wahlrechte	Keine Wahlrechte/expliciten Erleichterungsvorschriften vorhanden, jedoch sieht das Rahmenkonzept vor, dass auf Informationen aus Gründen der Unwesentlichkeit verzichtet werden kann. (IPSAS CF 3.32-3.34)	Erleichterungsvorschriften zur Einbeziehung in den Konsolidierungskreis. Verzicht auf Einbeziehung aufgrund von Beschränkungen bei der Ausübung von Rechten, Unverhältnismäßigkeit der Kosten/Zeitverzug, Weiterveräußerungsabsicht sowie Wesentlichkeit. (§ 296 Abs. 1 und 2 HGB)
Zeitpunkt der erstmaligen Einbeziehung	Beginnt mit Beherrschung des TU durch das MU. (IPSAS 35.39)	Beginnt mit Beherrschung des TU durch das MU. (§ 290 Abs. 1 HGB i.V.m. § 310 Abs. 2 HGB)

Bewertung

Abschlussstichtag	<p>Abschlüsse müssen nicht den gleichen Stichtag aufweisen. (IPSAS 35 BC52)</p> <p>Bei abweichendem Abschlussstichtag ist jedoch eine Zwischenberichterstattung erforderlich. Ist diese undurchführbar, Anpassung des zur Verfügung stehenden Abschlusses um Vorgänge von besonderer Bedeutung für die VFE-Lage. (IPSAS 35.46)</p>	<p>Grds. Einbezug mit einem auf den gleichen Stichtag erstellen Abschluss oder Zwischenabschluss. Einbezug mit abweichendem Stichtag möglich, wenn Abschlussstichtag weniger als drei Monate abweicht; in diesem Fall Anpassung um Vorgänge von besonderer Bedeutung für die VFE-Lage der einbezogenen Einheit oder Angabe dieser im Anhang. (§ 299 HGB)</p>
Einheitliche Bilanzierung und Bewertung	<p>MU hat Konzernabschlüsse unter Verwendung einheitlicher Rechnungslegungsmethoden zu erstellen. (IPSAS 35.38)</p> <p>Hierzu sind auf Seiten der in den Gesamtabchluss einbezogenen Einheiten angemessene Berichtigungen vorzunehmen. (IPSAS 35.41)</p>	<p>MU hat Konzernabschlüsse unter Verwendung einheitlicher Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden zu erstellen. Hierzu sind auf Seiten der beherrschten Einheiten angemessene Berichtigungen vorzunehmen (HB II). (§ 297 Abs. 3 S. 1 HGB)</p>
Entkonsolidierung	<p>TU sind mit Verlust der Beherrschung entzuskonsolidieren. (IPSAS 35.52)</p>	<p>TU sind mit Verlust der Beherrschung entzuskonsolidieren. (§ 297 Abs. 3 S. 1 HGB)</p>
Investmentgesellschaften	<p>Investments von Investmentgesellschaften sind zum Fair-Value zu bewerten. (IPSAS 35.58)</p>	<p>Keine entsprechende Ausnahmeregelung.</p>

2.2.2 Erwähnenswerte Praxiserkenntnisse aus der Umsetzung

Im Rahmen der Umsetzung des Standards ergaben sich folgende wesentliche Erkenntnisse:

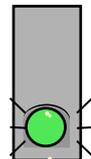
- Konsolidierungskreis** Der Konsolidierungskreis wurde im Vergleich zum Gesamtabchluss nach nationalen Vorgaben um sieben Einheiten erweitert. Dies ist insbesondere darauf zurückzuführen, dass nach nationaler Rechnungslegung Wahlrechte angewandt wurden. Grundsätzlich wäre jedoch – im Fall des Landes Hessen – auch eine einheitliche Definition des Konsolidierungskreises nach deutschem Handelsrecht und IPSAS möglich.
- Abschlüsse der zu konsolidierenden Einheiten** Die Abschlussstichtage der konsolidierten Einheiten lauten – analog zum Land Hessen – jeweils auf den 31. Dezember. Allerdings wurden für die Erstellung des IPSAS-Gesamtabchlusses jeweils die Abschlüsse der Vorjahre zu Grunde gelegt (d.h. 31.12.2018 für IPSAS-Gesamtabschluss 31.12.2019), da aktuellere Daten nicht verfügbar waren und auf eine Anpassung der Datengrundlage verzichtet wurde. Dies führt zu Unschärfen und Herausforderungen bei der Konsolidierung.
- Weiterhin wurde die Anpassung auf einheitliche Bilanzierungs- und Bewertungsvorgaben für wesentliche Sachverhalte auf zentraler Ebene vorgenommen.
- In einem Regelbetrieb wären adäquate Prozesse – sowohl auf Ebene des Landes als auch auf Ebene der einzubeziehenden Einheiten aufzusetzen und zu etablieren, die möglichst einen Einbezug der Einheiten auf den aktuellen Stichtag, unter Berücksichtigung einheitlicher Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden sowie eine effiziente Erstellung von Anhangangaben ermöglichen (bspw. über IPSAS-Reporting Packages).

2.2.3 Zweckadäquate Rechnungslegung durch Anwendung der IPSAS?

a. Zusammenfassende Einschätzung

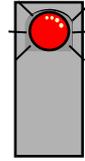
IPSAS 35 gewährleistet eine zweckadäquate Rechnungslegung (insbes.)

- Konsolidierungskreis**
- Das im IPSAS 35 hinterlegte Beherrschungskonzept führt zu einer Einbeziehung des gesamten Einflussbereichs der bilanzierenden Einheit in den Gesamtabchluss. Der von den für die Privatwirtschaft anzuwendenden IFRS abweichende Zusatz, dass eine Beherrschung auch vorliegt, wenn nicht-finanzielle Vorteile durch die Beteiligung erzielt werden (in Abgrenzung zu rein finanziellen variablen Rückflüssen), trägt dabei dem Sachzielvorrang der öffentlichen Hand Rechnung.
 - Unterstützt durch die relevanten Angaben gemäß IPSAS 38, führt die Definition des Konsolidierungskreises zu einer transparenten und nachvollziehbaren Darstellung der Möglichkeiten der Einflussnahme. Dies stärkt die Informationsfunktion des Abschlusses.
-
- Einheitliche Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden**
- Die verpflichtende Anwendung von einheitlichen Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden im Konsolidierungskreis vermeidet die unterschiedliche Behandlung gleicher Sachverhalte innerhalb des Einflussbereichs der bilanzierenden Einheit.
-



**Konsolidierungs-
kreis**

- Durch die Ausweitung des Konsolidierungskreises auf Einheiten, die über den (Kern-) Haushalt der berichterstattenden Einheit hinausgehen, entspricht der IPSAS-Gesamtabschluss im Berichtsumfang nicht dem für die Rechenschaftslegung und Budgetfestsetzung relevanten Betrachtungsobjekt. Die für Budgetrecht und Rechenschaft relevanten Haushaltsdaten sind insoweit lediglich Bestandteil des IPSAS-Gesamtabschlusses. Zu einer erhöhten Transparenz und Nachvollziehbarkeit der Zusammenhänge des haushaltsrelevanten und des IPSAS-Konsolidierungskreises können entsprechende Anhangangaben zu Budgetinformationen beitragen (vgl. dazu IPSAS 24, Kapitel 8).



b. Detaillierte Würdigung

Einflussfaktoren für die Einschätzung einer zweckadäquaten Rechnungslegung	Anwendungsbereich Kein sich ergebender Unterschied	Ansatz Konsolidierungskreis
Transparenz, (adressatengerechter) Informationsgehalt und Verständlichkeit		ja
		<ul style="list-style-type: none"> • Vollständiger Ausweis des Konsolidierungskreises (unter Einfluss des Grundsatzes der Wesentlichkeit) • Sachzielvorrang der öffentlichen Hand wird durch den Zusatz Rechnung getragen, dass eine Beherrschung auch vorliegt, wenn nicht-finanzielle Vorteile durch die Beteiligung erzielt werden
Datenqualität		ja
		<ul style="list-style-type: none"> • Einbezug der Beteiligungen auf Basis separater (geprüfter) Abschlüsse
Vergleichbarkeit		ja
		<ul style="list-style-type: none"> • Vergleichbarkeit durch eindeutige Regelung gewährleistet
Fazit	IPSAS bietet eine zweckadäquate Rechnungslegung	IPSAS bietet eine zweckadäquate Rechnungslegung
Schlussfolgerung		
Anmerkungen / Informationen		<ul style="list-style-type: none"> • Durch Ausweitung des Konsolidierungskreises auf Einheiten, die über den (Kern-) Haushalt der berichterstattenden Einheit hinausgehen, entspricht der IPSAS-Gesamtabschluss im Berichtsumfang nicht dem für die Rechenschaftslegung und Budgetfestsetzung relevanten Betrachtungsobjekt.

Bewertung Einheitliche Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden	Ausweis -	Anhangangaben -
ja		
<ul style="list-style-type: none"> • Transparenz durch verpflichtende Anwendung einheitlicher Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden gewährleistet 		
n/a		
ja		
<ul style="list-style-type: none"> • Vermeidung einer unterschiedlichen Behandlung gleichartiger Sachverhalte innerhalb des Einflussbereichs durch verpflichtende Anwendung einheitlicher Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden 		
IPSAS bietet eine zweckadäquate Rechnungslegung		

2.3 IPSAS 36: Anteile an assoziierten Unternehmen und Gemeinschaftsunternehmen

2.3.1 Theoretische Grundlagen

Anwendungsbereich

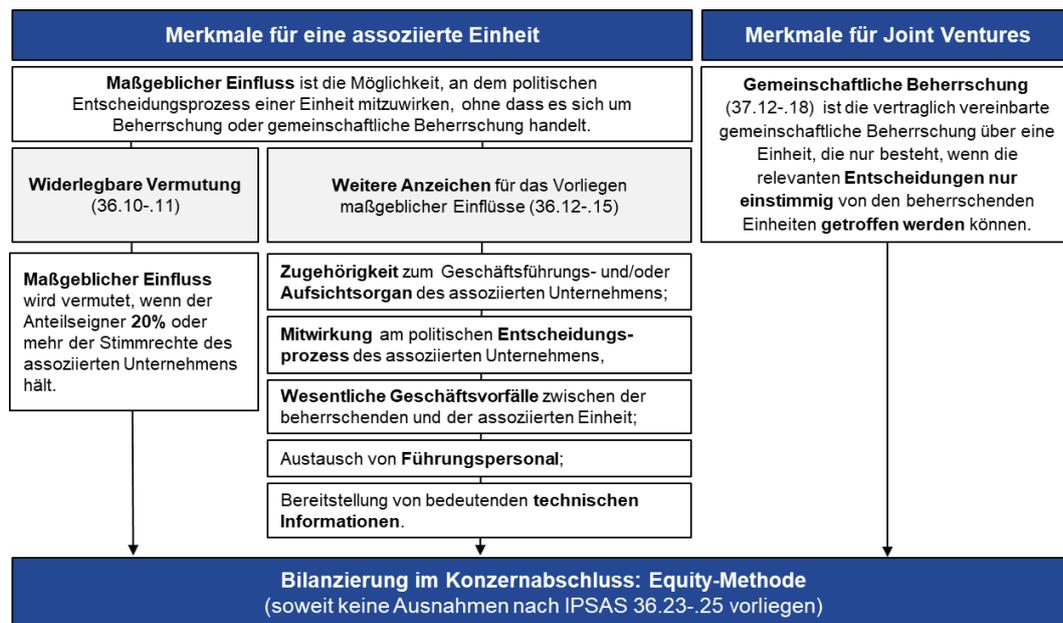
Ziel des IPSAS 36 ist es, die Bilanzierung von Beteiligungen an assoziierten Unternehmen (Einheiten) und Joint Ventures zu regeln sowie die Anforderungen hinsichtlich der Anwendung der Equity-Methode bei der Bilanzierung dieser Engagements zu konkretisieren (IPSAS 36.1). Dieser Standard ist von allen Unternehmen anzuwenden, die mit maßgeblichem Einfluss auf oder gemeinsamer Kontrolle über ein Beteiligungsunternehmen investiert sind, wenn die Investition zum Halten eines messbaren Anteilsbesitzes führt (IPSAS 36.3).

Ansatz und Bewertung

Gemeinsame Kontrolle und maßgeblicher Einfluss werden gemäß IPSAS 36.8 wie folgt definiert:

- Die gemeinsame Kontrolle ist die vereinbarte Aufteilung der Kontrolle über eine Vereinbarung im Wege einer verbindlichen Vereinbarung, die nur dann besteht, wenn Entscheidungen über die relevanten Tätigkeiten der einstimmigen Zustimmung der gemeinsamen Kontrolle bedürfen.
- Maßgeblicher Einfluss ist die Möglichkeit, an den finanz- und geschäftspolitischen Entscheidungen eines anderen Unternehmens mitzuwirken, aber nicht die Kontrolle oder gemeinsame Kontrolle über diese Entscheidungen zu haben.

Die folgende Grafik gibt einen Überblick über die Unterscheidungsmerkmale zwischen assoziierten Unternehmen und Joint Ventures.



Eine Muttereinheit hat im Rahmen der Bilanzierung die Equity-Methode für Einheiten anzuwenden, auf die sie maßgeblichen Einfluss ausübt oder die für sie ein Joint Venture darstellen (IPSAS 36.22). Erst- und Folgebewertung werden dabei wie folgt durchgeführt:

Bewertungsschritte		Anforderungen an den Abschluss	
Erstbewertung	Erstmalige Bewertung	Die Beteiligung ist mit ihren AHK zu bewerten.	Stichtag Der Stichtag darf maximal 3 Monate abweichen.
	Aufteilung der Anschaffungskosten	Die Anschaffungskosten sind auf den Saldo der zum Fair Value bewerteten identifizierten Vermögenswerte und Schulden und einen verbleibenden Goodwill (oder ggf. Ertrag) aufzuteilen.	
Folgebewertung	Fortschreibung des Gesamtbuchwertes	Der Gesamtbuchwert ist um die anteiligen Veränderungen des Eigenkapitals fortzuschreiben .	Bilanzierungs- und Bewertungsregeln Es sind einheitlichen Bilanzierungs- und Bewertungsregeln anzuwenden (Ausnahme: Investmentgesellschaft, die ihre Beteiligungen zum Faire Value bewertet).
	Fortführung von Goodwill und Fair-Value Anpassungen	Fair Value-Anpassung auf abschreibbare Vermögenswerte sind anzupassen; der Goodwill ist nicht planmäßig abzuschreiben.	
	Transaktionen mit Konzern	Umfangreiche Regelungen für upstream- und downstream-Lieferungen	
	Wertminderungstest	Nach der Durchführung der Equity-Methode sind Wertminderungstest wie folgt durchzuführen: <ul style="list-style-type: none"> Nach den Kriterien in IPSAS 41, ob objektive Hinweise auf eine Wertminderung vorliegen Nach IPSAS 21/IPSAS 26 zur Bestimmung der Höhe einer Wertminderung 	

Unterschiede IPSAS / HGB

	IPSAS	HGB
Ansatz		
Maßgeblicher Einfluss	<p>Möglichkeit, an den finanz- und geschäftspolitischen Entscheidungen des Beteiligungsunternehmens mitzuwirken, nicht aber der Beherrschung oder der gemeinschaftlichen Führung der Entscheidungsprozesse. (IPSAS 36.8)</p> <p>Widerlegbare Vermutung, dass maßgeblicher Einfluss bei einem Anteil von mind. 20% besteht. (IPSAS 36.10-11)</p> <p>Weitere Anzeichen für das Vorliegen eines maßgeblichen Einflusses nach IPSAS 36.12.</p>	<p>Möglichkeit, an den finanz- und geschäftspolitischen Entscheidungen des Beteiligungsunternehmens mitzuwirken, nicht aber die Beherrschung oder die gemeinschaftliche Führung der Entscheidungsprozesse.</p> <p>Widerlegbare Vermutung, dass maßgeblicher Einfluss bei einem Anteil von mind. 20% besteht. (§ 311 HGB)</p> <p>Weitere Anzeichen für das Vorliegen eines maßgeblichen Einflusses nach DRS 26.18.</p>
Wahlrechte	<p>Lt. Rahmenkonzept kann auf Informationen bei Unwesentlichkeit verzichtet werden. (IPSAS CF 3.32-3.34)</p>	<p>Erleichterungsvorschriften nach § 311 Abs. 2 HGB bei Unwesentlichkeit.</p>
Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung der Equity-Methode	<p>Beginnt mit dem maßgeblichen Einfluss des MU auf das assoziierte Unternehmen. (IPSAS 36.23)</p>	<p>Beginnt mit dem maßgeblichen Einfluss des MU auf das assoziierte Unternehmen. (§ 312 Abs. 3 HGB)</p>
Erstmaliger Ansatz von assoziierten Unternehmen	<p>Der erstmalige Ansatz erfolgt zu AK. In einer Nebenrechnung sind die AK der Beteiligung auf den Saldo der zum Fair Value bewerteten identifizierten Vermögenswerte und Schulden und einen verbliebenen aktiven oder passiven Unterschiedsbetrag aufzuteilen. (IPSAS 36.16)</p>	<p>Der erstmalige Ansatz erfolgt zu AK. In einer Nebenrechnung sind die AK der Beteiligung auf den Saldo der zum Fair Value bewerteten identifizierten Vermögenswerte und Schulden und einen verbliebenen aktiven oder passiven Unterschiedsbetrag aufzuteilen. (§ 312 HGB)</p>
Goodwill	<p>Ein entstehender Goodwill wird nicht planmäßig abgeschrieben. (IPSAS 36.35 (a))</p>	<p>Ein entstehender Goodwill ist planmäßig abzuschreiben. (§ 312 Abs. 2 Satz 3 HGB sowie § 253 Abs. 3 Satz 4 HGB)</p>
Badwill	<p>Ein entstandener Badwill wird umgehend erfolgswirksam erfasst. (IPSAS 36.35 (b))</p>	<p>Ein entstandener Badwill ist zu passivieren und je nach Art des passiven Unterschiedsbetrags zu behandeln. (§ 312 Abs. 2 Satz 3 HGB sowie DRS 23.139 ff.)</p>

	IPSAS	HGB
Bewertung		
Abschlussstichtag	<p>Abschlüsse müssen nicht den gleichen Stichtag aufweisen. (IPSAS 36 BC10)</p> <p>Bei abweichendem Abschlussstichtag ist eine Zwischenberichterstattung erforderlich. Ist diese undurchführbar, Anpassung des zur Verfügung stehenden Abschlusses um Vorgänge von besonderer Bedeutung für die VFE-Lage. (IPSAS 36.36)</p>	<p>Es ist der jeweils letzte Konzernabschluss der assoziierten Einheit zugrunde zu legen. (§ 312 Abs. 6 HGB)</p> <p>Vorgänge von besonderer Bedeutung für die VFE-Lage der assoziierten Einheit müssen grds. nicht berücksichtigt werden; bei Beeinträchtigung des Einblicks in die VFE-Lage des Gesamtabschlusses Angabepflicht im Anhang. (DRS 26.27)</p>
Einheitliche Bilanzierung und Bewertung	<p>Mutterunternehmen hat Konzernabschlüsse unter Verwendung einheitlicher Rechnungslegungsmethoden zu erstellen. Hierzu sind auf Seiten der assoziierten Einheiten angemessene Berichtigungen vorzunehmen. (IPSAS 36.37-.38)</p>	<p>Wahlweise Anpassung an die konzerneinheitlichen Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden. Angabe, sofern keine Anpassung erfolgt. (§ 312 Abs. 5 S. 1 HGB sowie DRS 26 Tz 30)</p>
Zwischenergebniselimierung	<p>Eine Konsolidierung der konzerninternen Verflechtungen ist vorzunehmen (z. B. Zwischenergebniselimierung). (IPSAS 36.29 i.V.m. IPSAS 35.40)</p>	<p>Eine Konsolidierung der konzerninternen Verflechtungen ist vorzunehmen (z. B. Zwischenergebniselimierung). (§ 312 Abs. 5 Satz 3 HGB i.V.m. §§ 304 und 306)</p>
Folgebewertung Equity-Methode	<p>In den Folgeperioden ist der Equity-Wertansatz um den Betrag der Eigenkapitalveränderungen, die den dem Mutterunternehmen gehörenden Anteilen am Kapital des assoziierten Unternehmens entsprechen, zu erhöhen oder zu vermindern. Dabei sind die aufgedeckten stillen Reserven und Lasten sowie der ggf. verbleibende Geschäfts- oder Firmenwert fortzuführen. (IPSAS 36.16 ff.)</p>	<p>In den Folgeperioden ist der Equity-Wertansatz um den Betrag der Eigenkapitalveränderungen, die den dem Mutterunternehmen gehörenden Anteilen am Kapital des assoziierten Unternehmens entsprechen, zu erhöhen oder zu vermindern. Dabei sind die aufgedeckten stillen Reserven und Lasten sowie der ggf. verbleibende Geschäfts- oder Firmenwert fortzuführen. (§ 312 Abs. 4 HGB)</p>
Wertminderungen	<p>Anwendung der Vorgaben für Wertminderungstests gemäß IPSAS 41, 21 und 26. (IPSAS 36.43 ff.)</p>	<p>Wertminderungen nach den allgemeinen Vorschriften § 253 HGB.</p>
Beendigung der Anwendung der Equity-Methode	<p>Die Anwendung der Equity-Methode ist mit Verlust des maßgeblichen Einflusses zu beenden. (IPSAS 36.26)</p>	<p>Die Anwendung der Equity-Methode ist mit Verlust des maßgeblichen Einflusses zu beenden. (§ 311 HGB)</p>

2.3.2 Erwähnenswerte Praxiserkenntnisse aus der Umsetzung

Im Rahmen der Umsetzung des Standards ergaben sich folgende wesentliche Erkenntnisse:

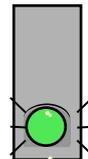
- Abschlussstichtag** Die Stichtage der nach der Equity-Methode bilanzierten Einheiten lauten – analog zum Land Hessen – jeweils auf den 31. Dezember. Bei nicht-börsennotierten Einheiten liegen die Abschlüsse jedoch regelmäßig erst nach Aufstellung des Gesamtabchlusses vor, so dass ein Einbezug unter Nutzung der Vorjahresabschlüsse erfolgen muss (d.h. 31. Dezember 2018 für Gesamtabchluss 31. Dezember 2019).
- Einheitliche Bilanzierung und Bewertung** Anders als nach nationalen Vorgaben ist nach IPSAS die Anwendung einheitlicher Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden auch für assoziierte Einheiten verpflichtend. Im Projekt wurden erforderliche Anpassungen auf Basis der in den Abschlüssen der wesentlichen assoziierten Unternehmen enthaltenen Informationen vorgenommen. In einem Regelbetrieb wäre es sinnvoll, relevante Informationen in einer spezifischen Abfrage von den betroffenen Einheiten zu erhalten – dies wäre jedoch auf Basis der eingeschränkten Einflussmöglichkeiten in der Praxis voraussichtlich eine Herausforderung.

2.3.3 Zweckadäquate Rechnungslegung durch Anwendung der IPSAS?

a. Zusammenfassende Einschätzung

IPSAS 36 gewährleistet eine zweckadäquate Rechnungslegung (insbes.)

Bewertung Die Bilanzierung nach der Equity-Methode bietet grundsätzlich eine angemessene Abbildungsweise der Beteiligungen an assoziierten Unternehmen, die sowohl in der nationalen, handelsrechtlichen als auch in der internationalen Rechnungslegung bewährt ist. Unterstützt durch die nach IPSAS 38 erforderlichen Anhangangaben wird dem Adressaten die Bewertung der Beteiligungen an assoziierten Unternehmen verständlich dargestellt.

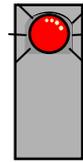


Einheitliche Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden Die verpflichtende Anwendung von einheitlichen Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden auch für nach der Equity-Methode bilanzierte Einheiten vermeidet die unterschiedliche Behandlung gleicher Sachverhalte der im Gesamtabchluss abgebildeten Einheiten.

Geschäfts- oder Firmenwerte Etwaige Geschäfts- oder Firmenwerte aus dem Erwerb von Anteilen an assoziierten Unternehmen sind im Rahmen einer Nebenrechnung bei der Bestimmung des Equity-Wertes zu ermitteln und – im Falle eines positiven Geschäfts- oder Firmenwertes – fortzuführen. Für die Beurteilung der Zweckadäquanz der Behandlung von Geschäfts- oder Firmenwerten bei nach IPSAS 36 bilanzierten Beteiligungen gelten die Ausführungen zu IPSAS 40 (s. Kapitel 2.6) analog.

Wertberichtigungen

Die Wertberichtigungen von nach der Equity-Methode bilanzierten Beteiligungen ist nach IPSAS 21 bzw. IPSAS 26 vorzunehmen. Die entsprechend zu diesen Standards festgestellten Abgrenzungsschwierigkeiten sowie Kritikpunkte in Hinblick auf die Ermittlung des erzielbaren Betrags (vgl. Kapitel D.4) haben auch für deren Anwendung auf die Wertansätze der assoziierten Unternehmen Gültigkeit.



b. Detaillierte Würdigung

Einflussfaktoren für die Einschätzung einer zweckadäquaten Rechnungslegung	Anwendungsbereich Kein sich ergebender Unterschied	Ansatz Zur Behandlung eines Geschäfts- oder Firmenwerts bzw. eines negativen Unterschiedsbetrages siehe IPSAS 40	Bewertung Einheitliche Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden
Transparenz, (adressatengerechter) Informationsgehalt und Verständlichkeit			ja
			<ul style="list-style-type: none"> • Equity-Methode grundsätzlich angemessene Abbildungsweise • Verständliche Darstellung der Bewertung assoziierter Einheiten in Verbindung mit erforderlichen Anhangangaben (IPSAS 38) • Transparenz durch verpflichtende Anwendung einheitlicher Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden
Datenqualität			ja
			<ul style="list-style-type: none"> • Einbezug der Beteiligungen auf Basis separater (geprüfter) Abschlüsse
Vergleichbarkeit			ja
			<ul style="list-style-type: none"> • Vergleichbarkeit durch eindeutige Regelung gewährleistet • Vermeidung einer unterschiedlichen Behandlung gleichartiger Sachverhalte innerhalb des Einflussbereichs durch verpflichtende Anwendung einheitlicher Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden
Fazit	IPSAS bietet eine zweckadäquate Rechnungslegung	IPSAS bietet eine zweckadäquate Rechnungslegung	IPSAS bietet eine zweckadäquate Rechnungslegung
Schlussfolgerung			
Anmerkungen / Informationen			<ul style="list-style-type: none"> • Aufgrund der eingeschränkten Einflussmöglichkeit auf diese Beteiligungen ist die Beschaffung des Zahlenwerks für den IPSAS-Abschluss aufwendig

Bewertung	Ausweis	Anhangangaben
Zu Wertberichtigungen siehe IPSAS 21 bzw. IPSAS 26	-	-
IPSAS bietet eine zweckadäquate Rechnungslegung		
• Die Wertberichtigungen von nach der Equity-Methode bilanzierten Beteili-gungen ist nach IPSAS 21 bzw. IPSAS 26 vorzunehmen		

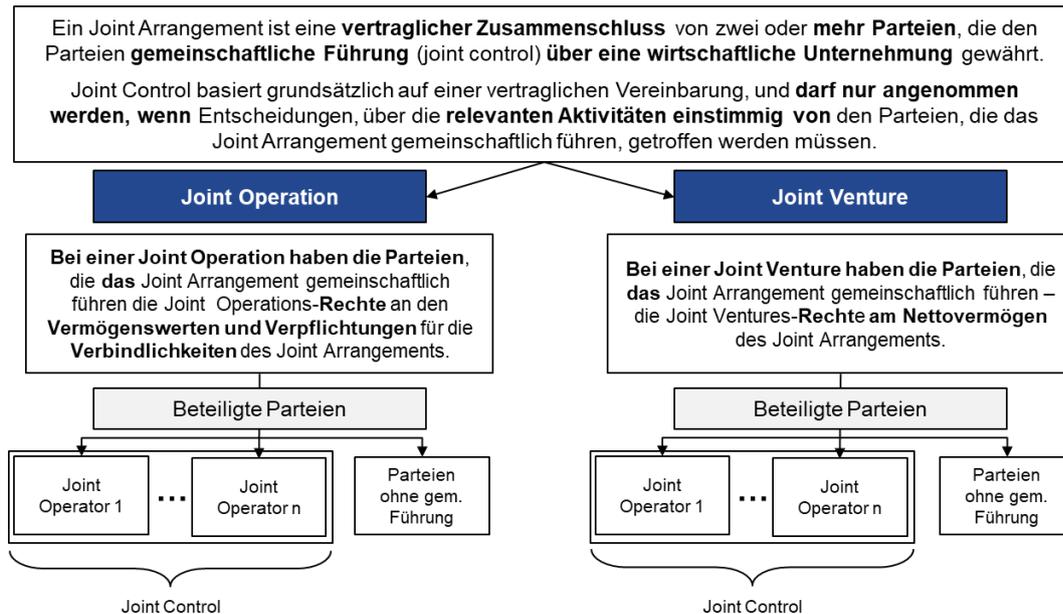
2.4 IPSAS 37: Gemeinsame Vereinbarungen

2.4.1 Theoretische Grundlagen

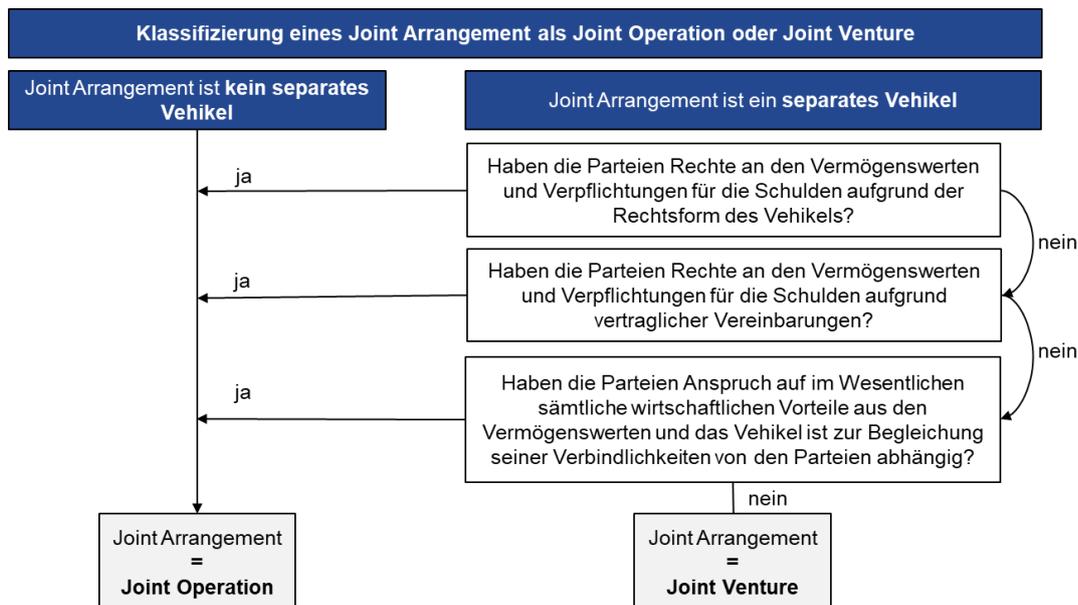
Anwendungsbereich

Nach IPSAS 37.1 ist es das Ziel dieses Standards, Grundsätze für die Finanzberichterstattung von Einheiten, die gemeinsam kontrolliert werden (d.h. gemeinsame Vereinbarungen (Joint Arrangements)) festzulegen. Dieser Standard ist von allen Einheiten anzuwenden, die ein Vertragspartner einer gemeinsamen Vereinbarung (Joint Arrangement) sind (IPSAS 37.3-37.4).

Die folgende Grafik enthält einen Überblick über die Definitionen des IPSAS 37.7:



Gemäß IPSAS 37.11 ist eine gemeinsame Vereinbarung entweder eine gemeinschaftliche Tätigkeit (Joint Operation) oder ein Gemeinschaftsunternehmen (Joint Venture). Die folgende Grafik enthält Regelungen zur entsprechenden Klassifizierung (IPSAS 37.19-20).



Ansatz und Bewertung

Die folgende Grafik gibt einen Überblick über die Bilanzierung von gemeinschaftlichen Tätigkeiten (Joint Operation) bzw. von Gemeinschaftsunternehmen (Joint Venture) im Konzern (IPSAS 37.23-28).

Parteien einer Joint Operation			Parteien eines Joint Venture	
Joint Operators	Andere Parteien*		Joint Ventures	Andere Parteien*
<ul style="list-style-type: none"> • Erfassung anteilig zuzurechnender Vermögenswerte und Schulden • Erfassung der anteiligen Erträge und Aufwendungen • Grundsätzliche Anwendung des IPSAS 40 bei Erwerb oder Aufstockung 	Gleiche Bilanzierung wie im Konzernabschluss eines Joint-Operators.	In Übereinstimmung mit dem anzuwendenden Standard.	Equity-Methode in Übereinstimmung mit IPSAS 36.	<ul style="list-style-type: none"> • Wenn signifikanter Einfluss: Bilanzierung gem. IPSAS 36: Equity-Methode • Ansonsten: Bilanzierung gemäß IPSAS 41.

*Teilnahme an dem Joint Arrangement ohne gemeinschaftliche Führung.

Unterschiede IPSAS / HGB

	IPSAS	HGB
Anwendungsbereich		
Definition gemeinsame Führung	Vertraglich vereinbarte, gemeinsam ausgeübte Führung (IPSAS 37.7)	Tatsächliche gleichberechtigte Ausübung des beherrschenden Einflusses auf die Finanz- und Geschäftspolitik. (DRS 27.7)
Unterscheidung Gemeinschaftsunternehmen vs. gemeinschaftliche Tätigkeit	<p><i>Gemeinschaftsunternehmen</i> = gemeinsame Vereinbarung, bei der die Parteien, die gemeinschaftlich die Führung über die Vereinbarung ausüben, Rechte am Nettovermögen der Vereinbarung besitzen.</p> <p><i>Gemeinschaftliche Tätigkeit</i> = gemeinsame Vereinbarung, bei der die Parteien, die gemeinschaftlich die Führung über die Vereinbarung ausüben, Rechte, an den der Vereinbarung zuzurechnenden Vermögenswerten und Verpflichtungen für deren Schulden haben. (IPSAS 37.7)</p>	Keine derartige Unterscheidung.

	IPSAS	HGB
Ansatz		
Bilanzierungsmethode	<p><i>Gemeinschaftsunternehmen:</i> Equity-Methode nach IPSAS 36</p> <p><i>Gemeinschaftliche Tätigkeit:</i> Anteilsmäßige Bilanzierung der Vermögenswerte, Schulden, Erlöse und Aufwendungen (≠ Quotenkonsolidierung). (IPSAS 37.23-28)</p>	<p>Nach HGB besteht ein <u>Wahlrecht</u> zwischen Quotenkonsolidierung und Equity-Methode. (§ 310 HGB & § 312 HGB)</p>
Erleichterungen	<p>Keine expliziten <u>Wahlrechte</u> vorhanden, jedoch sieht das Rahmenkonzept vor, dass auf Informationen aus Unwesentlichkeit verzichtet werden kann. (IPSAS CF 3.32- 3.34)</p>	<p>Erleichterungsvorschriften nach § 311 Abs. 2 HGB bei Unwesentlichkeit.</p>
Bewertung		
Abschlussstichtag	<p><i>Gemeinschaftsunternehmen:</i> Abschlüsse müssen nicht den gleichen Stichtag aufweisen. (IPSAS 37.27 i.V.m. IPSAS 36.BC10)</p> <p>Bei abweichendem Abschlussstichtag ist jedoch eine Zwischenberichterstattung erforderlich. Ist diese undurchführbar, Anpassung des zur Verfügung stehenden Abschlusses um Vorgänge von besonderer Bedeutung für die VFE-Lage. (IPSAS 37.27 i.V.m. IPSAS 36.36)</p>	<p><i>Quotenkonsolidierung:</i> Grds. Einbezug mit einem auf den gleichen Stichtag erstellen Abschluss oder Zwischenabschluss. Einbezug mit abweichendem Stichtag möglich, wenn dieser weniger als drei Monate abweicht; in diesem Fall Anpassung um Vorgänge von besonderer Bedeutung für die VFE-Lage der einbezogenen Einheit oder Angabe dieser im Anhang. (DRS 27.34)</p> <p><i>Equity-Methode:</i> Es ist der jeweils letzte Konzernabschluss der Einheit zugrunde zu legen. (§ 312 Abs. 6 HGB)</p> <p>Vorgänge von besonderer Bedeutung für die VFE-Lage der Einheit müssen grds. nicht berücksichtigt werden; bei Beeinträchtigung des Einblicks in die VFE-Lage des Gesamtabschlusses Angabepflicht im Anhang. (DRS 26.27)</p>
Einheitliche Bilanzierung und Bewertung	<p><i>Gemeinschaftsunternehmen:</i> Anpassung an die konzerneinheitlichen Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden. (IPSAS 37.27 i.V.m. 36.37-.38).</p> <p><i>Gemeinschaftliche Tätigkeit:</i> Anwendung der relevanten IPSAS auf die dem Gemeinschaftsunternehmer zuzurechnenden Vermögenswerte und Schulden. (IPSAS 37.24)</p>	<p><i>Quotenkonsolidierung:</i> Anpassung an die konzerneinheitlichen Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden. (DRS 27.33)</p> <p><i>Equity-Methode:</i> Wahlweise Anpassung an die konzerneinheitlichen Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden. Angabe, sofern keine Anpassung erfolgt. (§ 312 Abs. 5 S. 1 HGB sowie DRS 26 Tz 30)</p>

2.4.2 Erwähnenswerte Praxiserkenntnisse aus der Umsetzung

Im Rahmen der Umsetzung des Standards ergaben sich folgende wesentliche Erkenntnisse:

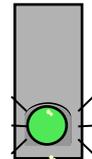
Im Land Hessen liegen derzeit keine wesentlichen gemeinsamen Vereinbarungen vor. Praxiserkenntnisse lassen sich aus der Erstellung des IPSAS-Gesamtabschlusses daher nicht ableiten.

2.4.3 Zweckadäquate Rechnungslegung durch Anwendung der IPSAS?

a. Zusammenfassende Einschätzung

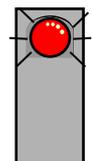
IPSAS 37 gewährleistet eine zweckadäquate Rechnungslegung (insbes.)

Anwendungsbereich	<ul style="list-style-type: none">Die in den IPSAS explizit enthaltene Abgrenzung zwischen Gemeinschaftsunternehmen und einer gemeinschaftlichen Tätigkeit mit entsprechenden Vorgaben für deren Abbildung im Gesamtabchluss fördert – unterstützt durch die relevanten Anhangangaben lt. IPSAS 38 – die Transparenz der Darstellung.
Bilanzierungsmethode	<ul style="list-style-type: none">Die eindeutige Vorgabe einer Bilanzierungsmethode sowohl für Gemeinschaftsunternehmen als auch gemeinschaftliche Tätigkeiten unter Verzicht auf Wahlrechte stellt die Vergleichbarkeit von Abschlüssen verschiedener Einheiten sicher.
Einheitliche Bilanzierung- und Bewertungsmethoden	<ul style="list-style-type: none">Da für die Bilanzierung von Gemeinschaftsunternehmen die Equity-Methode gemäß IPSAS 36 Anwendung findet, gilt die entsprechende positive Hervorhebung der verpflichtenden Anwendung von einheitlichen Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden bei Anwendung der Equity-Methode auf Gemeinschaftsunternehmen analog zu den Ausführungen zu IPSAS 36.
Geschäfts- oder Firmenwerte	<ul style="list-style-type: none">Da für die Bilanzierung von Gemeinschaftsunternehmen die Equity-Methode gemäß IPSAS 36 Anwendung findet, gelten die unter IPSAS 36 enthaltenen Ausführungen zu Geschäfts- oder Firmenwertem analog.



IPSAS 37 gewährleistet keine zweckadäquate Rechnungslegung (insbes.)

Wertberichtigungen	<ul style="list-style-type: none">Da für die Bilanzierung von Gemeinschaftsunternehmen die Equity-Methode gemäß IPSAS 36 Anwendung findet, gelten die unter IPSAS 36 bzw. IPSAS 21/26 enthaltenen Ausführungen zu festgestellten Abgrenzungsschwierigkeiten sowie Kritikpunkte in Hinblick auf die Ermittlung des erzielbaren Betrags analog.
---------------------------	---



b. Detaillierte Würdigung

Einflussfaktoren für die Einschätzung einer zweckadäquaten Rechnungslegung	Anwendungsbereich Unterscheidung Gemeinschaftsunternehmen vs. gemeinschaftliche Tätigkeiten	Ansatz Zur Behandlung eines Geschäfts- oder Firmenwerts bzw. eines negativen Unterschiedsbetrages siehe IPSAS 40	Bewertung Bilanzierungsmethode
Transparenz, (adressatengerechter) Informationsgehalt und Verständlichkeit	ja		ja
	<ul style="list-style-type: none"> • Explizite Vorgaben zur Abgrenzung von Gemeinschaftsunternehmen und gemeinschaftlichen Tätigkeit • Nach deutschem Recht kann Analogie zu den Begrifflichkeiten hergestellt werden (Gemeinschafts- vs. Bruchteileigentum) 		<ul style="list-style-type: none"> • Eindeutige Vorgabe einer Bilanzierungsmethode sowohl für Gemeinschaftsunternehmen (Equity-Methode) als auch für gemeinschaftliche Tätigkeiten (Anteilmäßige Bilanzierung) • Beteiligungsausweis als separater Posten in der Bilanz
Datenqualität	n/a		ja
			<ul style="list-style-type: none"> • Einbezug der Beteiligungen auf Basis separater (geprüfter) Abschlüsse
Vergleichbarkeit	ja		ja
	<ul style="list-style-type: none"> • Vergleichbarkeit durch eindeutige Regelung gewährleistet 		<ul style="list-style-type: none"> • Durch Verzicht auf Wahlrechte hohes Maß an Vergleichbarkeit zwischen bilanzierenden Einheiten
Fazit	IPSAS bietet eine zweckadäquate Rechnungslegung	IPSAS bietet eine zweckadäquate Rechnungslegung	IPSAS bietet eine zweckadäquate Rechnungslegung
Schlussfolgerung			
Anmerkungen / Informationen			

Bewertung		Ausweis	Anhangangaben
Zur Berücksichtigung einheitlicher Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden im Rahmen der Anwendung der Equity-Methode siehe IPSAS 36	Zu Wertberichtigungen siehe IPSAS 21 bzw. IPSAS 26	-	-
ja			
<ul style="list-style-type: none"> • einheitliche Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden welche für alle Beteiligungen der berichterstattenden Einheit einheitlich angewendet werden • interner Vergleich möglich 			
ja			
<ul style="list-style-type: none"> • Einbezug der Beteiligungen auf Basis separater (geprüfter) Abschlüsse 			
ja			
<ul style="list-style-type: none"> • eindeutige Regelung • Vergleichbarkeit unter verschiedenen (Unter-) Einheiten ist ebenfalls möglich 			
IPSAS bietet eine zweckadäquate Rechnungslegung	IPSAS bietet eine zweckadäquate Rechnungslegung	IPSAS bietet eine zweckadäquate Rechnungslegung	IPSAS bietet eine zweckadäquate Rechnungslegung
	<ul style="list-style-type: none"> • Die Wertberichtigungen von nach der Equity-Methode bilanzierten Gemeinschaftsunternehmen ist nach IPSAS 21 bzw. IPSAS 26 vorzunehmen 		

2.5 IPSAS 38: Angaben zu Anteilen an anderen Einheiten

2.5.1 Theoretische Grundlagen

Anwendungsbereich

Nach IPSAS 38.1 ist es das Ziel dieses Standards, ein Unternehmen zur Offenlegung von Informationen zu verpflichten, die es den Abschlussadressaten zum einen ermöglichen, die Art und die Risiken, die mit einer Beteiligung an Tochterunternehmen, nicht konsolidierten Tochterunternehmen, gemeinsamen Vereinbarungen und assoziierte Unternehmen sowie strukturierten Unternehmen, die nicht konsolidiert werden, einhergehen, zu beurteilen. Zum anderen soll es den Abschlussadressaten ermöglicht werden, die Auswirkungen, die diese Beteiligungen auf die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage sowie den Cashflow des Mutterunternehmens haben, zu bewerten.

Der IPSAS ist anzuwenden, wenn das Mutterunternehmen eine der folgenden Formen von Beteiligung hält: Kontrollierte Unternehmen, gemeinsame Vereinbarungen (d. h. gemeinsame Tätigkeiten oder Joint Ventures), assoziierte Unternehmen oder strukturierte Unternehmen, die nicht konsolidiert werden (IPSAS 38.3).

Anhangangaben

Um das Ziel in Absatz IPSAS 38.1 zu erreichen, sind gemäß IPSAS 38.9 Angaben zu den bei der Beurteilung der Art der vorliegenden Beteiligungen sowie zu den bei der Klassifizierung der gemeinsamen Vereinbarungen getroffenen wesentlichen Annahmen und Ermessensentscheidungen zu machen. Die folgende Grafik gibt einen Überblick über die Anhangangaben zu den verschiedenen Beteiligungsarten.

Tochterunternehmen	Assoziierte Unternehmen
z.B. <ul style="list-style-type: none"> • Zusammensetzung des Konzerns • Tabelle mit Anteilsquoten ggf. inkl. Veränderungen • Gewinne und Verluste aus dem Beherrschungsverhältnis • Risiken 	z.B. <ul style="list-style-type: none"> • Bewertungsgrundlage Equity-Methode: <ul style="list-style-type: none"> • Dividenden • Finanzinformationen • Überleitung zum Equity-Buchwert
Allgemeine Angaben (IPSAS 38.17-.26)	Allgemeine Angaben (IPSAS 38.35-.39)
z.B. <ul style="list-style-type: none"> • Name, Beziehung, Ort • Höhe der Anteils und falls abweichend, Stimmrechtsanteils 	z.B. <ul style="list-style-type: none"> • Name, Beziehung, Ort • Höhe der Anteils und falls abweichend, Stimmrechtsanteils

Joint Arrangements (IPSAS 38.35-.39)		Nicht-konsolidierte Einheiten
Joint Operations	Joint Ventures	Übrige Beteiligungen
Allgemeine Angaben	Allgemeine Angaben	Allgemeine Angaben (IPSAS 38.27-.33, .40-.48)
z.B. <ul style="list-style-type: none"> • Name, Beziehung, Ort • Höhe der Anteils und falls abweichend, Stimmrechtsanteils 	z.B. <ul style="list-style-type: none"> • Name, Beziehung, Ort • Höhe der Anteils und falls abweichend, Stimmrechtsanteils 	z.B. <ul style="list-style-type: none"> • Art der Beteiligung • Zweck, Größe, Aktivitäten Zusätzliche Informationen soweit angemessen: <ul style="list-style-type: none"> • Liquiditätsvereinbarungen • Finanzierungsformen Sofern keine Anteil gehalten werden: <ul style="list-style-type: none"> • Erklärung zum Ursprung der Beziehung
	z.B. <ul style="list-style-type: none"> • Bewertungsgrundlage Equity-Methode: <ul style="list-style-type: none"> • Dividenden • Finanzinformationen • Überleitung zum Equity-Buchwert 	

Unterschiede IPSAS / HGB

	IPSAS	HGB
Anhangangaben		
Offenlegung von Informationen bezüglich Interessen an anderen Einheiten	Informationen über etwaige maßgebliche Ermessensausübungen und Annahmen bei der Beurteilung der Art der vorliegenden Beteiligungen sowie der Klassifizierung von gemeinsamen Vereinbarungen. (IPSAS 38.9(a))	Sofern ein Tochterunternehmen nicht aufgrund einer der Kapitalbeteiligung entsprechenden Mehrheit der Stimmrechte in den Konzernabschluss einbezogen wird, ist der die Möglichkeit des beherrschenden Einflusses vermittelnde Sachverhalt im Konzernanhang anzugeben. (DRS 19.111)
	Angaben zum Konsolidierungskreis, d.h. zu Anteilen an (gemeinschaftlich) beherrschten/assoziierten Einheiten etc. (IPSAS 38.9(b))	Angaben zum Konsolidierungskreis, d.h. zu Anteilen an (gemeinschaftlich) beherrschten/assoziierten Einheiten etc. (§ 313 Abs. 2 HGB, DRS 19.107-109)
Wesentliche Ermessensentscheidungen und Annahmen	Angabe von Informationen über bedeutendes Ermessen und Annahmen, die im Zuge der Festlegung ausgeübt bzw. getroffen wurden, dass die bilanzierende Einheit eine andere Einheit beherrscht, an der gemeinschaftlichen Führung einer Vereinbarung beteiligt ist oder über maßgeblichen Einfluss bei einer anderen Einheit verfügt sowie welcher Art die gemeinsame Vereinbarung ist (d.h. gemeinschaftliche Tätigkeit oder Gemeinschaftsunternehmen), wenn die Vereinbarung mittels eines eigenständigen Vehikels strukturiert wurde. (IPSAS 38.12ff.)	Erläuterungen zu Sachverhalten, die zur Einbeziehung in den Konzernabschluss verpflichtet, soweit die Einbeziehung nicht auf einer der Kapitalbeteiligung entsprechenden Mehrheit beruht. (§ 313 Abs. 2 Nr. 1 HGB, DRS 19.107 und .111 f.)
		Angaben zur Beurteilung der untergeordneten Bedeutung von assoziierten Unternehmen gem. § 311 Abs. 2 HGB. (§ 313 Abs. 2 Nr. 2, DRS 26.84)
		Angaben zu Tatbeständen, aus denen sich eine Quotenkonsolidierung gem. § 310 HGB ergibt. (§ 313 Abs. 2 Nr. 3, DRS 27.57)
Status als Investitionsgesellschaft	Erläuterungen zu Gründen für die Klassifizierung als Investmentgesellschaft gem. IPSAS 35 sowie Angabe von Gründen sowie quantitativen Auswirkungen einer Statusänderung. (IPSAS 38.15 und .16)	--
Anteile an beherrschten Unternehmen	Angabe von Informationen, die Adressaten in die Lage versetzen die Zusammensetzung des Konzerns zu verstehen; das Wesen der Risiken sowie deren Veränderungen aus seinen Beteiligungen zu	Angaben zu beherrschten Einheiten (u.a. Name, Sitz, Anteil am Kapital). (§ 313 Abs. 2 Nr. 1 HGB, DRS 19.107ff.)

	IPSAS	HGB
	<p>verstehen; die Folgen von Änderungen seiner Beteiligungshöhe an einem Tochterunternehmen zu beurteilen, die nicht zum Verlust der Beherrschung führen; sowie die Folgen des Verlusts der Beherrschung über ein Tochterunternehmen in der Berichtsperiode zu beurteilen.</p> <p>(IPSAS 38.17)</p> <p>Angaben bei Einbezug mit abweichendem Bilanzstichtag (Stichtag, Gründe für Abweichung.) (IPSAS 38.18)</p>	<p>Angaben zur Anwendung von Einbeziehungswahlrechten.</p> <p>(DRS 19.115 ff.)</p> <p>Angaben zu Änderungen des Konsolidierungskreises.</p> <p>(DRS 19.119 ff.)</p> <p>Bei Einbezug auf Basis eines Abschlusses mit abweichendem Stichtag Angabe von Vorgängen mit besonderer Bedeutung zwischen den beiden Stichtagen (soweit nicht in Ergebnis-/ Vermögensrechnung einbezogen).</p> <p>(HGB § 299 Abs. 3)</p>
	<p>Qualitative (Name, Sitz, Rechtsform) sowie quantitative (Zusammenfassung finanzieller Informationen) Angaben zu den beherrschten Einheiten mit Minderheitenanteil sowie Angaben zu Anteilen der anderen Gesellschafter und dem ihnen zurechenbaren Ergebnisanteil der Periode.</p> <p>(IPSAS 38.19 ff.)</p>	--
	<p>Angaben zu möglichen Beschränkungen hinsichtlich des Zugriffs auf das Vermögen der beherrschten Einheit sowie zu Unterstützungsleistungen an beherrschte Einheiten</p> <p>(IPSAS 39.20 ff.)</p>	<p>Angaben zur Anwendung von Einbeziehungswahlrechten</p> <p>(DRS 19.115 ff.)</p>
Investmentgesellschaften	<p>Investmentgesellschaften, die gemäß IPSAS 35 Ausnahmen von der Konsolidierung anwenden und beherrschte Beteiligungen at FVtPL bilanzieren, müssen spezifischen Angaben zu den betreffenden beherrschten Einheiten sowie den Beziehungen und Transaktionen zwischen Investmentgesellschaft und beherrschter Einheit machen.</p> <p>(IPSAS 38.27ff.)</p>	--

	IPSAS	HGB
Beteiligungen an gemeinsamen Vereinbarungen und assoziierten Einheiten	<p>Angabe von Informationen anzugeben, die den Adressaten in die Lage versetzen das Wesen, das Ausmaß und die finanziellen Wirkungen seiner Beteiligung an gemeinsamen Vereinbarungen und assoziierten Unternehmen zu beurteilen, einschließlich des Wesens und der Wirkungen seiner vertraglichen Beziehung zu den anderen Anteilseignern, die in die gemeinschaftliche Führung der gemeinsamen Vereinbarung eingebunden sind oder maßgeblichen Einfluss auf die assoziierten Unternehmen ausüben; sowie das Wesen und die Änderungen der mit seinen Beteiligungen an Gemeinschafts- und assoziierten Unternehmen verbundenen Risiken zu beurteilen.</p> <p>(IPSAS 38.35 ff.)</p>	<p>Angaben zu assoziierten Einheiten sowie quotale konsolidierten Einheiten.</p> <p>(§ 313 Abs. 2 Nr. 2 und 3 HGB, DRS 26.80 ff., DRS 27.57 ff)</p>
Anteile an nicht konsolidierten strukturierten Einheiten	<p>Angabe von Informationen, die den Adressaten in die Lage versetzen, das Wesen und das Ausmaß seiner Beteiligung an nicht konsolidierten strukturierten Einheiten zu verstehen und das Wesen und die Änderungen der mit seinen Beteiligungen an nicht konsolidierten strukturierten Einheiten verbundenen Risiken zu beurteilen.</p> <p>(IPSAS 38.40 ff.)</p>	<p>Angabe von Art, Zweck sowie Risiken, Vorteilen und finanziellen Auswirkungen von nicht in der Konzernbilanz enthaltenen Geschäften, soweit Risiken und Vorteile wesentlich sind und die Offenlegung für die Beurteilung der Finanzlage des Konzerns wesentlich ist.</p> <p>(§ 314 Abs. 1 Nr. 2 HGB)</p>
Nicht messbare/quantifizierbare Beteiligungen	<p>Angabe von Informationen anhand derer der Adressat Art und Umfang von nicht quantifizierbaren Beteiligungen verstehen kann.</p> <p>(IPSAS 38.49 f.)</p>	--
Kontrollierte Anteile, die mit Verkaufsabsicht erworben wurden	<p>Angaben zu beherrschten Einheiten, die mit einer Verkaufsabsicht erworben wurden.</p> <p>(IPSAS 38.51 ff.)</p>	<p>Verzicht auf Einbeziehung von Anteilen mit dem ausschließlichen Zweck der Weiterveräußerung möglich.</p> <p>(§ 296 Abs. 1 Nr. 3 HGB);</p> <p>Angaben gemäß DRS 19.155 ff.</p>

2.5.2 Erwähnenswerte Praxiserkenntnisse aus der Umsetzung

Im Rahmen der Umsetzung des Standards ergaben sich folgende wesentliche Erkenntnisse:

Anhangangaben Spezifische Angaben zu Investmentgesellschaften waren bzw. sind in Ermangelung relevanter Sachverhalte im Land Hessen nicht erforderlich. Die übrigen Angaben lassen sich mehrheitlich ohne Ermittlung zusätzlicher Daten aus der Buchhaltung und den Abschlüssen der einbezogenen Einheiten ableiten. Nach erstmaligem Aufsetzen der Anhangangaben erscheinen diese damit im Regelbetrieb mit einem angemessenen Aufwand erstellbar.

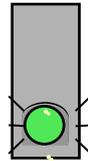
2.5.3 Zweckadäquate Rechnungslegung durch Anwendung der IPSAS?

a. Zusammenfassende Einschätzung

IPSAS 38 gewährleistet eine zweckadäquate Rechnungslegung (insbes.)

Anhangangaben

- Die gemäß IPSAS 38 erforderlichen Angaben ermöglichen es dem Adressaten einen besseren Einblick in die Zusammensetzung des Konzerns zu erhalten und Bilanzierungsentscheidungen der den Abschluss aufstellenden Einheit nachzuvollziehen. Übergreifend wird in den Angaben ein Informationszugewinn gesehen, dessen Komplexität für den Adressaten angemessen erscheint.



b. Detaillierte Würdigung

	Anwendungsbereich	Ansatz
Einflussfaktoren für die Einschätzung einer zweckadäquaten Rechnungslegung	-	-
Transparenz, (adressatengerechter) Informationsgehalt und Verständlichkeit		
Datenqualität		
Vergleichbarkeit		
Fazit		
Schlussfolgerung		
Anmerkungen / Informationen		

Bewertung	Ausweis	Anhangangaben
-	-	ja
		<ul style="list-style-type: none"> • Erforderlichen Angaben ermöglichen Überblick über die Zusammensetzung des Konzerns • Erforderlichen Angaben ermöglichen Überblick über die getroffenen Bilanzierungsentscheidungen • Anhangangaben sind nachvollziehbar
		n/a
		<ul style="list-style-type: none"> • Keine zusätzliche Ermittlung von Informationen für die Anhangangaben erforderlich • ABER: abweichende Aufbereitung notwendig
		ja
		<ul style="list-style-type: none"> • Vergleichbarkeit durch eindeutige Regelungen gewährleistet
		IPSAS bietet eine zweckadäquate Rechnungslegung

2.6 IPSAS 40: Zusammenschlüsse im öffentlichen Sektor

2.6.1 Theoretische Grundlagen

Anwendungsbereich

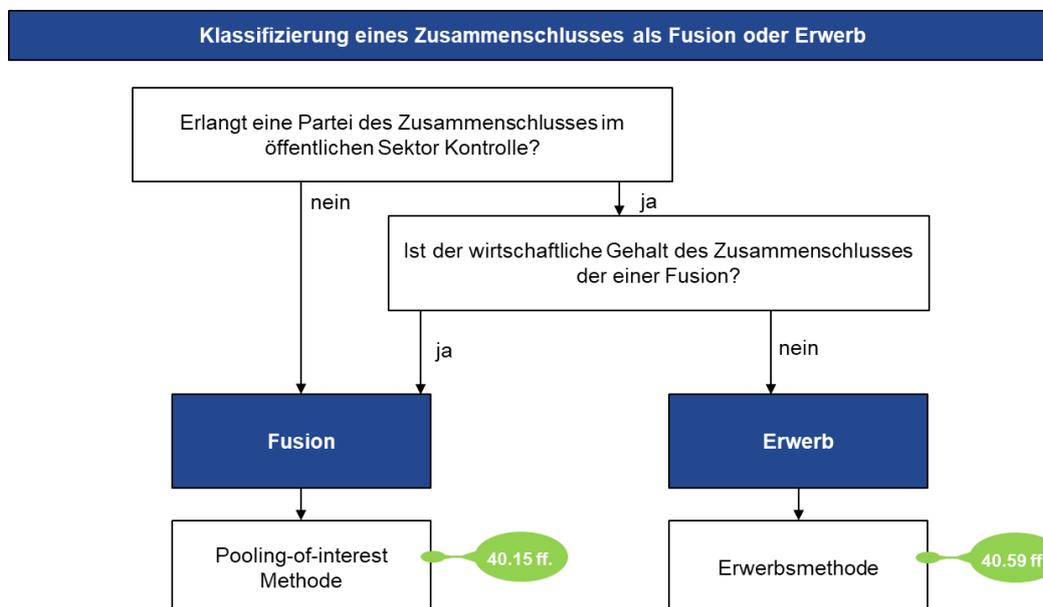
Nach IPSAS 40.1 ist es das Ziel dieses Standards, Grundsätze und Anforderungen für die Klassifizierung und Berichterstattung bei Zusammenschlüssen des öffentlichen Sektors im Rahmen der Abschlusserstellung zu normieren. Mit der Offenlegung entsprechender Informationen sollen die Abschlussadressaten in die Lage versetzt werden, die Art sowie die finanziellen Auswirkungen eines Zusammenschlusses im öffentlichen Sektor beurteilen zu können.

IPSAS 40 ist auf Transaktionen oder andere Ereignisse anzuwenden, die als Zusammenschluss im öffentlichen Sektor, mithin als "Zusammenführung getrennter Tätigkeiten zu einer Einheit im öffentlichen Sektor" zu werten sind (IPSAS 40.3, 40.5). Entsprechende Zusammenschlüsse sind beispielsweise gegeben bei Verstaatlichung (IPSAS 40.IE94 ff.), Umstrukturierung von Ministerien der Zentralregierung (IPSAS 40.IE53 ff.), Reorganisation der lokalen oder regionalen Regierung, beispielsweise durch Neuordnung der Gebietsgrenzen oder durch Zusammenlegung von Einheiten (IPSAS 40.IE3 ff., .IE9 ff., .IE23 ff.), und Übertragung von Tätigkeiten von einer Regierung (oder Regierungseinheit) auf eine Andere (IPSAS 40.IE72 ff.).

Ansatz

Nach IPSAS 40 werden Zusammenschlüsse im öffentlichen Sektor entweder als Verschmelzungen (Fusionen) oder als Erwerbe klassifiziert, wobei das Erlangen von Beherrschung und andere Faktoren berücksichtigt werden. Im Rahmen eines zweistufigen Klassifizierungsansatzes wird eruiert, ob eine Partei des Zusammenschlusses Kontrolle (Beherrschung) über die Geschäftstätigkeit erlangt und darüber hinaus beurteilt, ob der wirtschaftliche Gehalt des Zusammenschlusses auf eine Fusion hindeutet (IPSAS 40.7 ff.).

Der Ansatz zur Einordnung von Zusammenschlüssen im öffentlichen Sektor stellt sich im Überblick wie folgt dar:



Bewertung

Bilanzierung von Fusionen (Verschmelzung)

Bei der Bilanzierung von Fusionen/Verschmelzungen wendet das entstehende Unternehmen die modifizierte Pooling of Interest-Methode an (IPSAS 40.15). Die im Zuge der Fusion entstehende Einheit ist definiert als eine Einheit, in die zwei oder mehr Betriebe im Zuge des Zusammenschlusses überführt werden (IPSAS 40.5)

Die modifizierte Pooling of Interest-Methode der Rechnungslegung ist eine Variante der Pooling of Interest Methode der Rechnungslegung (auch als "Merger Accounting" bezeichnet), bei der die Verschmelzung zum Zeitpunkt ihres Entstehens erfasst wird.

Das entstehende Unternehmen erfasst die Vermögenswerte, Schulden und Minderheitsanteile, die zum Zeitpunkt der Verschmelzung in den Abschlüssen der zusammengeschlossenen Unternehmen erfasst werden, und bewertet sie mit ihren Buchwerten in den Abschlüssen der zusammengeführten Unternehmen/Bereiche (IPSAS 40.26). Das entstehende Unternehmen erfasst die Differenz zwischen den bei einer Verschmelzung übernommenen Vermögenswerten und Schulden als eine oder mehrere Komponenten des Nettovermögens/Eigenkapitals. Stille Reserven (stille Lasten) und ggf. ein Goodwill werden im Rahmen der Buchwertfortführung nicht aufgedeckt (IPSAS 40.36).

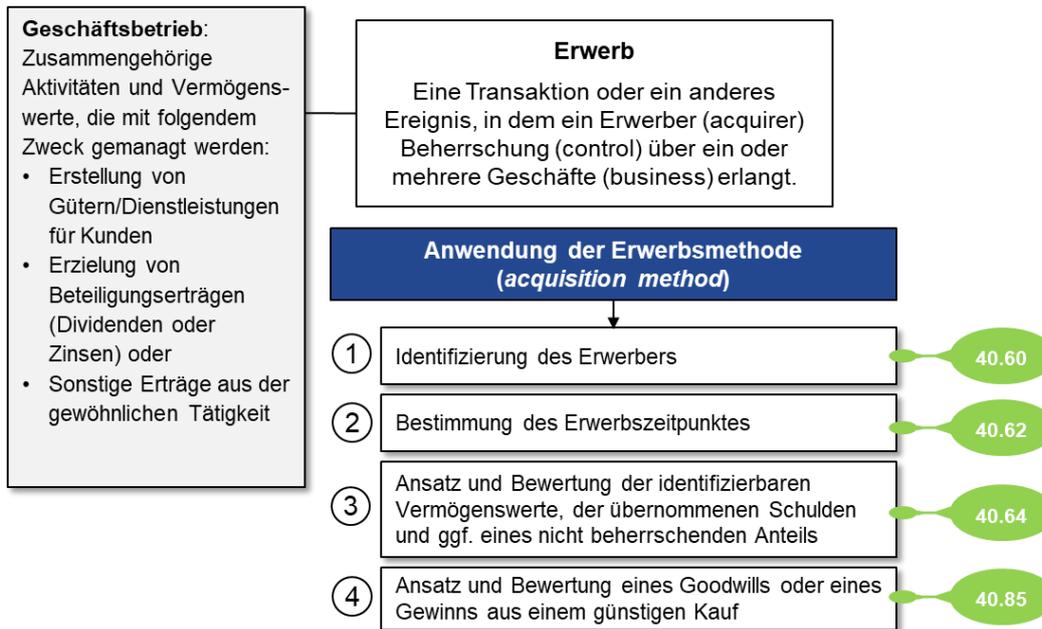
Bilanzierung von Akquisitionen (Erwerb)

Bei der Bilanzierung von Zusammenschlüssen im öffentlichen Sektor, die nicht die Voraussetzungen einer Verschmelzung, sondern die einer Akquisition erfüllen, wendet der Erwerber die Erwerbsmethode an (IPSAS 40.58). Der Erwerber erlangt im Rahmen des Zusammenschlusses als Erwerbsvorgang die Beherrschung (Control) über den zusammengeführten Bereich (IPSAS 40.60). An die Ersterfassung und Erstkonsolidierung schließt sich auf Konzernebene die Folgekonsolidierung an. Die Übernahme des erworbenen Bereichs wird im Konzernabschluss so abgebildet, als wären keine Anteile an der Tochtereinrichtung erworben worden, sondern die einzelnen Vermögenswerte und Schulden (Fiktion des Einzelerwerbs). Der Erwerber erfasst getrennt von einem auszuweisenden Geschäfts- oder Firmenwert die erworbenen identifizierbaren Vermögenswerte, die übernommenen Verbindlichkeiten und alle nicht beherrschenden Anteile an dem erworbenen Unternehmen (IPSAS 40.64). Dies kann auch Posten beinhalten, die zuvor nicht durch den erworbenen Betrieb erfasst wurden (IPSAS 40.67). Der Erwerber bewertet die erworbenen identifizierbaren Vermögenswerte und die übernommenen Verbindlichkeiten mit ihren beizulegenden Zeitwerten zum Erwerbszeitpunkt (IPSAS 40.72).

Der Geschäfts- oder Firmenwert ist definiert als "ein Vermögenswert, der den zukünftigen wirtschaftlichen Nutzen aus anderen im Rahmen einer Akquisition erworbenen Vermögenswerten darstellt, die nicht einzeln identifiziert und separat erfasst werden" (IPSAS 40.5). Der Firmenwert wird in der Regel nur dann erfasst, wenn eine Gegenleistung gewährt wird (IPSAS 40.86).

Bei einem sog. Bargain Purchase kann der Saldo aus den Beträgen der erworbenen identifizierbaren Vermögenswerte und der übernommenen Verbindlichkeiten die gezahlten Gegenleistungen übersteigen. Der Erwerber erfasst den daraus resultierenden Gewinn als Überschuss oder Fehlbetrag (IPSAS 40.88).

Die folgende Grafik gibt einen Überblick über die Erwerbsmethode nach IPSAS 40.60ff.



Unterschiede IPSAS / HGB

	IPSAS	HGB
Anwendungsbereich	Spezifischer Standard für Zusammenschlüsse im öffentlichen Sektor; Unterscheidung in Erwerbe und Fusionen	Keine spezifischen Regelungen für den öffentlichen Sektor; Bilanzierung von Erwerben richtet sich nach den Vorgaben der §§ 301, 307 und 309 sowie DRS 23; für die Bilanzierung von Fusionen sind die Vorgaben des UmwG einschlägig.
Fusion/Verschmelzung		
Anzuwendende Methode	Modifizierte Pooling-of-interest-Methode (IPSAS 40.16)	Wahlrecht zwischen Buchwertverknüpfung und allg. Anschaffungskostenprinzip gem. §§ 253 Abs. 1, 255 Abs. 1 HGB. (§ 24 UmwG; IDW RS HFA 42)
Bewertung der übertragenen Vermögenswerte und Schulden	Bewertung zu Buchwerten in den Abschlüssen der zusammengeführten Einheiten zum Zeitpunkt der Fusion; falls erforderlich Anpassungen auf Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden der entstehenden Einheit. (IPSAS 40.26 ff.)	Buchwertverknüpfung: Ansatz und Bewertung der Vermögensgegenstände und Schulden mit den Buchwerten der Schlussbilanzen der übertragenden Rechtsträger. (IDW RS HFA 42 Tz. 60ff.) Anschaffungskostenprinzip: Ansatz der Vermögensgegenstände und Schulden soweit Ansatzvoraussetzungen nach § 246 Abs. 1 S. 1-3 HGB erfüllt; Bewertung (Ermittlung der AK) in Abhängigkeit von der Fallgestaltung (Verschmelzung mit Kapitalerhöhung bzw. durch Neugründung oder Verschmelzung ohne Kapitalerhöhung). (IDW RS HFA 42 Tz. 36ff.)

	IPSAS	HGB
Umgang mit Unterschiedsbeträgen	<p>Erfassung der Differenz zwischen den übernommenen Vermögenswerten und Schulden als eine oder mehrere Komponenten des Nettovermögens/ Eigenkapitals; keine Aufdeckung von stillen Reserven (stille Lasten) oder einem Goodwill.</p> <p>(IPSAS 40.36)</p>	<p>Buchwertverknüpfung: Keine Aufdeckung stiller Reserven und Lasten; Behandlung von Unterschiedsbeträgen in Abhängigkeit davon, ob eine Verschmelzung mit oder ohne Kapitalerhöhung vorliegt:</p> <p>Mit Kapitalerhöhung: Erfassung Verschmelzungsgewinn im EK und Verschmelzungsverlust im Ergebnis.</p> <p>Ohne Kapitalerhöhung: Differenzierung nach Verschmelzungsrichtung.</p> <p>(IDW RS HFA 68ff.)</p> <p>Anschaffungskostenprinzip: Aufdeckung stiller Reserven und Lasten; Ansatz Goodwill soweit der Kaufpreis die Verkehrswerte der Vermögenswerte abzgl. Schulden übersteigt (IDW RS HFA 42 Tz. 56 ff.); kein Ansatz eines negativen Unterschiedsbetrags.</p>
Anhangangaben	<p>Detaillierte Angaben zu Zeitpunkt, Art und finanziellen Auswirkungen der Fusion sowie zu Auswirkungen von Fusionen der Berichtsperiode oder vorheriger Berichtsperioden.</p> <p>(IPSAS 40.53-57)</p>	<p>Erstellung eines Verschmelzungsberichts gem. § 8 UmwG</p>
Erwerb		
Zeitpunkt Kapitalkonsolidierung bei Erwerbsmethode	<p>Zeitpunkt, ab dem ein beherrschender Einfluss ausgeübt werden kann. Regelvermutung, dass Beherrschung typischerweise bei Closing übergeht.</p> <p>(IPSAS 40.62f.)</p>	<p>Zeitpunkt, zu dem das Unternehmen Tochterunternehmen geworden ist.</p> <p>(§ 301 Abs. 2 HGB)</p>
Anzuwendende Methode	<p>Erwerbsmethode (IPSAS 40.58): Vollständige Neubewertung (IPSAS 40.72)</p> <p>Aufdeckung der stillen Reserven und Lasten zum Erwerbszeitpunkt</p> <p>(IPSAS 40.58 ff.)</p> <p>Für die Behandlung des GoF ist die Full-Goodwill-Methode sowie die Partial-Goodwill-Methode zulässig.</p>	<p>Neubewertungsmethode (§ 301 Abs. 1 HGB).</p> <p>Bei der Neubewertungsmethode findet eine Aufdeckung der stillen Reserven und Lasten statt. Nur Partial-Goodwill-Methode zulässig.</p>
Bewertung der Vermögenswerte und Schulden	<p>Fair Value der identifizierbaren Vermögenswerte, Schulden und Eventualverbindlichkeiten zum Erwerbszeitpunkt.</p> <p>(IPSAS 40.72)</p>	<p>Zeitwert der Vermögensgegenstände, Schulden, RAP und SoPo zu dem Zeitpunkt, zu dem das Unternehmen Tochterunternehmen geworden ist (§ 301 Abs. 2 Satz 1 HGB); dazu gehören auch (bislang) bilanzunwirksame Ansprüche und Verpflichtungen der erworbenen Einheit soweit dieser verlässlich bewertbar sind.</p> <p>(DRS 23 Tz. 51f.)</p>

	IPSAS	HGB
Bilanzierung Goodwill	Goodwill ist in der Konzernbilanz zu aktivieren und mind. jährlich einem Impairment Test (nach IPSAS 26) zu unterziehen.	Goodwill ist zu aktivieren (§ 301 Abs. 3 HGB) und über die Nutzungsdauer abzuschreiben. (§ 309 Abs.1 HGB)
Bilanzierung negativer Unterschiedsbetrag	Ein negativer Unterschiedsbetrag aus der Kapitalkonsolidierung ist sofort ergebniswirksam zu erfassen.	Negativer Unterschiedsbetrag ist zu passivieren (§ 301 Abs. 3 HGB). Fortführung des negativen Unterschiedsbetrags richtet sich gemäß § 309 Abs. 2 HGB nach den Ursachen seiner Entstehung (Eigen- oder Fremdkapitalcharakter des negativen Unterschiedsbetrags). (DRS 23 Tz. 139ff)
Anhangangaben	Für eine Akquisition sind im Anhang detaillierte Angaben zum Zeitpunkt und der Art der Verschmelzung anzugeben. (IPSAS 40.119-125)	Für eine Akquisition sind im Anhang allgemeine Angaben gem. § 285 Abs. 11 i.V.m § 271 HGB vorgesehen sowie umfangreiche Ergänzungen dieser gem. (DRS 23 Tz. 207 ff.)

2.6.2 Erwähnenswerte Praxiserkenntnisse aus der Umsetzung

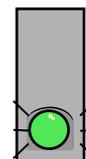
Für die Erstellung der IPSAS-Eröffnungsbilanz und den konsolidierten Abschluss zum 31.12.2019 lagen keine für die Anwendung des IPSAS 40 relevanten Sachverhalte vor.

2.6.3 Zweckadäquate Rechnungslegung durch Anwendung der IPSAS?

a. Zusammenfassende Einschätzung

IPSAS 40 gewährleistet eine zweckadäquate Rechnungslegung (insbes.)

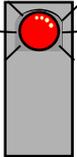
- Anwendungsbereich**
- Mit IPSAS 40 wurde ein Standard geschaffen, der mit expliziten Regelungen zu Fusionen als eine Form der Zusammenschlüsse Besonderheiten im öffentlichen Sektor berücksichtigt. Die so mögliche differenzierte Darstellung von Geschäftsvorfällen – je nachdem, ob es sich um eine Fusion oder einen Erwerb handelt – verringert Regelungslücken und damit Ermessensspielräume, erhöht die Relevanz der Information und bietet gleichzeitig – in gemeinsamer Betrachtung mit den umfangreichen Anhangangaben – eine hohe Transparenz für den Abschlussadressaten.



- Fusion – Bewertung**
- Die verpflichtende Fortführung von Buchwerten im Rahmen einer Fusion stellt eine vorsichtige, objektivierte Bilanzierung dar und mindert – durch Nichtzulässigkeit des Ansatzes von Zeitwerten – die Möglichkeit von Gestaltungsspielräumen. Die vorgesehene Erfassung von Unterschiedsbeträgen über das Eigenkapital vermeidet sowohl eine sofortige als auch eine spätere Berührung der Ergebnisrechnung durch den Fusionsvorgang als solches.
 - Die grundsätzlich einheitliche Vorgehensweise unterstützt die Vergleichbarkeit von Abschlüssen unterschiedlicher Einheiten.

Erwerb – Geschäfts- oder Firmenwerte	<ul style="list-style-type: none"> • Mit der Festlegung von eindeutigen Regelungen für den Umgang mit Geschäfts- oder Firmenwerten wird grundsätzlich die Vergleichbarkeit von Abschlüssen gestärkt. Mittels der erforderlichen Anhangangaben werden die angesetzten (Goodwill) bzw. ergebniswirksam erfassten (Badwill) Beträge dem Adressaten erläutert. • Durch Klassifizierung eines Goodwills als nicht abnutzbarer immaterieller Vermögenswert unterliegt dieser keiner planmäßigen Abschreibung, sondern es wird ein jährlicher Wertminderungstest nach IPSAS 26 durchgeführt, der zwar ermessensbehaftet ist, jedoch grundsätzlich dazu auffordert, die tatsächliche Werthaltigkeit des Vermögenswertes einzuschätzen, anstatt diesen im Zeitablauf automatisch im Wert zu mindern. Dies sollte regelmäßig zu einer realistischen Darstellung der Vermögenslage beitragen.
Anhangangaben	<ul style="list-style-type: none"> • Umfangreiche Anhangangaben tragen dazu bei, dass die Abschlussadressaten die zugrunde liegenden Geschäftsvorfälle und die durch die bilanzierende Einheit umgesetzten Vorschriften des IPSAS 40 (u.a. die Differenzierung zwischen Fusion und Erwerb) besser nachvollziehen können und somit die Verständlichkeit und Transparenz des Abschlusses erhöht werden.

IPSAS 40 gewährleistet keine zweckadäquate Rechnungslegung (insbes.)

Erwerb – Bewertung	<ul style="list-style-type: none"> • Die im Rahmen der Erwerbsmethode vorgesehene Aufdeckung stiller Reserven/Lasten und die damit erforderliche Ermittlung von Zeitwerten ist in der Regel ermessensbehaftet. Dies gilt insbesondere für die Bewertung von im Rahmen der Akquisition erworbenen immateriellen Vermögenswerten wie bspw. Marken. 	
Bewertung von Minderheitenanteilen	<ul style="list-style-type: none"> • Der IPSAS 40 lässt sowohl die Partial- als auch die Full-Goodwill-Methode zu. Die Anwendung dieses Wahlrechts wird zwar über die Anhangangaben verständlich gemacht, in der Bilanz können sich jedoch unterschiedliche Wertansätze der Minderheiten ergeben. 	

b. Detaillierte Würdigung

Einflussfaktoren für die Einschätzung einer zweckadäquaten Rechnungslegung	Anwendungsbereich Allgemein	Ansatz Kein sich ergebender Unterschied	Fusion / Verschmelzung Bewertung übertragener Vermögenswerte und Schulden sowie von Unterschiedsbeträgen	Erwerb Bewertung erworbener Vermögenswerte und Schulden sowie von Unterschiedsbeträgen
Transparenz, (adressatengerechter) Informationsgehalt und Verständlichkeit	ja		ja	ja
	<ul style="list-style-type: none"> • Explizite Regelungen ermöglichen differenzierte Darstellung von Geschäftsvorfällen (Fusion vs. Erwerb) 		<ul style="list-style-type: none"> • Vorsichtige und objektivierbare Bilanzierung durch verpflichtende Fortführung von Buchwerten • Ansatz zum Fair Value unzulässig 	<ul style="list-style-type: none"> • Zur Ermittlung des Goodwills ist die Partial- als auch die Full-Goodwill-Methode zulässig • Anwendung des Wahlrechts wird im Zusammenhang mit Anhangangaben transparent und verständlich dargestellt
Datenqualität	n/a		ja	ja
			<ul style="list-style-type: none"> • Verschmelzung/Fusion beruht auf einer vertraglichen Grundlage, sodass eine objektivierbare Datengrundlage vorhanden ist • Erfassung von Unterschiedsbeträgen über das Eigenkapital vermeidet Berührung der Ergebnisrechnung 	<ul style="list-style-type: none"> • Erwerb beruht auf einer vertraglichen Grundlage, sodass eine objektivierbare Datengrundlage vorhanden ist • Vorgesehene Aufdeckung stiller Reserven und Lasten kann ermessensbehaftet sein
Vergleichbarkeit	ja		ja	nein
	<ul style="list-style-type: none"> • Verringerung der Regelungslücken geht mit einer Verringerung der Ermessensspielräume und damit einer erhöhten Vergleichbarkeit von Abschlüssen unterschiedlicher Einheiten einher 		<ul style="list-style-type: none"> • Vergleichbarkeit durch eindeutige Regelungen (kein Wahlrecht) gewährleistet 	<ul style="list-style-type: none"> • Vorgesehene Aufdeckung stiller Reserven und Lasten kann ermessensbehaftet sein • Unterschiedliche Wertansätze der Minderheiten durch Wahlrecht hinsichtlich der Ermittlungsverfahren des Goodwills möglich
Fazit	IPSAS bietet eine zweckadäquate Rechnungslegung	IPSAS bietet eine zweckadäquate Rechnungslegung	IPSAS bietet eine zweckadäquate Rechnungslegung	IPSAS bietet eine zweckadäquate Rechnungslegung
Schlussfolgerung				
Anmerkungen / Informationen	<ul style="list-style-type: none"> • Im Land Hessen im Abschluss 2019 kein Anwendungsfall • Regelungen des IPSAS 40 hinsichtlich Fusion und Verschmelzung wurden nicht aus den IFRS übernommen (Besonderheit der öffentlichen Hand) 			

Erwerb		Ausweis	Anhangangaben
Geschäfts- oder Firmenwert (Goodwill) (Vgl. IPSAS 36,37)	Negativer Unterschiedsbetrag (Badwill) (Vgl. IPSAS 36,37)	Kein sich ergebender Unterschied	Erweiterte Anhangangaben
ja	ja		ja
<ul style="list-style-type: none"> Realistische Darstellung der Vermögenslage durch vollständigen Ausweis des Geschäfts- oder Firmenwerts (Goodwill) als immaterieller Vermögenswert sowie Durchführung eines jährlichen Impairment-Tests 	<ul style="list-style-type: none"> Umgehende erfolgswirksame Erfassung eines entstandenen negativen Unterschiedsbetrags (Badwill) 		<ul style="list-style-type: none"> Zusätzliche Anhangangaben führen zu einem Informationszugewinn
ja	ja		n/a
<ul style="list-style-type: none"> Im Zeitpunkt der Entstehung / des Erwerbs der Beteiligung ist der Wert objektivierbar und verlässlich ermittelbar Aber: Folgebewertung kann mit Ermessen behaftet sein 	<ul style="list-style-type: none"> Wert ist objektivierbar und verlässlich ermittelbar Aber: keine Periodisierung des Ertrages möglich 		<ul style="list-style-type: none"> Zusätzliche Ermittlung von Informationen für die Anhangangaben erforderlich
ja	ja		ja
<ul style="list-style-type: none"> Vergleichbarkeit durch eindeutige Regelung gewährleistet 	<ul style="list-style-type: none"> Vergleichbarkeit durch eindeutige Regelung gewährleistet 		<ul style="list-style-type: none"> Vergleichbarkeit durch eindeutige Regelungen gewährleistet
IPSAS bietet eine zweckadäquate Rechnungslegung	IPSAS bietet eine zweckadäquate Rechnungslegung		IPSAS bietet eine zweckadäquate Rechnungslegung
	<ul style="list-style-type: none"> Negative Unterschiedsbeträge treten in der Privatwirtschaft selten auf Vorgehen zur Bilanzierung negativer Unterschiedsbeträge im HGB vorsichtiger 		

3. Vermögenswerte

3.1 Zusammenfassung

In diesem Kapitel werden folgende IPSAS gewürdigt, die im Rahmen der Bilanzierung von Vermögenswerten anzuwenden sind:

IPSAS Standard

IPSAS 17: Sachanlagen

IPSAS 16: Als Finanzinvestition gehaltene Immobilien

IPSAS 13: Leasingverhältnisse

IPSAS 31: Immaterielle Vermögenswerte

IPSAS 5: Fremdkapalkosten

IPSAS 27: Landwirtschaft

IPSAS 12: Vorräte

IPSAS 32: Dienstleistungskonzessionsvereinbarungen: Konzessionsgeber

Die im Zusammenhang mit dem Bereich der Vermögenswerte relevanten IPSAS – wie vorhergehend aufgeführt – werden überwiegend als zweckadäquat eingeschätzt. Die hierzu beitragenden positiven Elemente sowie einige Kritikpunkte werden in der nachfolgenden Grafik zusammengefasst.

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 durch fehlenden Ansatz von **Sonderposten** für erhaltene Zuschüsse

3.2 IPSAS 17: Sachanlagen

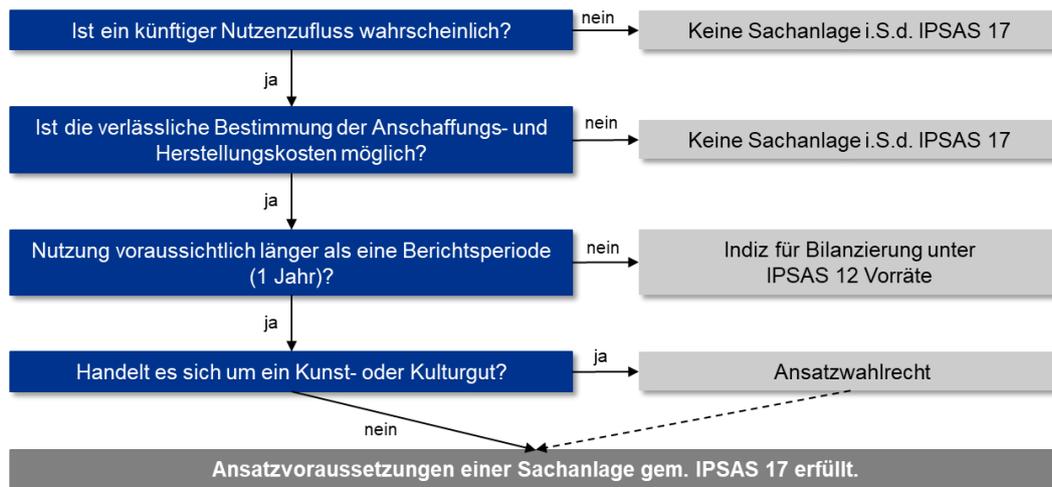
3.2.1 Theoretische Grundlagen

Anwendungsbereich

Gemäß IPSAS 17.13 ist der Standard auf Sachanlagen anzuwenden. Diese sind definiert als materielle Vermögenswerte, die für die Verwendung bei der Herstellung oder Lieferung von Waren oder Dienstleistungen, zur Vermietung an Dritte oder für Verwaltungszwecke gehalten werden und voraussichtlich in mehr als einer Berichtsperiode verwendet werden können (z.B. Grundstücke, Gebäude, Straßen, Technische Anlagen oder Kraftfahrzeuge).

Ansatz

Die folgende Grafik gibt einen Überblick über die Ansatzkriterien gemäß IPSAS 17.14 ff.

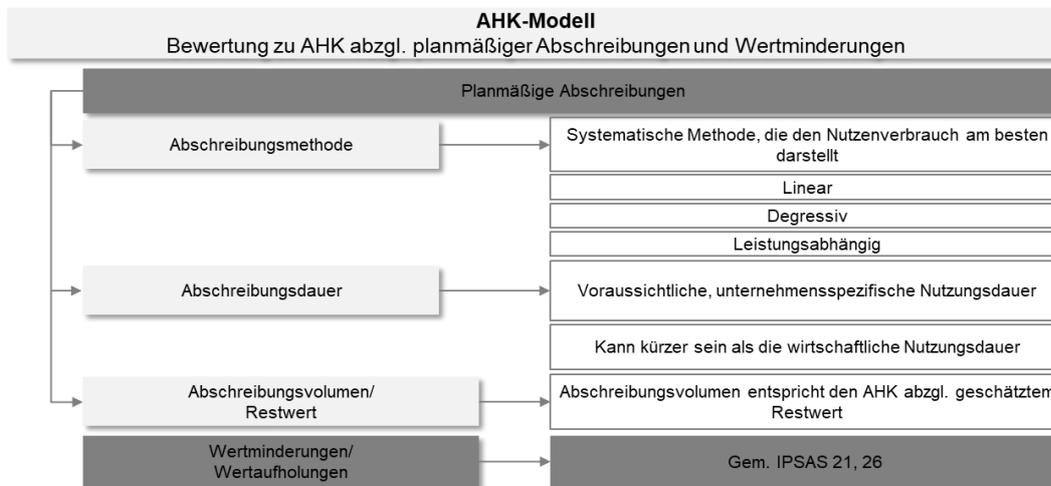


Bewertung

Sachanlagen sind nach IPSAS 17.26 bei der erstmaligen Erfassung mit Anschaffungs- oder Herstellungskosten zu bewerten. Die Anschaffungs- und Herstellungskosten setzen sich dabei wie folgt zusammen:

Anschaffungskosten (IPSAS 17.30)	Herstellungskosten
Anschaffungspreis abzgl.	Material- und Fertigungseinzelkosten
Anschaffungspreisminderungen	Produktionsbedingte Gemeinkosten
Direkt zurechenbare Nebenkosten	
Leistungen an Arbeitnehmer	
Kosten der Standortvorbereitung	
Kosten der erstmaligen Lieferung	
Montagekosten	
Honorare an Architekten, Ingenieure	
	wie IPSAS 12
Wahlrecht zur Aktivierung von Finanzierungsaufwendungen gem. IPSAS 5	
Kosten für den Abbruch und das Abräumen des Vermögenswertes und die Wiederherstellung des Standortes, soweit diese rückstellungspflichtig gem. IPSAS 19 sind und eine Konsequenz der Installation oder der folgenden Nutzung darstellen, soweit während der Nutzung nicht Vorräte produziert werden (IPSAS 17.23)	
Nicht einzubeziehen:	
Kosten der Betriebseröffnung (33a)	Kosten der Verlegung des Geschäfts (33c)
Kosten der Einführung eine(r/s) neuen Produktes/ Dienstleistung (33b)	Verwaltungskosten und andere allgemeine Gemeinkosten (33d)

Im Rahmen der Folgebewertung besteht ein Wahlrecht zwischen dem Anschaffungs-/ Herstellungskostenmodell (AHK-Modell) (IPSAS 17.43) sowie dem Neubewertungsmodell (IPSAS 17.44).



Nach dem *Neubewertungsmodell* erfolgt der Ansatz eines Vermögenswerts mit den AHK im Erwerbszeitpunkt. Sofern der beizulegende Zeitwert zuverlässig ermittelt werden kann, erfolgt die Folgebewertung unter Heranziehen des Neubewertungsbetrages (IPSAS 17.44).

	Beizulegender Zeitwert
abzüglich	kumulierter Abschreibungen
abzüglich	kumulierter Wertminderungen
=	Neubewertungsbetrag

Die Neubewertungen sind mit ausreichender Regelmäßigkeit vorzunehmen, um sicherzustellen, dass der Buchwert nicht wesentlich von demjenigen abweicht, der sich aus dem beizulegenden Zeitwert am Bilanzstichtag ergeben würde (IPSAS 17.49).

In Bezug auf die Folgebewertung und die Wahlrechtsausübung hinsichtlich des AHK-Modells ist zusätzlich der Komponentenansatz zu berücksichtigen, nach welchem wesentliche Teile einer Sachanlage (abhängig vom Anteil der Anschaffungskosten an Gesamtkosten) getrennt abgeschrieben werden (IPSAS 17.59).

Ausweis

Sachanlagen sind langfristigen Vermögenswerte gemäß IPSAS 1.70 und sind als Mindestanforderung i.S.d. IPSAS 1.88 unter dem Überbegriff der Sachanlagen auszuweisen. Die Nennung von Sachanlagen-Klassen ist zulässig (z.B. Grundstücke, Betriebsgebäude, Straßen, Maschinen, Stromübertragungsnetze, Schiffe, Luftfahrzeuge, Waffensysteme, Betriebs- und Geschäftsausstattung, Büroausstattung, Bohrinsern, Trägerwerke).

Unterschiede IPSAS / HGB

	IPSAS	HGB
Anwendungsbereich	IPSAS verlangen für spezielle Sachanlagen, insb. für als Finanzinvestition gehaltene Immobilien, aber auch für biologische Vermögenswerte weitere spezifische Vorgaben (vgl. IPSAS 16 bzw. IPSAS 27)	Nach § 246 Abs. 1 HGB sind sämtliche Vermögensgegenstände in der Vermögensrechnung auszuweisen. Das HGB enthält insb. für als Finanzinvestition gehaltene Immobilien, aber auch für biologische Vermögenswerte <u>keine</u> weiteren spezifische Vorgaben.
Ansatz		
Kulturgüter	Ansatz <u>wahlrecht</u> der Kulturgüter (IPSAS 17.9)	Ansatz <u>pfl</u> icht der Kulturgüter (Vollständigkeitsgrundsatz, § 246 Abs. 1 Satz 1 HGB)
Sonderposten / Investitionszuschüsse	keine Regelung enthalten	<u>Wahlrecht</u> Minderung AHK oder Passivierung als Sonderposten, wenn ein nicht bzw. nur bedingt rückzahlbarer Mittelzufluss in konkretem Bezug zu einer Sachanlage erhalten wurde
Bewertung		
AHK:		
Kosten Demontage/ Entfernung	Aktivierung <u>pfl</u> icht Kosten Demontage/ Entfernung (IPSAS 17.30(c)).	Aktivierungs <u>verbot</u> von Kosten für Demontage/Entfernung; Verteilung der Aufwendungen und eine damit korrespondierende Ansammlung des zurückgestellten Betrags über Verpflichtungsperiode
Herstellungskosten	Ansatz <u>pfl</u> icht der angemessenen Aufwendungen für soziale Einrichtungen des Betriebs, für freiwillige soziale Leistungen, für betriebliche Altersversorgung (IPSAS 17.31(a))	Ansatz <u>wahlrecht</u> der angemessenen Aufwendungen für soziale Einrichtungen des Betriebs, für freiwillige soziale Leistungen, für betriebliche Altersversorgung (§ 255 Abs. 2 Satz 3 HGB) Das Wahlrecht wird durch das Land Hessen <u>nicht</u> ausgeübt.
	Ansatz <u>verbot</u> : nicht herstellungsbezogene Verwaltungs- und andere allgemeine Gemeinkosten (IPSAS 17.33)	Ansatz <u>wahlrecht</u> : Kosten der allgemeinen Verwaltung (§ 255 HGB) Das Wahlrecht wird durch das Land Hessen <u>nicht</u> ausgeübt wird.
Folgebewertung	Wahlrecht innerhalb der Folgebewertung zwischen AHK-Modell und Neubewertungsmodell (IPSAS 17.42)	AHK-Modell (kein Wahlrecht vorhanden) (§ 253 Abs.1 S. 1 HGB)

	IPSAS	HGB
Komponentenansatz	Komponentenansatz (IPSAS 17.59)	keine expliziten Regelungen enthalten, jedoch prinzipiell möglich; sofern Komponenten einer Sachanlage die Eigenschaften physischer Austausch, Separierbarkeit und Wesentlichkeit aufweisen, sind diese separat zu aktivieren; Inspektionen und Großreparaturen erfüllen diese Voraussetzungen nicht (IDW RH HFA 1.016)
Nutzungsdauer	Betriebsindividuelle Nutzungsdauer (IPSAS 17.13)	Grundsätzlich betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer; speziellere betriebsindividuelle Nutzungsdauer ist zulässig
Abschreibungsmethoden	Wahlrecht zwischen linearer, degressiver Abschreibung und Einheiten von Produktionsmethoden (IPSAS 17.78)	Wahlrecht zwischen vier Abschreibungsmethoden (linear, degressiv, arithmetisch-degressiv/ digital, Leistungsabschreibung)
Wertminderung	Werden gemäß den Angaben des IPSAS 21 bzw. 26 berücksichtigt. (IPSAS 17.79)	Lediglich bei voraussichtlich dauerhafter Wertminderung zwingend.
Ausweis		
	Sachanlagen werden unter dem Posten „Sachanlagen“ ausgewiesen. Eine weitere Untergliederung ist möglich (IPSAS 1.70+88, 17.13+52).	Sachanlagen werden nach Grundstücken, Infrastrukturvermögen, Naturgüter, Kulturgüter (Besonderheit öffentlicher Hand) technischen Anlagen und Maschinen, anderen Anlagen, Betriebs- und Geschäftsausstattungen sowie geleistete Anzahlungen und Anlagen im Bau getrennt ausgewiesen. (§ 266 HGB)
Anhangangaben		
	Umfangreichere Anhangangaben als nach HGB (IPSAS 17.88-94)	Ausgewählte Anhangangaben

3.2.2 Erwähnenswerte Praxiserkenntnisse aus der Umsetzung

Im Rahmen der Umsetzung des Standards ergaben sich folgende wesentliche Erkenntnisse:

Anwendungsbereich	Der Standard mit seinen speziellen Vorgaben für die Bilanzierung von „sonstigem Sachanlagevermögen“ beinhaltet eindeutige Regelungen; im Anwendungsbereich wird insbes. eine Abgrenzung von IPSAS 16 (als Finanzinvestition gehaltene Immobilien) erforderlich.
Kulturgüter	<p>Das Wahlrecht hinsichtlich der Bilanzierung von Kulturgütern (IPSAS 17.9) ist zugunsten eines vollständigen Ausweises der Kulturgüter ausgeübt worden.</p> <p>Im Standard fehlen jedoch konkrete Vorgaben zur Bewertung von Kulturgütern. Im Rahmen des Projekts konnte auf bereits entwickelte Konzeptionen zurückgegriffen werden, die auf Grund nationaler handelsbilanzieller Grundsätze (GoB) entwickelt worden sind und einen belastbaren, objektivierten Vermögensausweis gewährleisten.</p>
Komponentenansatz	<p>Die Abgrenzung der Komponenten wird im Standard lediglich abstrakt behandelt und nicht durch praxisrelevante Hinweise zur Abgrenzung bedeutsamer und im Rahmen der Bewertung gesondert zu berücksichtigenden Komponenten konkretisiert.</p> <p>Die gebotene rückwirkende Anwendung des Komponentenansatzes führt insbesondere im Rahmen der erstmaligen Anwendung von IPSAS zu Umsetzungsschwierigkeiten, wenn eine erforderliche Datengrundlage nicht verfügbar ist, zumal IPSAS 33 insoweit keine Erleichterung als Übergangsregelung einräumt.</p>
Ausweis	In Bezug auf den Ausweis von Sachanlagen sieht IPSAS 17 keine eindeutige Struktur für die Vermögensrechnung vor. Die daraus folgenden Auslegungsmöglichkeiten haben einen Ausweis analog nationaler handelsrechtlicher Regelungen zugelassen.

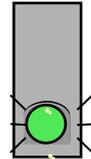
3.2.3 Zweckadäquate Rechnungslegung durch Anwendung der IPSAS?

a. Zusammenfassende Einschätzung

IPSAS 17 gewährleistet eine zweckadäquate Rechnungslegung (insbes.)

AHK-Begriff

- Die Bewertung des Sachanlagevermögens mit einem weitreichenden Aktivierungsgebot führt zu einem transparenten und vollständigen Vermögensausweis.
- Dies gilt auch hinsichtlich der verpflichtenden Einbeziehung von zuordenbaren Aufwendungen für soziale Einrichtungen des Betriebs, freiwillige soziale Leistungen oder betriebliche Altersversorgung, die zugleich zu einer zutreffenden periodengerechten Abgrenzung im Rahmen der Ergebnisermittlung führen.



Demontage

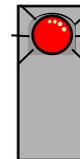
- Die verpflichtende Erfassung von Kosten der Demontage/Entfernung führt zu einem vollständigen Vermögens- (Aktivierung) und Schuldenausweis (Rückbauverpflichtung), da die Aktivierung des Vermögenswertes zum einen unmittelbar mit einer entsprechenden, vollumfänglichen Passivierung der Rückbauverpflichtung einhergeht und zum anderen zu einer periodengerechten Verteilung der Demontagekosten auf die Vertragslaufzeit führt.

Komponentenansatz

- Durch eine sachgerechte Aufteilung in wesentliche Komponenten, die einer separaten Abschreibung unterliegen, wird der Werteverzehr / Ressourcenverbrauch sachgerechter abgebildet, was zu einem zutreffenden Vermögens- und Ergebnisausweis führt.
 - Ergänzende Anhangangaben zu Art und Umfang des Komponentenansatzes, der ausschließlich im Rahmen der Bemessung der Abschreibungen und nicht im Rahmen des Ausweises in der Vermögensrechnung selbst erkennbar wird, liegen im Ermessen des Bilanzaufstellers.
-

Sonderposten

- Der Ausweis von Anlagegütern einschl. erhaltener Investitionszuschüsse unter Verzicht auf die Bildung eines Passivpostens in der Vermögenrechnung schränkt die Transparenz bezüglich einer (unbedingten) Drittfinanzierung ein.
- Die vollumfängliche Erfolgsrealisierung bei Erhalt des Investitionszuschusses beeinträchtigt eine periodengerechte ratierliche Erfassung der Bezuschussung über die Nutzungsdauer des Anlageguts.



**Wahlrecht
Kulturgüter**

- Das Wahlrecht zur Bilanzierung von Kulturgütern der öffentlichen Einrichtung kann bei einem Verzicht auf Aktivierung zu einem unvollständigen Vermögensausweis führen.
- Erst die vollständige Erfassung vorhandener Kulturgüter gewährleistet neben einem vollständigen Vermögensausweis insbesondere auch einen vollständigen Überblick über die vorhandenen Vermögenswerte sowie eine bestandsgeführte Fortschreibung in folgender Bilanz.

Wahlrecht AHK-Modell / Neubewertungsmodell

- Das für die Folgebewertung von Sachanlagen eingeräumte Wahlrecht zum Ansatz der fortgeführten AK/HK bzw. einer stichtagsbezogenen Neubewertung beeinträchtigt grundsätzlich eine angestrebte Vergleichbarkeit verschiedener Einrichtungen.
 - Das Neubewertungsmodell birgt zudem – insbes. im öffentlichen Bereich ohne aktiven Markt – Bewertungsunsicherheiten bzw. Ermessensspielräume, die eine objektivierte Finanzberichterstattung beeinträchtigen können.
-

b. Detaillierte Würdigung

Einflussfaktoren für die Einschätzung einer zweckadäquaten Rechnungslegung	Anwendungsbereich	Ansatz		Bewertung	
		Wahlrecht zum Ansatz von Kulturgütern (Gilt analog für IPSAS 31)	Sonderposten Kein gesonderter Bilanzansatz (Vgl. IPSAS 23)	AHK-Begriff Kosten Demontage/ Entfernung (Vgl. IPSAS 19)	Herstellungskosten Aktivierungspflicht von angemessenen Kosten (Vgl. IPSAS 12, 31)
Transparenz, (adressatengerechter) Informationsgehalt und Verständlichkeit	ja	nein	nein	ja	ja
	<ul style="list-style-type: none"> • Spezielle Vorgaben zur Bilanzierung von "sonstigem Sachanlagevermögen" • Insbesondere Abgrenzung von als Finanzinvestitionen gehaltenen Immobilien i.S.d. IPSAS 16 sowie von biologischen Vermögenswerten und landwirtschaftlichen Erzeugnissen i.S.d. IPSAS 27 	<ul style="list-style-type: none"> • Unvollständiger Vermögensausweis bei einem Verzicht auf Aktivierung von Kulturgütern 	<ul style="list-style-type: none"> • Transparenz bezüglich Drittfinanzierung durch Ausweis von Anlagegütern einschließlich erhaltener Investitionszuschüsse unter Verzicht auf die Bildung eines Passivpostens eingeschränkt 	<ul style="list-style-type: none"> • Aktivierungsgebot des Sachanlagevermögens sowie verpflichtende Erfassung von Kosten der Demontage/ Entfernung führt zu einem vollständigen Vermögensausweis (Gleichklang Aktiva und Passiva) 	<ul style="list-style-type: none"> • Transparenz gewährleistet durch Zuordnung von Aufwendungen zu einer konkreten Sachanlage
Datenqualität	n/a	nein	nein	ja	ja
		<ul style="list-style-type: none"> • Ermittlung der tatsächlichen Werte der Kulturgüter - mangels aktivem Markt - herausfordernd und ermessensbehaftet • Anschaffungskosten i.d.R. nicht vorhanden 	<ul style="list-style-type: none"> • Periodisierung beeinträchtigt durch vollumfängliche Erfolgsrealisierung bei Erhalt des Investitionszuschusses 	<ul style="list-style-type: none"> • Zutreffende Bewertung durch Zuordnung von Aufwendungen zu einer konkreten Sachanlage • Periodengerechte Abgrenzung von Aufwendungen gewährleistet 	<ul style="list-style-type: none"> • Zutreffende Bewertung durch Zuordnung von Aufwendungen zu einer konkreten Sachanlage
Vergleichbarkeit	ja	nein	ja	ja	ja
	<ul style="list-style-type: none"> • Vergleichbarkeit durch eindeutige Regelungen gewährleistet 	<ul style="list-style-type: none"> • Wahlrecht zum Ansatz von Kulturgütern schränkt Vergleichbarkeit von Abschlüssen verschiedener Einheiten ein 	<ul style="list-style-type: none"> • Eindeutige Regelung zum Nicht-Ansatz 	<ul style="list-style-type: none"> • Vergleichbarkeit durch eindeutige Regelungen gewährleistet 	<ul style="list-style-type: none"> • Vergleichbarkeit durch eindeutige Regelungen gewährleistet
Fazit	IPSAS bietet eine zweckadäquate Rechnungslegung	IPSAS bietet keine zweckadäquate Rechnungslegung	IPSAS bietet keine zweckadäquate Rechnungslegung	IPSAS bietet eine zweckadäquate Rechnungslegung	IPSAS bietet eine zweckadäquate Rechnungslegung
Schlussfolgerung		<ul style="list-style-type: none"> • Ansatzpflicht hinsichtlich eines zutreffenden Vermögensausweises wünschenswert • Nähere Informationen zur Bewertung in den BC wünschenswert 	<ul style="list-style-type: none"> • Ansatzpflicht (inkl. entsprechender Regelungen) hinsichtlich eines zutreffenden Vermögensausweises wünschenswert 		
Anmerkungen / Informationen					

Herstellungskosten Aktivierungsverbot von nicht herstellungs- bezogenen allg. Verwaltungs- und anderen allgemeinen Gemeinkosten (Vgl. IPSAS 12, 31)	Bewertung		Ausweis (Vgl. IPSAS 1)	Anhangangaben Erweiterte Anhangangaben
	Folgebewertung AHK-Modell vs. Neubewertungsmodell (Vgl. IPSAS 31)	AHK-Modell Komponenten-ansatz, Nutzungsdauer, Abschreibungs-methode		
ja	ja	ja	ja	ja
• Berücksichtigung von Aufwendungen, wenn diese anfallen	<ul style="list-style-type: none"> • Angabe welches Bewertungsmodell verwendet wird mit ausführlicheren Angaben bei Nutzung Neubewertungsmodell • Bei Verwendung des AHK-Modells Angabe des Fair Values im Anhang empfohlen 	<ul style="list-style-type: none"> • Komponentenansatz im Rahmen der Bemessung der Abschreibung (jedoch nicht im Rahmen des Ausweises der Sachanlage in der Vermögensrechnung) erkennbar 	<ul style="list-style-type: none"> • Keine strikte Vorgabe einer Struktur für die Vermögensrechnung, daher Ausweis relevanter Posten möglich 	<ul style="list-style-type: none"> • Zusätzliche Anhangangaben führen zu einem Informationszugewinn • Anhangangaben sind in einem angemessenen Rahmen • Anhangangaben sind nachvollziehbar
ja	nein	ja	n/a	n/a
• Keine Verteilungsproblematik	<ul style="list-style-type: none"> • Insbesondere im öffentlichen Bereich ohne aktiven Markt Bewertungsunsicherheiten bzw. Ermessensspielräume bei Anwendung des Neubewertungsmodells bzw. bei der Ermittlung des Fair Values für den Anhang 	<ul style="list-style-type: none"> • Sachgerechte Abbildung des Wertverzehr/ Ressourcenverbrauchs im Rahmen der Abschreibung durch Differenzierung wesentlicher Komponenten 		<ul style="list-style-type: none"> • Keine zusätzliche Ermittlung von Informationen für die Anhangangaben erforderlich
ja	nein	nein	nein	ja
• Vergleichbarkeit durch eindeutige Regelungen gewährleistet	<ul style="list-style-type: none"> • Eingeschränkte Vergleichbarkeit durch Wahlrecht zwischen AHK-Modell und Neubewertungsmodell • Lediglich bedingte Wiederherstellung der Vergleichbarkeit durch empfohlene Angabe des Fair Values im Anhang 	<ul style="list-style-type: none"> • Grundsätzlich einheitliche Regelungen • Ermessensspielräume hinsichtlich der Einteilung der Komponenten • Ergänzende Angaben hinsichtlich des Komponentenansatzes im Ermessen des Bilanzaufstellers 	<ul style="list-style-type: none"> • Fehlende verbindliche Struktur kann die Vergleichbarkeit der Abschlüsse bilanzierender Einheiten beeinträchtigen 	<ul style="list-style-type: none"> • Vergleichbarkeit durch eindeutige Regelungen gewährleistet
IPSAS bietet eine zweckadäquate Rechnungslegung	IPSAS bietet keine zweckadäquate Rechnungslegung	IPSAS bietet eine zweckadäquate Rechnungslegung	IPSAS bietet eine zweckadäquate Rechnungslegung	IPSAS bietet eine zweckadäquate Rechnungslegung
	<ul style="list-style-type: none"> • Verpflichtende Anwendung des AHK-Modells, ggf. mit Anhangangabe des tatsächlichen Werts als zusätzliche Information (sofern ein aktiver Markt vorhanden ist) empfehlenswert • Neubewertungsmodell ist aufgrund der Anlagegüter der öffentlichen Hand nicht zu empfehlen, da für die Sachanlagen oft kein aktiver Markt vorhanden und somit eine Wertermittlung teilweise nicht möglich ist. (Hinweis: auch in der Privatwirtschaft wird das Neubewertungsmodell i. d. R. nicht angewendet.) 	<ul style="list-style-type: none"> • Nähere Erläuterungen bspw. in den BC wünschenswert 		

3.3 IPSAS 16: Als Finanzinvestition gehaltene Immobilien

3.3.1 Theoretische Grundlagen

Anwendungsbereich

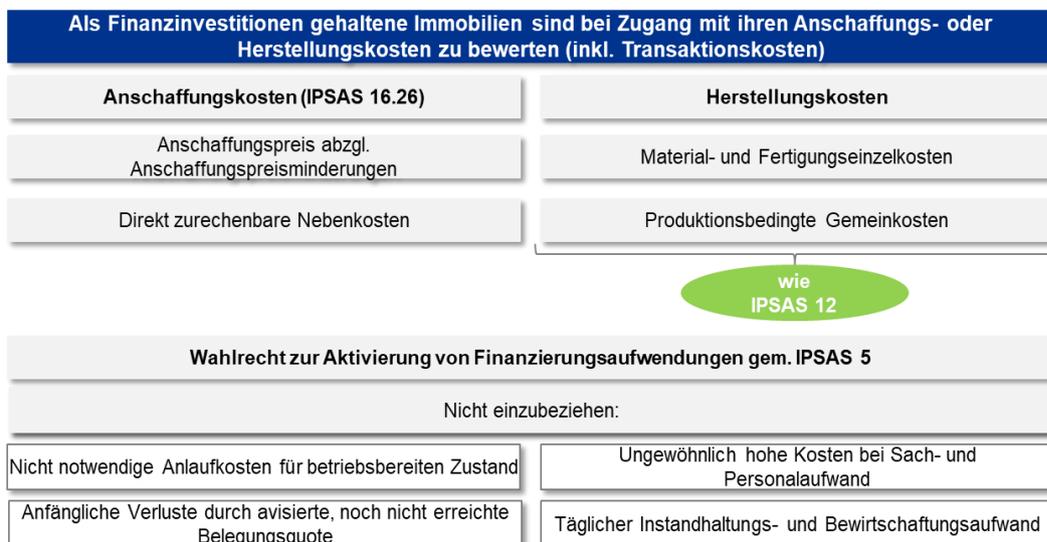
Gemäß IPSAS 16.7 ist der Standard auf als Finanzinvestition gehaltene Immobilien anzuwenden. Diese sind definiert als Immobilien (Grundstücke oder Gebäude - oder Teile eines Gebäudes - oder beides), die zur Erzielung von Mieteinnahmen und / oder zum Zwecke der Wertsteigerung und nicht zur Herstellung oder Lieferung von Gütern oder der Erbringung von Dienstleistungen oder für Verwaltungszwecke oder zum Verkauf im Rahmen der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit gehalten werden.

Ansatz

Als Finanzinvestition gehaltene Immobilien werden gem. IPSAS 16.20 ff. als Vermögenswert erfasst, wenn ein zukünftiger Nutzenzufluss wahrscheinlich ist und eine verlässliche Bestimmung der Anschaffungs- und Herstellungskosten (AHK) oder des beizulegenden Zeitwerts möglich ist.

Bewertung

Als Finanzinvestition gehaltene Immobilien sind bei Zugang mit ihren Anschaffungs- oder Herstellungskosten zu bewerten (inkl. Transaktionskosten), welche sich dabei wie folgt zusammensetzen:



Die Folgebewertung erfolgt ähnlich zum IPSAS 17 (siehe Kapitel 4.3.2), d.h. es besteht ein Wahlrecht zwischen dem Modell des tatsächlichen Wertes („fair value model“) und dem AHK-Modell („cost model“) (vgl. IPSAS 16.39). Bei Wahlrechtsausübung zum Modell des tatsächlichen Werts gilt dieses für alle als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien (IPSAS 16.42). Eine Bewertung zum tatsächlichen Wert erfolgt zu jedem Stichtag. Kann der tatsächliche Wert nicht verlässlich bestimmt werden, ist das AHK-Modell anzuwenden (IPSAS 16.42, IPSAS 16.62).

Der tatsächliche Wert ist der Preis, zu dem der Vermögenswert im Ermittlungszeitpunkt zwischen sachverständigen, vertragswilligen und voneinander unabhängigen Geschäftspartnern zu marktüblichen Bedingungen am Abschlussstichtag getauscht werden kann (IPSAS 16.45, IPSAS 16.47, IPSAS 16.53). IPSAS 16 enthält ein Stufenkonzept zur Bestimmung des tatsächlichen Werts:

Stufe 1: Schätzwert auf Grundlage aktueller Preise auf einem aktiven Markt für ähnliche Immobilien in gleicher Lage und gleichem Zustand (IPSAS 16.54).

Stufe 2: Da bebaute Grundstücke in der Regel nicht homogen sind, muss die Einheit Unterschiede in der Art, der Lage und dem Zustand der Immobilie bei der Bewertung einbeziehen (IPSAS 16.55(a)).

Stufe 3: Liegt ein aktiver Markt nicht vor, so sind die Preise ähnlicher Immobilien auf weniger aktiven Märkten als Vergleichsmaßstab heranzuziehen und an die geänderten wirtschaftlichen Rahmenbedingungen anzupassen (IPSAS 16.55(b)).

Stufe 4: Ist der tatsächliche Wert auch hierdurch nicht ermittelbar, so sind „discounted-cash-flow“-Verfahren²⁹ (DCF) oder das Residualwertverfahren als Alternativverfahren heranzuziehen (IPSAS 16.55.(c)). DCF-Modelle basieren auf derselben Grundidee wie das Ertragswertverfahren. Die zu diskontierenden Einzahlungsüberschüsse ergeben sich aus nachfolgender Berechnung:

	Erwartete Nettokaltmiete
–	Mietausfallwagnis
–	Nicht umlagefähige Betriebskosten
–	Bodenwertverzinsung
–	Verwaltungskosten
–	Instandhaltungskosten
=	<u>Einzahlungsüberschuss</u>

Sofern sich aus der Anwendung der o.g. Verfahren unterschiedliche Näherungswerte für den tatsächlichen Wert ergeben, ist als tatsächlicher Wert der Immobilie derjenige anzusetzen, der die verlässlichste Schätzung innerhalb einer Bandbreite vernünftiger Schätzwerte darstellt (IPSAS 16.56).

Bei Wahlrechtsausübung zum AHK-Modell („cost model“) gilt für als Finanzinvestition gehaltene Immobilien der IPSAS 17 analog (IPSAS 16.65 i.V.m. IPSAS 17.13).

Bezüglich des Komponentenansatzes, Abschreibungsvolumen, Nutzungsdauer, Abschreibungsmethode und Wertminderung wird auf die Ausführungen im Teilkapitel 4.3.2 zu IPSAS 17 Sachanlagen verwiesen.

Ausbuchung

Erfüllt ein Vermögenswert nicht mehr die Kriterien einer als Finanzinvestition gehaltenen Immobilie, ist dies in der Ergebnis- und Vermögensrechnung wie folgt abzubilden (IPSAS 16.77 ff.):



Ausweis

Als Finanzinvestition gehaltene Immobilien gehören zu den langfristigen Vermögenswerten gemäß IPSAS 1.70 und sind als Mindestanforderung i.S.d. IPSAS 1.88 gesondert auszuweisen.

Sofern im Rahmen der Folgebewertung das Wahlrecht zugunsten des AHK-Modells ausgeübt wurde, ist der gleichwohl zu ermittelnde tatsächliche Wert gemäß IPSAS 16.41 verpflichtend als Anhangangabe auszuweisen.

²⁹ DCF-Modelle, bei denen eine Diskontierung aller aus der Immobilie resultierenden zukünftigen Einzahlungsüberschüsse auf den Bewertungsstichtag erfolgt.

Unterschiede HGB / IPSAS

	IPSAS	HGB
Anwendungsbereich	Als Finanzinvestition gehaltene Immobilien sind grundsätzlich bilanzierungspflichtig, sofern die Ansatzvoraussetzungen nach IPSAS 16.20 ff. erfüllt sind	Nach § 246 Abs. 1 HGB sind sämtliche Vermögensgegenstände in der Vermögensrechnung auszuweisen. Das HGB nimmt keine Unterscheidung zwischen Immobilien hinsichtlich ihres Zwecks vor, ob ggf. eine Renditeabsicht besteht.
Sonderposten	Siehe IPSAS 17	
Ansatz und Bewertung		
AHK-Modell:	Siehe IPSAS 17	
<i>Kosten Demontage/Entfernung</i>		
<i>Aufwendungen soziale Einrichtungen, Leistungen</i>		
<i>Verwaltungs-/ andere Gemeinkosten</i>		
Folgebewertung: Wahlrecht AHK-Modell und Neubewertungsmodell	Siehe IPSAS 17	
Folgebewertung AHK-Modell:	Siehe IPSAS 17	
<i>Komponentenansatz</i>		
<i>Nutzungsdauer</i>		
<i>Abschreibungsmethoden</i>		
<i>Wertminderung</i>		
AHK-Modell:	AHK abzüglich geschätzten Restwertes, sofern der Restwert wesentlich ist (IPSAS 16.65 i.V.m. 17.13, .69)	AHK in voller Höhe abzüglich Restwertes, sofern dieser erheblich ist (Erinnerungswert 1 Euro)
Abschreibungsvolumen		(§ 253 Abs. 3 Satz 1 und 2 HGB)
Ausweis	Als Finanzinvestitionen gehaltene Immobilien werden unter der eigenen Position „Als Finanzinvestitionen gehaltene Immobilien“ ausgewiesen (IPSAS 1.88)	Als Finanzinvestitionen gehaltene Immobilien werden – wie andere Immobilien auch – unter Grundstücken ausgewiesen
Anhangangaben	Umfangreichere Anhangangaben als nach HGB (IPSAS 16.85 ff.); Pflicht zur Ermittlung des tatsächlichen Werts als Anhangangabe, sofern im Rahmen der Folgebewertung das Wahlrecht zugunsten des AHK-Modells ausgeübt wurde (IPSAS 16.41)	Ausgewählte Anhangangaben zum Sachanlagevermögen

3.3.2 Erwähnenswerte Praxiserkenntnisse aus der Umsetzung

Im Rahmen der Umsetzung des Standards ergaben sich folgende wesentliche Erkenntnisse:

Anwendungsbe- reich	Das Vorliegen eines gesonderten Standards zur Bilanzierung von als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien erfordert eine eingehende Befassung mit dem Zweck, den die bilanzierende Einheit mit den von ihr gehaltenen Grundstücken und Gebäuden verfolgt. Im Zuge der Umsetzung wurden bei dem Land Hessen keine Anwendungsfälle des IPSAS 16 identifiziert, da die Immobilien vorrangig mit einem Sachzielvorrang und nicht zur Generierung von Wertzuwachs oder Mieterträgen gehalten werden.
Komponentenan- satz	In der Anwendung des IPSAS 16 würden sich – analog zu IPSAS 17 – Herausforderungen bei der retrospektiven Anwendung des Komponentenansatzes ergeben (vgl. hierzu Abschnitt 4.3.2: <i>IPSAS 17: Sachanlagevermögen</i>).
Anhangangaben	Die auch bei Anwendung des AHK-Modells für Renditeimmobilien i.S.d. IPSAS 16 erforderliche Angabe des Fair Values im Anhang kann – je nach Umfang des hiervon betroffenen Immobilienbestandes – im Einzelfall mit einem beachtlichen Aufwand verbunden sein, zumal entsprechende Bewertungen zu jedem Stichtag eingeholt werden müssen.

3.3.3 Zweckadäquate Rechnungslegung durch Anwendung der IPSAS?

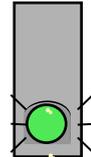
a. Zusammenfassende Einschätzung

Die Regelungen des IPSAS 16 weisen an vielen Stellen Übereinstimmungen mit dem IPSAS 17 Sachanlagevermögen auf. Die zum IPSAS 17 Sachanlagevermögen getroffenen positiven Einschätzungen hinsichtlich der Zweckadäquanz der Definition des AHK-Begriffs, der Bilanzierung von Kosten der Demontage sowie den Regelungen zum Komponentenansatz sind daher auf den IPSAS 16 übertragbar. Weiterhin kann die negative Einschätzung hinsichtlich der Zweckadäquanz der Regelungen zum Umgang mit Sonderposten übernommen werden.

IPSAS 16 gewährleistet eine zweckadäquate Rechnungslegung (insbes.)

Ausweis

- Der mit der Abgrenzung gesonderten Bilanzierungsvorgabe für als Finanzinvestitionen gehaltene Immobilien einhergehende separate Ausweis in der Vermögensrechnung trägt zu einer erhöhten Transparenz hinsichtlich der mit dem Immobilienbestand verfolgten Zwecke der öffentlichen Hand bei.



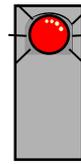
Anhangangaben

- Die rechnungslegenden Einheiten sind gehalten, sich mit der Zielsetzung, die mit dem Erwerb/Halten von Grundstücken und Gebäuden verfolgt werden explizit auseinanderzusetzen und – insbesondere für Fälle, in denen die Abgrenzung von Sachanlagen und Vorräten schwierig ist – Klassifizierungskriterien fest- und offenzulegen. Die Informationsfunktion des Abschlusses für den Adressaten wird hierdurch gestärkt
- Für die Darstellung der tatsächlichen Wertverhältnisse stellt die bei Anwendung des AHK-Modells verpflichtende Angabe des Fair Values für die erwerbswirtschaftlich als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien eine sachgerechte Ergänzung dar.

IPSAS 16 gewährleistet keine zweckadäquate Rechnungslegung (insbes.)

Wahlrecht AHK-Modell / FV-Modell

- Das für die Folgebewertung bestehende Wahlrecht zwischen AHK- und Fair Value-Modell führt grundsätzlich zu einer Einschränkung der angestrebten Vergleichbarkeit der Abschlüsse verschiedener Einheiten. Die verpflichtende Angabe eines Fair Value im Anhang stellt diese nur bedingt wieder her, da bei einer isolierten Betrachtung der Vermögensrechnung die Einschränkung weiterhin besteht.



b. Detaillierte Würdigung

	Anwendungsbereich	Ansatz	Bewertung
Einflussfaktoren für die Einschätzung einer zweckadäquaten Rechnungslegung		Siehe IPSAS 17 zu Sonderposten	Siehe IPSAS 17 zur Definition des AHK- Begriffs, der Bilanzierung von Kosten der Demontage sowie den Regelungen zum Komponentenansatz
Transparenz, (adressatengerechter) Informationsgehalt und Verständlichkeit	ja		
	<ul style="list-style-type: none"> • Vorliegen eines gesonderten Standards erfordert eine eingehende Befassung mit dem Zweck der gehaltenen Grundstücke und Immobilien 		
Datenqualität	n/a		
Vergleichbarkeit	ja		
	<ul style="list-style-type: none"> • Vergleichbarkeit durch eindeutige Regelungen gewährleistet 		
Fazit	IPSAS bietet eine zweckadäquate Rechnungslegung		
Schlussfolgerung			
Anmerkungen / Informationen	<ul style="list-style-type: none"> • Kein Anwendungsfall des IPSAS 16 im Land Hessen. Vor diesem Hintergrund und unter Berücksichtigung der Tatsache, dass die Regelungen des IPSAS 16 an vielen Stellen Übereinstimmungen mit dem IPSAS 17 Sachanlagevermögen aufweisen, könnte für öffentliche Einheiten ggf. auf einen separaten IPSAS 16 verzichtet werden. 		

Bewertung	Ausweis	Anhangangaben
Folgebewertung AHK-Modell vs. Fair Value-Modell	Separater Ausweis von als Finanzinvestitionen gehaltenen Immobilien	Erweiterte Anhangangaben
ja	ja	ja
• Bei Verwendung des AHK-Modells Angabe des Fair Values im Anhang	• Separater Ausweis von als Finanzinvestitionen gehaltenen Immobilien erhöht die Transparenz	• Fest- und Offenlegung der Klassifizierungskriterien gewährleistet Transparenz und stärkt die Informationsfunktion
ja	n/a	n/a
• Marktwerte von Immobilien i.d.R. eindeutig ermittelbar • Bestimmung der Parameter Mietpotenzial/Mietauswahl für die Folgebewertung jedoch ermessensbehaftet		
nein	ja	ja
• Eingeschränkte Vergleichbarkeit durch Wahlrecht zwischen AHK- Modell und Fair-Value-Modell • Lediglich bedingte Wiederherstellung der Vergleichbarkeit durch Angabe des Fair Values im Anhang	• Vergleichbarkeit durch eindeutige Regelungen gewährleistet	• Vergleichbarkeit durch eindeutige Regelungen gewährleistet
IPSAS bietet eine zweckadäquate Rechnungslegung	IPSAS bietet eine zweckadäquate Rechnungslegung	IPSAS bietet eine zweckadäquate Rechnungslegung

3.4 IPSAS 13: Leasingverhältnisse

3.4.1 Theoretische Grundlagen

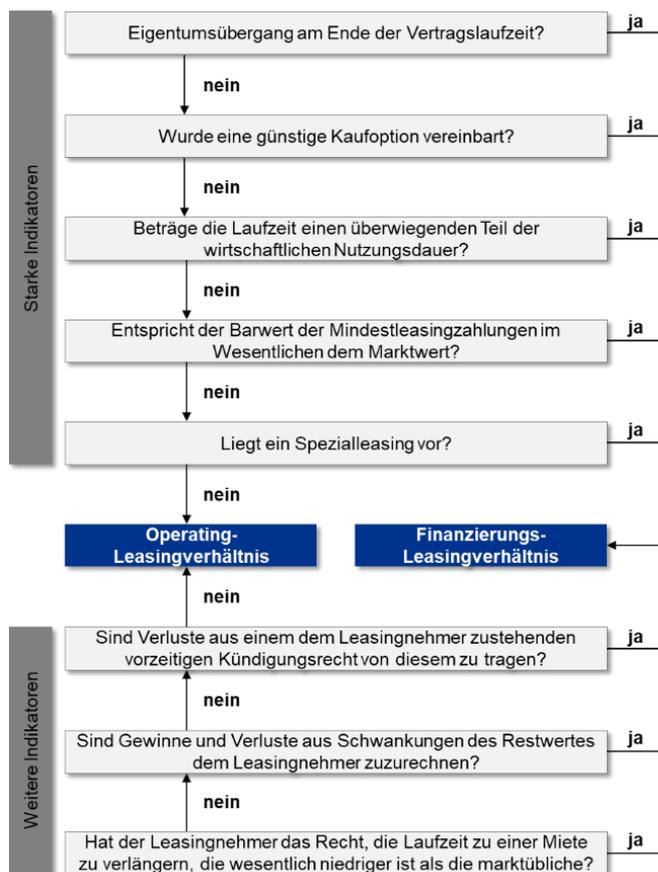
Anwendungsbereich

Der Standard gilt gemäß IPSAS 13.2 für die Bilanzierung von Leasingverhältnissen. Ein Leasingverhältnis ist definiert als Vereinbarung, bei welcher der Leasinggeber (LG) dem Leasingnehmer (LN) gegen eine Zahlung oder eine Reihe von Zahlungen das Recht auf Nutzung eines Vermögenswertes für einen vereinbarten Zeitraum überträgt (IPSAS 13.8) (z.B. gemietete Gebäude, geleaste Dienstwagen oder geleaste IT).

Ansatz

Bei erstmaliger Erfassung eines Leasingverhältnisses gemäß IPSAS 13 hat eine Klassifizierung als Finanzierungs- oder Operating-Leasingverhältnis auf Basis der bei Vertragsabschluss geltenden Bestimmungen zu erfolgen. Ausschlaggebend für die Klassifizierung von Leasingverhältnissen ist der wirtschaftliche Gehalt der Transaktion; sie beruht auf der Beurteilung, in welchem Umfang die mit dem Eigentum eines Leasinggegenstands verbundenen Risiken und Chancen beim LG oder LN liegen. Ein Leasingverhältnis wird gemäß IPSAS 13.13 als Finanzierungs-Leasingverhältnis klassifiziert, wenn es im Wesentlichen alle Risiken und Chancen, die mit dem Eigentum verbunden sind, überträgt. Wenn das Leasingverhältnis nicht alle wesentlichen Risiken und Chancen überträgt, wird es als Operating-Leasingverhältnis klassifiziert.

Die folgende Grafik gibt einen Überblick über Indikatoren für das Vorliegen eines Finanzierungs-Leasingverhältnisses gemäß IPSAS 13.15 f.



Bewertung

Die Bilanzierung von Finanzierungs- und Operating-Leasingverhältnissen gestaltet sich beim Leasinggeber (LG) und Leasingnehmer (LN) wie folgt:

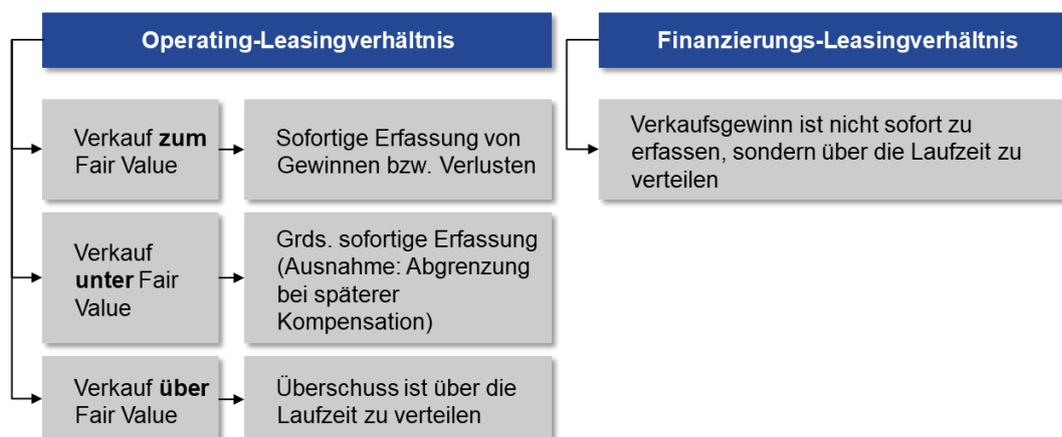
	Finanzierungs-Leasing	Operating-Leasing
LN	<ul style="list-style-type: none"> Der Leasinggegenstand ist als Vermögenswert mit dem niedrigeren aus tatsächlichem Wert und Barwert der Mindestleasingzahlung (MLZ) anzusetzen und über Vertragslaufzeit oder kürzere Nutzungsdauer abzuschreiben In gleicher Höhe ist eine Verbindlichkeit gegenüber dem Leasinggeber zu passivieren Aufteilung der Leasingauszahlungen in einen Tilgungs- und einen Zinsanteil 	<ul style="list-style-type: none"> Leasingauszahlungen sind als Aufwand zu erfassen Grundsätzlich verteilt sich der Leasingaufwand gleichmäßig über die Gesamtlaufzeit des Leasingverhältnisses Ausnahme: Nachweis eines anderen wirtschaftlichen Nutzungsverlaufes
LG	<ul style="list-style-type: none"> Ausbuchung Vermögenswert Ansatz einer Forderung in Höhe des Nettoinvestitionswertes (Barwert der MLZ zzgl. eines nicht garantierten Restwerts) Aufteilung der Leasingeinzahlungen in Kapitalrückzahlungen und Finanzerträge 	<ul style="list-style-type: none"> Ansatz des Leasinggegenstandes nach den einschlägigen Vorschriften Abschreibung über die wirtschaftliche Nutzungsdauer Erfassung der Leasingeinzahlungen als Ertrag

Eine Sale-and-Leaseback-Transaktion umfasst die Veräußerung eines Vermögenswerts und die Rückvermietung des gleichen Vermögenswerts.



Rein rechtlich betrachtet liegt demnach eine Kombination zweier Verträge, dem Kaufvertrag und einem Leasingvertrag, vor. Die Bilanzierung des Leasingvertrags erfolgt nach zuvor beschriebener Maßgabe des IPSAS 13. Die Bilanzierung von Sale-and-Leaseback-Transaktionen ist im Folgenden dargestellt (IPSAS 13.70 ff.).

- Bilanzierung richtet sich grundsätzlich danach, ob das **Leaseback-Geschäft ein Operating- oder ein Finanzierungs-Leasingverhältnis begründet**
- Ein Gewinn bzw. Verlust aus dem Verkaufsgeschäft ist folgendermaßen zu erfassen:



Ausweis

Leasingnehmer haben die bei einem Finanzierungs-Leasingverhältnis erworbenen Gegenstände als Vermögenswerte und die damit verbundenen Verpflichtungen des Leasingverhältnisses als Verbindlichkeiten in ihrer Bilanz zu erfassen (IPSAS 13.28). Leasingzahlungen innerhalb eines Operating-Leasingverhältnisses sind beim Leasingnehmer als Aufwand linear über die Laufzeit des Leasingverhältnisses zu erfassen, es sei denn, eine andere systematische Grundlage entspricht eher dem zeitlichen Verlauf des Nutzens für den Leasingnehmer (IPSAS 13.42).

Der Leasinggeber zeigt im Rahmen eines Finanzierungs-Leasings nach Ausbuchung des Vermögenswertes eine Forderung gegenüber dem Leasingnehmer. Im Falle eines Operating-Leasingverhältnisses weist der Leasinggeber weiterhin den entsprechenden Vermögenswert in seiner Bilanz aus.

Ausblick IFRS 16 (IPSASB Exposure Draft 75, Leases)

Grundlage des IPSAS 13 bildet der für die Privatwirtschaft anzuwendende IAS 17. Für Geschäftsjahre beginnend am oder nach dem 01.01.2019 ist für die Leasingbilanzierung nach internationaler Rechnungslegung in der Privatwirtschaft bereits der IFRS 16 einschlägig. Diese Neuregelung der Leasingbilanzierung soll mittelfristig auch in die IPSAS Eingang finden und wird aktuell auf Basis des IPSASB Exposure Draft 75, Leases diskutiert.

Gemäß IFRS 16 erfolgt aus Sicht des Leasingnehmers keine Klassifizierung des Leasingverhältnisses in Finanzierungs- und Operating-Leasingverhältnisse. Grundsätzlich werden Leasing-Verträge, die der Leasingdefinition des IFRS 16 entsprechen, als Nutzungsrecht und Leasingverbindlichkeit in der Bilanz des Leasingnehmers angesetzt. Die Folgebewertung ist vergleichbar mit den aktuellen Vorgaben des IPSAS 13 bei Vorliegen eines Finanzierungs-Leasingverhältnisses. Gemäß Exposure Draft 75 besteht im neuen Standard in Bezug auf die Anwendung ein Wahlrecht, sog. kurzfristige Leasingverhältnisse (Verträge mit einer Laufzeit von maximal zwölf Monaten ohne Kaufoption) oder Leasingverträge über geringwertige Wirtschaftsgüter nicht als Leasing zu aktivieren. Wird vom Wahlrecht Gebrauch gemacht, werden die Leasingraten analog zum nach IPSAS 13 bestehenden Operating-Leasing als Aufwand erfasst.

Unterschiede IPSAS / HGB

	IPSAS	HGB
Klassifizierung		
Klassifizierung und Zu- rechnung zu LN / LG	<p>Klassifizierung der Leasingverhältnisse in Operating- und Finanzierungs-Leasingverhältnisse (vgl. IPSAS 13.8 i.V.m. 13.13)</p> <p>Einstufung als Finanzierungs-Leasing und Zurechnung zum LN, wenn im Wesentlichen alle Risiken und Chancen, die mit dem Eigentum verbunden sind, übertragen werden (IPSAS 13.13. ff.).</p> <p>Indikatoren:</p> <p>Eigentum am Ende der Laufzeit wird bereits im Voraus auf den Leasingnehmer übertragen.</p> <p>Leasingnehmer hat das Recht, am Ende der Laufzeit den Vermögenswert zu einem günstigen Preis zu erwerben.</p> <p>Laufzeit macht den überwiegenden Teil der wirtschaftlichen Nutzungsdauer aus.</p> <p>Barwert der Mindestleasingzahlungen entspricht im Wesentlichen dem Fair Value des Vermögenswertes.</p> <p>Vermögenswert kann aufgrund seiner Beschaffenheit nur vom Leasingnehmer genutzt werden.</p> <p>Verluste aus einem dem Leasingnehmer zustehenden vorzeitigen Kündigungsrecht sind von diesem zu tragen.</p> <p>Gewinne und Verluste aus Schwankungen des Restwertes sind dem Leasingnehmer zuzurechnen.</p> <p>Leasingnehmer hat das Recht, die Laufzeit zu einer Miete zu verlängern, die wesentlich niedriger ist als die marktübliche.</p> <p>Im Fall von Spezialleasing wird der Vermögenswert stets dem LN zugerechnet.</p> <p>Einstufung als Operating-Leasing-verhältnis und Zurechnung zum LG, wenn es nicht im Wesentlichen alle Risiken und Chancen, die mit Eigentum verbunden sind, übertragen werden.</p>	<p>Nach 246 Abs. 1 HGB sind sämtliche Vermögensgegenstände, Schulden, Aufwendungen und Erträge im Jahresabschluss zu zeigen.</p> <p>Unterscheidung in Voll- und Teilamortisations-Verträge in Abhängigkeit davon, ob der LN mit den in der Grundmietzeit zu entrichtenden Raten mindestens die Anschaffungs-/Herstellungskosten sowie alle Nebenkosten einschließlich der Finanzierungskosten des LG deckt.</p> <p>Zurechnung zum LN oder LG erfolgt auf Basis des Verhältnisses von Grundmietzeit und betriebsgewöhnlicher Nutzungsdauer des Vermögensgegenstandes unter Berücksichtigung weiterer vertraglicher Spezifika (Kaufoptionen, Verlängerungsoptionen). (bei Anwendung der Leasingerlasse des Bundesministeriums der Finanzen)</p> <p>Im Fall von Spezialleasing wird der Vermögensgegenstand stets dem LN zugerechnet.</p> <p>Grundsätzlich seltenere Bilanzierung des Leasinggegenstandes beim LN als nach IPSAS.</p>

	IPSAS	HGB
Ansatz und Bewertung		
Bilanzierung Finanzierungs-Leasing (Ansatz beim LN)	<p>LN:</p> <p>Der Leasinggegenstand ist als <u>Vermögenswert</u> mit dem niedrigeren aus tatsächlichem Wert und Barwert der MLZ anzusetzen und über Vertragslaufzeit oder kürzere Nutzungsdauer abzuschreiben</p> <p>In gleicher Höhe zum Vermögenswert ist eine <u>Verbindlichkeit</u> gegenüber dem Leasinggeber zu passivieren (IPSAS 13.28)</p> <p>Aufteilung der Leasingauszahlungen in einen <u>Tilgungs- und einen Zinsanteil</u>.</p> <p>LG:</p> <p>Ausbuchung Vermögenswert.</p> <p>Ansatz einer <u>Forderung</u> in Höhe des Nettoinvestitionswertes (Barwert der MLZ zzgl. eines nicht garantierten Restwerts). (IPSAS 13.48)</p> <p>Aufteilung der Leasingeinzahlungen in Kapitalrückzahlungen und Finanzerträge.</p>	<p>LN:</p> <p>Der Leasinggegenstand ist als <u>Vermögensgegenstand</u> mit den AHK, d.h. Barwert der Leasingraten zzgl. Nebenkosten und Finanzierungskosten anzusetzen und über betriebliche Nutzungsdauer abzuschreiben (§ 253 Abs.1 S. 1 HGB)</p> <p>In gleicher Höhe zum Vermögenswert ist eine <u>Verbindlichkeit</u> gegenüber dem Leasinggeber zu passivieren (§ 253 Abs.1 S. 2 HGB).</p> <p>Aufteilung der Leasingauszahlungen in einen <u>Tilgungs- und einen Zinsanteil</u>.</p> <p>LG:</p> <p>Ausbuchung Vermögenswert.</p> <p>Ansatz einer <u>Forderung</u> in Höhe der abgezinsten zukünftigen Leasingraten</p> <p>Aufteilung der Leasingeinzahlungen in Kapitalrückzahlungen und Finanzerträge.</p>
Sale-and-Leaseback-Transaktionen	Bilanzierung richtet sich grundsätzlich danach, ob das Leaseback-Geschäft ein Operating- oder ein Finanzierungs-Leasingverhältnis begründet (vgl. IPSAS 13.70)	Bilanzierung richtet sich nach der Zurechnung des Leasingobjekts zum LN oder LG.
Gewinn bzw. Verlust aus Sale- and-Leaseback-Transaktionen bei <u>Operating-Leasing</u>	<p>Verkauf zum Fair Value führt zur sofortigen Erfassung von Gewinn oder Verlust</p> <p>Verkauf unter Fair Value führt grds. zur sofortigen Erfassung (Ausnahme: Abgrenzung bei späterer Kompensation).</p> <p>Bei einem Verkauf über Fair Value ist der Überschuss über die Laufzeit zu verteilen. (vgl. IPSAS 13.73 ff.)</p>	<p>Verkauf zum Fair Value: sofortige Realisierung des Veräußerungsgewinns bzw. -verlusts</p> <p>Veräußerungspreis > beizulegender Zeitwert des VG („überhöhter Kaufpreis“) und Übergang des wirtschaftlichen Eigentums -> Gewinnrealisation unzulässig; der den Marktpreis des VG übersteigende Teilbetrag des vereinbarten Kaufpreises implizite Darlehensgewährung seitens des Leasinggebers und damit Verbindlichkeit des Leasingnehmers dar und darf daher nicht erfolgswirksam vereinnahmt werden</p> <p>Erfolgt die Zurechnung des Leasingguts zum Leasingnehmer, ist eine Gewinnrealisation handelsrechtlich unzulässig</p>
Gewinn bzw. Verlust aus Sale- and-Leaseback-Transaktionen bei <u>Finanzierungs-Leasing</u>	Verkaufsgewinn ist nicht sofort zu erfassen, sondern über die Laufzeit zu verteilen (vgl. IPSAS 13.71 ff.)	Verbleibt das wirtschaftliche Eigentum beim LN, kommt eine Gewinnrealisierung nicht in Betracht.

Anhangangaben

Ausführliche Anhangangaben

Miet- und Leasingverbindlichkeiten werden im Anhang unter den sonstigen finanziellen Verpflichtungen gestaffelt nach Fristigkeiten angegeben (§ 285 Nr. 1 HGB)

Alle sonstigen finanziellen Verpflichtungen (z. B. Miet- und Leasingverpflichtungen aus Dauerschuldverhältnissen) sind im Anhang zu berichten (§ 285 Nr. 3a HGB)

3.4.2 Erwähnenswerte Praxiserkenntnisse aus der Umsetzung

Im Rahmen der Umsetzung des Standards ergaben sich folgende wesentliche Erkenntnisse:

Allgemeines	Der separate Standard für die Bilanzierung von Leasingverhältnissen beinhaltet verständliche Regelungen für die Behandlung relevanter Sachverhalte aus der Perspektive sowohl des Leasingnehmers als auch des Leasinggebers. Zudem sind spezifische Regelungen für Sondersachverhalte (insbes. Sale-und-Leaseback) vorgesehen, die in der Anwendung hilfreich sind.
Klassifizierung von Leasingverhältnissen	<p>Anhand der im Standard enthaltenen Kriterien für die Klassifizierung von Leasingverhältnissen kann grundsätzlich eine Einordnung von Verträgen als Finanzierungs- oder Operating-Leasing anhand objektivierbarer (Vertrags-)Daten erfolgen. Die Anwendung des Standards hat jedoch auch gezeigt, dass mit ihr umfassende Daten benötigt werden, die – infolge Bereitstellung und Sichtung sämtlicher relevanter Unterlagen – mit einem signifikanten Aufwand verbunden sein können. Dies trifft vor allem bei einer Vielzahl von individuellen Einzelverträgen zu. Für die Klassifizierung heranzuziehende Zeitwerte waren im Bereich des Immobilienleasings zudem nicht in allen Fällen unmittelbar verfügbar und bedingten einen zusätzlichen Ermittlungsaufwand.</p> <p>Insbesondere bei Vorliegen einer hohen Anzahl von Leasingverhältnissen bietet sich eine unterstützende Nutzung von Tool-Lösungen für die Strukturierung der Informationen, nachvollziehbare Entscheidungsfindung und Dokumentation an.</p>
Zinssätze	Der Standard macht theoretische Vorgaben zur Festlegung der im Rahmen von Klassifizierung und Bewertung benötigten Zinssätze für die Ermittlung der Barwerte der Mindestleasingzahlungen, gibt jedoch nur in geringem Umfang praxisrelevante Hinweise. Relevant für die praktische Umsetzung war der Rückgriff auf im Rahmen der internen Entscheidungsfindung verwendete Zinssätze (insbes. aus Wirtschaftlichkeitsuntersuchungen).

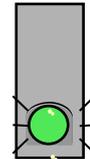
3.4.3 Zweckadäquate Rechnungslegung durch Anwendung der IPSAS?

a. Zusammenfassende Einschätzung

IPSAS 13 gewährleistet eine zweckadäquate Rechnungslegung (insbes.)

Klassifizierung von Leasingverhältnissen in Bezug auf die anzuwendende Systematik

- Durch die Gesamtbetrachtung des wirtschaftlichen Gehalts eines Leasingverhältnisses folgt der Standard der grundsätzlich in der internationalen Rechnungslegung vorgesehen und verankerten wirtschaftlichen Betrachtungsweise. Durch die Angabe von Indikatoren für die Klassifizierung wird jedoch gleichzeitig auch ein Modell zur Verfügung gestellt, welches eine strukturierte und damit auch transparente Entscheidungsfindung fördert.
- Im Anhang erforderliche Angaben zu wesentlichen – für die Klassifizierung ausschlaggebenden – Vertragsinhalten erhöhen zusätzlich die Nachvollziehbarkeit der Bilanzierungsentscheidung für den Adressaten.



Bewertung Finanzierungs-Leasing

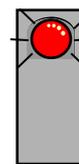
- Für die Bewertung von Verträgen, die als Finanzierungsleasing klassifiziert werden, wird auf vertraglich vereinbarte Leasingzahlungen sowie auf den Zeitwert zurückgegriffen. Letzterer ist in vielen Anwendungsfällen des öffentlichen Sektors durch einen aktiven Markt, Gutachten oder auf Basis durchzuführender Wirtschaftlichkeitsbetrachtungen verfü- oder ermittelbar. Die für die Bewertung erforderlichen Eingangsdaten sind damit – ggf. mit Ausnahme von Einschränkungen in Bezug auf den Zinssatz – objektiviert ermittelbar.
- Weiterhin wird durch die Vorgabe, Vermögenswerte aus Finanzierungsleasing mit dem niedrigeren Wert von Zeitwert und Barwert der Mindestleasingzahlungen zu bewerten, einem überhöhten Wertansatz durch mögliche Vertragsgestaltungen (insbes. in Bezug auf die Leasingraten) vorgebeugt.

Periodisierung

- Der Standard sieht eine stringente Periodisierung von den im Zusammenhang mit den Leasingverhältnissen entstehenden Aufwendungen und Erträgen vor. Dies spiegelt sich in den allgemeinen Vorgaben für die Bilanzierung bei Leasinggeber und -nehmer wider; speziell zudem in den Vorgaben zum Umgang mit Erträgen und Verlusten aus Sale-und-Leaseback Transaktionen.
-

Klassifizierung von Leasingverhältnissen in Bezug auf die Vergleichbarkeit von Abschlüssen

- Die im Standard enthaltenen Indikatoren – gepaart mit entsprechenden Anhangangaben – ermöglichen eine positiv hervorzuhebende Transparenz bei Klassifizierungsentscheidungen. Gleichzeitig führt jedoch die grundsätzliche Unterscheidung in Operating- und Finanzierungsleasing und deren unterschiedliche Abbildung in Vermögens- und Ergebnisrechnung dazu, dass durch Ermessensentscheidungen sowie Vertragsgestaltungen die Vergleichbarkeit von Abschlüssen verschiedener Einheiten eingeschränkt wird. Zudem schränkt die außerbilanzielle Abbildung von Operating-Leasing die Transparenz ein.
- Durch die vorgesehene Angleichung der Leasingbilanzierung an den IFRS 16 wird die Transparenz in Bezug auf den Ansatz von Leasingverhältnissen voraussichtlich erhöht, da – zumindest für die Betrachtung beim Leasingnehmer – die Unterscheidung in Operating- und Finanzierungsleasing unterbleibt und ein Ansatz erfolgt, sobald die Leasingdefinition erfüllt ist. Gleichzeitig könnten jedoch Wahlrechtsgestaltungen, wie z.B. für geringwertige Leasingobjekte weiterhin zu einem unvollständiger Bilanzausweis von Leasingverhältnissen führen. Die Neuregelung schließt – unter gewissen Umständen - zudem nicht aus, dass ein Leasingobjekt weder beim Leasinggeber noch beim Leasingnehmer bilanziert wird. Auch wird ein überarbeiteter Standard voraussichtlich weiterhin Ermessensentscheidungen inkludieren, die eine Vergleichbarkeit beeinträchtigen können.



Zinssätze

- Die Festlegung der Zinssätze ist stark ermessensbehaftet, da der Standard nur wenige Vorgaben zur deren Ermittlung macht. Dies beeinträchtigt grundsätzlich eine angestrebte Vergleichbarkeit der Abschlüsse verschiedener Einheiten.
-

b. Detaillierte Würdigung

Einflussfaktoren für die Einschätzung einer zweckadäquaten Rechnungslegung	Anwendungsbereich	Ansatz Zurechnung zu Leasingnehmer/ Leasinggeber	Bewertung Finanzierungsleasing
Transparenz, (adressatengerechter) Informationsgehalt und Verständlichkeit	ja	nein	ja
	<ul style="list-style-type: none"> • Separate Regelungen zum komplexen Themenbereich Leasing sinnvoll 	<ul style="list-style-type: none"> • Indikatoren für die Klassifizierung von Leasingverhältnissen als Finanzierungs- oder Operating-Leasing ermöglichen eine strukturierte Einordnung • Außerbilanzielle Abbildung von Operating-Leasing schränkt die Transparenz ein 	<ul style="list-style-type: none"> • Bewertung von Vermögenswerten aus Finanzierungsleasing mit dem niedrigeren Wert aus Fair Value und Barwert der Mindestleasingzahlungen beugt einem überhöhten Wertansatz durch mögliche Vertragsgestaltungen vor
Datenqualität	n/a	ja	ja
		<ul style="list-style-type: none"> • Klassifizierung von Leasingverhältnissen als Finanzierungs- oder Operating-Leasing erfolgt auf Basis objektiver (Vertrags-) daten 	<ul style="list-style-type: none"> • Bewertung von Leasingverhältnissen erfolgt auf Basis objektiver (Vertrags-) daten • Fair Value ist i.d.R. durch einen aktiven Markt, ein Gutachten oder eine Wirtschaftlichkeitsbetrachtungen verfüg- oder ermittelbar
Vergleichbarkeit	ja	nein	nein
	<ul style="list-style-type: none"> • Vergleichbarkeit durch eindeutige Regelungen gewährleistet 	<ul style="list-style-type: none"> • Vergleichbarkeit kann durch Ermessensentscheidungen sowie durch spezifische Vertragsgestaltung hinsichtlich der Klassifizierung von Leasingverhältnissen in Operating- und Finanzierungsleasing eingeschränkt sein 	<ul style="list-style-type: none"> • Festlegung der Zinssätze im Rahmen der Ermittlung der Barwerte der Mindestleasingzahlungen ermessensbehaftet, da im Standard nur wenige Vorgaben zur Ermittlung vorhanden sind
Fazit	IPSAS bietet eine zweckadäquate Rechnungslegung	IPSAS bietet keine zweckadäquate Rechnungslegung	IPSAS bietet eine zweckadäquate Rechnungslegung
Schlussfolgerung			
Anmerkungen / Informationen	<ul style="list-style-type: none"> • Vorgesehene Angleichung der Leasingbilanzierung an den IFRS 16 		

Bewertung		Ausweis	Anhangangaben
Operatingleasing	Gewinn bzw. Verlust (aus Sale- and-Leaseback- Transaktionen)	Kein sich ergebender Unterschied	Erweiterte Anhangangaben
n/a	ja		ja
	• Stringente Periodisierung von den im Zusammenhang mit Leasingverhältnissen entstehenden Aufwendungen und Erträgen		• Zusätzliche Anhangangaben führen zu einen Informationszugewinn • Anhangangaben sind in einem angemessenen Rahmen • Anhangangaben sind nachvollziehbar
ja	ja		n/a
• Aufwand wird auf Basis der vertragliche festgelegten Leasingzahlungen ermittelt und erfasst	• Siehe Transparenz + (adressatengerechter) Informationsgehalt und Verständlichkeit		• Keine zusätzliche Ermittlung von Informationen für die Anhangangaben erforderlich • ABER: abweichende Aufbereitung notwendig
ja	ja		ja
• Vergleichbarkeit durch eindeutige Regelungen gewährleistet	• Vergleichbarkeit durch eindeutige Regelungen gewährleistet		• Vergleichbarkeit durch eindeutige Regelungen gewährleistet
IPSAS bietet eine zweckadäquate Rechnungslegung	IPSAS bietet eine zweckadäquate Rechnungslegung	IPSAS bietet eine zweckadäquate Rechnungslegung	IPSAS bietet eine zweckadäquate Rechnungslegung

3.5 IPSAS 31: Immaterielle Vermögenswerte

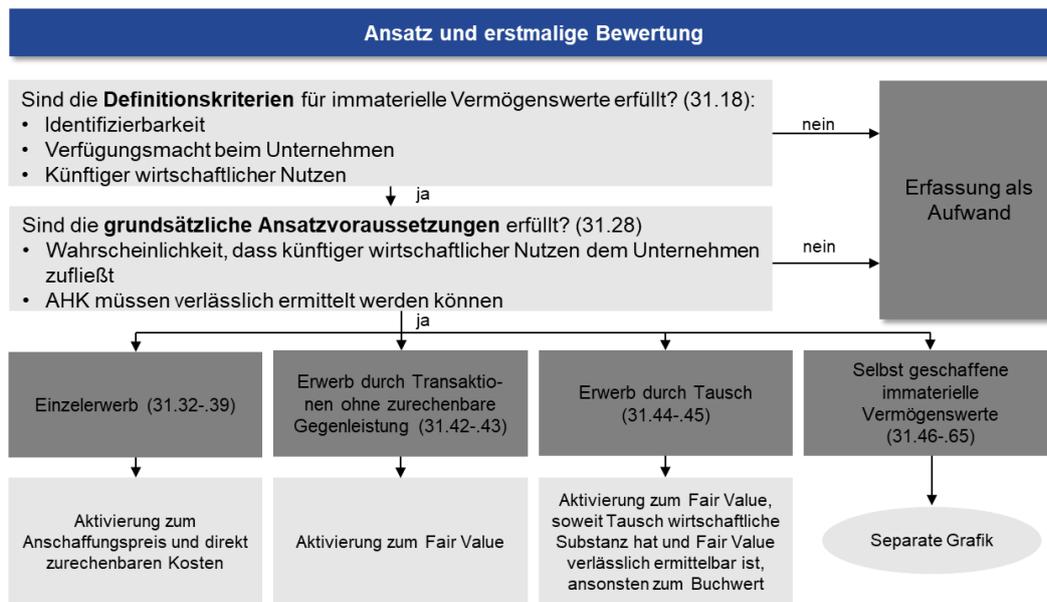
3.5.1 Theoretische Grundlagen

Anwendungsbereich

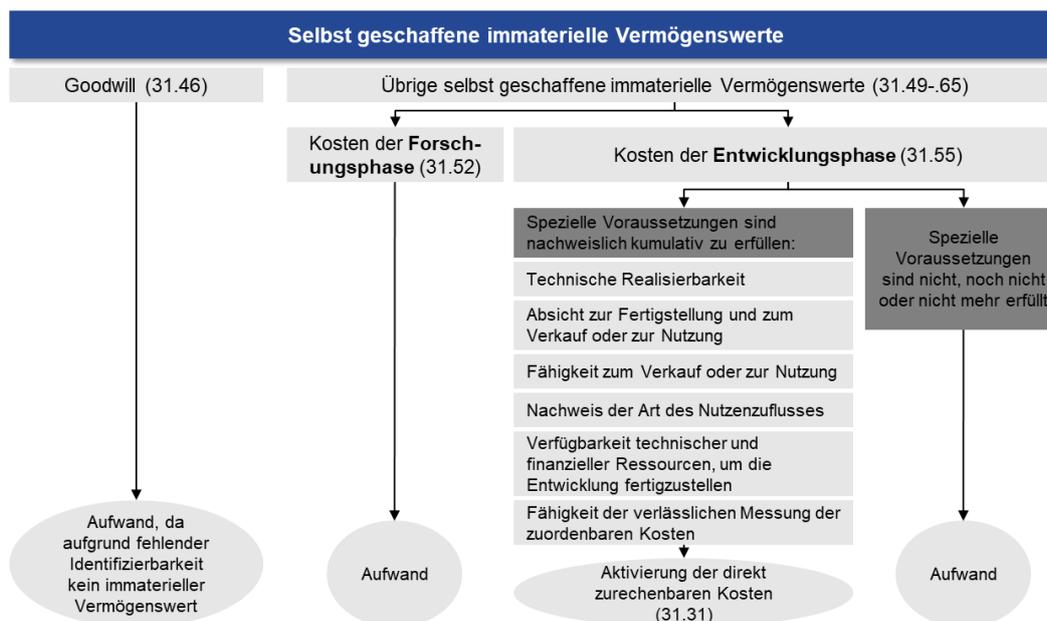
Gemäß IPSAS 31.2 ist der Standard auf immaterielle Vermögenswerte anzuwenden. Diese sind gem. IPSAS 31.16 definiert als identifizierbare, nicht-monetäre Vermögenswerte ohne physische Substanz (z.B. Computersoftware, Patente, Urheberrechte, Filmmaterial oder Fischereilizenzen).

Ansatz und Bewertung

Die folgende Grafik gibt einen Überblick über Ansatzvoraussetzungen und Erstbewertung von immateriellen Vermögenswerten:

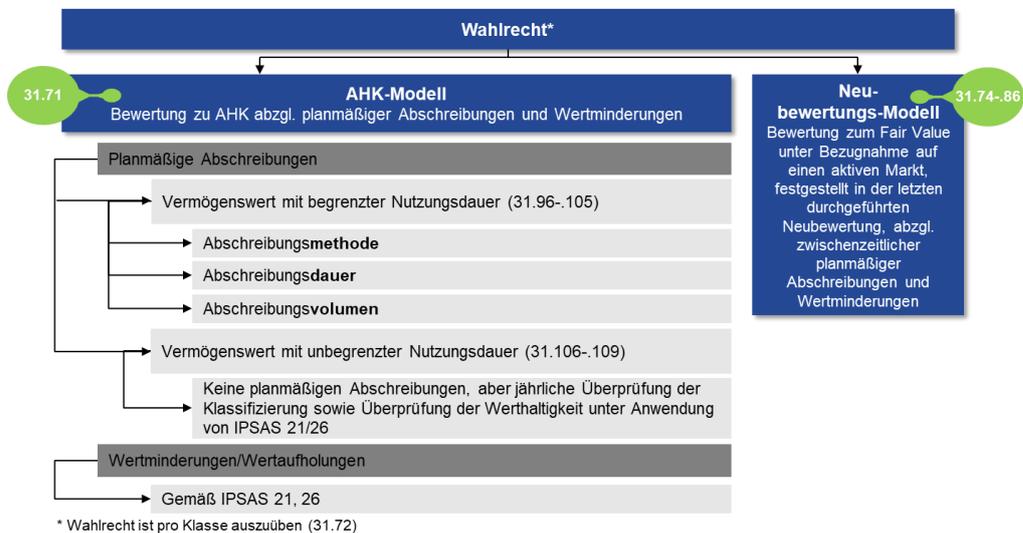


In Bezug auf selbst geschaffene immaterielle Vermögenswerte erfolgt der Ansatz gem. IPSAS 31.46 ff.:



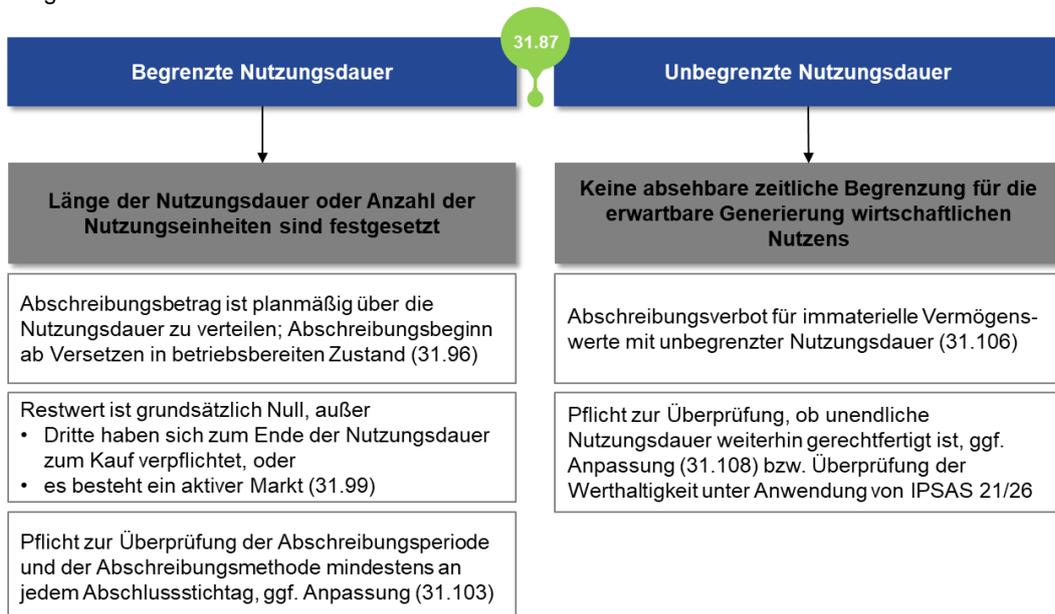
Ein Aktivierungsverbot besteht für selbsterstellte Marken, Drucktitel, Verlagsrechte, Kundenlisten oder vergleichbare immaterielle Vermögenswerte (IPSAS 31.61).

Im Rahmen der Folgebewertung besteht ein Wahlrecht pro Klasse zwischen dem Anschaffungs-/ Herstellungs-kostenmodell (AHK-Modell) (IPSAS 31.71) sowie dem Neubewertungsmodell (IPSAS 31.74-86).



Bei außerordentlichen Wertminderungen ist IPSAS 21 (nicht zahlungsmittelgenerierende immaterielle Vermögenswerte) bzw. IPSAS 26 (zahlungsmittelgenerierende immaterielle Vermögenswerte) anzuwenden (vgl. Kapitel D.4).

Bei der Abschreibung eines immateriellen Vermögenswerts ist zwischen einer begrenzten und unbegrenzten Nutzungsdauer zu unterscheiden:



Ausbuchung

Bei Ausbuchung von immateriellen Vermögenswerten ist der Veräußerungsgewinn/ -verlust zum Zeitpunkt der Ausbuchung im Überschuss oder Defizit zu zeigen.

Ausweis

Immaterielle Vermögenswerte gehören zu den langfristigen Vermögenswerten gemäß IPSAS 1.70 und sind als Mindestanforderung i.S.d. IPSAS 1.88 in der Vermögensrechnung gesondert auszuweisen. Die Nennung von Klassen ist zulässig. Eine Klasse von immateriellen Vermögenswerten ist gemäß IPSAS 31.72,118 eine Gruppierung von Vermögenswerten ähnlicher Art oder Funktion in der Geschäftstätigkeit eines Unternehmens, die zum Zwecke der Offenlegung im Abschluss als ein einziger Posten ausgewiesen wird; z.B. Markennamen, Drucktitel, Computersoftware, Lizenzen oder Urheberrechte.

Unterschiede HGB / IPSAS

	IPSAS	HGB
Ansatz		
	Ansatz <u>p</u> fl <u>ic</u> ht für selbstgeschaffene immaterielle Vermögenswerten (IPSAS 31.28); Aktivierung von Entwicklungskosten, wenn diese den Kriterien nach IPSAS 31.55 entsprechen	Ansatz <u>w</u> ahl <u>r</u> echt für selbstgeschaffene immaterielle Vermögensgegenstände (vgl. § 248 Abs. 2 HGB) bzw. für Entwicklungskosten (§ 255 Abs. 2a HGB)
	Ansatz <u>p</u> fl <u>ic</u> ht von immateriellen Vermögenswerten aus Transaktionen ohne Gegenleistung (IPSAS 31.42).	Grds. Ansatz <u>v</u> er <u>b</u> ot von immateriellen Vermögenswerten aus Transaktionen ohne Gegenleistung. Bei Einlagevorgängen ggf. auch ergebnisneutraler Ansatz zum vorsichtig geschätzten sonst üblichen Anschaffungswert.
	Ansatz <u>w</u> ahl <u>r</u> echt von immateriellen Kulturgütern (IPSAS 31.11).	Keine gesonderte Regelung; grds. Aktivierungsgebot bei entgeltlichem und unentgeltlichem Erwerb und Wahlrecht bei selbst geschaffenen immateriellen Kulturgütern (§ 246 Abs. 1; § 248 Abs. 2 HGB)
Bewertung		
	Bewertung <u>w</u> ahl <u>r</u> echt von immateriellen Kulturgütern (IPSAS 31.14)	Bewertung mit Anschaffungskosten/ Herstellungskosten (§ 253 Abs.1 S. 1 HGB)
	Bewertung von Transaktionen ohne Gegenleistungen anhand des Fair values (IPSAS 31.43).	Sofern Ansatz (siehe oben), Bewertung zum vorsichtig geschätzten sonst üblichen Anschaffungswert.
AHK: Folgebewertung	<u>W</u> ahl <u>r</u> echt innerhalb der Folgebewertung zwischen AHK-Modell und Neubewertungsmodell (IPSAS 31.71).	AHK-Modell (kein Wahlrecht) (§ 253 Abs.1 S. 1 HGB)
Abschreibungsvolumen	AHK abzüglich geschätzten Restwertes (IPSAS 31.96).	AHK in voller Höhe (Erinnerungswert 1 Euro)
Nutzungsdauer	Betriebsindividuelle Nutzungsdauer; bei immateriellen Vermögenswerten mit vertraglich vereinbarten Nutzungsrechten darf die Nutzungsdauer die Vertragslaufzeit nicht übersteigen (IPSAS 31.96).	Betriebsindividuelle Nutzungsdauer; bei immateriellen Vermögensgegenständen mit vertraglich vereinbarten Nutzungsrechten darf die Nutzungsdauer die Vertragslaufzeit nicht übersteigen.
Abschreibungsmethoden:	Wahlrecht zwischen der linearen, degressiven oder leistungsabhängigen Abschreibung IPSAS 31.97).	Wahlrecht zwischen der linearen, degressiven, arithmetisch-degressiven/digitalen oder leistungsabhängigen Abschreibung),

	IPSAS	HGB
Ausweis	Immaterielle Vermögenswerte werden nach Klassen ausgewiesen (IPSAS 31.118).	Ausweis der immateriellen Vermögenswerte nach: - Entgeltlich erworbene Konzessionen, Lizenzen u.Ä.; - Geleistete Anzahlungen
Anhangangaben	Umfangreichere Angaben als nach HGB (IPSAS 31.117 ff.).	Ausgewählte Anhangangaben

3.5.2 Erwähnenswerte Praxiserkenntnisse aus der Umsetzung

Im Rahmen der Umsetzung des Standards ergaben sich folgende wesentliche Erkenntnisse:

Ansatz selbsterstellter immaterieller Vermögenswerte

Das Erfordernis zur Aktivierung selbsterstellter immaterieller Vermögenswerte hat in der praktischen Umsetzung gezeigt, dass als Grundlage für eine sachgerechte Bewertung eine detaillierte Projektsteuerung mit einer verlässlichen Datengrundlage unumgänglich ist. Zusätzlich gestaltet sich die Abgrenzung zwischen Forschungs- und Entwicklungsleistungen herausfordernd, in diesem Zusammenhang sind Ermessenentscheidungen erforderlich.

3.5.3 Zweckadäquate Rechnungslegung durch Anwendung der IPSAS?

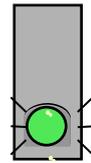
a. Zusammenfassende Einschätzung

Die Regelungen des IPSAS 31 weisen an ausgewählten Stellen Übereinstimmungen mit dem IPSAS 17 Sachanlagevermögen auf. Die zum IPSAS 17 Sachanlagevermögen getroffene negative Einschätzung hinsichtlich der Zweckadäquanz der Regelungen hinsichtlich des Wahlrechts zur Bilanzierung von **Kulturgütern** kann übernommen werden.

IPSAS 31 gewährleistet eine zweckadäquate Rechnungslegung (insbes.)

Selbsterstellte immaterielle Vermögenswerte – Ansatzpflicht

- Durch den gemäß IPSAS 31 zwingend erforderlichen Ansatz von selbsterstellten immateriellen Vermögenswerten wird ein vollständiger und damit transparenter Vermögensausweis gewährleistet. Das durch die Entwicklung entstandene Nutzungspotenzial, welches bei der bilanzierenden Einheit vorhanden und grds. veräußerbar ist, wird aufgezeigt.



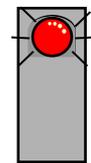
AHK-Begriff

- Analog zum IPSAS 17 wird durch das weitreichende Aktivierungsgebot von AHK ein transparenter und vollständiger Vermögensausweis erreicht.
- Dies gilt auch hinsichtlich der verpflichtenden Einbeziehung von zuordenbaren Aufwendungen für soziale Einrichtungen des Betriebs, freiwillige soziale Leistungen oder betriebliche Altersversorgung, die zu einer zutreffenden periodengerechten Abgrenzung im Rahmen der Ergebnisermittlung führen.

IPSAS 31 gewährleistet keine zweckadäquate Rechnungslegung (insbes.)

Wahlrecht AHK-Modell / Neubewertungsmodell

- Das für die Folgebewertung eingeräumte Wahlrecht zum Ansatz der fortgeführten AK/HK bzw. einer stichtagsbezogenen Neubewertung beeinträchtigt grundsätzlich eine angestrebte Vergleichbarkeit verschiedener Einrichtungen.
- Da für diverse immaterielle Vermögenswerte – insbesondere selbsterstellte – der Zeitwert in Ermangelung eines aktiven Marktes regelmäßig schwer ermittelbar ist, scheidet eine Anwendung des Neubewertungsmodells insoweit als nicht praktikabel aus.



Selbsterstellte immaterielle Vermögenswerte – Abgrenzung

- Die Abgrenzung von Forschungs- und Entwicklungsaktivitäten als Grundlage für die verpflichtende Aktivierung von selbsterstellten immateriellen Vermögenswerten ist ermessensbehaftet und stark abhängig von der Qualität der internen Projektsteuerung und -dokumentation. Unterschiedliche Voraussetzung bei den bilanzierenden Einheiten sowie die Ausübung entsprechender Ermessensspielräume können die Vergleichbarkeit der Abschlüsse verschiedener Einrichtungen beeinträchtigen.

b. Detaillierte Würdigung

Einflussfaktoren für die Einschätzung einer zweckadäquaten Rechnungslegung	Anwendungsbereich	Ansatz		AHK-Begriff
	Kein sich ergebender Unterschied	Ansatzpflicht selbsterstellter immaterieller Vermögenswerte	Siehe IPSAS 17 zum Wahlrecht zum Ansatz von Kulturgütern	
Transparenz, (adressatengerechter) Informationsgehalt und Verständlichkeit		ja		ja
		<ul style="list-style-type: none"> • Vollständiger Vermögensausweis durch zwingend erforderlichen Ansatz selbsterstellter immaterieller Vermögenswerte • Ausweis des im Rahmen von Entwicklungen entstandenen, veräußerbarem Nutzenpotenzial 		<ul style="list-style-type: none"> • Vollständiger Vermögensausweis durch Aktivierungsgebot
Datenqualität		ja		ja
		<ul style="list-style-type: none"> • Abgrenzung von Forschungs- und Entwicklungsaktivitäten setzt eine detaillierte Projektsteuerung und -dokumentation voraus 		<ul style="list-style-type: none"> • Zutreffende Bewertung durch Zuordnung von Aufwendungen zu einem konkreten Vermögenswert • Periodengerechte Abgrenzung von Aufwendungen gewährleistet
Vergleichbarkeit		nein		ja
		<ul style="list-style-type: none"> • Grundsätzlich einheitliche Regelungen zur Abbildung selbsterstellter immaterieller Vermögenswerte • Jedoch ist Abgrenzung von Forschungs- und Entwicklungsaktivitäten ermessensbehaftet 		<ul style="list-style-type: none"> • Vergleichbarkeit durch eindeutige Regelungen gewährleistet
Fazit	IPSAS bietet eine zweckadäquate Rechnungslegung	IPSAS bietet eine zweckadäquate Rechnungslegung	IPSAS bietet keine zweckadäquate Rechnungslegung	IPSAS bietet eine zweckadäquate Rechnungslegung
Schlussfolgerung		<ul style="list-style-type: none"> • Ergänzung/Erläuterungen hinsichtlich der Abgrenzungskriterien für Forschungs- und Entwicklungsaktivitäten sowie hinsichtlich Gemeinschaftsprojekten wünschenswert 		
Anmerkungen / Informationen				

Bewertung			Ausweis	Anhangangaben
Herstellungskosten Aktivierungspflicht von angemessenen Kosten für: - soziale Einrichtungen des Betriebs - freiwillige soziale Leistungen - betriebliche Altersversorgung (Vgl. IPSAS 12, 17)	Herstellungskosten Aktivierungsverbot von nicht herstellungsbezogenen allgemeinen Verwaltungs- und anderen allgemeinen Gemeinkosten (Vgl. IPSAS 12, 17)	Folgebewertung AHK-Modell vs. Neubewertungsmodell (Vgl. IPSAS 17)	-	Erweiterte Anhangangaben
ja	ja	ja		ja
<ul style="list-style-type: none"> • Transparenz gewährleistet durch Zuordnung von Aufwendungen zu einem konkreten Vermögenswert 	<ul style="list-style-type: none"> • Berücksichtigung von Aufwendungen, wenn diese anfallen 	<ul style="list-style-type: none"> • Angabe welches Bewertungsmodell verwendet wird mit ausführlicheren Angaben bei Nutzung Neubewertungsmodell 		<ul style="list-style-type: none"> • Zusätzliche Anhangangaben führen zu einen Informationszugewinn • Anhangangaben sind in einem angemessenen Rahmen • Anhangangaben sind nachvollziehbar
ja	ja	nein		n/a
<ul style="list-style-type: none"> • Zutreffende Bewertung durch Zuordnung von Aufwendungen zu einem konkreten Vermögenswert 	<ul style="list-style-type: none"> • Keine Verteilungsproblematik 	<ul style="list-style-type: none"> • Bewertungsunsicherheiten bzw. Ermessensspielräume bei Anwendung des Neubewertungsmodells, da für diverse immaterielle Vermögenswerte (insbesondere selbsterstellte) kein aktiver Markt vorhanden 		<ul style="list-style-type: none"> • Zusätzliche Ermittlung von Angaben für den Anlagenspiegel (Trennung in selbsterstellte und nicht selbsterstellte Vermögenswerte) erforderlich
ja	ja	nein		ja
<ul style="list-style-type: none"> • Vergleichbarkeit durch eindeutige Regelungen gewährleistet 	<ul style="list-style-type: none"> • Vergleichbarkeit durch eindeutige Regelungen gewährleistet 	<ul style="list-style-type: none"> • Eingeschränkte Vergleichbarkeit durch Wahlrecht zwischen AHK-Modell und Neubewertungsmodell 		<ul style="list-style-type: none"> • Vergleichbarkeit durch eindeutige Regelungen gewährleistet
IPSAS bietet eine zweckadäquate Rechnungslegung	IPSAS bietet eine zweckadäquate Rechnungslegung	IPSAS bietet keine zweckadäquate Rechnungslegung		IPSAS bietet eine zweckadäquate Rechnungslegung
		<ul style="list-style-type: none"> • Verpflichtende Anwendung des AHK-Modells, ggf. mit Anhangangabe des tatsächlichen Werts als zusätzliche Information (sofern ein aktiver Markt vorhanden ist) empfehlenswert • Neubewertungsmodell ist aufgrund der Anlagegüter der öffentlichen Hand nicht zu empfehlen, da für die Sachanlagen oft kein aktiver Markt vorhanden und somit eine Wertermittlung teilweise nicht möglich ist. (Hinweis: auch in der Privatwirtschaft wird das Neubewertungsmodell i.d.R. nicht angewendet.) 		

3.6 IPSAS 5: Fremdkapitalkosten

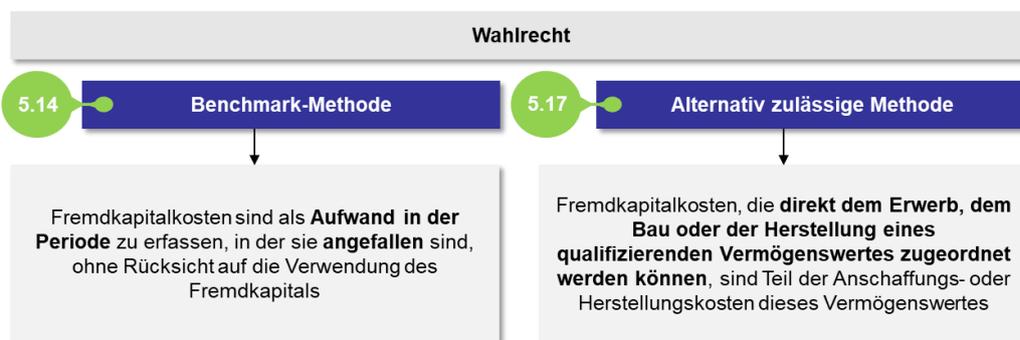
3.6.1 Theoretische Grundlagen

Anwendungsbereich

IPSAS 5 legt die bilanzielle Behandlung von Fremdkapitalkosten fest (IPSAS 5.1). Diese sind definiert als Zinsen und weitere im Zusammenhang mit der Aufnahme von Fremdkapital anfallende Kosten. Diese können Zinsen für Kontokorrentkredite und kurz- oder langfristige Kredite, Abschreibungen auf Disagien oder Agien auf Fremdkapital, Abschreibung von Nebenkosten, die im Zusammenhang mit der Fremdkapitalaufnahme angefallen sind, Finanzierungskosten aus Finanzierungs-Leasingverhältnissen oder Währungsdifferenzen aus Fremdwährungskrediten, soweit sie als Zinskorrektur anzusehen sind, umfassen (IPSAS 5 f.).

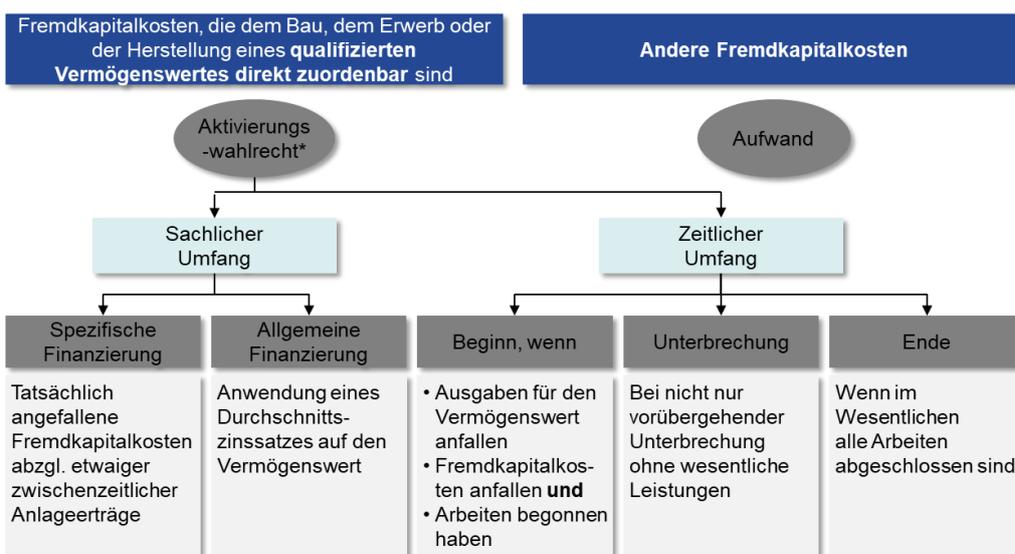
Ansatz und Bewertung

Der IPSAS 5 eröffnet für Fremdkapitalkosten, welche einem qualifizierten Vermögenswert zugeordnet werden können, ein Bilanzierungswahlrecht:



Ein qualifizierter Vermögenswert nach IPSAS 5.13 ist ein nicht-finanzieller Vermögenswert, für den ein beträchtlicher Zeitraum erforderlich ist, um ihn in seinen beabsichtigten gebrauchsfähigen oder verkaufsfähigen Zustand zu versetzen (z. B. Verwaltungsgebäude, Krankenhäuser, Infrastrukturvermögen wie Straßen, Brücken oder Energieversorgungseinrichtungen sowie gewisse Vorräte).

Die Bilanzierung gem. der alternativ zulässigen Methode wird in der folgenden Grafik dargestellt:



*Die Aktivierungspflicht von Fremdkapitalkosten nach IAS 23 im Jahr 2008 wurde bislang nicht in die IPSAS übernommen.

Ausweis

Unter Verwendung der Benchmark-Methode erfolgt der Ausweis der Fremdkapitalkosten gemäß IPSAS 5.14 f. in der Ergebnisrechnung. Bei der alternativen Methode sind Fremdkapitalkosten, die direkt dem Erwerb, dem Bau oder der Herstellung eines qualifizierenden Vermögenswertes zugeordnet werden können, Teil der Anschaffungs- oder Herstellungskosten dieses Vermögenswertes und werden gemäß IPSAS 5.18 f. in der Vermögensrechnung innerhalb der AHK ausgewiesen.

Unterschiede HGB / IPSAS

Es liegen keine relevanten Unterschiede zwischen HGB und IPSAS vor.

3.6.2 Erwähnenswerte Praxiserkenntnisse aus der Umsetzung

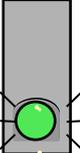
Im Rahmen der Umsetzung des Standards ergaben sich folgende wesentliche Erkenntnisse:

- | | |
|--|--|
| Aktivierungswahlrecht | Auf Basis des im IPSAS 5 verankerten Wahlrechts ergibt sich die Möglichkeit einer Beibehaltung der Bilanzierung nach HGB. Im Fall des Landes Hessen ist eine Aktivierung der Fremdkapitalkosten weder im handelsrechtlichen Abschluss noch im IPSAS-Abschluss erfolgt. |
| Zuordnung zu einem bestimmten Vermögenswert | Da die Fremdkapitalkosten bei dem Land Hessen in der Regel keinem konkreten Vermögenswert zugeordnet werden können, würde die Aktivierung von Fremdkapitalkosten auch bei einer Ausübung des Wahlrechts zugunsten der Alternativen Methode entfallen. |

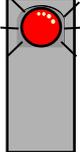
3.6.3 Zweckadäquate Rechnungslegung durch Anwendung der IPSAS?

a. Zusammenfassende Einschätzung

IPSAS 5 gewährleistet eine zweckadäquate Rechnungslegung (insbes.)

- | | | |
|----------------------------|--|---|
| Alternative Methode | <ul style="list-style-type: none">Die durch Anwendung der Alternativen Methode bestehende Möglichkeit, bei direkter Zuordenbarkeit zu einem Vermögenswert, Fremdkapitalkosten als Teil des Wertansatzes des Vermögenswertes zu aktivieren, fördert eine transparente Darstellung der tatsächlich für Erwerb/Herstellung entstandenen Aufwendungen. |  |
|----------------------------|--|---|

IPSAS 5 gewährleistet keine zweckadäquate Rechnungslegung (insbes.)

- | | | |
|---|---|---|
| Wahlrecht Benchmark- und Alternative Methode | <ul style="list-style-type: none">Die Vergleichbarkeit von Abschlüssen verschiedener Einheiten kann durch die Einräumung des Wahlrechts zwischen Benchmark und Alternative Methode eingeschränkt sein.Eine fehlende Zuordenbarkeit von Fremdkapitalkosten zu bestimmten Vermögenswerten schließt eine Aktivierung aus und führt zur zwingenden Belastung der laufenden Ergebnisrechnung. |  |
|---|---|---|

b. Detaillierte Würdigung

Einflussfaktoren für die Einschätzung einer zweckadäquaten Rechnungslegung	Anwendungsbereich	Ansatz
Transparenz, (adressatengerechter) Informationsgehalt und Verständlichkeit	Kein sich ergebender Unterschied	Kein sich ergebender Unterschied
Datenqualität		
Vergleichbarkeit		
Fazit	IPSAS bietet eine zweckadäquate Rechnungslegung	IPSAS bietet eine zweckadäquate Rechnungslegung
Schlussfolgerung	<ul style="list-style-type: none"> • Zweckadäquate Rechnungslegung insbesondere vor dem Hintergrund, dass die IPSAS das gleiche Wahlrecht wie das HGB vorsehen 	
Anmerkungen / Informationen		

Bewertung Wahlrecht: Benchmark- oder Alternative Methode - Kein sich ergebender Unterschied durch entsprechende Wahlrechtsausübung	Ausweis Kein sich ergebender Unterschied	Anhangangaben Kein sich ergebender Unterschied
ja		
<ul style="list-style-type: none"> Alternative Methode: Die Zuordnung der Fremdkapitalkosten zu einer bestimmten Sachanlage (= Aktivierung), unter Voraussetzung der Zuordenbarkeit, führt grundsätzlich zu einer transparenteren Darstellung 		
n/a		
nein		
<ul style="list-style-type: none"> Die Vergleichbarkeit von Abschlüssen verschiedener Einheiten kann durch heretogene Wahlrechtsausübung (Benchmark- oder Alternative Methode) beeinträchtigt sein 		
IPSAS bietet eine zweckadäquate Rechnungslegung	IPSAS bietet eine zweckadäquate Rechnungslegung	IPSAS bietet eine zweckadäquate Rechnungslegung
<ul style="list-style-type: none"> Im Land Hessen ist kein Fall vorhanden, in dem die Fremdkapitalkosten einer Sachanlage direkt zugeordnet werden können. 		

3.7 IPSAS 27: Landwirtschaft

3.7.1 Theoretische Grundlagen

Anwendungsbereich

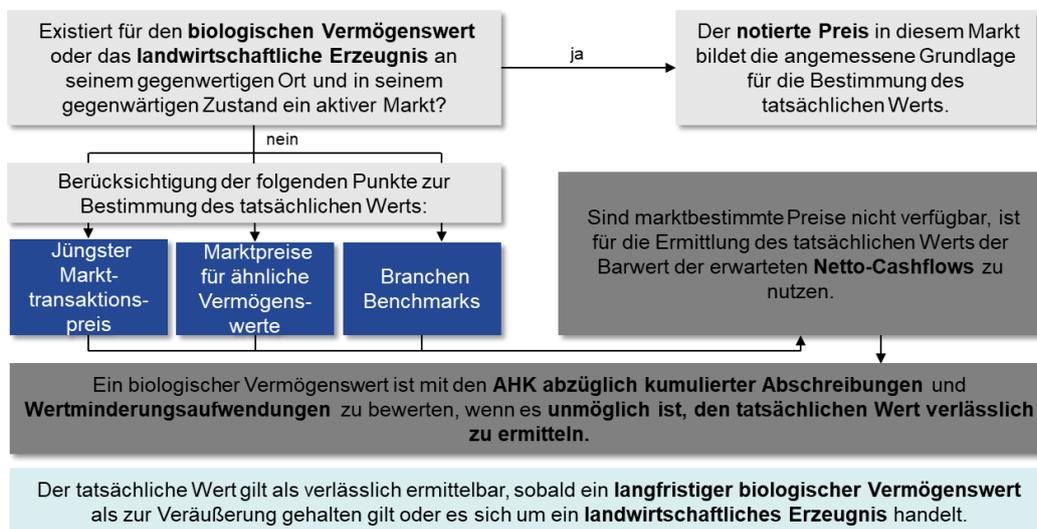
Der IPSAS 27 findet Anwendung auf biologische Vermögenswerte und landwirtschaftliche Erzeugnisse bis zum Zeitpunkt der Ernte und regelt die Bilanzierung für eine Vielzahl von landwirtschaftlichen Tätigkeiten. Ein biologischer Vermögenswert ist ein lebendes Tier oder Pflanze, ausgenommen fruchttragende Pflanzen. Eine landwirtschaftliche Tätigkeit liegt vor, wenn eine Einheit die biologische Transformation oder Ernte biologischer Vermögenswerte betreibt und damit den Zweck verfolgt, diese zu verkaufen, abzugeben oder in landwirtschaftliche Erzeugnisse umzuwandeln bzw. zusätzliche biologische Vermögenswerte schafft. Eine biologische Transformation umfasst die Prozesse des Wachstums, des Rückgangs, der Fruchtbringung und der Vermehrung, die eine qualitative oder quantitative Änderung des biologischen Vermögenswerts verursachen (vgl. IPSAS 27.1 f.).

Ansatz und Bewertung

Die folgende Grafik gibt einen Überblick über die Ansatzkriterien, die Bewertung und die Berücksichtigung von Wertänderungen für biologische Vermögenswerte und landwirtschaftliche Erzeugnisse:

	Ansatz	Bewertung	Wertänderungen
Biologische Vermögenswerte: <ul style="list-style-type: none"> • Lebende Tiere oder Pflanzen (27.9) (ausgenommen fruchttragende Pflanzen) 	<ul style="list-style-type: none"> • Verfügungsmacht über den Vermögenswert • Wahrscheinlichkeit eines künftigen wirtschaftlichen Nutzens oder Nutzenpotenzials • Verlässliche Bewertbarkeit des Gegenstandes 	<ul style="list-style-type: none"> • Bewertung zum tatsächlichen Wert abzüglich Veräußerungskosten (27.16) <small>Ausnahme: Zu AHK abzgl. kumulierte Afa, falls der tatsächliche Wert nicht verlässlich bestimmbar ist. (27.34)</small>	<ul style="list-style-type: none"> • Gewinne und Verluste aus der erstmaligen Bewertung oder der nachfolgenden Änderung der Bewertung sind in der Entstehungsperiode im Überschuss oder Defizit zu erfassen. (27.30 - .32)
Landwirtschaftliche Erzeugnisse: <ul style="list-style-type: none"> • Produkte der biologischen Vermögenswert (zum Zeitpunkt der Ernte) (27.9) 		<ul style="list-style-type: none"> • Bewertung zum tatsächlichen Wert abzüglich Veräußerungskosten (27.18) 	
			<p>Nach der Ernte sind landwirtschaftliche Erzeugnisse als Vorräte zu bewerten (gem. IPSAS 12).</p>

IPSAS 27 sieht ausnahmslos die Anwendung des beizulegenden Zeitwerts vor, insbesondere mit dem Ziel einer Abbildung des Wertzuwachses besonders bei langfristigen Produktionsprozessen. Der tatsächliche Wert wird dabei wie folgt bestimmt:



Im Rahmen der Folgebewertung sind gemäß dem Standard biologische Vermögenswerte und landwirtschaftliche Erzeugnisse an jedem Bilanzstichtag mit dem tatsächlichen Wert (notierter Marktpreis) abzüglich Veräußerungskosten zu bewerten (IPSAS 27.34).

Ausweis

Der Ausweis in der Bilanz erfolgt innerhalb der Sachanlagen, welche nach Anlageklassen getrennt ausgewiesen werden.

Unterschiede HGB / IPSAS

	IPSAS	HGB
Anwendungsbereich	<ul style="list-style-type: none"> • Voraussetzung ist die Verfügungsmacht über den Vermögenswert, welcher mit großer Wahrscheinlichkeit einen künftigen wirtschaftlichen Nutzen oder Nutzenpotential entwickelt. (IPSAS 27.13) • Separate Behandlung der landwirtschaftlichen Tätigkeit, sofern diese zu erwerbswirtschaftlichen Zwecken ausgeführt wird. (IPSAS 27.13) • Biologische Vermögenswerte, die zum Zweck der Erbringung von Dienstleistungen gehalten werden, fallen nicht unter IPSAS 27 (Anwendungsbereich IPSAS 12 oder 17) (IPSAS 27.3) 	<ul style="list-style-type: none"> • In der Bilanz sind sämtliche Vermögensgegenstände im Anlagevermögen anzusetzen, die dazu bestimmt sind, dauernd dem Geschäftsbetrieb zu dienen. (§ 246 Abs. 1 HGB, § 247 Abs. 2 HGB) • Kein gesonderter Ausschluss von biologischen Vermögensgegenständen, die zum Zweck der Erbringung von Dienstleistungen gehalten werden.

Bewertung

Erstbewertung

- Biologische Vermögenswerte und landwirtschaftliche Erzeugnisse sind mit dem tatsächlichen Wert (notierter Marktpreis) abzüglich Veräußerungskosten zu bewerten. IPSAS 27.16
- Ausnahme: Ist der tatsächliche Wert nicht (verlässlich) ermittelbar, ist der Vermögenswert mit den AHK abzüglich kumulierter Abschreibungen und Wertminderungen zu ermitteln. IPSAS 27.34
- Sobald jedoch eine Möglichkeit besteht den tatsächlichen Wert zu ermitteln, ist dieser anzusetzen. IPSAS 27.34

Folgebewertung

- Biologische Vermögenswerte und landwirtschaftliche Erzeugnisse sind an jedem Bilanzstichtag mit dem tatsächlichen Wert (notierter Marktpreis) abzüglich Veräußerungskosten zu bewerten. IPSAS 27.34

Erstbewertung

- Nach allgemeinen Grundsätzen erfolgt Bewertung der Vermögensgegenstände mit den fortgeführten AHK,

Folgebewertung

- Bewertung erfolgt mit den fortgeführten AHK, d.h. mit den Anschaffungs-/Herstellungskosten vermindert um die planmäßige Abschreibung oder bei dauerhafter Wertminderung mit dem niedrigeren beizulegenden Wert (§ 253 Abs. 3 HGB).

Ausweis

Der Ausweis in der Bilanz erfolgt innerhalb der Sachanlagen, welche nach Anlageklassen getrennt ausgewiesen werden

Sachanlagen werden nach

- Grundstücken,
- Infrastrukturvermögen, Naturgüter, Kulturgüter
- technischen Anlagen und Maschinen,
- anderen Anlagen, Betriebs- und Geschäftsausstattungen sowie
- geleistete Anzahlungen und Anlagen im Bau

getrennt ausgewiesen.

Anhangangaben

Die Angabepflichten im Anhang sind umfangreicher als nach HGB (IPSAS 27.38 ff.)

Ausgewählte Anhangangaben

3.7.2 Erwähnenswerte Praxiserkenntnisse aus der Umsetzung

Im Rahmen der Umsetzung des Standards ergaben sich folgende wesentliche Erkenntnisse:

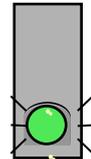
Anwendungsbereich	Die Definition und Abgrenzung der Sachverhalte, die als ‚erwerbswirtschaftliche landwirtschaftliche Tätigkeiten‘ von IPSAS 27 erfasst, geht bei erstmaligen Bilanzierung nach IPSAS mit einem beachtlichen Aufwand in der praktischen Anwendung einher. Die Befassung mit der Relevanz des Standards für das Land Hessen war daher intensiv, wengleich sie letztlich zu der Erkenntnis geführt haben, dass im Land keine wesentlichen nach IPSAS 27 zu bilanzierenden Sachverhalte vorliegen.
--------------------------	---

3.7.3 Zweckadäquate Rechnungslegung durch Anwendung der IPSAS?

a. Zusammenfassende Einschätzung

IPSAS 27 gewährleistet eine zweckadäquate Rechnungslegung (insbes.)

Bewertung zu Zeitwerten	<ul style="list-style-type: none">• Im Kontext der erforderlichen erwerbswirtschaftlichen landwirtschaftlichen Tätigkeit ist die Bewertung zu einem Zeitwert, welcher durch die Nähe zum Absatzmarkt /-zeitpunkt i.d.R. sinnvoll und objektivierbar zu ermitteln ist, als geeigneter Bewertungsmaßstab zu werten, der die Vermögens- und Ertragslage der bilanzierenden Einheit transparent und vollständig abbildet.• Durch den Verzicht auf Wahlrechte in Bezug auf die Folgebilanzierung wird – abweichend von anderen Standards, die sich mit der Bilanzierung von Vermögenswertes beschäftigen (IPSAS 16, IPSAS 17, IPSAS 31) – ein hohes Maß an Vergleichbarkeit zwischen bilanzierenden Einheiten geschaffen.
--------------------------------	---



b. Detaillierte Würdigung

Einflussfaktoren für die Einschätzung einer zweckadäquaten Rechnungslegung	Anwendungsbereich	Ansatz
Transparenz, (adressatengerechter) Informationsgehalt und Verständlichkeit	ja	
	<ul style="list-style-type: none"> • Vorliegen eines gesonderten Standards führt zur Abgrenzung biologische Vermögenswerte und landwirtschaftlicher Erzeugnisse von "sonstigen Sachanlagen" i.S.d. IPSAS 17 	
Datenqualität	n/a	
Vergleichbarkeit	ja	
	<ul style="list-style-type: none"> • Vergleichbarkeit durch eindeutige Regelungen gewährleistet 	
Fazit	IPSAS bietet eine zweckadäquate Rechnungslegung	IPSAS bietet eine zweckadäquate Rechnungslegung
Schlussfolgerung	<ul style="list-style-type: none"> • Klassifizierung der Sachverhalte unter IPSAS 27 schwierig, da Unterscheidung sehr feingliedrig 	
Anmerkungen / Informationen	<ul style="list-style-type: none"> • Im Land Hessen aufgrund der Wesentlichkeit kein Sachverhalt des IPSAS 27 vorhanden. 	

Bewertung	Ausweis	Anhangangaben
<p>Bewertung zum tatsächlichen Wert abzüglich Veräußerungskosten Ausnahme: AHK</p>	<p>Kein sich ergebender Unterschied</p>	<p>Erweiterte Anhangangaben</p>
ja		ja
<ul style="list-style-type: none"> • Zeitwert durch Nähe zum Absatzmarkt /- Zeitpunkt objektivierbar zu ermitteln 		<ul style="list-style-type: none"> • Zusätzliche Anhangangaben aufgrund der Schwierigkeiten bei der Abgrenzung der Sachverhalte sinnvoll (Informationszugewinn)
n/a		n/a
		<ul style="list-style-type: none"> • Zusätzliche Ermittlung von Informationen für die Anhangangaben erforderlich
ja		ja
<ul style="list-style-type: none"> • Durch Verzicht auf Wahlrechte hohes Maß an Vergleichbarkeit zwischen bilanzierenden Einheiten 		<ul style="list-style-type: none"> • Vergleichbarkeit durch eindeutige Regelungen gewährleistet
<p>IPSAS bietet eine zweckadäquate Rechnungslegung</p>	<p>IPSAS bietet eine zweckadäquate Rechnungslegung</p>	<p>IPSAS bietet eine zweckadäquate Rechnungslegung</p>

3.8 IPSAS 12: Vorräte

3.8.1 Theoretische Grundlagen

Anwendungsbereich

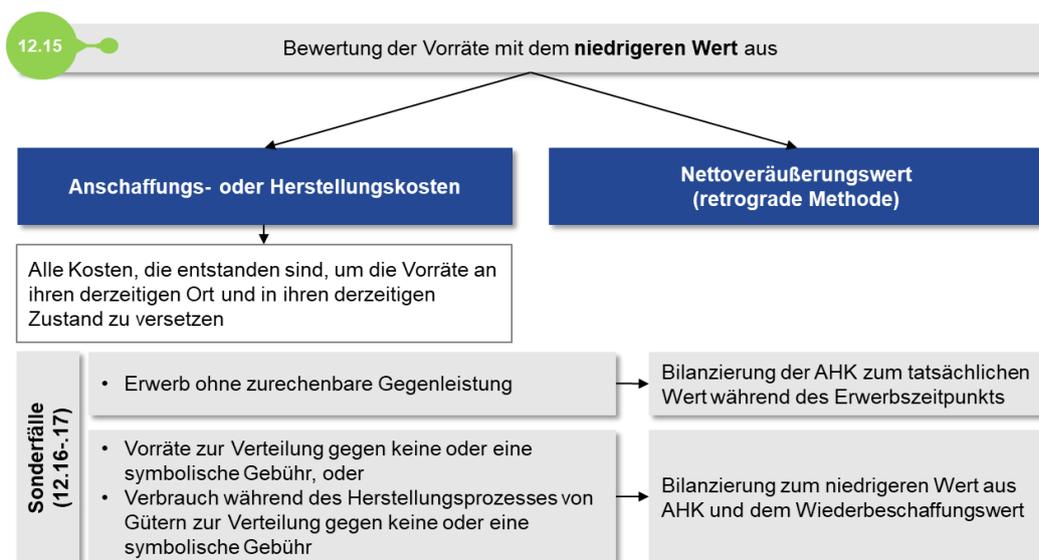
Der Standard ist anzuwenden auf die Bilanzierung von Vorräten (IPSAS 12.2). Diese sind gem. IPSAS 12.9 definiert als Vermögenswerte, die als Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe dazu bestimmt sind, bei der Herstellung oder bei der Erbringung von Dienstleistungen verbraucht zu werden, zum Verkauf oder zur Verteilung im normalen Geschäftsverlauf gehalten werden oder sich in der Herstellung für den Verbrauch oder die Verteilung befinden (z.B. Verbrauchsmaterialien, Energiereserven).

Unter die Ansatz- aber nicht unter die Bewertungsvorschriften des IPSAS 12 fallen Vorräte von Erzeugern land- und forstwirtschaftlicher Erzeugnisse sowie Vorräte von Warenmaklern /-händlern, die ihre Vorräte zum beizulegenden Zeitwert abzüglich Veräußerungskosten bewerten.

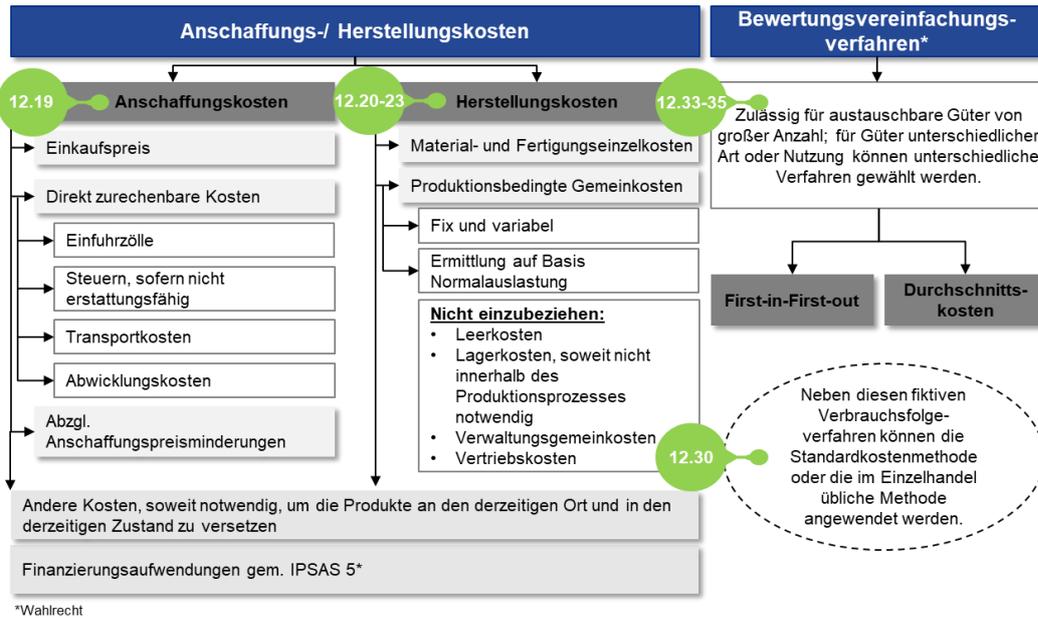
Unfertige Erzeugnisse im Rahmen von Bau- oder Fertigungsaufträgen (inkl. damit im Zusammenhang stehender Dienstleistungen) stellen keine Vorräte i.S.d. IPSAS 12 dar, sondern fallen unter die Ansatz- und Bewertungsregeln des IPSAS 11).

Ansatz und Bewertung

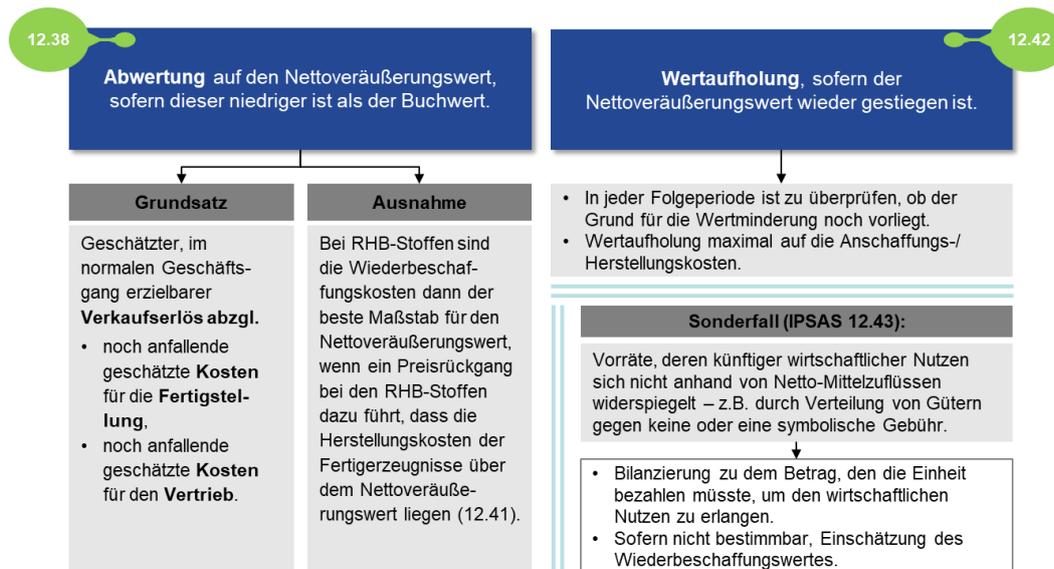
Die Bewertung der Vorräte ist in der folgenden Übersicht dargestellt:



Grundsätzlich erfolgt eine Einzelbewertung der Vorräte. Eine Vereinfachung ist insbesondere für austauschbare Güter großer Stückzahl zulässig:



Am Bilanzstichtag findet eine Bewertung der Vorräte wie folgt statt:



Ausweis

Ein bestimmtes Gliederungsschema wird von den IPSAS nicht vorgegeben, jedoch wird eine folgende Untergliederung der Vorräte in folgende Positionen gemäß IPSAS 12.48 als verbreitet angesehen:

- Handelswaren
- Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe
- Unfertige Erzeugnisse
- Fertigerzeugnisse

Unterschiede HGB / IPSAS

	IPSAS	HGB
Anwendungsbereich	<ul style="list-style-type: none"> - Vorräte sind - Roh- und Betriebsstoffe zum Verbrauch im Herstellungsprozess. - Roh- und Betriebsstoffe, die bei der Erbringung von Dienstleistungen verbraucht oder verteilt werden. - Vermögenswerte, die zum Verkauf oder zur Verteilung im normalen Geschäftsbetrieb vorgehalten werden. - Vermögenswerte, die sich in der Herstellungsphase befinden und nach Fertigstellung verkauft werden sollen. <p>(IPSAS 12.9)</p>	<ul style="list-style-type: none"> - Nach § 246 Abs. 1 HGB sind sämtliche Vermögensgegenstände in der Vermögensrechnung auszuweisen. - Als Vorräte i.S.d. HGB werden vorgegeben: <ul style="list-style-type: none"> - Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe - Unfertige Erzeugnisse und Leistungen - Fertige Erzeugnisse und Waren - Geleistete Anzahlungen
Bewertung		
Zugangsbewertung	<p>IPSAS 12.19 – 12.23</p> <p>AHK (Einzelbewertung)</p> <p>Bei Erwerb ohne Gegenleistung: Zeitwert im Zugangszeitpunkt (IPSAS 12,17)</p> <ul style="list-style-type: none"> • HK inkl. angemessener Aufwendungen für <ul style="list-style-type: none"> - für soziale Einrichtungen des Betriebs, - für freiwillige soziale Leistungen, - für betriebliche Altersversorgung <p>(Pflichtansatz)</p> <p>Vereinfachungen:</p> <p>FiFo- Methode</p> <p>Gemittelte Durchschnittskosten</p> <p>Standardkostenmethode bzw. die im Einzelhandel übliche Methode</p> <p>(IPSAS 12.30-35)</p>	<p>§ 253 HGB</p> <p>AHK (grds. Einzelbewertung)</p> <p>Bei Erwerb ohne Gegenleistung auch Ansatz zu Null möglich</p> <ul style="list-style-type: none"> • HK: Ansatzwahlrecht der angemessenen Aufwendungen <ul style="list-style-type: none"> - für soziale Einrichtungen des Betriebs, - für freiwillige soziale Leistungen, - für betriebliche Altersversorgung <p>Das Wahlrecht wird durch das Land Hessen nicht ausgeübt wird.</p> <p>(§ 255 HGB)</p> <p>Vereinfachungen:</p> <p>Gruppenbewertung zum gewogenen Durchschnittspreis (§ 240 Abs. 4 HGB i.V.m. § 256 Satz 2 HGB)</p> <p>Verbrauchsfolgeverfahren (§ 256 HGB):</p> <p>FiFo, LiFo</p> <p>Festwertverfahren unter bestimmten Voraussetzungen, insb. bei RHB von nachrangiger Bedeutung mit geringen Wertänderungen (§ 240 Abs. 3 i.V.m. § 256 Satz 2 HGB)</p>

	IPSAS	HGB
Fremdkapitalkosten	<u>AHK:</u> Aktivierungswahlrecht von Fremdkapitalkosten (IPSAS 12.26, IPSAS 5)	<u>AHK:</u> Grds. Aktivierungsverbot von Fremdkapitalkosten. Zinsen für Fremdkapital, das zur Finanzierung der Herstellung eines Vermögensgegenstands verwendet wird, dürfen angesetzt werden, soweit sie auf den Zeitraum der Herstellung entfallen
Folgebewertung Stichtag	IPSAS 12.15 – 12.17 AHK oder Nettoveräußerungswert oder im Sonderfall Wiederbeschaffungswert	Strenges Niederstwertprinzip AHK oder niedrigerer beizulegender Wert (je nach Art der Vorräte Wiederbeschaffungskosten oder Verkaufspreis abzgl. der bis zum Verkauf noch anfallenden Kosten)
Ausweis		
	Vorräte (beispielsweise): 1) Handelswaren 2) Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe 3) Unfertige Erzeugnisse 4) Fertigerzeugnisse (IPSAS 12.48)	Vorräte 1) Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe 2) Unfertige Erzeugnisse, unfertige Leistungen 3) Fertige Erzeugnisse und Waren 4) Geleistete Anzahlungen (§ 266 Abs. 2, B. Umlaufvermögen, I. Vorräte HGB)
Anhangangaben		
	Angewandte Bilanzierungs- / Bewertungsmethode und weitere umfangreichere Anhangangaben als nach HGB (IPSAS 12.47)	Angabe lediglich der Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden

3.8.2 Erwähnenswerte Praxiserkenntnisse aus der Umsetzung

Im Rahmen der Umsetzung des Standards ergaben sich folgende wesentliche Erkenntnisse:

Bewertungsvereinfachungen	Durch die Vielzahl an Bewertungsvereinfachungen, die im Standard verankert sind, erlaubt der IPSAS 12 eine der bisherigen Praxis entsprechende Bilanzierung des Verbrauchs von Vorräten.
----------------------------------	--

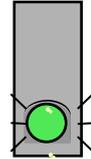
3.8.3 Zweckadäquate Rechnungslegung durch Anwendung der IPSAS?

a. Zusammenfassende Einschätzung

IPSAS 12 gewährleistet eine zweckadäquate Rechnungslegung (insbes.)

Bewertungsvereinfachungen

- Der Standard sieht ein Wahlrecht zwischen unterschiedlichen Bewertungsvereinfachungen vor. Auf dieser Grundlage wird eine zutreffende und transparente Darstellung des Vorratsverbrauches gewährleistet.



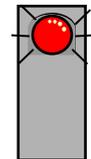
HK Definition

- Die Bewertung von Vorräten mit einem weitreichenden Aktivierungsgebot führt zu einem transparenten und vollständigen Vermögensausweis.
 - Dies gilt auch hinsichtlich der verpflichtenden Einbeziehung von zuordenbaren Aufwendungen für soziale Einrichtungen des Betriebs, freiwillige soziale Leistungen oder betriebliche Altersversorgung, die zugleich zu einer zutreffenden periodengerechten Abgrenzung im Rahmen der Ergebnisermittlung führen.
-

IPSAS 12 gewährleistet keine zweckadäquate Rechnungslegung (insbes.)

Bewertungsvereinfachungen

- Die unterschiedlichen Bewertungsverfahren mit dem zugehörigen Wahlrecht schaffen die Basis für eine differenzierte und an die jeweiligen Eigenschaften der Vorräte angepasste Bewertung. Dies kann jedoch zu einer reduzierten Vergleichbarkeit von Abschlüssen unterschiedlicher Einheiten führen, da die Anwendung und Auswahl von geeigneten Bewertungsvereinfachungsverfahren – im Rahmen der Vorgaben des Standards – im Ermessen der Bilanzierenden liegt.
-



b. Detaillierte Würdigung

Einflussfaktoren für die Einschätzung einer zweckadäquaten Rechnungslegung	Anwendungsbereich Kein sich ergebender Unterschied	Ansatz Kein sich ergebender Unterschied	Bewertung Herstellungskosten Aktivierungspflicht von angemessenen Kosten für: - soziale Einrichtungen des Betriebs - freiwillige soziale Leistungen - betriebliche Altersversorgung (Vgl. IPSAS 17, 31)
Transparenz, (adressatengerechter) Informationsgehalt und Verständlichkeit			ja
			<ul style="list-style-type: none"> • Bewertung von Vorräten mit einem weitreichenden Aktivierungsgebot führt zu einem transparenten und vollständigen Vermögensausweis
Datenqualität			ja
			<ul style="list-style-type: none"> • Zutreffende Bewertung durch Zuordnung von Aufwendungen zu einem konkreten Vermögenswert
Vergleichbarkeit			ja
			<ul style="list-style-type: none"> • Vergleichbarkeit durch eindeutige Regelungen gewährleistet
Fazit	IPSAS bietet eine zweckadäquate Rechnungslegung	IPSAS bietet eine zweckadäquate Rechnungslegung	IPSAS bietet eine zweckadäquate Rechnungslegung
Schlussfolgerung			
Anmerkungen / Informationen			

Bewertung		Ausweis	Anhangangaben
Herstellungskosten Aktivierungsverbot von nicht herstellungsbezogenen allgemeinen Verwaltungs- und anderen allgemeinen Gemeinkosten (Vgl. IPSAS 17, 31)	Bewertungsvereinfachungsver- fahren	-	Erweiterte Anhangangaben
ja	ja		ja
<ul style="list-style-type: none"> Berücksichtigung von Aufwendungen, wenn diese anfallen 	<ul style="list-style-type: none"> Bewertungsvereinfachungsverfahren ermöglichen eine zutreffende und transparente Darstellung des Vorratsverbrauches 		<ul style="list-style-type: none"> Zusätzliche Anhangangaben führen zu einem Informationszugewinn Anhangangaben sind in einem angemessenen Rahmen Anhangangaben sind nachvollziehbar
ja	ja		n/a
<ul style="list-style-type: none"> Keine Verteilungsproblematik 	<ul style="list-style-type: none"> Wahlrecht zu Bewertungsvereinfachungsverfahren bildet die Basis für eine differenzierte und an die jeweiligen Eigenschaften der Vorräte angepasste Bewertung 		<ul style="list-style-type: none"> Keine zusätzliche Ermittlung von Informationen für die Anhangangaben erforderlich
ja	nein		ja
<ul style="list-style-type: none"> Vergleichbarkeit durch eindeutige Regelungen gewährleistet 	<ul style="list-style-type: none"> Auswahl und Anwendung der Bewertungsverfahren liegt im Ermessen des Bilanzierenden, was zu einer reduzierten Vergleichbarkeit von Abschlüssen unterschiedlicher Einheiten führen kann 		<ul style="list-style-type: none"> Vergleichbarkeit durch eindeutige Regelungen gewährleistet
IPSAS bietet eine zweckadäquate Rechnungslegung	IPSAS bietet eine zweckadäquate Rechnungslegung		IPSAS bietet eine zweckadäquate Rechnungslegung

3.9 IPSAS 32: Dienstleistungskonzessionsvereinbarungen: Konzessionsgeber

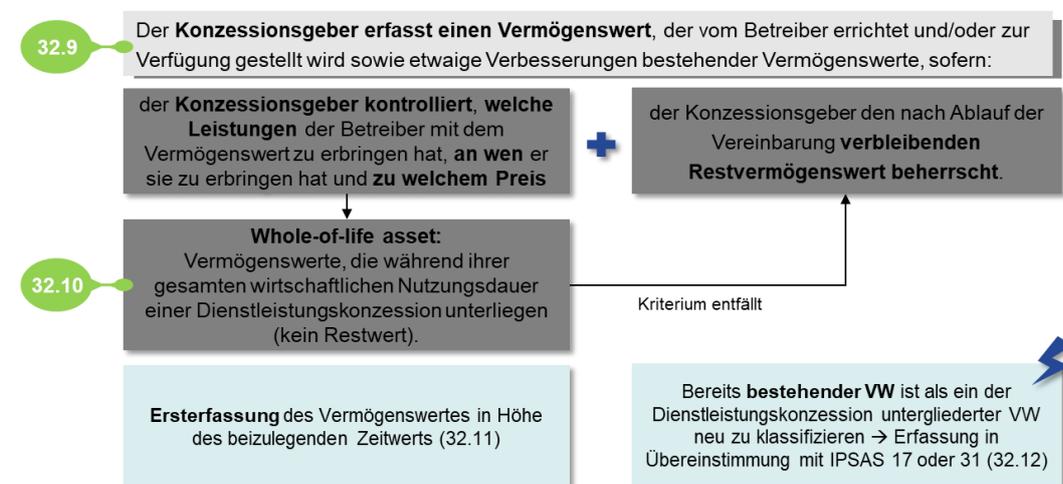
3.9.1 Theoretische Grundlagen

Anwendungsbereich

IPSAS 32 regelt die Rechnungslegungsanforderungen für Einheiten des öffentlichen Sektors als Konzessionsgeber von Dienstleistungskonzessionen. Eine Dienstleistungskonzession ist gemäß IPSAS 32.8 eine verbindliche Vereinbarung zwischen einem Konzessionsgeber und einem Betreiber, in welcher der Betreiber den Vermögenswert der Dienstleistungskonzession nutzt, um im Namen des Konzessionsgebers Dienstleistungen über einen bestimmten Zeitraum zu erbringen, und der Betreiber für diese erbrachten Leistungen entschädigt wird (Beispiele für Vermögenswerte sind Straßen, Brücken, Tunnel, Krankenhäuser, Flughäfen etc.).

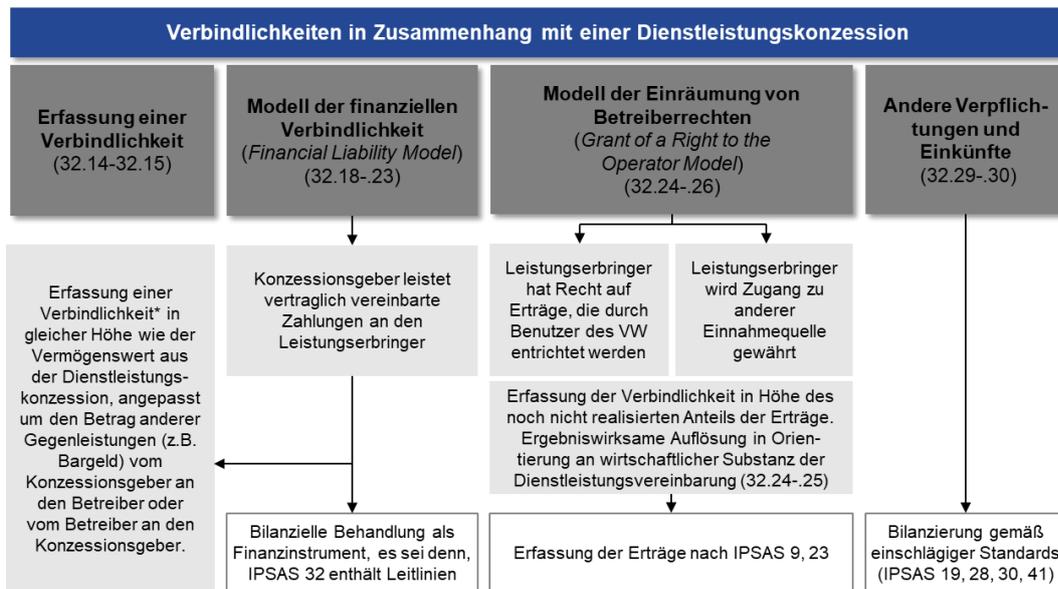
Ansatz und Bewertung

Ein Ansatz als Vermögenswert erfolgt beim öffentlichen Konzessionsgeber verpflichtend als Sachanlage oder immaterieller Vermögenswert, sofern die folgenden Kriterien erfüllt sind:



Nach erstmaliger Berücksichtigung erfolgt die Folgebewertung gemäß IPSAS 32.13 im Rahmen einer separaten Klasse von Vermögenswerten nach Maßgabe der IPSAS 17 (Sachanlagen) oder IPSAS 31 (Immaterielle Vermögenswerte). Sollte ein Anzeichen für eine Wertminderung bestehen, finden die IPSAS 21 (Impairment of Non-Cash-Generating-Assets) und IPSAS 26 (Impairment of Cash-Generating-Assets) entsprechend Anwendung.

Bei Aktivierung einer Dienstleistungskonzession ist gleichzeitig eine Verbindlichkeit abzubilden, was in der folgenden Grafik dargestellt wird:



*Keine Erfassung einer Verbindlichkeit, wenn ein bestehender Vermögenswert in einen Dienstleistungskonzessionsvermögenswert umgegliedert wird.

Ausweis

Die Vermögenswerte im Zusammenhang mit einer Dienstleistungskonzession werden in der Bilanz des Konzessionsgebers entweder unter den Sachanlagen (IPSAS 17) oder unter den immateriellen Vermögenswerten (IPSAS 31) ausgewiesen (IPSAS 32.33).

Unterschiede HGB / IPSAS

Anwendungsbereich	IPSAS	HGB
	<ul style="list-style-type: none"> - Geschäftsbeziehung zwischen dem privaten (Betreiber) und öffentlichen Sektor (Konzessionsgeber) über eine <u>öffentliche</u> Dienstleistung (IPSAS 32.8) 	<ul style="list-style-type: none"> - Geschäftsbeziehung zwischen dem privaten und öffentlichen Sektor über eine Dienstleistung (PPP-Projekte) - Keine Trennung in öffentliche oder sonstige Dienstleistung.
	<ul style="list-style-type: none"> - Pflicht zur Aktivierung des Vermögenswerts und Passivierung einer Schuld nach dem Control-Ansatz. - (IPSAS 32.9) 	<ul style="list-style-type: none"> - Abhängig vom jeweils gewählten Modell der Konzession bzgl. des Eigentumsverhältnis (z.B. Erwerbermodell: Aktivierung des Vermögensgegenstandes und Passivierung einer Verbindlichkeit oder lediglich eine Anhangangabe). - Kein Ansatz der Konzession selbst.

	IPSAS	HGB
Bewertung	<ul style="list-style-type: none"> - Bewertung zum Zeitwert (fair value) oder fortg. AHK bei bereits existierendem Vermögenswert. - (IPSAS 32.11) - Wertminderung (Impairment) bei einem „triggering event“ im Berichtsjahr. - Bewertung der korrespondierenden Verbindlichkeiten in selber Höhe wie der Vermögensgegenstand und ergebniswirksame Auflösung um die erfolgten Vergütungen des Konzessionsnehmers (Modell der finanziellen Verbindlichkeit) oder Orientierung an der wirtschaftlichen Substanz bzw. Restlaufzeit des Konzessionsobjekts (Betreiberrechte-Modell) (IPSAS 32.14ff) 	<ul style="list-style-type: none"> - Sofern (zumindest) wirtschaftliches Eigentum auf Seiten der öffentlichen Hand vorliegt: - Aktivierung des Vermögenswertes zu AHK (§ 253 Abs.1 HGB)
Ausweis	<p>Ausweis als</p> <ul style="list-style-type: none"> - Vermögenswert - Verbindlichkeit <p>bei Erfüllung des Control-Ansatzes. (IPSAS 32.11+14ff)</p>	<p>Ausweis als</p> <ul style="list-style-type: none"> - Vermögensgegenstand - Verbindlichkeit <p>abhängig vom Modell.</p>
Anhangangaben	<p>Umfangreiche Anhangangaben zu Art und Umfang der expliziten Dienstleistungskonzessionen. (IPSAS 32.31)</p>	<p>Anhangangaben lediglich über Art und Umfang eingegangener Public-Private-Partnership-Projekte.</p>

3.9.2 Erwähnenswerte Praxiserkenntnisse aus der Umsetzung

Im Rahmen der Umsetzung des Standards ergaben sich folgende wesentliche Erkenntnisse:

Anwendungsbereich	<p>Die fehlende Konkretisierung des Begriffs der „öffentlichen Dienstleistung“ und der damit einhergehende Interpretationsspielraum hat in der Anwendung des Standards zu Diskussionen geführt, die im Ergebnis zu der Erkenntnis geführt haben, dass das Land Hessen derzeit kein Konzessionsgeber iSd des IPSAS 32 ist. Die betrachteten PPP-Projekte wurden in der Folge sämtlich nach den Regelungen des IPSAS 13 <i>Leasing</i> beurteilt und bilanziert. Sowohl für die Beurteilung nach IPSAS 32 als auch – wenn dieser keiner Anwendung findet – ggf. nach IPSAS 13 sind das Vorliegen sämtlicher vertraglicher Grundlagen sowie die Ermittlung des Fair Value für die Vermögenswerte erforderlich.</p>
--------------------------	---

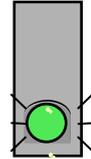
3.9.3 Zweckadäquate Rechnungslegung durch Anwendung der IPSAS?

a. Zusammenfassende Einschätzung

IPSAS 32 gewährleistet eine zweckadäquate Rechnungslegung (insbes.)

Anwendungsbereich/ Anhang

- Die Vorgabe separater Bilanzierungsregeln für den eindeutig abgrenzbaren Anwendungsbereich (Geschäftsbeziehung zwischen privatem Vertragspartner (Betreiber) und öffentlichem Sektor (Konzessionsgeber)), legt einen Fokus auf diese spezifische Art der Dienstleistungserbringung im öffentlichen Bereich. Ge paart mit den entsprechend geforderten Anhangangaben wird eine transparente Darstellung für entsprechende, von dem Standard erfasste Sachverhalte sicher gestellt.



Control-Ansatz

- Die auf Grundlage eines Control-Ansatzes verpflichtende Aktivierung von Vermögenswerten und Passivierung von Schulden im Zusammenhang mit einer Dienstleistungskonzession führen zu einem vollständigen Vermögens- und Verpflichtungsausweis in der Bilanz des Konzessionsgebers und tragen somit zu einer transparenten und vergleichbaren Darstellung bei.

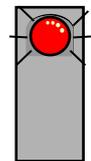
Bewertung

- Die sich nach der inhaltlichen Ausgestaltung des Vergütungsmodells des Betreibers richtende Folgebilanzierung der aus der Dienstleistungskonzession resultierenden Verbindlichkeit dient der sachgerechten Abbildung der Verpflichtung in ihrer Entwicklung.

IPSAS 32 gewährleistet keine zweckadäquate Rechnungslegung (insbes.)

Anwendungsbereich

- Der Definition des Begriffs der „öffentlichen Dienstleistung“, welcher zentral für die Abgrenzung des Anwendungsbereichs des IPSAS 32 ist, fehlt es an einer praxisgerechten Konkretisierung. Damit geht in der Anwendung ein Interpretations- und Ermessensspielraum einher, der zu einer Einschränkung der Vergleichbarkeit von Abschlüssen verschiedener Einrichtungen führen kann.



b. Detaillierte Würdigung

Einflussfaktoren für die Einschätzung einer zweckadäquaten Rechnungslegung	Anwendungsbereich Geschäftsbeziehung zwischen dem privaten (Betreiber) und öffentlichen Sektor (Konzessionsgeber) über eine öffentliche Dienstleistung	Ansatz Control-Ansatz	Bewertung Vermögenswert Erstbewertung bei Ersterfassung zum Fair Value
Transparenz, (adressatengerechter) Informationsgehalt und Verständlichkeit	ja	ja	ja
	<ul style="list-style-type: none"> • Separater Bilanzierungsregeln für Geschäftsbeziehung zwischen privatem Vertragspartner (Betreiber) und öffentlichem Sektor (Konzessionsgeber) 	<ul style="list-style-type: none"> • Transparente und vergleichbare Darstellung durch verpflichtende Aktivierung von Vermögenswerten und Passivierung von Schulden im Rahmen des Control Ansatzes • Vollständiger Vermögens- und Verpflichtungsausweis in der Vermögensrechnung des Konzessionsgebers 	<ul style="list-style-type: none"> • Bewertung zum Fair Value vermittelt tatsächlichen Wert der Vermögenswerte
Datenqualität	n/a	n/a	n/a
Vergleichbarkeit	nein	ja	ja
	<ul style="list-style-type: none"> • Vergleichbarkeit durch fehlende Konkretisierung des Begriffs der „öffentlichen Dienstleistung“ und damit verbundenen Interpretationsspielraum beeinträchtigt 	<ul style="list-style-type: none"> • Vergleichbarkeit durch eindeutige Regelung gewährleistet 	<ul style="list-style-type: none"> • Vergleichbarkeit gewährleistet, sofern Fair-Value durch einen aktiven Markt (z.B. bei Immobilien), ein Gutachten oder eine Wirtschaftlichkeitsbetrachtungen verfü- oder ermittelbar ist
Fazit	IPSAS bietet eine zweckadäquate Rechnungslegung	IPSAS bietet eine zweckadäquate Rechnungslegung	IPSAS bietet eine zweckadäquate Rechnungslegung
Schlussfolgerung			
Anmerkungen / Informationen	<ul style="list-style-type: none"> • Konkretisierung des Anwendungsbereichs erforderlich, insbesondere im Hinblick auf den Begriff der öffentlichen Dienstleistung 		

Bewertung		Ausweis	Anhangangaben
Vermögenswert Zur Folgebewertung bzw. Bilanzierung bereits bestehender Vermögenswerte siehe IPSAS 17 oder IPSAS 31	Verbindlichkeit Modell der finanziellen Verbindlichkeit oder Betreiberrechte-Modell	Kein sich ergebender Unterschied	Erweiterte Anhangangaben
	ja		ja
	<ul style="list-style-type: none"> • Bilanzierung richtet sich nach Ausgestaltung des Vergütungsmodells des Betreibers • Konkrete Bewertungsmodelle vorgesehen 		<ul style="list-style-type: none"> • Zusätzliche Anhangangaben führen zu einen Informationszugewinn • Anhangangaben sind in einem angemessenen Rahmen • Anhangangaben sind nachvollziehbar
	ja		n/a
	<ul style="list-style-type: none"> • Sachgerechte Abbildung der Verpflichtung 		<ul style="list-style-type: none"> • Keine zusätzliche Ermittlung von Informationen für die Anhangangaben erforderlich
	ja		ja
	<ul style="list-style-type: none"> • Vergleichbarkeit durch eindeutige Regelung gewährleistet 		<ul style="list-style-type: none"> • Vergleichbarkeit durch eindeutige Regelung gewährleistet
IPSAS bietet keine zweckadäquate Rechnungslegung	IPSAS bietet eine zweckadäquate Rechnungslegung	IPSAS bietet eine zweckadäquate Rechnungslegung	IPSAS bietet eine zweckadäquate Rechnungslegung

4. Wertminderungen

4.1 Zusammenfassung

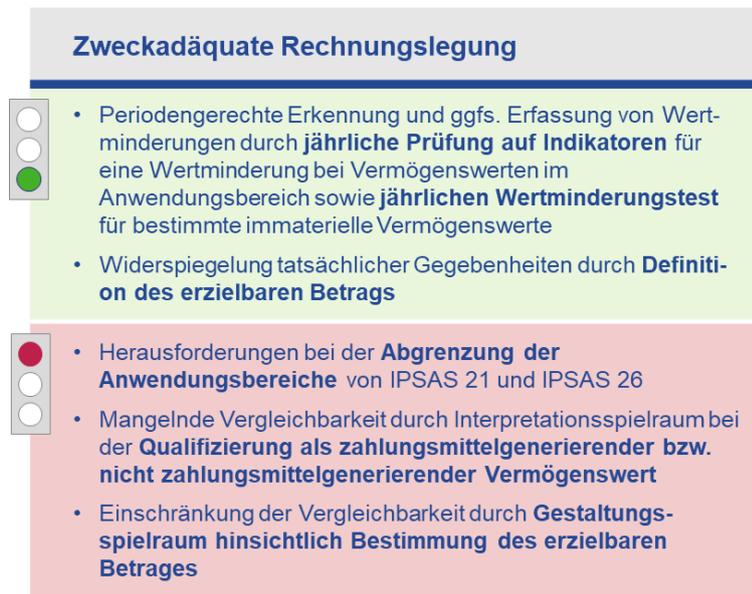
In diesem Kapitel werden folgende IPSAS gewürdigt, die im Rahmen der Bilanzierung von Wertminderungen anzuwenden sind:

IPSAS Standard

IPSAS 21: Wertminderung von nicht zahlungsmittelgenerierenden Vermögenswerten

IPSAS 26: Wertminderung von zahlungsmittelgenerierenden Vermögenswerten

Die im Zusammenhang mit dem Bereich der Wertminderungen relevanten IPSAS – wie vorhergehend aufgeführt – werden überwiegend als zweckadäquat eingeschätzt. Die hierzu beitragenden positiven Elemente sowie einige Kritikpunkte werden in der nachfolgenden Grafik zusammengefasst.



4.2 IPSAS 21: Wertminderung von nicht zahlungsmittelgenerierenden Vermögenswerten

4.2.1 Theoretische Grundlagen

Anwendungsbereich

IPSAS 21 kommt bei sog. nicht zahlungsmittelgenerierenden Vermögenswerten zum Tragen, d.h. bei Vermögenswerten, die nicht mit dem Hauptziel der Generierung einer wirtschaftlichen Rendite gehalten werden. Der Standard regelt die Verfahren, die eine Einheit verwendet, um festzustellen, ob ein nicht zahlungsmittelgenerierender Vermögenswert wertgemindert ist und stellt die Erfassung der Wertminderungsaufwendungen sicher. Nach IPSAS 21.14 wird eine Wertminderung definiert als ein Verlust im künftigen wirtschaftlichen Nutzen oder Nutzungspotenzial eines Vermögenswerts, der die systematische Erfassung der Wertminderung des künftigen wirtschaftlichen Nutzens oder Nutzungspotenzial mittels Abschreibung übersteigt.

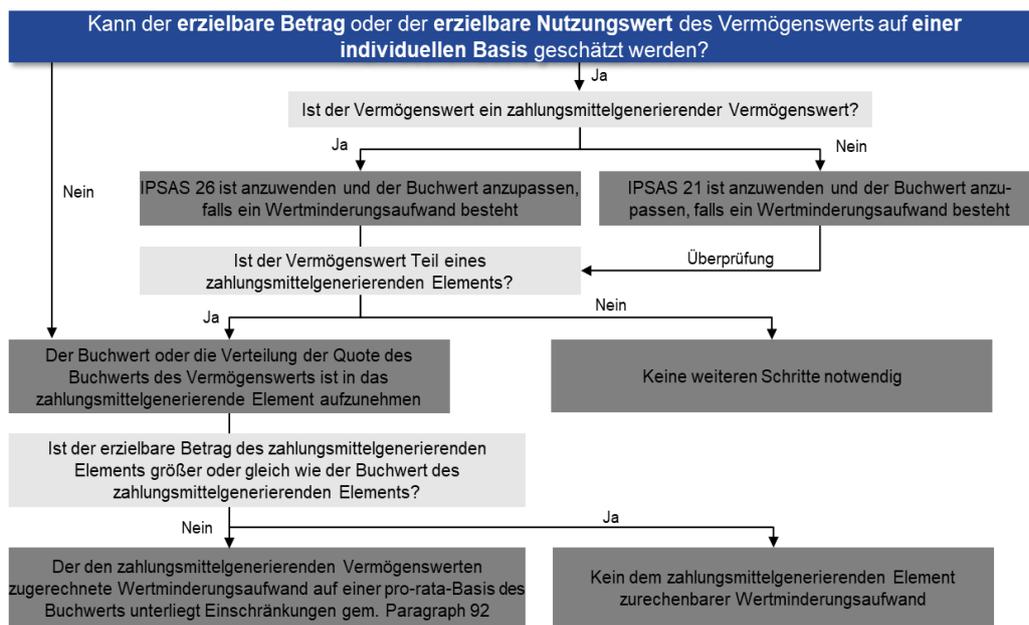
Der Anwendungsbereich des IPSAS 21 zur Beurteilung einer Wertminderung i.S. dieses Standards erschließt sich durch eine Abgrenzung von den durch IPSAS 26 erfassten Wertminderungen bei zahlungsmittelgenerierenden Vermögenswerten.

- Zahlungsmittelgenerierende Vermögenswerte sind Vermögenswerte, die mit dem Hauptziel der Generierung einer wirtschaftlichen Rendite gehalten werden; ein Vermögenswert generiert eine wirtschaftliche Rendite, wenn er analog zu seinem Einsatz in einer gewinnorientierten Einheit verwendet wird (IPSAS 21.14, 21.16). Für die Zwecke der Wertminderung wird der Geschäfts- oder Firmenwert als zahlungsmittelgenerierender Vermögenswert betrachtet.
- Nicht zahlungsmittelgenerierende Vermögenswerte sind andere Vermögenswerte als zahlungsmittelgenerierende Vermögenswerte (IPSAS 21.14)

In den Anwendungsbereich des IPSAS 21 fallen daher als Residualgröße die Vermögenswerte, die nicht als zahlungsmittelgenerierend i.S.d. IPSAS 26 einzustufen sind.

21.16 Zahlungsmittelgenerierender Vermögenswert (IPSAS 26)	Nicht zahlungsmittelgenerierender Vermögenswert (IPSAS 21)
Vermögenswerte, die mit dem Hauptziel der Generierung einer wirtschaftlichen Rendite gehalten werden.	Andere Vermögenswerte als zahlungsmittelgenerierende Vermögenswerte.
Indikator für das Ziel einer Einheit, positive Mittelzuflüsse aus dem Vermögenswert zu generieren und eine kommerzielle Rendite zu erzielen.	
Öffentliche Einheiten können gewisse VW hauptsächlich zur Erzielung einer wirtschaftlichen Rendite halten, auch wenn die Mehrzahl der VW nicht zu diesem Zweck gehalten wird.	VW kann ein nicht zahlungsmittelgenerierender VW sein, auch wenn in einer bestimmten Berichtsperiode der Break-even erreicht oder sogar eine wirtschaftliche Rendite erzielt wurde.
Die Abwägung, welcher Standard anzuwenden ist, ist Ermessenssache . Unter Berücksichtigung der allgemeinen Ziele der meisten Einheiten des öffentlichen Sektors gilt die Annahme, dass Vermögenswerte nicht zahlungsmittelgenerierend sind und daher IPSAS 21 anzuwenden ist.	

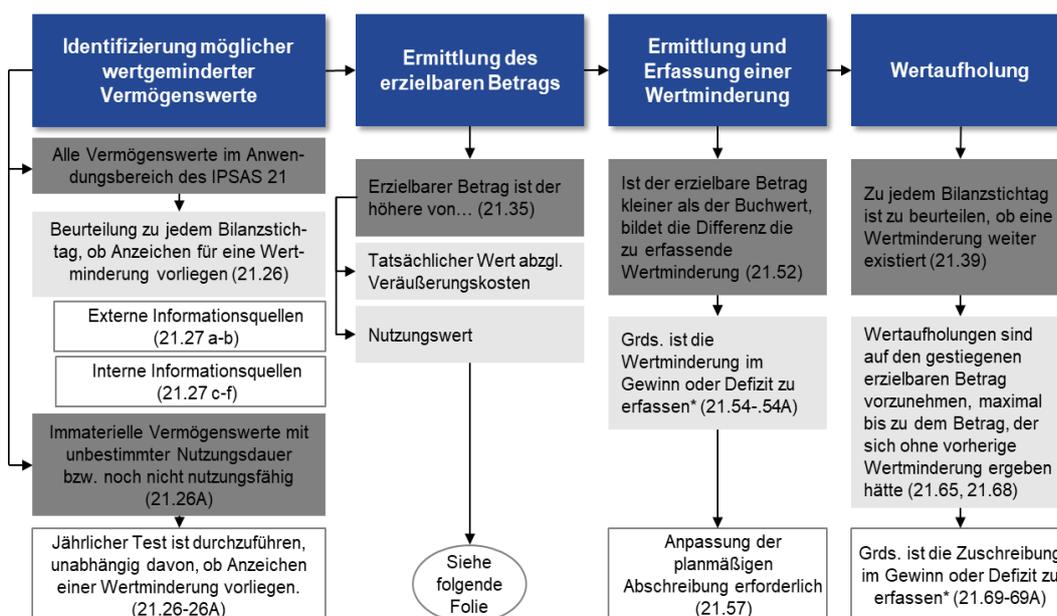
Die folgende Grafik veranschaulicht die Abgrenzung von IPSAS 21 und IPSAS 26.



Ansatz und Bewertung

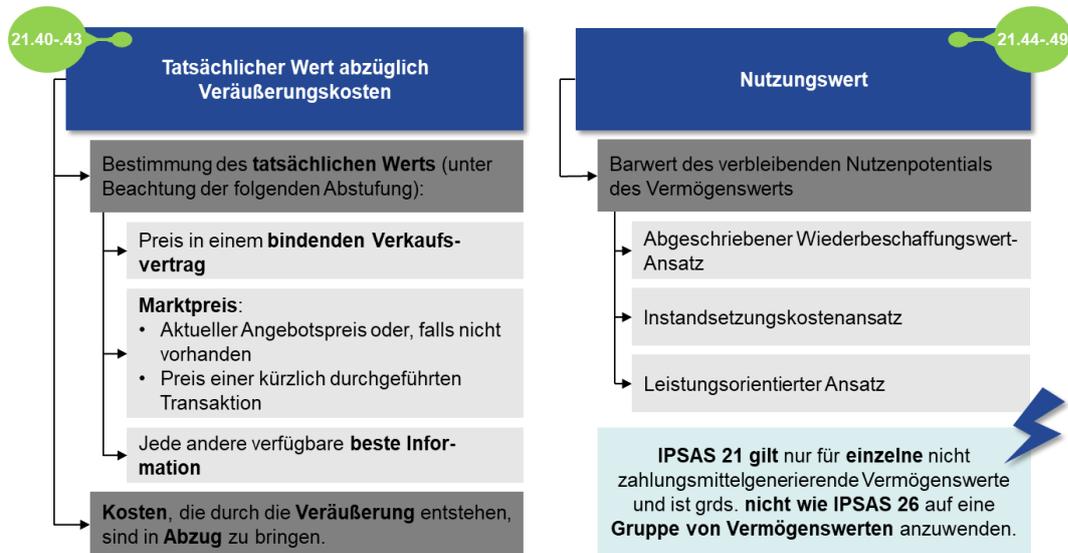
Zu jedem Abschlussstichtag ist zu prüfen, ob ein Anhaltspunkt für eine mögliche Wertminderung eines nicht zahlungsmittelgenerierenden Vermögenswerts vorliegt (IPSAS 21.26) oder, ob ein Grund für die Berücksichtigung einer Wertminderung in früheren Berichtsjahren im aktuellen Berichtsjahr entfallen bzw. vermindert ist (IPSAS 21.59). Davon abweichend ist für bestimmte Vermögenswerte (immaterielle Vermögenswerte mit unbestimmter Nutzungsdauer und solche, die noch nicht nutzungsfähig sind) jährlich ein Wertminderungstest durchzuführen; unabhängig vom Vorliegen von Anhaltspunkten für eine Wertminderung (IPSAS 21.26A).

Die Identifizierung und Erfassung möglicher Wertminderungen bzw. Wertaufholungen verläuft wie folgt:



*Ausgenommen Vermögenswerte, die in Übereinstimmung mit einem anderen Standard zum Neubewertungsbetrag angesetzt werden (Neubewertungsrücklage)

Der erzielbare Nutzungswert, der definiert ist als der höhere Wert aus dem tatsächlichen (Verkaufs-)Wert abzüglich Veräußerungskosten und aus dem gegenwärtigen Nutzungswert als Barwert des verbleibenden Nutzenpotentials, wird wie folgt ermittelt:



Ausweis

Folgende Aspekte sind wie folgt auszuweisen:

- Ein Wertminderungsaufwand bzw. eine Wertaufholung eines Vermögenswerts ist unmittelbar im Gewinn oder Defizit zu erfassen (IPSAS 21.54, IPSAS 21.69).
- Falls der geschätzte Wertminderungsaufwand höher ist als der Buchwert des dazugehörigen Vermögenswerts, wird eine Verbindlichkeit erfasst, wenn dies ein anderer IPSAS verlangt (IPSAS 21.55).
- Die Grenze für die Wertaufholung ist der Buchwert, der sich ohne frühere Berücksichtigung der Wertminderung ergeben hätte (IPSAS 21.68).
- Gemäß IPSAS 21.57 und 21.70 werden nach einer Wertminderung bzw. Wertaufholung planmäßige Abschreibungen für künftige Berichtsperioden angepasst (systematische Verteilung über Restnutzungsdauer).

Unterschiede IPSAS / HGB

	IPSAS	HGB
Anwendungsbereich	<p>IPSAS 21 gilt für einzelne, <u>nicht</u> zahlungsmittelgenerierende Vermögenswerte, die nicht mit dem Hauptziel der Generierung einer wirtschaftlichen Rendite gehalten werden.</p> <p>Ausnahmen: Vorräte, Fertigungsaufträge, Finanzinstrumente, als Finanzinvestition gehaltene Immobilien, nach der Neubewertungsmethode bewertete Sachanlagen und immaterielle Vermögenswerte → hierfür gelten die spezielleren Regelungen im jeweiligen IPSAS (IPSAS 21.2)</p> <p>IPSAS 26 gilt für zahlungsmittelgenerierende Vermögenswerte.</p>	<p>Gemäß HGB wird für die Behandlung von außerplanmäßigen Abschreibungen nicht zwischen zahlungsmittelgenerierenden und nicht zahlungsmittelgenerierenden Vermögenswerten unterschieden. (§ 253 Abs. 3 - 5 HGB, § 277 Abs. 3 HGB)</p>
Ansatz		
Identifizierung		
a.) Zeitpunkt der Prüfung	<p>Gemäß IPSAS 21 ist zu jedem Stichtag zu ermitteln, ob Indikatoren für eine Wertminderung vorliegen. (IPSAS 21.26)</p> <p>Zudem ist für immaterielle Vermögenswerte mit unbestimmter Nutzungsdauer und solche, die noch nicht zur Nutzung bereit sind, unabhängig von Indikatoren ein jährlicher Wertminderungstest durchzuführen (Auslegung: Dieser Test könnte auch jeweils zum Stichtag durchgeführt werden). (IPSAS 21.26A)</p>	<p>Gemäß HGB ist gleichfalls zu jedem Stichtag zu prüfen, ob Anlass für eine außerplanmäßige Abschreibung gegeben ist. (§ 253 Abs. 3 HGB)</p>
b.) Übersicht von internen und externen Indikatoren	<ul style="list-style-type: none"> Bei Beurteilung, ob ein Anhaltspunkt für eine Wertminderung eines Vermögenswertes vorhanden ist, sind in den IPSAS 21 exemplarisch Indikatoren angegeben, deren Vorliegen bei der Beurteilung eines Wertminderungsbedarfs geprüft werden müssen. (IPSAS 21.27 – 21.34) 	<ul style="list-style-type: none"> Gemäß HGB existieren keine vergleichbaren, konkreten Vorgaben zur Werthaltigkeitsprüfung. (§ 253 Abs. 3 – 5 HGB) Dennoch können vergleichbare interne und externe Informationsquellen für eine Prüfung herangezogen werden. (§ 253 Abs. 4 HGB)

	IPSAS	HGB
c.) Dauer der Wertminderung	<ul style="list-style-type: none"> Nach IPSAS 21 wird keine Unterscheidung in <ul style="list-style-type: none"> dauerhafte und nur vorübergehende Wertminderungen vorgenommen. <p>Sofern der künftige wirtschaftliche Nutzen oder das Nutzungspotential eines Vermögenswerts am Abschlussstichtag geringer ist als sein Buchwert, ist eine Abschreibung vorzunehmen. (IPSAS 21.14)</p> <p>Es ist unerheblich, ob die Wertminderung von Dauer ist, da bei Nicht-Fortbestehen eine Wertaufholung erfolgt. (IPSAS 21.59)</p>	<ul style="list-style-type: none"> Unterscheidung in <ul style="list-style-type: none"> voraussichtlich nur vorübergehende Wertminderungen und voraussichtlich dauernde Wertminderungen. <p>(§ 253 Abs. 3 HGB)</p> <p>Vermögensgegenstände des Anlagevermögens müssen nur dann wertberichtigt werden, wenn es sich um eine voraussichtlich <u>dauernde</u> Wertminderung handelt (gemildertes Niederstwertprinzip). (§ 253 Abs. 3 HGB)</p> <p>Vermögensgegenstände des Umlaufvermögens müssen jedoch auch bei nicht dauerhafter Wertminderung zwingend auf den niedrigeren Wertansatz abgeschrieben werden (strenges Niederstwertprinzip). (§ 253 Abs. 4 HGB)</p>

Bewertung

Ermittlung des erzielbaren Betrages Bewertungsmaßstab	<ul style="list-style-type: none"> Gemäß IPSAS 21.35 ist der höhere Wert von <ul style="list-style-type: none"> gegenwärtigem Nutzungswert als Barwert des verbleibenden Nutzenpotentials, und tatsächlichem Wert des Vermögenswerts abzüglich der Kosten der Veräußerung <p>als erzielbarer Nutzungswert zu ermitteln.</p>	<ul style="list-style-type: none"> Ermittlung des beizulegenden Werts ist abhängig davon, ob es sich um Vermögensgegenstände des Anlagevermögens oder des Umlaufvermögens handelt. (§ 253 Abs. 3 u. 4 HGB) Grds. zulässige Ansätze unter Beachtung des Gebots der Einzelbewertung: <ul style="list-style-type: none"> Wiederbeschaffungswert Reproduktionswert Börsen- oder Marktpreis Ertragswert (z.B. bei Patenten und Lizenzen oder bei vermieteten Vermögensgegenständen)
Ermittlung der Wertminderung	<ul style="list-style-type: none"> Ist der erzielbare Nutzungswert kleiner als der Buchwert, bildet die Differenz die zu erfassende Wertminderung. (IPSAS 21.52) 	<ul style="list-style-type: none"> Ist der beizulegende Wert kleiner als der Buchwert, bildet die Differenz die Wertminderung.

	IPSAS	HGB
Wertminderung	<ul style="list-style-type: none"> Die Wertminderung ist als Aufwand zu erfassen. (IPSAS 21.54) Sonderfall: Falls der geschätzte Wertminderungsaufwand jedoch größer ist als der bisherige Buchwert, so ist eine Verbindlichkeit zu erfassen, wenn dies ein anderer IPSAS verlangt. (IPSAS 21.55) Nach Erfassung der Wertminderung ist eine Anpassung der planmäßigen Abschreibung für künftige Berichtsperioden notwendig. (IPSAS 21.57) 	<ul style="list-style-type: none"> Die Wertminderung ist erfolgswirksam zu erfassen. Nach der Erfassung der Wertminderung ist eine Anpassung der planmäßigen Abschreibung für künftige Berichtsperioden notwendig
Wertaufholung	<ul style="list-style-type: none"> Zu jedem Stichtag ist zu beurteilen, ob eine Wertminderung weiter existiert. (IPSAS 21.59) Ist der erzielbare Betrag größer als der Buchwert, bildet die Differenz die zu erfassende Wertaufholung, jedoch maximal bis zu dem Betrag, der sich ohne vorherige Wertminderung ergeben hätte. (IPSAS 21.65, IPSAS 21.68) 	<ul style="list-style-type: none"> Zu jedem Stichtag ist zu beurteilen, ob eine Wertminderung weiter existiert. (§ 253 Abs. 5 HGB) Ist der beizulegende Wert höher als der Buchwert, ist der Wert des Vermögensgegenstandes erfolgswirksam aufzuholen (Zuschreibung) und der nunmehr höhere beizulegende Wert, maximal die ursprünglichen AHK, bei abnutzbaren Vermögensgegenständen die fortgeführte AHK, anzusetzen (Wertaufholungsgebot). (§ 253 Abs. 5 HGB)
Verbuchung Wertaufholung	<ul style="list-style-type: none"> Die Zuschreibung ist als Ertrag zu erfassen. Ggf. aufgrund von Wertminderungen gebildete Verbindlichkeiten sind aufzulösen. (IPSAS 21.69) Nach der Erfassung der Wertaufholung ist eine Anpassung der planmäßigen Abschreibung für künftige Berichtsperioden notwendig. (IPSAS 21.70) 	<ul style="list-style-type: none"> Ist der beizulegende Wert höher als der Buchwert, ist der Wert des Vermögensgegenstandes erfolgswirksam aufzuholen (Zuschreibung) und der nunmehr höhere beizulegende Wert, maximal die ursprünglichen AHK, bei abnutzbaren Vermögensgegenständen die fortgeführte AHK, anzusetzen (Wertaufholungsgebot). Nach der Erfassung der Wertaufholung ist eine Anpassung der planmäßigen Abschreibung für künftige Berichtsperioden notwendig.
Ausweis		<ul style="list-style-type: none"> Gemäß § 277 Abs. 3 S.1 HGB können außerplanmäßige Abschreibungen alternativ zum separaten Ausweis in der Ergebnisrechnung im Anhang (in Summe) ausgeführt.

Anhang

- Offenlegung der Kriterien, nach welchen nicht zahlungsmittelgenerierende von zahlungsmittelgenerierenden Vermögenswerten abgegrenzt werden.
(IPSAS 21.72A)
 - Angabe der Höhe der während der Berichtsperiode als Gewinn oder Defizit erfassten Wertminderungsaufwände/Wertaufholungen (getrennte Angabe) und die Positionen der Erfolgsrechnung, in denen diese Wertminderungsaufwände enthalten/aufgehoben sind für jede Gruppe von Vermögenswerten.
(IPSAS 21.73)
 - Für wesentliche Wertminderungen/Wertaufholungen während einer Berichtsperiode ist Folgendes anzugeben:
 - Ereignisse/Umstände, die zur Erfassung geführt haben;
 - Betrag des erfassten oder aufgehobenen Wertminderungsaufwands;
 - Art des Vermögenswerts;
 - ob der erzielbare Nutzungswert der tatsächliche Wert abz. der Veräußerungskosten oder der gegenwärtige Nutzungswert ist;
 - Grundlage zur Ermittlung des tatsächlichen Werts (falls erzielbare Nutzungswert = tatsächlicher Wert abz. der Veräußerungskosten).
 - Ansatz für die Ermittlung des gegenwärtigen Nutzungswerts (falls erzielbare Nutzungswert = gegenwärtiger Nutzungswert).
 (IPSAS 21.77)
 - Angaben für nicht wesentliche Wertminderungen (in Summe) /Wertaufholungen (in Summe) während einer Berichtsperiode.
(IPSAS 21.78)
- Die Berichtspflicht betrifft ausschließlich außerplanmäßige Abschreibungen auf immaterielle Anlagegegenstände, Sachanlagen und Finanzanlagen.
(§ 253 Abs. 3 S. 5, 6 HGB)
 - Die in § 253 Abs. 4 HGB geregelten außerplanmäßigen Abschreibungen auf Gegenstände des Umlaufvermögens sind indes nicht gesondert anzugeben.
 - Weitere Anhangangaben gem. § 285 Nr. 18 HGB bzgl. Finanzinstrumenten, die über ihrem beizulegenden Zeitwert ausgewiesen werden

4.2.2 Erwähnenswerte Praxiserkenntnisse aus der Umsetzung

Im Rahmen der Umsetzung des Standards ergaben sich folgende wesentliche Erkenntnisse:

Anwendungsbereich	Die Regelungen zur Ermittlung und Erfassung von Wertminderungen für den öffentlichen Sektor sind in den zwei separaten Standards IPSAS 21: <i>Wertminderung von nicht zahlungsmittelgenerierenden Vermögenswerten</i> und IPSAS 26: <i>Wertminderung von zahlungsmittelgenerierenden Vermögenswerten</i> enthalten. Diese stehen in einem engen Zusammenhang und sollten daher im Kontext betrachtet werden. Das sich aus der Aufteilung ergebende Erfordernis einer Abgrenzung von zahlungsmittel- und nicht zahlungsmittelgenerierenden Vermögenswerten hat sich in der Praxis als herausfordernd erwiesen. Im Land Hessen wurde der Sachzielvorrang der öffentlichen Hand als grundlegendes, primäres Abgrenzungskriterium berücksichtigt, so dass sich – mit Ausnahmen von Geschäfts- oder Firmenwerten auf der Ebene der nach der Equity-Methode bilanzierten Einheiten – ausschließlich Sachverhalte im Anwendungsbereich des IPSAS 21 ergaben.
Ansatz und Bewertung	Im Rahmen der Erstellung des vorgelegten IPSAS-Abschlusses wurde kein Regelprozess für die Durchführung eines Wertminderungstests nach IPSAS 21 und IPSAS 26 aufgesetzt. Dies wäre bei einer Einführung der IPSAS erforderlich, um den Anforderungen der Standards (Überprüfung des Vorliegens von Triggering Events; Durchführung von jährlichen Wertminderungstest für bestimmte Vermögenswerte) gerecht zu werden. Für die testweise einmalige Bilanzierung nach internationalen Rechnungslegungsstandards wurde vereinfachend das Vorliegen einer handelsrechtlichen Wertminderung als Triggering Event interpretiert.

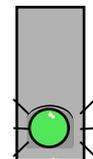
4.2.3 Zweckadäquate Rechnungslegung durch Anwendung der IPSAS?

a. Zusammenfassende Einschätzung

IPSAS 21 gewährleistet eine zweckadäquate Rechnungslegung (insbes.)

Durchführung Wertminderungstest

- Durch den laut Standard verpflichtenden jährlichen Wertminderungstest bei immateriellen Vermögenswerten, die keiner planmäßigen Abschreibung unterliegen (d.h. solchen mit unbestimmter Nutzungsdauer sowie selbsterstellten immateriellen Vermögenswerten, die noch nicht zur Nutzung bereits sind), wird die Relevanz der außerplanmäßigen Wertminderung erhöht. Somit wird eine periodengerechte Erkennung sowie ggfs. Erfassung von Wertminderungen gewährleistet und eine Überbewertung verhindert.
- Gleichzeitig erscheint die Vorgabe, Wertminderungstests für sämtliche übrige nicht zahlungsmittelgenerierende Vermögenswerte nur bei Vorliegen von Indikatoren für eine Wertminderung vorzunehmen für die sachgerechte Abbildung dieser angemessen. Die im Standard enthaltenen Beispiele für solche Indikatoren erhöhen die Objektivierbarkeit; gleichzeitig bleibt jedoch auch Raum für Ermessen.

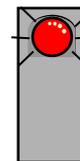


Ermittlung des erzielbaren Betrages

- Die für den Wertminderungstest zum Vergleich mit dem Buchwert zugrunde gelegten Größen (höherer Wert aus gegenwärtigem Nutzungswert und Fair Value des Vermögenswerts abzgl. Kosten der Veräußerung) sollten – bei Ermittlung der Größen auf Basis von möglichst objektivierbaren Daten – zu einer den tatsächlichen Gegebenheiten widerspiegelnden Bewertung der Vermögenswerte führen.

**Anwendungsbe-
reich/Definition**

- Die im IPSAS 21 als Definition eines nicht zahlungsmittelgenerierenden Vermögenswertes enthaltene Negativ-Abgrenzung von einem im IPSAS 26 konkretisierten zahlungsmittelgenerierenden Vermögenswert lässt – trotz der ergänzend aufgeführten Beispiele - viel Interpretationsspielraum hinsichtlich der Klassifizierung der Vermögenswerte. Entsprechend wird die Vergleichbarkeit verschiedener berichterstattender Einheiten beeinträchtigt.
- Der IPSAS 21 findet ausschließlich auf einzelne Vermögenswerte Anwendung; eine Durchführung von Wertminderungstests für eine sachlich zusammenhängende Gruppe von nicht zahlungsmittelgenerierenden Vermögenswerten (analog zur zahlungsmittelgenerierenden Einheit nach IPSAS 26) ist nicht zulässig. Dies führt zu weiteren Herausforderungen und Unschärfen in der Abgrenzung zwischen IPSAS 21 und IPSAS 26, da sich die Betrachtungsebenen (einzelner Vermögenswert vs. zahlungsmittelgenerierende Einheit) unterscheiden.
- Die Aufteilung der Vorgaben für die Wertminderung von nicht-finanziellen Vermögenswerten führt grds. zu einer erhöhten Komplexität sowohl in der Anwendung als auch im Verständnis der angewandten Rechnungslegungsvorschrift.



**Ermittlung des erziel-
baren Betrages**

- Die Ermittlung eines Fair Value für die relevanten Vermögenswerte einer öffentlichen Einheit kann sich als Herausforderung erweisen, da für diese oftmals kein aktiver Markt existiert. Zwar macht der Standard Vorgaben, wie in diesem Fall zu verfahren ist; ermittelte Werte sind jedoch regelmäßig ermessensbehaftet.
 - Die weitergehend im Standard definierten Vorgehensweisen für die Bestimmung des gegenwärtigen Nutzungswertes geben der bilanzierenden Einheit die Möglichkeit, passende Ermittlungstechniken für unterschiedlich geartete Vermögenswerte auszuwählen; die Diversität kann jedoch auch zu einem großen Gestaltungsspielraum und damit zu mangelnder Vergleichbarkeit führen.
 - Die Vorgehensweisen für die Bestimmung des gegenwärtigen Nutzungswertes sind zunächst als durchaus abstrakt und komplex zu beurteilen, so dass Beispiele für die Anwendung unerlässlich erscheinen. In den Anwendungshinweisen zum Standard finden sich jedoch nicht zu allen typischen Klassen von Vermögenswerten Beispiele; insb. Sachverhalte aus dem Bereich Infrastrukturvermögen und Naturgüter bleiben wenig beleuchtet.
-

b. Detaillierte Würdigung

Einflussfaktoren für die Einschätzung einer zweckadäquaten Rechnungslegung	Anwendungsbereich Trennung von nicht zahlungsmittelgenerierenden und zahlungsmittelgenerierenden Vermögenswerten	Ansatz Durchführung eines Wertminderungstests
Transparenz, (adressatengerechter) Informationsgehalt und Verständlichkeit	nein	ja
	<ul style="list-style-type: none"> • Aufteilung der Vorgaben zu Wertminderungen von nicht zahlungsmittelgenerierenden und zahlungsmittelgenerierenden Vermögenswerten führt zu einer erhöhten Komplexität sowohl in der Anwendung als auch im Verständnis der angewandten Rechnungslegungsvorschrift 	<ul style="list-style-type: none"> • Verpflichtender jährlicher Wertminderungstest für immaterielle Vermögenswerte, die keiner planmäßigen Abschreibung unterliegen, ermöglicht frühzeitige Identifikation möglicher Wertminderungen
Datenqualität	nein	ja
	<ul style="list-style-type: none"> • Durchführung von Wertminderungstests für eine sachlich zusammenhängende Gruppe anders als unter IPSAS 26 nicht zulässig • Resultat: Unterschiedliche Betrachtungsebenen und damit Unschärfen in der Abgrenzung 	<ul style="list-style-type: none"> • Verpflichtender jährlicher Wertminderungstest für immaterielle Vermögenswerte, die keiner planmäßigen Abschreibung unterliegen, verhindert Überbewertung und ermöglicht periodengerechte Erfassung von Wertminderungen • Vorgabe, Wertminderungstests für übrige Vermögenswerte nur bei Vorliegen von Indikatoren für eine Wertminderung vorzunehmen, sachgerecht
Vergleichbarkeit	nein	nein
	<ul style="list-style-type: none"> • Abgrenzung nicht zahlungsmittelgenerierender Vermögenswerte von zahlungsmittelgenerierenden Vermögenswerten i. S. d. IPSAS 26 mit einem Interpretationsspielraum und damit mit negativen Auswirkungen auf die Vergleichbarkeit verbunden 	<ul style="list-style-type: none"> • Beispiele für Indikatoren für eine Wertminderung erhöhen grundsätzlich die Objektivierbarkeit, lassen jedoch gleichzeitig Raum für Ermessen
Fazit	IPSAS bietet keine zweckadäquate Rechnungslegung	IPSAS bietet eine zweckadäquate Rechnungslegung
Schlussfolgerung		
Anmerkungen / Informationen	<ul style="list-style-type: none"> • Die erforderliche Abgrenzung von zahlungsmittel- und nicht zahlungsmittelgenerierenden Vermögenswerten hat sich in der Praxis als herausfordernd erwiesen • Im Land Hessen wurde der Sachzielvorrang der öffentlichen Hand als grundlegendes, primäres Abgrenzungskriterium berücksichtigt, so dass sich ausschließlich Sachverhalte im Anwendungsbereich des IPSAS 21 ergaben (Ausnahme: Geschäfts- oder Firmenwerte) 	

Bewertung	Ausweis	Anhangangaben
Ermittlung des erzielbaren Betrags	Kein sich ergebender Unterschied	Erweiterte Anhangangaben
ja		ja
<ul style="list-style-type: none"> • Wertminderungstest führt bei Ermittlung der relevanten Größen auf Basis von möglichst objektivierbaren Daten zu einer den tatsächlichen Gegebenheiten widerspiegelnden Bewertung der Vermögenswerte 		<ul style="list-style-type: none"> • Zusätzliche Anhangangaben führen zu einem Informationszugewinn • Anhangangaben sind in einem angemessenen Rahmen • Anhangangaben sind nachvollziehbar
nein		n/a
<ul style="list-style-type: none"> • Oftmals kein aktiver Markt für Vermögenswerte der öffentlichen Hand vorhanden (Sachzielvorrang), daher Ermittlung der gegenwärtigen Nutzungswerte regelmäßig ermessensbehaftet 		<ul style="list-style-type: none"> • Keine zusätzliche Ermittlung von Informationen für die Anhangangaben erforderlich
nein		ja
<ul style="list-style-type: none"> • Gestaltungsspielraum bei der Wahl passender Ermittlungstechniken zur Bestimmung von gegenwärtigen Nutzungswerten kann mit negativen Auswirkungen auf die Vergleichbarkeit von Abschlüssen verschiedener Einheiten verbunden sein 		<ul style="list-style-type: none"> • Vergleichbarkeit durch eindeutige Regelungen gewährleistet
IPSAS bietet keine zweckadäquate Rechnungslegung	IPSAS bietet eine zweckadäquate Rechnungslegung	IPSAS bietet eine zweckadäquate Rechnungslegung
<ul style="list-style-type: none"> • Vorgehensweisen für die Bestimmung des gegenwärtigen Nutzungswertes komplex, daher umfassende Beispiele für die Anwendung wünschenswert 		

4.3 IPSAS 26: Wertminderung von zahlungsmittelgenerierenden Vermögenswerten

4.3.1 Theoretische Grundlagen

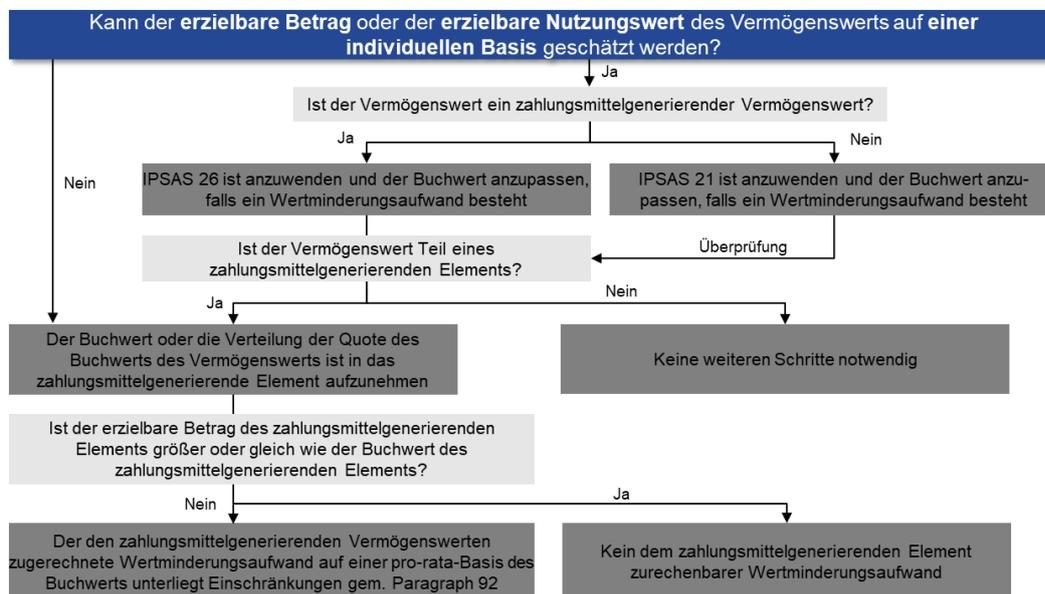
Anwendungsbereich

IPSAS 26 kommt bei sog. zahlungsmittelgenerierenden Vermögenswerten zum Tragen, mithin bei Vermögenswerten, die mit dem Hauptziel der Generierung einer wirtschaftlichen Rendite gehalten werden. Der Standard regelt die Verfahren, die eine Einheit verwendet, um festzustellen, ob ein zahlungsmittelgenerierender Vermögenswert wertgemindert ist und stellt die Erfassung der Wertminderungsaufwendungen sicher. Die mit IPSAS 26 zu ermittelnde Wertminderung ist der Verlust im künftigen wirtschaftlichen Nutzen oder Nutzungspotenzial eines Vermögenswerts, der die systematische Erfassung der Wertminderung des künftigen wirtschaftlichen Nutzens oder Nutzungspotenzial mittels Abschreibung übersteigt (IPSAS 26.20), mithin eine außerplanmäßige Abschreibung darstellt.

Der Anwendungsbereich des IPSAS 26 zur Beurteilung einer Wertminderung i.S. dieses Standards erschließt sich durch eine Abgrenzung von den durch IPSAS 21 erfassten Wertminderungen bei nicht zahlungsmittelgenerierenden Vermögenswerten.

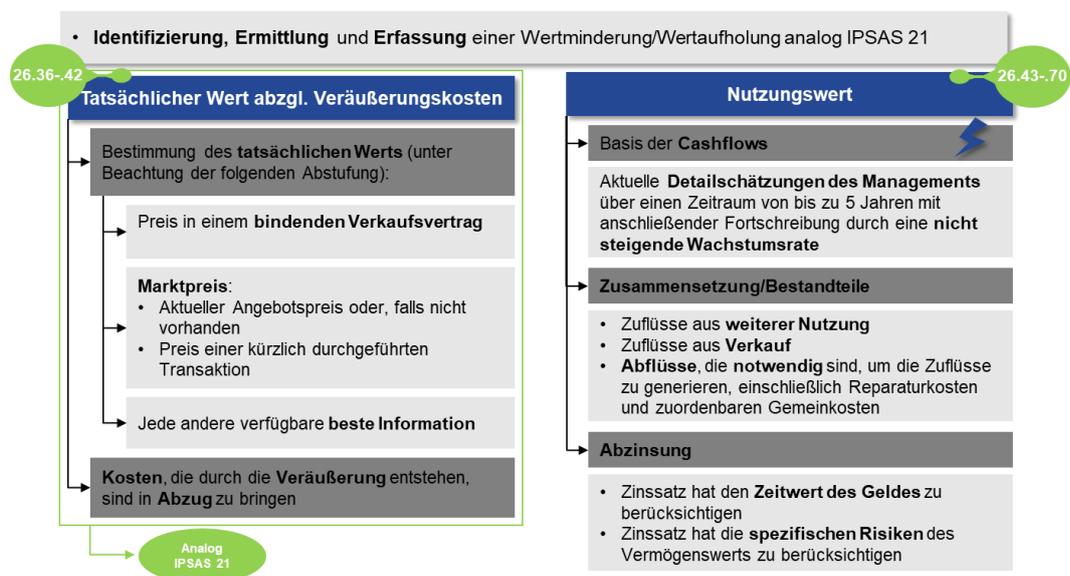
- Zahlungsmittelgenerierende Vermögenswerte sind Vermögenswerte, die mit dem Hauptziel der Generierung einer wirtschaftlichen Rendite gehalten werden; ein Vermögenswert generiert eine wirtschaftliche Rendite, wenn er analog zu seinem Einsatz in einer gewinnorientierten Einheit verwendet wird (IPSAS 26.14 - 26.18). Für die Zwecke der Wertminderung wird der Geschäfts- oder Firmenwert als zahlungsmittelgenerierender Vermögenswert betrachtet (IPSAS 26.18A).
- Nicht zahlungsmittelgenerierende Vermögenswerte sind andere Vermögenswerte als zahlungsmittelgenerierende Vermögenswerte (IPSAS 21.14).

Die folgende Grafik veranschaulicht die Abgrenzung von IPSAS 26 und IPSAS 21.



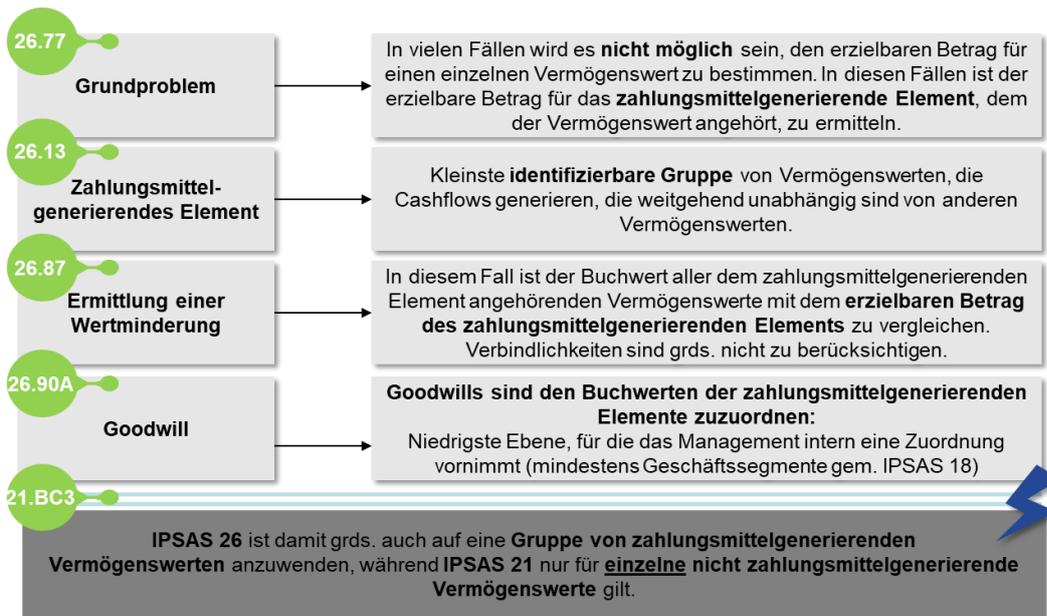
Ansatz und Bewertung

Eine Wertminderung bzw. Wertaufholung wird analog zu IPSAS 21 identifiziert, ermittelt und erfasst. Somit ist auch für zahlungsmittelgenerierende Vermögenswerte zu jedem Abschlussstichtag ist zu prüfen, ob ein Anhaltspunkt für eine mögliche Wertminderung vorliegt (IPSAS 26.22) oder, ob ein Grund für die Berücksichtigung einer Wertminderung in früheren Berichtsjahren im aktuellen Berichtsjahr entfallen bzw. vermindert ist (IPSAS 26.99). Ein jährlicher Wertminderungstest ist - unabhängig vom Vorliegen von Anhaltspunkten für eine Wertminderung – entsprechend den Vorgaben nach IPSAS 21 für immaterielle Vermögenswerte mit unbestimmter Nutzungsdauer und solche, die noch nicht nutzungsbereit sind, durchzuführen (IPSAS 26.23A). Der im Rahmen der Durchführung des Wertminderungstest zu ermittelnde erzielbare Betrag weicht jedoch – wie nachfolgend dargestellt – von der nach IPSAS 21 definierten Größe ab. Weiterhin ist für Geschäfts- oder Firmenwerte ein jährlicher Wertminderungstest durchzuführen.



Ist es nicht möglich einem einzelnen Vermögenswert einen erzielbaren Betrag zuzuordnen, sieht IPSAS 26.77 vor, dass der erzielbare Betrag für die zahlungsmittelgenerierende Einheit ermittelt wird, zu der der einzelne Vermögenswert gehört. Dabei handelt es sich um die kleinste identifizierbare Gruppe von Vermögenswerten, die Zahlungsmittel generieren und weitgehend unabhängig von anderen Vermögenswerten sind (IPSAS 26.79).

In diesem Fall erfolgt eine Gesamtbetrachtung der Buchwerte aller dieser Einheit angehörigen Vermögenswerte mit dem gesamten bezüglich dieser Einheit erzielbaren Betrages (IPSAS 26.87, 26.91).



Ausweis

Folgende Aspekte sind wie folgt auszuweisen:

- Ein Wertminderungsaufwand bzw. eine Wertaufholung eines Vermögenswerts ist unmittelbar im Gewinn oder Defizit zu erfassen (IPSAS 26.73, 26.108).
- Falls der geschätzte Wertminderungsaufwand höher ist als der Buchwert des dazugehörigen Vermögenswerts, wird eine Verbindlichkeit erfasst, wenn dies ein anderer IPSAS verlangt (IPSAS 26.74).
- Die Grenze für eine Wertaufholung ist der Buchwert, der sich ohne frühere Berücksichtigung der Wertminderung ergeben hätte (IPSAS 26.106).
- Nach einer Wertminderung bzw. Wertaufholung wird die planmäßige Abschreibung für künftige Berichtsperioden angepasst (Systematische Verteilung über Restnutzungsdauer) (IPSAS 26.75, 26.109).
- Neueinstufung des Vermögenwertes: Wird ein bisher als zahlungsmittelgenerierender Vermögensgegenstand nunmehr als nicht zahlungsmittelgenerierend eingestuft, ergeben sich hieraus allein regelmäßig keine Hinweise für eine Wertänderung (IPSAS 26.112).

Unterschiede IPSAS / HGB

	IPSAS	HGB
Anwendungsbereich	<p>IPSAS 26 gilt für zahlungsmittelgenerierende Vermögenswerte bzw. für zahlungsmittelgenerierende Elemente, die mit dem Hauptziel der Generierung einer wirtschaftlichen Rendite gehalten werden.</p> <p>Annahme, dass Vermögenswerte im öffentlichen Sektor grundsätzlich nicht zahlungsmittelgenerierend sind.</p> <p>(IPSAS 26.18)</p> <p>Gemäß IPSAS 26.18a ist ein Geschäfts- oder Firmenwert jedoch immer als zahlungsmittelgenerierende Vermögenswerte anzusehen.</p>	<p>Gemäß HGB existiert für die bilanzielle Behandlung von außerplanmäßigen Abschreibungen keine Einteilung in zahlungsmittelgenerierende und nicht zahlungsmittelgenerierende Vermögenswerte.</p> <p>(§§ 238 ff. HGB)</p>
Ansatz		
Identifizierung		
a.) Zeitpunkt der Prüfung	<p>Gemäß IPSAS 26.22 ist zu jedem Stichtag zu ermitteln, ob Indikatoren für eine Wertminderung vorliegen.</p>	<p>Gemäß HGB ist zu jedem Stichtag zu ermitteln, ob ein Anlass für eine außerplanmäßige Abschreibung existiert.</p>
b.) Übersicht von internen und externen Indikatoren	<p>Bei der Beurteilung, ob ein Anhaltspunkt für eine Wertminderung eines Vermögenswertes vorhanden ist, sind in den IPSAS 26.25 – 26.27 exemplarisch konkrete Indikatoren angegeben, deren Vorliegen bei der Beurteilung eines Wertminderungsbedarfs mindestens geprüft werden müssen.</p>	<p>Nach HGB existiert keine vergleichbare Übersicht.</p>
c.) Dauer der Wertminderung	<p>Nach IPSAS 26 erfolgt keine Unterscheidung von dauerhaften und nur vorübergehenden Wertminderungen.</p> <p>Sofern der künftige wirtschaftliche Nutzen oder das Nutzungspotential eines Vermögenswerts am Abschlussstichtag geringer ist als sein Buchwert, ist eine Abschreibung vorzunehmen.</p> <p>(IPSAS 26.20)</p> <p>Es ist unerheblich, ob die Wertminderung von Dauer ist, da bei Nicht-Fortbestehen ohnehin eine Wertaufholung erfolgt.</p> <p>(IPSAS 26.99)</p>	<p>Unterscheidung in vorübergehende Wertminderungen und voraussichtlich dauernde Wertminderungen.</p> <p>(§ 253 Abs. 3 HGB)</p> <p>Vermögensgegenstände des Anlagevermögens müssen nur dann wertberichtigt werden, wenn es sich um eine voraussichtlich <u>dauernde</u> Wertminderung handelt (gemildertes Niederstwertprinzip). (§ 253 Abs. 3 HGB)</p> <p>Vermögensgegenstände des Umlaufvermögens müssen jedoch auch bei nicht dauerhafter Wertminderung zwingend auf den niedrigeren Wertansatz abgeschrieben werden (strenges Niederstwertprinzip).</p> <p>(§ 253 Abs. 4 HGB)</p>

Bewertung

Ermittlung des erzielbaren Betrages

Bewertungsmaßstab

Gemäß IPSAS 26.31 ist der höhere Wert von gegenwärtigem Nutzungswert als Barwert des verbleibenden Nutzenpotentials, und tatsächlichem Wert des Vermögenswerts abzüglich der Kosten der Veräußerung als erzielbarer Nutzungswert zu ermitteln.

Für die Bestimmung des Nutzungswerts müssen künftige Cashflows unter Zugrundelegung eines vorher berechneten Diskontierungssatzes berechnet werden. Die Berechnung hat dabei u.a. folgende Aspekte zu berücksichtigen:

- Eine Schätzung der künftigen Cashflows, die die Einheit mit dem Vermögenswert durch Nutzung und Veräußerung erzielen kann;
- Erwartungen hinsichtlich zeitlicher und betragsmäßiger Abweichungen dieser Zahlungsflüsse.

(IPSAS 26.43ff)

● Ermittlung des beizulegenden Werts ist abhängig davon, ob es sich um Vermögensgegenstände des Anlagevermögens oder des Umlaufvermögens handelt.

(§ 253 Abs. 3 u. 4 HGB)

- Zulässige Ansätze:
 - Wiederbeschaffungswert
 - Reproduktionswert
 - Börsen- oder Marktpreis
- Es erfolgt keine Vergleichsberechnung zwischen zwei Werten bzw. ein Abzug von Veräußerungskosten.

Erfassung der Wertminderung

Ist der erzielbare Betrag kleiner als der Buchwert, bildet die Differenz die zu erfassende Wertminderung. (IPSAS 26.72)

Die Wertminderung ist als Aufwand zu erfassen.

(IPSAS 26.73)

Sonderfall: Falls der geschätzte Wertminderungsaufwand jedoch größer ist als der bisherige Buchwert, so ist eine Verbindlichkeit zu erfassen, wenn dies ein anderer IPSAS verlangt.

(IPSAS 21.74)

Nach der Erfassung der Wertminderung ist eine Anpassung der planmäßigen Abschreibung für künftige Berichtsperioden notwendig.

(IPSAS 26.75)

Ist der beizulegende Wert kleiner als der Buchwert, bildet die Differenz die zu erfassende Wertminderung.

Die Wertminderung ist erfolgswirksam zu erfassen.

Nach der Erfassung der Wertminderung ist eine Anpassung der planmäßigen Abschreibung für künftige Berichtsperioden notwendig.

	IPSAS	HGB
Erfassung der Wertaufholung	<p>Zu jedem Stichtag ist zu beurteilen, ob eine Wertminderung weiter existiert. (IPSAS 26.99)</p> <p>Ist der erzielbare Betrag größer als der Buchwert, bildet die Differenz die zu erfassende Wertaufholung, jedoch maximal bis zu dem Betrag, der sich ohne vorherige Wertminderung ergeben hätte. (IPSAS 26.106)</p> <p>Die Zuschreibung ist als Ertrag zu erfassen. (IPSAS 26.108)</p> <p>Nach der Erfassung der Wertaufholung ist eine Anpassung der planmäßigen Abschreibung für künftige Berichtsperioden notwendig. (IPSAS 26.109)</p>	<p>Zu jedem Stichtag ist zu beurteilen, ob eine Wertminderung weiter existiert.</p> <p>Ist der beizulegende Wert höher als der Buchwert, ist der Wert des Vermögensgegenstandes erfolgswirksam aufzuholen (Zuschreibung) und der nunmehr höhere beizulegende Wert, maximal die ursprünglichen AHK, bei abnutzbaren Vermögensgegenständen die fortgeführte AHK, anzusetzen (Wertaufholungsgebot).</p> <p>Nach der Erfassung der Wertaufholung ist eine Anpassung der planmäßigen Abschreibung für künftige Berichtsperioden notwendig.</p>

Ausweis

Wertminderung wird unmittelbar im Aufwand erfasst, Wertaufholung als Gewinn.

(IPSAS 26.73, 26.108)

Ist der geschätzte Wertminderungsaufwand höher als der bisherige Buchwert, Erfassung einer Verbindlichkeit, wenn dies ein anderer IPSAS verlangt.

(IPSAS 26.74)

Die Wertminderung ist erfolgswirksam zu erfassen.

Anhangangaben

Offenlegung der Kriterien, nach welchen nicht zahlungsmittelgenerierende von zahlungsmittelgenerierenden Vermögenswerten abgegrenzt werden.

(IPSAS 26.114)

Angabe der Höhe der während der Berichtsperiode als Gewinn oder Defizit erfassten Wertminderungsaufwände/Wertaufholungen (getrennte Angabe) und der Positionen der Erfolgsrechnung, in denen diese Wertminderungsaufwände enthalten/aufgehoben sind für jede Gruppe von Vermögenswerten.

(IPSAS 26.115)

Gemäß § 277 Abs. 3 S.1 HGB werden außerplanmäßigen Abschreibungen im Anhang (in Summe) ausgeführt.

Die Berichtspflicht betrifft ausschließlich außerplanmäßige Abschreibungen auf immaterielle Anlagegegenstände, Sachanlagen und Finanzanlagen.

(§ 253 Abs. 3 S. 5, 6 HGB)

Die in § 253 Abs. 4 HGB geregelten außerplanmäßigen Abschreibungen auf Gegenstände des Umlaufvermögens indes sind nicht gesondert anzugeben.

Für wesentliche Wertminderungen/ Wertaufholungen während einer Berichtsperiode sind folgende Angaben zu machen:

- Ereignisse /Umstände, die zur Erfassung geführt haben;
- Betrag des erfassten oder aufgehobenen Wertminderungsaufwands;
- Art des Vermögenswerts;
- Beschreibung der zahlungsmittelgenerierenden Einheit (z.B. Produktlinie);
- Höhe der erfassten oder aufgehobenen Wertminderungen bei der Gruppe von Vermögenswerten;
- Darstellung von Veränderungen bezüglich der zahlungsmittelgenerierenden Einheit, für die eine Wertminderung oder Wertaufholung erfasst wurde;
- ob der erzielbare Nutzungswert der tatsächliche Wert abz. der Veräußerungskosten oder der gegenwärtige Nutzungswert ist;
- Grundlage zur Ermittlung des tatsächlichen Werts (falls erzielbare Nutzungswert = tatsächlicher Wert abz. der Veräußerungskosten);
- Abzinsungssatz (falls erzielbare Nutzungswert = gegenwärtiger Nutzungswert).

(IPSAS 26.120)

Angaben für nicht wesentliche Wertminderungen (in Summe) /Wertaufholungen (in Summe) während einer Berichtsperiode.

(IPSAS 26.121)

Weitere detailliertere Angaben von Schätzungen, die zur Bewertung der erzielbaren Beträge der zahlungsmittelgenerierenden Elemente, welche immaterielle Vermögenswerte mit unbegrenzter Nutzungsdauer enthalten, benutzt werden. (IPSAS 26.123)

4.3.2 Erwähnenswerte Praxiserkenntnisse aus der Umsetzung

Im Rahmen der Umsetzung des Standards ergaben sich folgende wesentliche Erkenntnisse:

- Anwendungsbereich** Die Regelungen zur Ermittlung und Erfassung von Wertminderungen für den öffentlichen Sektor sind in den zwei separaten Standards IPSAS 21: *Wertminderung von nicht zahlungsmittelgenerierenden Vermögenswerten* und IPSAS 26: *Wertminderung von zahlungsmittelgenerierenden Vermögenswerten* enthalten. Diese stehen in einem engen Zusammenhang und sollten daher im Kontext betrachtet werden. Die sich aus der Aufteilung ergebende Erfordernis einer Abgrenzung von zahlungsmittel- und nicht zahlungsmittelgenerierenden Vermögenswerten hat sich in der Praxis als herausfordernd erwiesen. Im Land Hessen wurde der Sachzielvorrang der öffentlichen Hand als grundlegendes, primäres Abgrenzungskriterium berücksichtigt, so dass sich – mit Ausnahme von Geschäfts- oder Firmenwerten auf der Ebene der nach der Equity-Methode bilanzierten Einheiten – ausschließlich Sachverhalte im Anwendungsbereich des IPSAS 21 ergaben.
- Da die nach IPSAS 26 zu bewertenden Firmenwerte von wertmäßig untergeordneter Bedeutung waren, wurden die bisherigen (handelsrechtlichen) Wertansätze beibehalten. Weitergehende Praxiserkenntnisse aus einer Anwendung des IPSAS 26 ergaben sich daher aus dem Projekt nicht.

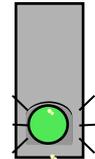
4.3.3 Zweckadäquate Rechnungslegung durch Anwendung der IPSAS?

a. Zusammenfassende Einschätzung

IPSAS 26 gewährleistet eine zweckadäquate Rechnungslegung (insbes.)

Durchführung Wertminderungstest

- Durch den laut Standard verpflichtenden jährlichen Wertminderungstest bei immateriellen Vermögenswerten die keiner planmäßigen Abschreibung unterliegen (d.h. solchen mit unbestimmter Nutzungsdauer sowie selbsterstellten immateriellen Vermögenswerten, die noch nicht zur Nutzung bereits sind und Geschäfts- oder Firmenwerte), wird die Relevanz der außerplanmäßigen Wertminderung erhöht. Somit wird eine periodengerechte Erkennung sowie ggfs. Erfassung von Wertminderungen gewährleistet und eine Überbewertung verhindert.
- Gleichzeitig erscheint die Vorgabe, Wertminderungstests für sämtliche übrige zahlungsmittelgenerierende Vermögenswerte nur bei Vorliegen von Indikatoren für eine Wertminderung vorzunehmen für die sachgerechte Abbildung dieser angemessen. Die im Standard enthaltenen Beispiele für solche Indikatoren erhöhen die Objektivierbarkeit; gleichzeitig bleibt jedoch auch Raum für Ermessen.

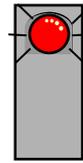


Ermittlung des erzielbaren Betrages

- Die Vorgaben für die Ermittlung des erzielbaren Betrags entsprechen weitestgehend den in der Privatwirtschaft anwendbaren Vorgehen. Aufgrund der Einstufung der betreffenden Vermögenwerte/Gruppen von Vermögenswerten als zahlungsmittelgenerierend erscheinen sie sachgemäß und vermitteln den Adressaten ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild.

Anwendungsbereich/Definition

- Die Formulierung der Anwendungsbereiche von IPSAS 21 und IPSAS 26 über eine Negativ-Abgrenzung lässt – trotz der enthaltenen Beispiele – viel Raum für Interpretation und Ermessen. Entsprechend wird die Vergleichbarkeit verschiedener berichterstattender Einheiten gemindert.
- Die Verwendung unterschiedlicher Betrachtungsebenen im IPSAS 21 und IPSAS 26 (ausschließlich einzelner Vermögenswert vs. Zulässigkeit der Betrachtung von zahlungsmittelgenerierenden Einheiten) führt zu Herausforderungen und Unschärfen in der Abgrenzung zwischen IPSAS 21 und IPSAS 26, da sich die Betrachtungsebenen (einzelner Vermögenswert vs. zahlungsmittelgenerierende Einheit) unterscheiden.
- Die Aufteilung der Vorgaben für die Wertminderung von nicht-finanziellen Vermögenswerten führt grds. zu einer erhöhten Komplexität sowohl in der Anwendung als auch im Verständnis der angewandten Rechnungslegungsvorschrift.



Geschäfts- oder Firmenwert

- Die verpflichtende Durchführung eines jährlichen Wertminderungstests für Geschäfts- oder Firmenwerte scheint, wie vorhergehend erläutert, vor dem Hintergrund der nach IPSAS nicht vorgesehenen planmäßigen Abschreibungen sinnvoll.
- Allerdings verstärkt die explizite Definition von Geschäfts- oder Firmenwerten als zahlungsmittelgenerierend die Abgrenzungsproblematik zwischen IPSAS 21 und IPSAS 26 und hindert unter Umständen eine sachgerechte Einordnung von Vermögenswerten. Geschäfts- oder Firmenwerte sind idR nicht einzeln, sondern als Teil einer größeren Einheit von Vermögenswerten auf eine Wertminderung zu testen. Vor dem Hintergrund des Sachzielvorrangs im öffentlichen Sektor scheint die Einstufung solcher Einheiten als zahlungsmittelgenerierend jedoch nicht immer sachgerecht, da auch aus strategischen Gründen und unter der Zielsetzung der Erreichung von Sachzielen die Zahlung eines Erwerbspreises, der zur Bilanzierung eines Geschäfts- oder Firmenwertes führt, denkbar ist.

Ermittlung des erzielbaren Betrages

- Auch bei positiv zu nennender Abwertung analog zu den Vorgaben in der Privatwirtschaft auf den erzielbaren Betrag (höherer aus Verkaufspreis abzgl. Veräußerungskosten und Nutzungswert), ist dieser Bewertung ein hoher Grad an Ermessen inhärent. Insbesondere die Ermittlung des Nutzungswertes ist – auch in der Privatwirtschaft unter Anwendung des IAS 36 – von einer Vielzahl von Annahmen abhängig. Damit sind Objektivierbarkeit und auch Vergleichbarkeit der verwendeten Größen fragwürdig.
 - Weiterhin bleibt zu diskutieren, ob die Existenz eines durchaus komplexen und umfangreichen Regelwerks zur Ermittlung von Wertminderungen zahlungsmittelgenerierender Vermögenswerte – einem aufgrund des Sachzielvorrangs im öffentlichen Sektor eher untergeordneten Themenkomplexes – tatsächlich zielführend ist.
-

b. Detaillierte Würdigung

Einflussfaktoren für die Einschätzung einer zweckadäquaten Rechnungslegung	Anwendungsbereich		Ansatz
	Trennung von nicht zahlungsmittelgenerierenden und zahlungsmittelgenerierenden Vermögenswerten	Geschäfts- oder Firmenwert	Durchführung eines Wertminderungstests
Transparenz, (adressatengerechter) Informationsgehalt und Verständlichkeit	nein	nein	ja
	<ul style="list-style-type: none"> • Aufteilung der Vorgaben zu Wertminderungen von nicht zahlungsmittelgenerierenden und zahlungsmittelgenerierenden Vermögenswerten führt zu einer erhöhten Komplexität sowohl in der Anwendung als auch im Verständnis der angewandten Rechnungslegungsvorschrift 	<ul style="list-style-type: none"> • Geschäfts- oder Firmenwert ist i.d.R. als Teil einer größeren Einheit von Vermögenswerten auf Wertminderung zu testen. Daher kann die explizite Definition von Geschäfts- oder Firmenwerten als zahlungsmittelgenerierend eine sachgerechte Einordnung von Vermögenswerten negativ beeinflussen 	<ul style="list-style-type: none"> • Verpflichtender jährlicher Wertminderungstest für immaterielle Vermögenswerte, die keiner planmäßigen Abschreibung unterliegen, ermöglicht frühzeitige Identifikation möglicher Wertminderungen
Datenqualität	nein	nein	ja
	<ul style="list-style-type: none"> • Durchführung von Wertminderungstests für eine sachlich zusammenhängende Gruppe anders als unter IPSAS 21 zulässig • Resultat: Unterschiedliche Betrachtungsebenen und damit Unschärfen in der Abgrenzung 	<ul style="list-style-type: none"> • Durch Sachzielvorrang im öffentlichen Sektor scheint die Einstufung eines Geschäfts- oder Firmenwerts als zahlungsmittelgenerierend nicht immer sachgerecht 	<ul style="list-style-type: none"> • Verpflichtender jährlicher Wertminderungstest für immaterielle Vermögenswerte, die keiner planmäßigen Abschreibung unterliegen, verhindert Überbewertung und ermöglicht periodengerechte Erfassung von Wertminderungen • Vorgabe, Wertminderungstests für übrige Vermögenswerte nur bei Vorliegen von Indikatoren für eine Wertminderung vorzunehmen, sachgerecht
Vergleichbarkeit	nein	ja	nein
	<ul style="list-style-type: none"> • Abgrenzung nicht zahlungsmittelgenerierender Vermögenswerte von zahlungsmittelgenerierenden Vermögenswerten i.S.d. IPSAS 26 mit einem Interpretationsspielraum und damit mit negativen Auswirkungen auf die Vergleichbarkeit verbunden 	<ul style="list-style-type: none"> • Eindeutige Regelung, dass Geschäfts- oder Firmenwerte im Anwendungsbereich des IPSAS 26 liegen, ist grundsätzlich mit positivem Einfluss auf die Vergleichbarkeit verbunden 	<ul style="list-style-type: none"> • Beispiele für Indikatoren für eine Wertminderung erhöhen grundsätzlich die Objektivierbarkeit, lässt jedoch gleichzeitig Raum für Ermessen
Fazit	IPSAS bietet keine zweckadäquate Rechnungslegung	IPSAS bietet keine zweckadäquate Rechnungslegung	IPSAS bietet eine zweckadäquate Rechnungslegung
Schlussfolgerung	<ul style="list-style-type: none"> • Gemeinschaftliches Regelwerk (Zusammenfassung von IPSAS 21 und IPSAS 26) sinnvoll 		
Anmerkungen / Informationen	<ul style="list-style-type: none"> • Die erforderliche Abgrenzung von zahlungsmittel- und nicht zahlungsmittelgenerierenden Vermögenswerten hat sich in der Praxis als herausfordernd erwiesen • Im Land Hessen wurde der Sachzielvorrang der öffentlichen Hand als grundlegendes, primäres Abgrenzungskriterium berücksichtigt, so dass sich ausschließlich Sachverhalte im Anwendungsbereich des IPSAS 21 ergaben (Ausnahme: Geschäfts- oder Firmenwerte) 		

Bewertung		Ausweis	Anhangangaben
Ermittlung des erzielbaren Betrags	Zur Behandlung eines Geschäfts- oder Firmenwerts siehe IPSAS 40	Kein sich ergebender Unterschied	Erweiterte Anhangangaben
ja			ja
<ul style="list-style-type: none"> Vorgaben zur Ermittlung des erzielbaren Betrags ermöglichen Vermittlung eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes gegenüber den Adressaten 			<ul style="list-style-type: none"> Zusätzliche Anhangangaben führen zu einem Informationszugewinn Anhangangaben sind in einem angemessenen Rahmen Anhangangaben sind nachvollziehbar
nein			n/a
<ul style="list-style-type: none"> Ermittlung des Nutzungswerts - auch bei Vorliegen eines aktiven Marktes - von einer Vielzahl von Annahmen abhängig, wodurch die Objektivierbarkeit und die Vergleichbarkeit eingeschränkt werden 			<ul style="list-style-type: none"> Keine zusätzliche Ermittlung von Informationen für die Anhangangaben erforderlich
nein			ja
<ul style="list-style-type: none"> Siehe Datenqualität 			<ul style="list-style-type: none"> Vergleichbarkeit durch eindeutige Regelungen gewährleistet
IPSAS bietet keine zweckadäquate Rechnungslegung			IPSAS bietet eine zweckadäquate Rechnungslegung
<ul style="list-style-type: none"> Zu diskutieren, ob die Existenz eines komplexen Regelwerks zur Ermittlung von Wertminderungen zahlungsmittelgenerierender Vermögenswerte – einem aufgrund des Sachzielvorrangs im öffentlichen Sektor eher untergeordneten Themenkomplex – tatsächlich zielführend ist 			

5. Finanzinstrumente

5.1 Zusammenfassung

In diesem Kapitel werden folgende IPSAS gewürdigt, die im Rahmen der Bilanzierung von Finanzinstrumenten anzuwenden sind:

IPSAS Standard

IPSAS 28: Finanzinstrumente: Ausweis

IPSAS 41: Finanzinstrumente

IPSAS 30: Finanzinstrumente: Angaben

Die drei in diesem Kapitel betrachteten Standards stehen in einem engen Sachzusammenhang, so dass eine gesamthafte Würdigung der Zweckadäquanz – wie in der nachfolgenden Grafik enthalten – erfolgt. Ergänzend ist darauf hinzuweisen, dass die Regelungen zu Ansatz, Bewertung und Ausweis nach IPSAS 28 und IPSAS 41 insbesondere im Kontext der Anhangangaben gemäß IPSAS 30 zu bewerten sind. Dieser Tatsache wird durch eine Einbeziehung der Anhangangaben in die jeweilige Bewertung der Regelungen von IPSAS 28 und IPSAS 41 (s. Tabellen zur Zweckadäquanz in den Abschnitten D.5.3.3 und D.5.4.3) Rechnung getragen.

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass die für die Bilanzierung von Finanzinstrumenten relevanten IPSAS als überwiegend zweckadäquat eingestuft werden. Die wesentlichen positiven sowie negativen Faktoren, die zu dieser Einschätzung führen, werden im nachfolgenden Schaubild dargestellt.

Zweckadäquate Rechnungslegung

-  Transparenz durch Klassifizierung von Finanzinstrumenten auf Basis von **Bewertungskategorien** mit erläuternden Angaben im Anhang
- Transparenz durch **Abgrenzung von EK- und FK-Instrumenten** nach Rückzahlungskriterien
- Aktualitätsbezug durch Angabe der beizulegenden Zeitwerte
- Transparenz durch Anwendung des **Expected-Credit-Loss-Modells**
- Periodengerechte Darstellung durch Anwendung der **Effektivzinsmethode**
- Umfassender Überblick über **finanzielle Risiken** und **Risikosteuerung** einer Einheit
- Erhöhte Transparenz durch Bilanzierung von **positiven und negativen Marktwerten** im Hedge Accounting

-  Einschränkung der Vergleichbarkeit mit **Wahlrecht zur Anwendung des Hedge Accountings**
-  Einschränkung der Nachvollziehbarkeit durch **Komplexität** der Anforderungen zur **Bilanzierung und Angaben** im Bereich Hedge Accounting

5.2 IPSAS 28: Finanzinstrumente: Ausweis

5.2.1 Theoretische Grundlagen

Anwendungsbereich

IPSAS 28 ist grundsätzlich auf alle Arten von Finanzinstrumenten anzuwenden (IPSAS 28.3). Von der Anwendung ausgenommen sind allerdings explizit in anderen Standards geregelte Themenbereiche wie u.a. assoziierte Unternehmen oder Gemeinschaftsunternehmen, auf die die Regelungen des IPSAS 34-36 anzuwenden sind sowie Rechte und Verpflichtungen aus Altersversorgungsplänen, auf die die Regelungen des IPSAS 39 anzuwenden sind (IPSAS 28.3).

Mit dem IPSAS 28 werden die Definition von Finanzinstrumenten sowie die Grundsätze für die Darstellung von Finanzinstrumenten als Verbindlichkeiten oder Nettovermögen/Eigenkapital und für die Saldierung von finanziellen Vermögenswerten und finanziellen Verbindlichkeiten aufgestellt. Diese beziehen sich auf die Klassifizierung von Finanzinstrumenten in finanzielle Vermögenswerte, finanzielle Verbindlichkeiten und Eigenkapitalinstrumente (IPSAS 28.1).

Grundsätzlich sollte IPSAS 28 nicht isoliert betrachtet werden, sondern zusammen mit den korrespondierenden Standards IPSAS 30 Finanzinstrumente: Angaben sowie IPSAS 41 Finanzinstrumente (IPSAS 28.2).

Ausweis

Gemäß IPSAS 28.9 ist ein Finanzinstrument ein Vertrag zwischen zwei Einheiten, der gleichzeitig bei der einen Einheit zu einem finanziellen Vermögenswert und bei der anderen Einheit zu einer finanziellen Verbindlichkeit oder einem Eigenkapitalinstrument führt.

Finanzielle Vermögenswerte umfassen nach IPSAS 28.9 folgende Vermögenswerte:

- Zahlungsmittel,
- Eigenkapitalinstrumente anderer Einheiten,
- vertragliche Rechte auf den Erhalt von Zahlungsmitteln oder dem Tausch finanzieller Vermögenswerte und Schulden zu vorteilhaften Bedingungen, und
- bestimmte Verträge, die in eigenen Eigenkapitalinstrumenten erfüllt werden oder erfüllt werden können.

Beispiele für finanzielle Vermögenswerte sind Wertpapiere des Anlage- und Umlaufvermögens, Forderungen und Liquide Mittel.

Finanzielle Verbindlichkeiten ergeben sich gem. IPSAS 28.9 aus vertraglichen Verpflichtungen, einem andern Unternehmen flüssige Mittel oder einen anderen finanziellen Vermögenswert zu liefern bzw. mit einem anderen Unternehmen finanzielle Vermögenswerte oder Verbindlichkeiten zu potenziell nachteiligen Bedingungen auszutauschen, oder aus einem Vertrag, der in eigenen Eigenkapitalinstrumenten des Unternehmens erfüllt wird.

Ein Eigenkapitalinstrument ist gemäß IPSAS 28.9 als ein Vertrag definiert, der einen Residualanspruch an den Vermögenswerten einer Einheit nach Abzug aller dazugehörigen Verbindlichkeiten begründet. Danach liegt ein Eigenkapitalinstrument nur dann vor, wenn die bilanzierende Einheit dem Kapitalgeber gegenüber keiner Rückzahlungsverpflichtung hinsichtlich des überlassenen Kapitals unterliegt.

Finanzinstrumente oder deren Bestandteile müssen vom Emittenten gemäß IPSAS 28.13 nach dem wirtschaftlichen Gehalt der vertraglichen Vereinbarung und den Definitionen für

- finanzielle Vermögenswerte,
- finanzielle Verbindlichkeiten und
- Eigenkapitalinstrumente

klassifiziert und entsprechend ausgewiesen werden. IPSAS 28 regelt in diesem Kontext detailliert, wann auf der Passivseite Eigenkapital bzw. wann Fremdkapital vorliegt.

IPSAS schreiben Mindestbestandteile für die Bilanz vor, welche grundsätzlich nach der Fristigkeit der einzelnen Positionen (kurzfristig und langfristig) zu gliedern sind. Auch Finanzinstrumente sind entsprechend dieser Gliederung auszuweisen.

Werden im Zusammenhang mit den Finanzinstrumenten Zinsen, Dividenden oder ähnliche Ausschüttungen, Verluste und Gewinne erzielt, müssen diese grundsätzlich in der Erfolgsrechnung aufwands- und ertragswirksam erfasst werden (IPSAS 28.40).

Unterschiede IPSAS / HGB

	IPSAS	HGB
Anwendungsbereich	IPSAS 28 findet auf alle Arten von Finanzinstrumenten Anwendung; ausgenommen sind jedoch explizit in anderen Standards geregelte Sachverhalte (bspw. Anteile an anderen Einheiten, Pensionsverpflichtungen).	Anwendung der Regelungen auf alle Finanzinstrumente, die in § 266 HGB aufgezeigt werden.
Ansatz	-	-
Bewertung	-	-
Ausweis	<p>Die IPSAS geben keine konkreten Ausweisregelungen für Finanzinstrumente vor. Eine Ausnahme existiert für Forderungen und Verbindlichkeiten. Hier ist gem. IPSAS 1.88 zwischen Forderungen aus einseitigen Leistungsbeziehungen (Steuern und Transfers) und Forderungen aus gegenseitigen Leistungsbeziehungen zu unterscheiden. Die gleiche Ausnahme gilt analog für die Verbindlichkeiten.</p> <p>Gemäß IPSAS ist ein Finanzierungsinstrument aufgrund des Rückforderungsrechtes des Kapitalgebers zu festgesetzten Konditionen eine Verbindlichkeit, während ein Eigenkapitalinstrument einen Residualanspruch an die Vermögenswerte des Unternehmens nach Abzug sämtlicher Verbindlichkeiten bildet.</p> <p>(IPSAS 28.9)</p>	<p>§ 266 HGB ist für den Ausweis der finanziellen Vermögenswerte und Verbindlichkeiten heranzuziehen, welcher eine genaue Gliederung vorgibt.</p> <p>Die Abgrenzung von Eigen- und Fremdkapital erfolgt gemäß HGB maßgeblich über die Haftungsfunktion.</p>
Anhangangaben	-	-

5.2.2 Erwähnenswerte Praxiserkenntnisse aus der Umsetzung

Im Rahmen der Umsetzung des Standards ergaben sich folgende wesentliche Erkenntnisse:

Identifikation von Finanzinstrumenten Für die Identifikation von Finanzinstrumenten im Sinne des IPSAS 28 war eine Analyse von Sachverhalten anhand der Definitionskriterien auf Konten- bzw. Positionsebene erforderlich. Dies war mit einem hohen manuellen Aufwand verbunden. Herausforderungen ergaben sich dabei insbesondere, wenn sowohl finanzielle Vermögenswerte iSd IPSAS 28 auf dem gleichen Sachkonto erfasst waren als auch solche Sachverhalte, die nach IPSAS zu eliminieren waren (bspw. Upfront Zahlungen aus Zinsswaps).

Ebenfalls mit einem erheblichen manuellen Aufwand verbunden war die Identifikation von Finanzinstrumenten für die sieben Einheiten, die nach IPSAS erstmalig in den Konsolidierungskreis aufgenommen wurden, da benötigte Detailinformationen nicht über angebundene IT-Systeme zur Verfügung standen. Gleichwohl konnten relevante Daten auf Basis der durch die Einheiten aufgestellten handelsrechtlichen Abschlüsse ermittelt werden – eine Möglichkeit, welche sich in Verbindung mit einer kameralen Buchführung beherrschter Einheiten nicht bieten würde.

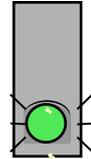
5.2.3 Zweckadäquate Rechnungslegung durch Anwendung der IPSAS?

a. Zusammenfassende Einschätzung

IPSAS 28 gewährleistet eine zweckadäquate Rechnungslegung (insbes.)

Identifikation von Finanzinstrumenten

- Die IPSAS enthalten keine abschließende Aufzählung von Finanzinstrumenten, führen jedoch eine Definition finanzieller Vermögenswerte und Verbindlichkeiten sowie entsprechende Beispiele auf. Grundsätzlich erlauben diese eine eindeutige Abgrenzung von Finanzinstrumenten und gewährleisten somit die Vergleichbarkeit von Abschlüssen.
- Transparenz über die vorhandenen Finanzinstrumente und damit ein entsprechend verständlicher Informationsgehalt wird im Zusammenhang mit der durch IPSAS 30 geforderten Angabe der Buchwerte und Zeitwerte finanzieller Vermögenswerte und Verbindlichkeiten nach Kategorien hergestellt.



Ausweisregelungen

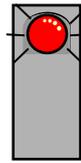
- IPSAS 28 enthält keine konkreten Ausweisregelungen für Finanzinstrumente und verweist für bestimmte Sachverhalte (Forderungen und Verbindlichkeiten) auf die rudimentären Gliederungsvorgaben des IPSAS 1. Damit gibt IPSAS 28 – in Verbindung mit IPSAS 1 – der bilanzierenden Einheit die Möglichkeit, die für die Einheit relevanten Posten abzubilden. Somit besteht eine Flexibilität, die es ermöglicht, die individuellen Schwerpunkte und Besonderheiten der jeweiligen Einheit herauszuarbeiten und so eine größtmögliche Transparenz herzustellen. Etwaigen Einschränkungen der Vergleichbarkeit durch diesen Gestaltungsspielraum wird durch entsprechende Anhangangaben nach IPSAS 30 begegnet.

Abgrenzung von Finanzierungs- und Eigenkapitalinstrumenten

- Die IPSAS stellen bei der Abgrenzung von Finanzierungs- und Eigenkapitalinstrumenten auf das Vorhandensein von etwaigen Rückzahlungsanforderungen bzw. -verpflichtungen ab. Hieraus entsteht eine Nähe zur haushalterischen, oftmals zahlungsorientierten Betrachtungsweise der öffentlichen Hand. Durch die entsprechenden zugehörigen Erläuterungen scheinen das Vorgehen und die Darstellungsweise zur Abgrenzung von Finanzierungs- und Eigenkapitalinstrumenten auch für den Adressaten verständlich, so dass eine Zweckadäquanz bestätigt werden kann.
-

Identifikation von Finanzinstrumenten

- Auch wenn – wie vorgehend angeführt – eine Transparenz über die vorgenommenen Abgrenzungen zwischen finanziellen und nicht-finanziellen Vermögenswerten und Verbindlichkeiten unter Beachtung der erforderlichen Anhangangaben grundsätzlich bejaht werden kann, fehlen im IPSAS 28 klarstellenden Abgrenzungen zu spezifischen Sachverhalten (z.B. Steuerforderungen als einseitige Leistungsbeziehungen). Entsprechende Ergänzungen würden zu einer besseren Verständlichkeit beitragen.



b. Detaillierte Würdigung

	Anwendungsbereich	Ansatz	Bewertung
Einflussfaktoren für die Einschätzung einer zweckadäquaten Rechnungslegung	Kein sich ergebender Unterschied	-	-
Transparenz, (adressatengerechter) Informationsgehalt und Verständlichkeit			
Datenqualität			
Vergleichbarkeit			
Fazit	IPSAS bietet eine zweckadäquate Rechnungslegung		
Schlussfolgerung			
Anmerkungen / Informationen			

Definition finanzieller Vermögenswerte und Verbindlichkeiten	Ausweis		Anhangangaben
	Allgemeine Ausweisregelungen	Abgrenzung von Finanzierungs- und Eigenkapitalinstrumenten	
ja	ja	ja	-
<ul style="list-style-type: none"> • Transparenz über alle vorhandenen Finanzinstrumente wird hergestellt durch verpflichtende Auflistung aller finanziellen Vermögenswerte und Verbindlichkeiten mit ihrem Buchwert bzw. ihrem Fair Value gemäß IPSAS 30 	<ul style="list-style-type: none"> • Keine konkreten Ausweisregelungen vorhanden, jedoch Verweis auf die rudimentären Gliederungsvorgaben des IPSAS 1 für Forderungen und Verbindlichkeiten • Einhergehende Flexibilität ermöglicht es die individuellen Schwerpunkte herauszuarbeiten und so eine größtmögliche Transparenz herzustellen 	<ul style="list-style-type: none"> • Eindeutigen Regelungen zur Abgrenzung von Finanzierungs- und Eigenkapitalinstrumenten stellen Nähe zur zahlungsorientierten Betrachtungsweise der öffentlichen Hand her • Zugehörigen Erläuterungen ermöglichen verständliche Darstellung des Vorgehens zur Abgrenzung für den Adressaten 	
n/a	n/a	n/a	
ja	ja	ja	
<ul style="list-style-type: none"> • Definition finanzieller Vermögenswerte und Verbindlichkeiten sowie entsprechende Beispiele vorhanden, die grundsätzlich eine Abgrenzung von Finanzinstrumenten ermöglichen • Jedoch fehlen klarstellende Abgrenzungsregelungen zu spezifischen Sachverhalten (z.B. Steuerforderungen) 	<ul style="list-style-type: none"> • Etwaigen Einschränkungen der Vergleichbarkeit durch die vorhandene Flexibilität wird mit Hilfe entsprechender Anhangangaben nach IPSAS 30 gegengesteuert 	<ul style="list-style-type: none"> • Vergleichbarkeit durch eindeutige Regelungen gewährleistet 	
IPSAS bietet eine zweckadäquate Rechnungslegung	IPSAS bietet eine zweckadäquate Rechnungslegung	IPSAS bietet eine zweckadäquate Rechnungslegung	

5.3 IPSAS 41: Finanzinstrumente

5.3.1 Theoretische Grundlagen

Anwendungsbereich

IPSAS 41 ist mit einigen Ausnahmen auf alle Arten von Finanzinstrumenten anzuwenden. Von der Anwendung ausgenommen sind explizit in anderen Standards geregelte Themenbereiche wie u.a. assoziierte Unternehmen oder Gemeinschaftsunternehmen, auf die die Regelungen des IPSAS 34 bis 37 anzuwenden sind sowie Rechte und Verpflichtungen aus Altersversorgungsplänen, auf die die Regelungen des IPSAS 39 Anwendung finden (IPSAS 41.2).

Als Finanzinstrument definiert ist gemäß IPSAS 28.9 ein Vertrag zwischen zwei Einheiten, der gleichzeitig bei der einen Einheit zu einem finanziellen Vermögenswert und bei der anderen Einheit zu einer finanziellen Verbindlichkeit oder einem Eigenkapitalinstrument führt.

IPSAS 41 regelt den Ansatz, die Ausbuchung, sowie die Klassifizierung und entsprechende (Folge-) Bewertung von Finanzinstrumenten.

Ansatz

Erstmaliger Ansatz

Ein finanzieller Vermögenswert oder eine finanzielle Verbindlichkeit sind gemäß IPSAS 41.10 grundsätzlich zu dem Zeitpunkt anzusetzen, zu dem die bilanzierende Einheit Vertragspartei eines Geschäfts wird, das zu einem Finanzinstrument führt. Forderungen erfüllen grundsätzlich die Definition eines Finanzinstruments. Sie sind allerdings nicht zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses anzusetzen, sondern erst dann, wenn eine Partei eine vertragliche Leistung erbracht hat (IPSAS 41.AG16 (b)).

Gemäß IPSAS 41.10 hat die bilanzierende Einheit beim erstmaligen Ansatz einen finanziellen Vermögenswert bzw. eine finanzielle Verbindlichkeit gemäß den im Folgenden beschriebenen Vorschriften zu klassifizieren.

Klassifizierung finanzieller Vermögenswerte

Die Klassifizierung basiert nach IPSAS 41.39 zum einen auf dem Geschäftsmodellkriterium sowie zum anderen auf dem Zahlungsstromkriterium. Das Geschäftsmodellkriterium berücksichtigt, wie der mit dem Finanzinstrument verbundene Zahlungsstrom erzielt werden soll und unterscheidet zwischen den folgenden Möglichkeiten:

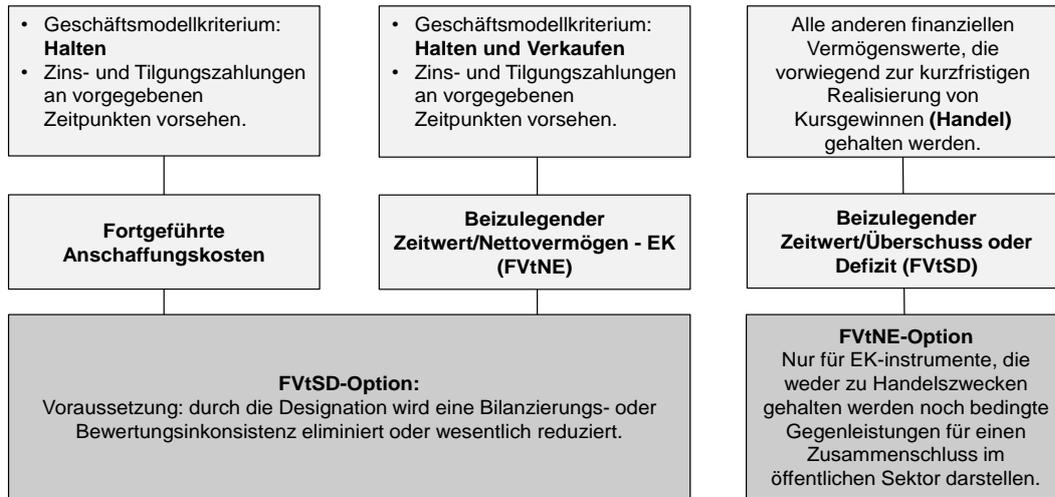
- Halten;
- Halten sowie ggf. Verkaufen;
- Handeln (zur Erzielung von Gewinnen).

Das Zahlungsstromkriterium gilt als erfüllt, wenn die Vertragsbedingungen des finanziellen Vermögenswerts zu festgelegten Zeitpunkten zu Zahlungsströmen führen, die ausschließlich Tilgungs- und Zinszahlungen auf den ausstehenden Kapitalbetrag darstellen.

Ein finanzieller Vermögenswert ist nach IPSAS 41.39 bei dessen erstmaligen Ansatz einer der drei folgenden Bewertungskategorien zuzuweisen:

- Bewertung zu fortgeführten Anschaffungskosten;
- Erfolgsneutrale Bewertung zum beizulegenden Zeitwert im Nettovermögen/EK;
- Erfolgswirksame Bewertung zum beizulegenden Zeitwert im Überschuss oder Defizit.

Die folgende Grafik zeigt eine Übersicht zur Klassifizierung finanzieller Vermögenswerte:

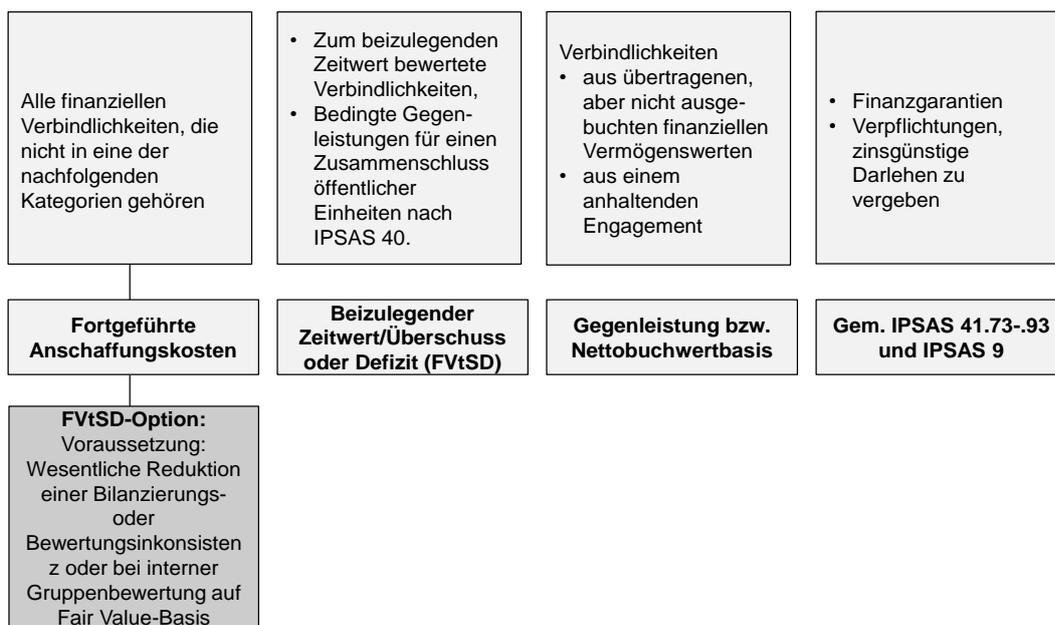


Um Bewertungsinkonsistenzen aufgrund der teils komplexen Struktur von finanziellen Vermögenswerten zu reduzieren, existiert eine sogenannte Fair-Value-Option. Gemäß IPSAS 41.44 können finanzielle Vermögenswerte, die grundsätzlich zu fortgeführten Anschaffungskosten oder erfolgsneutral zum beizulegenden Zeitwert zu bewerten wären, im Rahmen der Folgebewertung wahlweise erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert im Überschuss oder Defizit klassifiziert werden.

Klassifizierung finanzieller Verbindlichkeiten

Gemäß IPSAS 41.45 sind finanzielle Verbindlichkeiten für die Folgebewertung grundsätzlich als zu fortgeführten Anschaffungskosten bewertet zu klassifizieren. Abweichend sind finanzielle Verbindlichkeiten zu bewerten, die zu Handelszwecken gehalten werden oder im Zusammenhang mit Derivaten stehen. Diese sind auf Grund des Geschäftsmodellkriteriums erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert im Überschuss oder Defizit zu bewerten (IPSAS 41.45 (a)).

Die folgende Grafik zeigt eine Übersicht zu Klassifizierung finanzieller Verbindlichkeiten:



Um Bewertungsinkonsistenzen zu reduzieren oder bei interner Gruppenbewertung auf Basis des beizulegenden Zeitwerts, existiert eine sogenannte Fair-Value-Option. Dabei können finanzielle Verbindlichkeiten im Rahmen der Folgebewertung wahlweise erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert im Überschuss oder Defizit klassifiziert werden (IPSAS 41.46).

Bewertung

Bewertung beim erstmaligen Ansatz

Mit Ausnahme von Forderungen aus Lieferungen und Leistungen sind finanzielle Vermögenswerte oder finanzielle Verbindlichkeiten beim erstmaligen Ansatz gemäß IPSAS 41.57 zum beizulegenden Zeitwert – welcher regelmäßig dem Transaktionspreis entspricht – zu bewerten. Bei finanziellen Vermögenswerten oder finanziellen Verbindlichkeiten, die nicht erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert bewertet werden, zuzüglich oder abzüglich von Transaktionskosten.

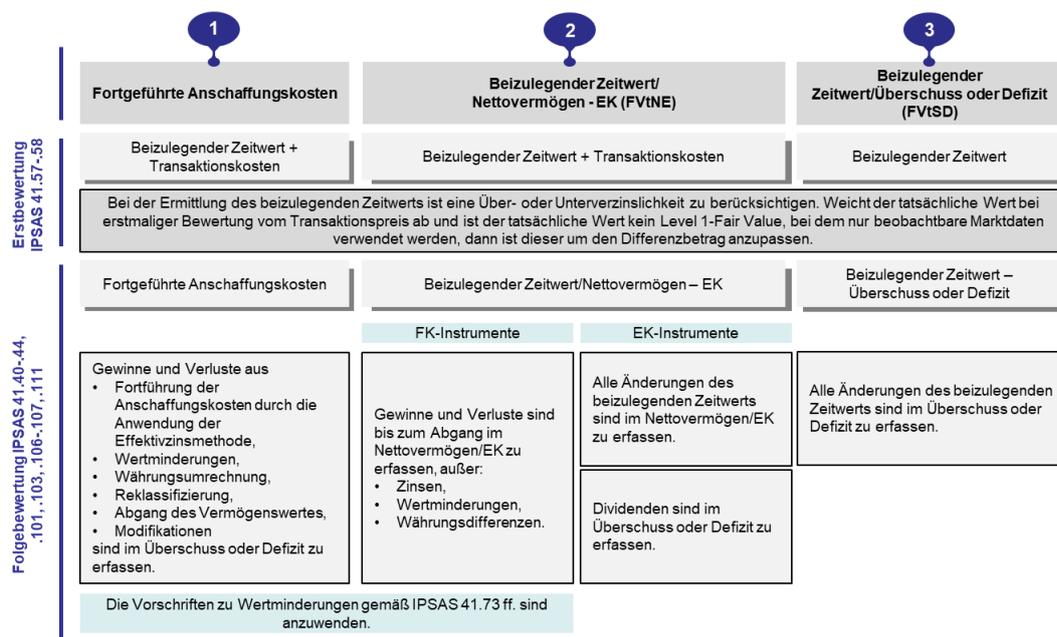
Forderungen aus Lieferungen und Leistungen sind grundsätzlich beim erstmaligen Ansatz zu deren Transaktionspreis zu bewerten (IPSAS 41.60). Dieser beinhaltet im Gegensatz zum beizulegenden Zeitwert nicht das Kontrahentenausfallrisiko, welches erst im Rahmen der Bestimmung der erwarteten Kreditausfallwahrscheinlichkeit zu berücksichtigen ist.

Folgebewertung

Nach dem erstmaligen Ansatz finanzieller Vermögenswerte sowie finanzieller Verbindlichkeiten sind diese auf Grundlage ihrer Klassifizierung zu bewerten.

Im Zusammenhang mit der Folgebewertung finanzieller Vermögenswerte zu fortgeführten Anschaffungskosten findet nach IPSAS 41.69 die sogenannte Effektivzinsmethode Anwendung. Bei der Berechnung der Zinserträge wird dabei der Effektivzinssatz auf den Bruttobuchwert eines finanziellen Vermögenswerts angewandt.

Die folgende Grafik gibt einen Überblick über die (Folge-) Bewertung finanzieller Vermögenswerte



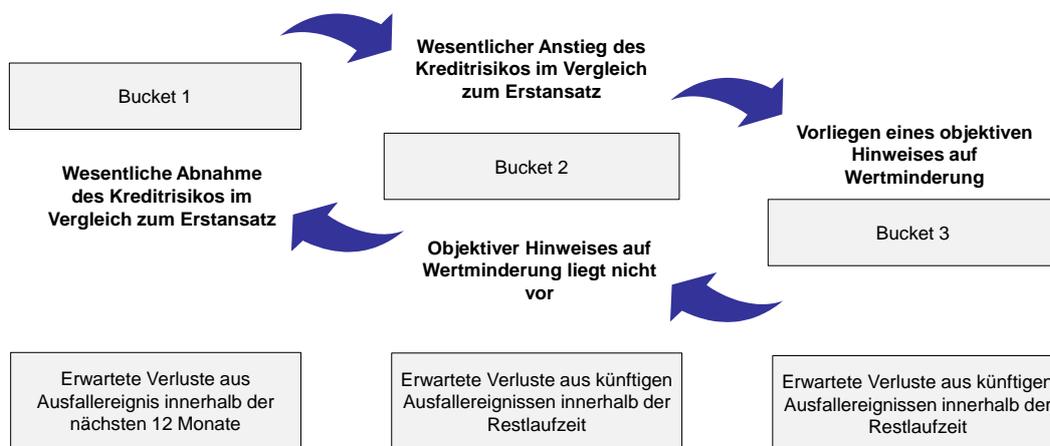
Wertminderung

Die Wertminderungsvorschriften sind auf finanzielle Vermögenswerte, die zu fortgeführten Anschaffungskosten oder erfolgsneutral zum beizulegenden Zeitwert im Nettovermögen/EK bewertet werden, auf Forderungen aus Leasingverhältnissen, Kreditzusagen sowie finanzielle Garantien anzuwenden (IPSAS 41.73). IPSAS 41 sieht hierzu das sogenannte Expected-Credit-Loss-Modell vor, demgemäß zu erwartende Risiken frühzeitig zu erfassen sind.

Allgemeiner Ansatz:

Einheiten haben an jedem Abschlussstichtag eine Risikovorsorge durch Erfassung einer Wertminderung bzw. durch Bildung einer Rückstellung entweder in Höhe der Kreditausfälle, deren Eintritt innerhalb der nächsten zwölf Monate erwartet wird, oder in Höhe der über die Gesamtlaufzeit erwarteten Kreditausfälle zu erfassen (IPSAS 41.73-.80).

Die folgende Grafik zeigt eine Übersicht der einzelnen Stufen des Wertminderungskonzepts:



IPSAS 41.82 sieht die sogenannte „low credit risk exemption“ vor, eine Vereinfachung der zufolge davon ausgegangen werden kann, dass sich das Ausfallrisiko bei einem Finanzinstrument seit dem erstmaligen Ansatz nicht signifikant erhöht hat, wenn ermittelt wird, dass bei dem betreffenden Finanzinstrument zum Abschlussstichtag ein niedriges Ausfallrisiko besteht.

Vereinfachtes Verfahren für bestimmte Forderungen:

Darüber hinaus besteht für bestimmte Forderungen die Pflicht bzw. ein Wahlrecht zur Anwendung eines vereinfachten Verfahrens zur Berücksichtigung erwarteter Ausfallwahrscheinlichkeiten (ECL) über die gesamte Restlaufzeit. Damit ist es nicht erforderlich, dass eine Einheit die Änderungen des Kreditrisikos nachverfolgt, sondern dass die Einheit zu jedem Bilanzstichtag eine Wertberichtigung auf der Grundlage von lebenslangen ECLs erfasst. Insbesondere für Forderungen aus Lieferungen und Leistungen, die innerhalb von 12 Monaten oder weniger fällig sind, entsprechen die 12-Monats-ECLs den lebenslangen ECLs (IPSAS 41.87).

Bilanzierung von Sicherungsinstrumenten

Die Regelungen zur Bilanzierung von Grund- und Sicherungsgeschäften definieren unterschiedliche Arten von Grundgeschäften, die durch drei Arten von Sicherungsgeschäften abgesichert werden können. Eine Einheit kann ein Grundgeschäft insgesamt oder eine Grundgeschäftskomponente als gesichertes Grundgeschäft in einer Sicherungsbeziehung designieren (IPSAS 41.128). Alle Grundgeschäfte müssen dabei verlässlich bewertbar sein (IPSAS 41.123).

Gemäß IPSAS 41.122 kann ein gesichertes Grundgeschäft – einzeln oder in Form einer Gruppe von Grundgeschäften:

- ein bilanzierter Vermögenswert oder eine bilanzierte Verbindlichkeit;
- eine bilanzunwirksame feste Verpflichtung;
- eine erwartete Transaktion; oder
- eine Nettoinvestition in einen ausländischen Geschäftsbetrieb sein.

Ebenso kann eine synthetische Risikoposition als Grundgeschäft designiert werden. In diesem Fall setzt sich das Grundgeschäft zum einen aus einem originären Finanzinstrument und zum anderen aus einem derivativen Finanzinstrument zusammen.

Zur Absicherung dieser Grundgeschäfte können drei Arten von Sicherungsbeziehungen zur Anwendung kommen:

- Absicherung des beizulegenden Zeitwerts;
- Absicherung von Zahlungsströmen;
- Absicherung einer Nettoinvestition in einen ausländischen Geschäftsbetrieb.

Ausbuchung

Ein finanzieller Vermögenswert ist auszubuchen, wenn das vertragliche Anrecht der bilanzierenden Einheit auf Zahlungsströme aus diesem finanziellen Vermögenswert ausläuft oder die Einheit den finanziellen Vermögenswert gemäß IPSAS 41.15-16 überträgt und die Ausbuchungsbedingungen gemäß IPSAS 41.17 erfüllt sind. Finanzielle Verbindlichkeiten sind auszubuchen, wenn die im Vertrag genannten Verpflichtungen erfüllt, erlassen, aufgehoben oder ausgelaufen sind (IPSAS 41.35).

Modifikation

Eine Modifikation einer finanziellen Verbindlichkeit kann bspw. die nachträgliche vertragliche Anpassung des Nominalbetrags, der Laufzeit, des Zinssatzes sowie jede andere Änderung, die sich auf die vertraglichen Zahlungen auswirkt, sein. Für die Bilanzierung der Modifikation ist in einem ersten Schritt zu prüfen, ob diese zu einem Abgang der ursprünglichen Verbindlichkeit führt. Eine finanzielle Verbindlichkeit ist auszubuchen, wenn ihre vertraglichen Grundlagen substantiell geändert wurden. Die Beurteilung, ob eine Änderung substantiell ist, ist quantitativ mittels eines Barwertvergleichs vorzunehmen. Die geänderten Zahlungsströme werden mit dem ursprünglichen Effektivzinssatz abgezinst und dem Barwert der ursprünglichen Restschuld gegenübergestellt. Beträgt die Barwertdifferenz mindestens 10%, ist die Änderung substantiell. Die ursprüngliche Verbindlichkeit wird ausgebucht und eine neue Verbindlichkeit mit den geänderten vertraglichen Grundlagen eingebucht (IPSAS 41.AG46). Grundsätzlich müssen jedoch auch qualitative Faktoren in die Beurteilung miteinbezogen werden. Ist die Änderung auch dann nicht als substantiell zu bewerten, wird der Buchwert der Verbindlichkeiten um die Modifikationseffekte angepasst und unter Berücksichtigung der geänderten vertraglichen Regelungen mit dem ursprünglichen Effektivzinssatz amortisiert.

Unterschiede IPSAS / HGB

	IPSAS	HGB
Anwendungsbereich	IPSAS 41 findet auf alle Arten von Finanzinstrumenten Anwendung; ausgenommen sind jedoch explizit in anderen Standards geregelte Sachverhalte (bspw. Anteile an anderen Einheiten, Pensionsverpflichtungen).	-

Ansatz

Unter bestimmten Voraussetzungen Ansatz von Finanzinstrumenten iZm eingebetteten Derivaten.
(IPSAS 41.49)

Eingebettete Derivate werden gemäß HGB z.T. nicht bilanziell erfasst.

Bewertung

Finanzielle Vermögenswerte

Mit Ausnahme von Forderungen aus Lieferungen und Leistungen sind finanzielle Vermögenswerte zum Erstbewertungszeitpunkt zum beizulegenden Zeitwert – welcher regelmäßig dem Transaktionspreis entspricht – zuzüglich oder abzüglich direkt zurechenbaren Transaktionskosten zu bewerten. Transaktionskosten im Zusammenhang mit finanziellen Vermögenswerten der Kategorie „erfolgswirksame Erfassung zum beizulegenden Zeitwert“, sind direkt aufwandswirksam zu erfassen.
(IPSAS 41.57)

Die Bilanzierung von finanziellen Vermögenswerten – mit Ausnahme von Derivaten – zum Erstbewertungszeitpunkt erfolgt mit den Anschaffungskosten unter Berücksichtigung der Transaktionskosten.

Je nach Klassifizierung der finanziellen Vermögenswerte werden diese zu fortgeführten AK unter Verwendung der Effektivzinsmethode oder zum aktuellen Zeitwert im Nettovermögen/EK bzw. im Überschuss oder Defizit bilanziert.
(IPSAS 41.61)

Finanzanlagen werden grundsätzlich zu fortgeführten AK bilanziert.
(§ 253 Abs. 1 HGB)

Wertpapiere des Umlaufvermögens sind mit dem Nennwert bzw. mit dem niedrigeren Wert aus AK und Marktpreis anzusetzen.
(§ 253 Abs. 4 HGB)

Forderungen sind beim erstmaligen Ansatz zu deren Transaktionspreis zu bewerten. Als finanzielle Vermögenswerte unterliegen sie grundsätzlich der Bewertungskonzeption auf Basis der vorzunehmenden Klassifizierung.
(IPSAS 41.60)

Die Bewertung der Forderungen erfolgt mit den Anschaffungskosten, die dem Nennwert der Forderung entsprechen, oder mit dem niedrigeren beizulegenden Wert.
(§ 253 Abs. 4 HGB)

Finanzielle Verbindlichkeiten

Verbindlichkeiten sind im Rahmen der Erstbewertung zum FV anzusetzen und für die Folgebewertung grundsätzlich als zu fortgeführten AK unter Anwendung der Effektivzinsmethode bewertet zu klassifizieren.
(IPSAS 41.45)

Verbindlichkeiten sind sowohl im Rahmen der Erstbewertung als auch der Folgebewertung mit dem Erfüllungsbetrag zu bewerten.
(§ 253 Abs. 1 HGB)

Eine Ausnahme stellen Verbindlichkeiten im Zusammenhang mit Derivaten dar, welche erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert zu bewerten sind.
(IPSAS 41.45 (a))

	IPSAS	HGB
Wertminderungen	<p>Die Wertminderungsvorschriften sind auf finanzielle VW, die zu fortgeführten AK oder erfolgsneutral zum FV im Nettovermögen/EK bewertet werden, auf Forderungen aus Leasingverhältnissen, Kreditzusagen sowie finanzielle Garantien anzuwenden.</p> <p>(IPSAS 41.73)</p> <p>Die erwarteten Ausfallwahrscheinlichkeiten sind auf Basis des Expected-Credit-Loss-Modells zu ermitteln. Ob sich das Risiko verändert hat, ist auf Basis von vergangenheits- und zukunftsbezogener Daten einzuschätzen. Für alle Finanzinstrumente im Anwendungsbereich des neuen Wertminderungsmodells ist ein erwarteter Verlust bereits bei der Einbuchung des Finanzaktivums zu erfassen.</p> <p>(IPSAS 41.75-41.77, 41.85)</p> <p>Gemäß der „low credit risk exemption“ kann davon ausgegangen werden, dass sich das Ausfallrisiko bei einem Finanzinstrument seit dem erstmaligen Ansatz nicht signifikant erhöht hat, wenn ermittelt wird, dass bei dem betreffenden Finanzinstrument zum Abschlussstichtag ein niedriges Ausfallrisiko besteht.</p> <p>(IPSAS 41.82)</p> <p>Die Gruppierung der Forderungen kann analog dem HGB vorgenommen werden – es ist jedoch der Prognosecharakter bei der Ermittlung des Ausfallrisikos zu berücksichtigen. Für bestimmte Forderungen besteht dabei ein Wahlrecht zur Anwendung eines vereinfachten Modells zur Berücksichtigung erwarteter Ausfallwahrscheinlichkeiten über die gesamte Restlaufzeit.</p> <p>(IPSAS 41.87)</p>	<p>Abschreibungen von Finanzanlagen auf den beizulegenden Zeitwert werden erforderlich, wenn voraussichtlich dauerhafte Wertminderungen vorliegen. Bei voraussichtlich nicht dauerhaften Wertminderungen besteht ein Abschreibungsverbot.</p> <p>(§ 253 Abs. 3 HGB)</p> <p>Abschreibungen auf Wertpapiere des Umlaufvermögens sind erforderlich, wenn zum Bilanzstichtag Wertminderungen auftreten.</p> <p>(§ 253 Abs. 4 HGB)</p> <p>Für Forderungen sind Einzelwertberichtigungen vorzunehmen, wenn die Forderungen uneinbringlich sind. Forderungen mit gleichartigen Risiken können zu Gruppen zusammengefasst werden. Die in den einzelnen Gruppen liegenden Risiken werden durch pauschale Abschläge berücksichtigt, die sich an den Erfahrungen der Vergangenheit und an erkennbaren neuen Risiken orientieren. Dem Niederstwertprinzip folgend, sind für Forderungen Abwertungen auf den beizulegenden Wert vorzunehmen.</p> <p>(§ 253 Abs. 4 HGB)</p>
Modifikationen	<p>Gemäß IPSAS ist auf Basis von qualitativen sowie quantitativen Kriterien zu prüfen, ob eine substanzielle Vertragsmodifikation vorliegt. Liegt eine solche vor, ist die entsprechende Forderung/Verbindlichkeit auszubuchen und eine neue zu erfassen.</p> <p>(IPSAS 41.84)</p>	<p>Gemäß HGB erfolgt bei der Anpassung eines finanziellen Vertrages eine entsprechende Anpassung der Forderung/Verbindlichkeit.</p>

	IPSAS	HGB
Bilanzierung von Sicherungsgeschäften	Der Bilanz sind alle Marktwerte – sowohl positiv als auch negativ – zu entnehmen.	Gemäß HGB sind Sicherungsgeschäfte in einen effektiven und einen ineffektiven Teil aufzuspalten. Gemäß der Einfrierungsmethode werden die positiven und negativen Wertänderungen bzw. Zahlungsstromänderungen von Grund- und Sicherungsgeschäften außerbilanziell einander gegenübergestellt und miteinander saldiert. Die Durchbuchungsmethode berücksichtigt demgegenüber die sich ausgleichenden Wertänderungen aus dem abgesicherten Risiko im Wege einer Bruttobilanzierung von Grundgeschäft und Sicherungsinstrument in der Bilanz.
Ausweis	-	-
Anhangangaben	-	-

5.3.2 Erwähnenswerte Praxiserkenntnisse aus der Umsetzung

Im Rahmen der Umsetzung des Standards ergaben sich folgende wesentliche Erkenntnisse:

Bewertung finanzieller Vermögenswerte	Die Bewertung von finanziellen Vermögenswerten setzt die Abgrenzung von Eigen- und Fremdkapitalinstrumenten sowie die Klassifizierung in unterschiedliche Bewertungskategorien voraus. Vor diesem Hintergrund wurde eine entsprechende Klassifizierung gemäß den Definitionskriterien der IPSAS auf Kontenebene vorgenommen. Dies war mit einem hohen manuellen Aufwand verbunden. Herausforderungen ergaben sich dabei insbesondere dann, wenn Konten nach der Definition der IPSAS Finanzinstrumente unterschiedlicher Bewertungskategorien enthielten. Sollte ein IPSAS-Abschluss regelmäßig aufgestellt werden, wäre die Anpassung des Kontenplans zur buchhalterisch getrennten Erfassung der entsprechenden Instrumente für die effiziente Erstellung des Gesamtabchlusses sinnvoll.
Bewertung finanzieller Verbindlichkeiten	IPSAS 41 fordert zur Bilanzierung von finanziellen Verbindlichkeiten die Anwendung der Effektivzinsmethode. Die Umsetzung eben jener Methode war mit komplexen manuellen Berechnungen verknüpft, da entsprechende Systeme fehlen. Vor diesem Hintergrund fanden die Vorschriften der IPSAS zu Modifikationen finanzieller Verpflichtungen keine Berücksichtigung. Grundsätzlich zeigt sich, dass die Einführung relevanter IT-Systeme für die effiziente und vollständige Erstellung des Gesamtabchlusses in diesem Kontext notwendig ist, sollte ein IPSAS-Abschluss regelmäßig aufgestellt werden.
Hedge Accounting	Die durch den IPSAS 41 geforderten Vorschriften zur sachgerechten Abbildung des Hedge Accountings konnten teilweise nur vereinfacht umgesetzt werden. Hintergrund ist neben der erhöhten Komplexität der Vorgaben insbesondere der Mangel an mit angemessenem Aufwand und Kosten ermittelbarem Datenmaterial.
Wertminderungen	Die Ermittlung der zu erfassenden Wertminderungen erfolgte im Land Hessen ausschließlich im Rahmen der „low credit risk exemption“ bzw. im Rahmen des vereinfachten Verfahrens für be-

stimmte Forderungen. Aus Wesentlichkeitsgründen fand der allgemeine Ansatz, dessen Umsetzung eine kontinuierliche Prüfung und Bewertung der Veränderung des Ausfallrisikos von Finanzinstrumenten erfordert, keine Anwendung.

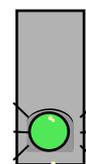
5.3.3 Zweckadäquate Rechnungslegung durch Anwendung der IPSAS?

a. Zusammenfassende Einschätzung

IPSAS 41 gewährleistet eine zweckadäquate Rechnungslegung (insbes.)

Bewertung finanzieller Vermögenswerte

- Die geforderte Klassifizierung von Finanzinstrumenten in Bewertungskategorien in Verbindung mit der entsprechenden Vorschrift zur Offenlegung von Buchwerten und Zeitwerten getrennt nach Bewertungskategorien gewährleisten grundsätzlich eine erhöhte Transparenz der Abschlüsse sowie einen Aktualitätsbezug der offengelegten Informationen. Darüber hinaus ermöglicht die geforderte Klassifizierung im Hinblick auf die Berücksichtigung des Geschäftsmodellkriteriums Einblicke in interne Steuerungsgrößen und erhöht somit den Informationsgehalt der Abschlüsse für den Adressaten. Auch eine Vergleichbarkeit der Daten wird trotz der vorhandenen Wahlrechte zur Klassifizierung der finanziellen Vermögenswerte mit Hilfe der zugehörigen, umfangreichen Angabevorschriften gemäß IPSAS 30 sichergestellt.
- Zur Bewertung der finanziellen Vermögenswerte mit ihrem beizulegenden Zeitwert geben die IPSAS eine dreistufige Bewertungshierarchie vor. Mit jeder Bewertungsstufe nimmt die Objektivierbarkeit des quantitativen Informationsgehalts ab. Dies wird jedoch mit Hilfe der zugehörigen Offenlegungsvorschriften gemäß IPSAS 30 kompensiert, so dass grundsätzlich eine hinreichende Datenqualität sichergestellt wird.



Bewertung finanzieller Verbindlichkeiten

- Durch die Anwendung der Effektivzinsmethode im Zusammenhang mit der Bewertung von finanziellen Verbindlichkeiten wird die verursachungsgerechte Aufteilung der Kosten gewährleistet. Dabei gilt es jedoch zu berücksichtigen, dass die IPSAS keine konkreten Vorgaben zur Umsetzung der Effektivzinsmethode enthalten.

Modifikationen

- Die durch die IPSAS geforderte Neubewertung von Darlehensverbindlichkeiten im Falle von substantiellen Modifikationen führt zu einer erhöhten Transparenz der offengelegten Informationen. Dabei wird die Verständlichkeit des Vorgehens zur Beurteilung, ob eine substantielle Modifikation vorliegt, durch die in diesem Zusammenhang geforderten Anhangangaben sichergestellt.

Wertminderungen

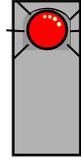
- Die IPSAS verlangen die Anwendung des Expected-Credit-Loss-Modells. Dieses ermöglicht dem Adressaten erhöhte Einblicke in die vorhandenen Risiken aller Vermögenswerte im Anwendungsbereich – beispielsweise durch die Verpflichtung der prospektiven Angabe aller Risiken. Hierbei gilt es jedoch zu berücksichtigen, dass diese gewissen Schätzungen unterliegen, welche jedoch mit Hilfe entsprechender Angaben zu erläutern sind.

Hedge Accounting

- Grundsätzlich führt die nach den Vorschriften zum Hedge Accounting verlangte Darstellung positiver und negativer Marktwerte von Derivaten in der Bilanz zu einer erhöhten Transparenz. Zudem wird durch die Anwendung des Hedge Accountings ein periodengerechter Ergebnisausweis sichergestellt.

Hedge Accounting

- Die spezifischen Vorschriften des IPSAS 41 zur Umsetzung des Hedge Accountings gehen mit einer stark erhöhten Komplexität – sowohl in der Anwendung als auch hinsichtlich des Verständnisses der angewendeten Rechnungsvorschriften – einher. Diese Komplexität kann eine eingeschränkte Nachvollziehbarkeit der Bilanzierung zur Folge haben, weshalb die Zweckadäquanz der entsprechenden Anforderungen in Frage zu stellen ist.
- Das nach IPSAS 41 bestehende Wahlrecht zur Anwendung des Hedge Accounting schränkt die Vergleichbarkeit der Abschlüsse unterschiedlicher bilanzierender Einheiten ein. Bei Nichtanwendung der Regelungen zum Hedge Accounting in entsprechender Anwendung dieses Wahlrechts ist zudem der periodengerechte Ergebnisausweis in Frage zu stellen.



b. Detaillierte Würdigung

Einflussfaktoren für die Einschätzung einer zweckadäquaten Rechnungslegung	Anwendungsbereich	Ansatz	Bewertung	
	Kein sich ergebender Unterschied	Klassifizierung und Erstbewertung	Folgebewertung finanzieller Vermögenswerte	Folgebewertung finanzieller Verbindlichkeiten
Transparenz, (adressatengerechter) Informationsgehalt und Verständlichkeit		ja	ja	ja
		<ul style="list-style-type: none"> Geforderte Klassifizierung von Finanzinstrumenten in Bewertungskategorien gewährleisten grundsätzlich eine erhöhte Transparenz Geschäftsmodellkriterium gibt Einblicke in interne Steuerungsgrößen. 	<ul style="list-style-type: none"> Vorschriften zur Angabe von Buchwerten und Zeitwerten getrennt nach Bewertungskategorien gewährleisten einen Aktualitätsbezug der offengelegten Informationen 	<ul style="list-style-type: none"> Wert der Verbindlichkeiten ist zutreffend dargestellt. Transparenz wird durch Gegenüberstellung der Buchwerte im Anhang hergestellt.
Datenqualität		ja	ja	ja
		<ul style="list-style-type: none"> Erstbewertung erfolgt in Höhe der gezahlten Gegenleistung 	<ul style="list-style-type: none"> Bewertungshierarchie zur Bewertung finanzieller Vermögenswerte mit ihrem beizulegenden Zeitwert Objektivierbarkeit des quantitativen Informationsgehalt nimmt mit jeder Bewertungsstufe ab Hinreichende Datenqualität jedoch mit Hilfe der zugehörigen, erläuternden Angaben gemäß IPSAS 30 sichergestellt 	<ul style="list-style-type: none"> Verursachungsgerechte Aufteilung der Kosten durch Anwendung der Effektivzinismethode. ABER: Keine konkreten Vorgaben zur Umsetzung der Effektivzinismethode vorhanden.
Vergleichbarkeit		ja	ja	ja
		<ul style="list-style-type: none"> Vergleichbarkeit der Daten trotz vorhandener Wahlrechte zur Klassifizierung finanzieller Vermögenswerte mit Hilfe der zugehörigen, umfangreichen Angabevorschriften gemäß IPSAS 30 sichergestellt 	<ul style="list-style-type: none"> Vergleichbarkeit der Daten trotz vorhandener Wahlrechte zur Klassifizierung finanzieller Vermögenswerte mit Hilfe der zugehörigen, umfangreichen Angabevorschriften gemäß IPSAS 30 sichergestellt 	<ul style="list-style-type: none"> Vergleichbarkeit durch eindeutige Regelung gewährleistet
Fazit	IPSAS bietet eine zweckadäquate Rechnungslegung	IPSAS bietet eine zweckadäquate Rechnungslegung	IPSAS bietet eine zweckadäquate Rechnungslegung	IPSAS bietet eine zweckadäquate Rechnungslegung
Schlussfolgerung				<ul style="list-style-type: none"> Erläuterung der Effektivzinismethode wünschenswert
Anmerkungen / Informationen				<ul style="list-style-type: none"> Im Regelbetrieb IT System zur Bilanzierung von Verbindlichkeiten erforderlich

Modifikationen	Bewertung		Ausweis	Anhangangaben
	Wertminderung	Bilanzierung von Sicherungsgeschäften		
ja	ja	nein	-	-
<ul style="list-style-type: none"> • Erhöhte Transparenz durch erforderliche Neubewertung von Darlehensverbindlichkeiten im Falle von substanziellen Modifikationen • Verständlichkeit (Unterscheidung substanzieller - nicht substanzieller Modifikationen) durch Anhangangaben gemäß IPSAS 30 sichergestellt. 	<ul style="list-style-type: none"> • Expected-Credit-Loss-Modell ermöglicht durch die Verpflichtung der prospektiven Angabe aller Risiken erhöhte Einblicke in die vorhandenen Risiken aller Vermögenswerte im Anwendungsbereich 	<ul style="list-style-type: none"> • Erhöhte Transparenz durch Darstellung positiver und negativer Marktwerte der Derivate in der Bilanz • Komplexität der Regelungen führt zu geringerem Informationsgehalt für die Adressaten. 		
ja	nein	ja		
<ul style="list-style-type: none"> • Inputdaten zur Anwendung der Effektivzinsmethode sind i.d.R. vollständig bekannt 	<ul style="list-style-type: none"> • Prospektive Angaben im Rahmen des Expected-Credit-Loss Modell bedürfen Schätzungen 	<ul style="list-style-type: none"> • Bei Anwendung der Regelungen zum Hedge Accounting ist ein periodengerechter Ergebnisausweis gewährleistet 		
ja	ja	nein		
<ul style="list-style-type: none"> • Vergleichbarkeit durch eindeutige Regelung gewährleistet 	<ul style="list-style-type: none"> • Vergleichbarkeit durch eindeutige Regelung gewährleistet • Ermessen bei der Ermittlung von prospektiven Korrekturen wird mit Hilfe detaillierter Angaben begegnet 	<ul style="list-style-type: none"> • Wahlrecht, ob Hedge Accounting angewendet wird, vorhanden. • Bei Nichtanwendung der Regelungen zum Hedge Accounting ist der periodengerechte Ergebnisausweis in Frage zu stellen 		
IPSAS bietet eine zweckadäquate Rechnungslegung	IPSAS bietet eine zweckadäquate Rechnungslegung	IPSAS bietet keine zweckadäquate Rechnungslegung		
		<ul style="list-style-type: none"> • Aus theoretischen Gesichtspunkten verpflichtende Anwendung der Regelungen zum Hedge Accounting sinnvoll 		
<ul style="list-style-type: none"> • Vorschriften der IPSAS zu Modifikationen finanzieller Verpflichtungen blieben aufgrund des umfangreichen manuellen Aufwands in Verbindung mit fehlenden IT Systemen unberücksichtigt 	<ul style="list-style-type: none"> • Aus Wesentlichkeits-gründen erfolgte die Ermittlung der zu erfassenden Wertminderungen ausschließlich im Rahmen der „low credit risk exemption“ bzw. im Rahmen des vereinfachten Verfahren für bestimmte Forderungen 	<ul style="list-style-type: none"> • Vorschriften zur sachgerechten Abbildung des Hedge Accountings konnten teilweise nur vereinfacht umgesetzt werden 		

5.4 IPSAS 30: Finanzinstrumente: Angaben

5.4.1 Theoretische Grundlagen

Anwendungsbereich

IPSAS 30 ist mit einigen Ausnahmen auf alle Arten von Finanzinstrumenten anzuwenden (IPSAS 30.3). Von der Anwendung ausgenommen sind explizit in anderen Standards geregelte Themenbereiche wie u.a. assoziierte Unternehmen oder Gemeinschaftsunternehmen, auf die die Regelungen des IPSAS 34-36 anzuwenden sind sowie Rechte und Verpflichtungen aus Altersversorgungsplänen, auf die die Regelungen des IPSAS 39 anzuwenden sind (IPSAS 30.3).

IPSAS 30 sollte nicht isoliert betrachtet werden, sondern zusammen mit den korrespondierenden Standards IPSAS 28 *Finanzinstrumente: Ausweis* sowie IPSAS 41 *Finanzinstrumente*.

Anhangangaben

Die Angabepflichten, die sich im Zusammenhang mit der Bilanzierung von finanziellen Vermögenswerten und Schulden ergeben, sind in IPSAS 30 dargestellt. Hier sind Angaben zu den betroffenen Bilanzpositionen, zu den betroffenen Positionen in der Erfolgsrechnung sowie weitere Angaben zu der Art und dem Ausmaß der Risiken, die sich aus den Finanzinstrumenten (sowohl bilanzierte als auch nicht bilanzierte) ergeben, verpflichtend. Im Grundsatz lässt sich IPSAS 30 aufteilen in Angaben, die aus bilanzierten Finanzinstrumenten hervorgehen sowie Angaben, die aus Offenlegungspflichten von (potenziellen, nicht zwangsläufig nach IPSAS 41 zu bilanzierenden) Risiken resultieren.

Die Anhangangaben zu den bilanzierten Finanzinstrumenten lassen sich in drei Sub-Kategorien abfassen:

- Allgemeine Anhangangaben zu Finanzinstrumenten, worunter z.B. die Buchwerte, welche wahlweise auch in der Bilanz angegeben werden können, erfolgs-/aufwandswirksame Buchungen von Finanzinstrumenten und wesentliche Bilanzierungsrichtlinien fallen (IPSAS 30.11, 30.24-.25);
- Spezifischere Vorschriften zu Finanzinstrumenten, sofern es sich bei diesen um beispielsweise zum Fair Value bewertete Finanzinstrumente, Umgliederungen, Ausbuchungen, Sicherheiten, Finanzinstrumente in Kombination mit Derivaten, Kreditausfälle und Zahlungsverzögerungen oder Sicherungsgeschäfte handelt (IPSAS 30.12-.36);
- Informationen über zu Vorzugskonditionen geschlossene Darlehen, welche eine Überleitungsrechnung des Buchwerts zu Beginn und zum Ende der Periode, den Nominalwert der Darlehen am Ende der Periode, den Zweck und die Konditionen der verschiedenen Darlehensarten und die zugrundeliegenden Bewertungsannahmen beinhalten (IPSAS 30.37).

Für jede Klasse finanzieller Vermögenswerte und finanzieller Verbindlichkeiten ist der Buchwert anzugeben (IPSAS 30.11). Zusätzlich ist für jede einzelne Klasse finanzieller Vermögenswerte und finanzieller Verbindlichkeiten der beizulegende Zeitwert so anzugeben, dass ein Vergleich mit den entsprechenden Buchwerten möglich ist. Die Bilanzierung zum beizulegenden Zeitwert erfordert darüber hinaus die Angabe der Hierarchiestufe, auf der die Bewertungen zum tatsächlichen Wert erfolgt, wie beizulegende Zeitwerte ermittelt werden und welche Schätzunsicherheiten dabei aufgetreten sind (IPSAS 30.29-36).

Die Anhangangaben, die sich aus den Offenlegungspflichten von potenziellen, nicht notwendigerweise nach IPSAS 41 zu bilanzierenden Risiken ergeben, umfassen Informationen zu Ausfall-, Liquiditäts- und Marktrisiken. Aus diesen Angaben muss es dem Nutzer des Abschlusses möglich sein, sich ein Bild über die Arten und das Ausmaß der mit Finanzinstrumenten verbundenen Risiken, denen die Einheit ausgesetzt ist, zu machen. Darüber hinaus muss der Leser in die Lage versetzt werden zu verstehen wie diese Risiken gesteuert und mitigiert werden. Dabei wird dem sogenannten Management-Approach gefolgt, sodass sich die externe Berichterstattung nach der internen Steuerung der Risiken zu richten hat. Neben den qualitativen Angaben über Umfang, Ursachen und Risikomanagement-Maßnahmen sind diese Angaben, um quantitative Angaben zu ergänzen (IPSAS 30.40-.42).

Zu den Ausfallrisiken sind Angaben über die Höhe des maximalen Ausfallrisikos (ohne Berücksichtigung von Sicherheiten), über zum Abschlussstichtag überfällige oder wertgeminderte finanzielle Vermögenswerte sowie über

vorhandene Sicherheiten zu machen. Damit einhergehend sind Angaben dazu zu machen, wie Ausfallrisikosteuerungspraktiken mit der Erfassung und Bemessung erwarteter Kreditverluste zusammenhängen. Ebenfalls erforderlich sind Angaben zu den bei der Bemessung erwarteter Kreditverluste verwendeten Methoden, Annahmen und Informationen getrennt nach den unterschiedlichen Ansätzen zur Ermittlung erwarteter Kreditverluste (allgemeiner Ansatz, low-credit risk exemption, vereinfachtes Verfahren für bestimmte Forderungen) (IPSAS 30.42A).

Außerdem erforderlich sind Angaben zu Grund- und Sicherungsgeschäften im Zusammenhang mit der Absicherung des beizulegenden Zeitwerts, der Absicherung von Zahlungsströmen oder von Nettoinvestitionen in einen ausländischen Geschäftsbetrieb. Diese umfassen Angaben dazu, inwieweit Sicherungsgeschäfte einer Einheit die Höhe, den Zeitpunkt und die Unsicherheit ihrer künftigen Zahlungsströme beeinflussen können (IPSAS 25A-28F).

Zur Bestimmung des quantitativen Liquiditätsrisikos einer Einheit ist gemäß IPSAS 30.46 eine Fälligkeitsanalyse der derivativen und nicht-derivativen finanziellen Verbindlichkeiten zu präsentieren. Im Zuge dessen ist auch auf die in der Einheit implementierten Liquiditätssteuerungsmaßnahmen einzugehen. Darüber hinaus ist zur Einschätzung des Marktrisikos eine Sensitivitätsanalyse eines jeden Marktrisikos, dem die Einheit ausgesetzt ist, zu erstellen und anzugeben. Sofern die Einheit eine Value-at-Risk-Analyse durchführt, kann diese auch anstatt der Sensitivitätsanalyse verwendet und angegeben werden (IPSAS 30.47-.49).

Unterschiede IPSAS / HGB

	IPSAS	HGB
Anwendungsbereich	Anwendung findet IPSAS 30 auf alle Arten von Finanzinstrumenten, ausgenommen sind jedoch explizit in anderen Standards geregelte Themenbereiche, beispielsweise Anteile an anderen Einheiten, Pensionsthematiken oder in Teilen Versicherungsverträge.	-
Ansatz	-	-
Bewertung	-	-
Ausweis	-	-
Anhangangaben		
Kategorien finanzieller Vermögenswerte und Verbindlichkeiten	Angabe der Buchwerte und beizulegenden Zeitwerte finanzieller Vermögenswerte und finanzieller Verbindlichkeiten getrennt nach Bewertungskategorie, einschließlich ihrer Stufen in der Fair Value-Hierarchie. (IPSAS 30.11)	-

	IPSAS	HGB
Finanzielle Vermögenswerte oder finanzielle Verbindlichkeiten, die aufwands- und ertragswirksam zum tatsächlichen Wert erfasst werden	<p>Angaben zu finanziellen Vermögenswerten und Verbindlichkeiten, die als zum beizulegenden Zeitwert im Überschuss oder Defizit bewertet designiert sind. Darunter das maximale Ausfallrisiko der finanziellen Vermögenswerte sowie der Betrag um den sich der tatsächliche Wert des finanziellen Vermögenswerts oder der Verbindlichkeit während der Berichtsperiode und kumuliert geändert hat, soweit dies auf Änderungen beim Ausfallrisiko zurückzuführen ist.</p> <p>(IPSAS 30.12 ff.)</p> <p>Angaben zu Finanzinvestitionen in Eigenkapitalinstrumente, die als zum beizulegenden Zeitwert im Nettovermögen/EK bewertet designiert sind. Darunter Informationen darüber, um welche Finanzinvestitionen es sich handelt und was die Gründe für die alternative Darstellung sind.</p> <p>(IPSAS 30.14A ff.)</p> <p>Angaben zur Reklassifizierung von finanziellen Vermögenswerten.</p> <p>(IPSAS 30.15A ff.)</p>	-
Saldierung von finanziellen Vermögenswerten und finanziellen Verbindlichkeiten	<p>Bewertung (möglicher) Auswirkungen von Nettingvereinbarungen auf die Vermögenslage. Dazu zählen neben Auswirkungen einer Saldierung im Zusammenhang mit bilanzierten Finanzinstrumenten auch mögliche Auswirkungen im Zusammenhang mit Finanzinstrumenten, die einer rechtlich durchsetzbaren Globalnettingvereinbarung unterliegen.</p> <p>(IPSAS 30.17A-17F)</p>	-
Sicherheiten	<p>Angabe des Buchwerts finanzieller Vermögenswerte, die als Sicherheit für Verbindlichkeiten oder Eventualverbindlichkeiten gestellt wurden sowie Angabe der Vertragsbedingungen für diese Besicherung.</p> <p>(IPSAS 30.18-.19)</p>	-
Wertberichtigungskonto für Kreditausfälle	<p>Angabe des Buchwertes von finanziellen Vermögenswerten, die erfolgsneutral zum beizulegenden Zeitwert im Nettovermögen/EK bewertet werden.</p> <p>(IPSAS 30.20A)</p>	-

	IPSAS	HGB
Zusammengesetzte Finanzinstrumente mit mehreren eingebetteten Derivaten	Entsprechende Angabe, sofern eine Einheit ein Finanzinstrument emittiert, das sowohl eine Fremd- als auch eine Eigenkapitalkomponente enthält und in das Instrument mehrere Derivate eingebettet sind. (IPSAS 30.21)	-
Zahlungsverzögerungen bzw. -ausfälle und Vertragsverletzungen	Angabe von Einzelheiten zu allen eingetretenen Zahlungsverzögerungen bzw. -ausfällen, welche die Tilgungs- oder Zinszahlungen, den Tilgungsfonds oder die Tilgungsbedingungen der Darlehensverbindlichkeiten betreffen. (IPSAS 30.22)	-
Ertrags-, Aufwands-, Gewinn- oder Verlustposten	Angabe von Nettogewinnen oder Verlusten aus Finanzinstrumenten getrennt nach Bewertungseinheiten, Angabe des Gesamtzinsertrages sowie Angabe des als Ertrag oder Aufwand erfassten Entgelts aus finanziellen Vermögenswerten oder Verbindlichkeiten. (IPSAS 30.24)	-
Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden	Angaben zu bei der Erstellung des Abschlusses herangezogenen Bewertungsgrundlagen und sonstigen angewendeten Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden. (IPSAS 30.25)	Angaben zu den auf die Posten der Konzernbilanz und der Konzern-Gewinn- und Verlustrechnung angewandten Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden (§ 313 Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 HGB)

	IPSAS	HGB
Bilanzierung von Sicherungsgeschäften	<p>Angaben zu der Risikomanagementstrategie und der Steuerung von Risiken pro Risikokategorie, für die eine Absicherung vorgenommen wird, sowie Angaben zum Einfluss von Sicherungsgeschäften auf künftige Zahlungsströme sowie auf Bilanz, Gesamtergebnisrechnung und Eigenkapitalveränderungsrechnung. (IPSAS 30.25A ff.)</p> <p>Beschreibung der Sicherungsinstrumente, die zur Risikoabsicherung verwendet werden, sowie Angaben zu der wirtschaftlichen Beziehung zwischen dem gesicherten Grundgeschäft und dem Sicherungsinstrument, der festgelegten Sicherungsquote sowie zu Unwirksamkeiten bei der Absicherung. (IPSAS 30.26 A ff.)</p> <p>Angabe von quantitativen Informationen zu Sicherungsinstrumenten und Grundgeschäften je Risikokategorie, darunter Buchwerte, Salden, Sicherungsgewinne- oder Verluste sowie erfasst Unwirksamkeiten. Darüber hinaus Überleitung sowie Aufgliederung des Nettovermögens/EK getrennt nach Risikokategorie. (IPSAS 30.28A)</p>	<p>Angabe mit welchem Betrag Vermögensgegenstände, Schulden, schwebende Geschäfte und erwartete Transaktionen zur Absicherung welcher Risiken in welche Arten von Bewertungseinheiten einbezogen sind sowie der Höhe der mit Bewertungseinheiten abgesicherten Risiken. (§ 254 HGB gem. § 314 Abs. 1 Nr. 15 HGB)</p> <p>Angabe wie Umfang und Art jeder Kategorie derivativer Finanzinstrumente einschließlich der wesentlichen Bedingungen, die Höhe, Zeitpunkt und Sicherheit künftiger Zahlungsströme beeinflussen können. (§ 314 Abs. 1 Nr. 12 HGB)</p> <p>Angabe warum, in welchem Umfang und für welchen Zeitraum sich die gegenläufigen Wertänderungen oder Zahlungsströme künftig voraussichtlich ausgleichen einschließlich der Erläuterung der Methode der Ermittlung sowie einer Erläuterung der mit hoher Wahrscheinlichkeit erwarteten Transaktionen, die in Bewertungseinheiten einbezogen wurden. (§ 254 HGB gem. § 314 Abs. 1 Nr. 15 HGB)</p> <p>Für nicht zum beizulegenden Zeitwert bilanzierte derivative Finanzinstrumente Angabe der Art und des Umfangs, des beizulegenden Zeitwerts soweit verlässlich ermittelbar sowie des Buchwerts und der Gründe dafür, sofern der beizulegende Zeitwert nicht bestimmt werden kann (§ 314 Abs. 1 Nr. 11 HGB, IDW RS HFA 35.94)</p>
Wahlrecht zur Designation einer Ausfallrisikoposition als erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert bewertet	<p>Wenn eine Einheit ein Finanzinstrument oder einen prozentualen Anteil davon als erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert bewertet designiert hat, da sie ein Kreditderivat zur Steuerung des Ausfallrisikos bei diesem Finanzinstrument verwendet, ist eine Überleitungsrechnung für jeden Nominalbetrag und den beizulegenden Zeitwert am Anfang und am Ende der Periode sowie der erfasste Gewinn oder Verlust anzugeben. (IPSAS 30.28G)</p>	-

	IPSAS	HGB
Beizulegender Zeitwert	Angabe des beizulegenden Zeitwerts für jede einzelne Klasse von finanziellen Vermögenswerten und Verbindlichkeiten sowie der Hierarchiestufe, der die Bewertungen zum tatsächlichen Wert insgesamt zugeordnet werden. (IPSAS 30.29 ff.)	Angabe der grundlegenden Annahmen zur Bestimmung des beizulegenden Zeitwerts für zum beizulegenden Zeitwert bewertete Finanzinstrumente (§ 314 Abs. 1 Nr. 12 HGB)
Darlehen zu Vorzugskonditionen	Qualitative und quantitative Angaben zu Darlehen zu Vorzugskonditionen, darunter eine Überleitung der Darlehen zu Beginn und zum Ende der Periode, die Angabe des Anpassungsbetrags des tatsächlichen Werts bei der erstmaligen Erfassung sowie zum Zweck und den Konditionen der verschiedenen Darlehensarten. (IPSAS 30.37-.37A)	-
Art und Ausmaß der Risiken, die sich aus Finanzinstrumenten ergeben	Qualitative und quantitative Angabe von Informationen, die es ermöglichen, die Art und das Ausmaß der Risiken zu bewerten, die sich aus den Finanzinstrumenten ergeben sowie Angaben zur Steuerung der Risiken. Zu den Risiken gehören dabei Ausfallrisiko, Liquiditätsrisiko und Marktrisiko. Die Angaben pro Risikoart umfassen im allgemeinen u.a. Angaben zu Umfang und Ursache der Risiken, zu Zielen und Prozessen zur Steuerung der Risiken sowie die Angabe von zusammengefassten quantitativen Daten bezüglich der Risiken. (IPSAS 30.38 ff.)	Vgl. Angaben zu Sicherungsgeschäften
Ausfallrisiko	Angabe wie Ausfallrisikosteuerungspraktiken mit der Erfassung und Bemessung erwarteter Kreditverluste zusammenhängen sowie Angaben zur Bemessung erwarteter Kreditverluste verwendeten Methoden, Annahmen und Informationen getrennt nach den unterschiedlichen Ansätzen zur Ermittlung erwarteter Kreditverluste (allgemeiner Ansatz, low-credit risk exemption, vereinfachtes Verfahren für bestimmte Forderungen). Darunter Angaben dazu, wie bestimmt wurde, ob sich das Ausfallrisiko seit dem erstmaligen Ansatz signifikant erhöht hat, zur Ausfalldefinition, wie Instrumente in Gruppen zusammengefasst wurden, wie bestimmt wird, ob eine Beeinträchtigung der Bonität vorliegt sowie zur Abschreibungs politik. (IPSAS 30.42A)	-

	IPSAS	HGB
	<p>Angabe des Bruttobuchwerts der finanziellen Vermögenswerte sowie Angabe des Ausfallrisikos bei Kreditzusagen und finanziellen Garantien für jede Ausfallrisikoklasse getrennt nach den unterschiedlichen Klassen von Finanzinstrumenten, sodass die Ausfallrisikoposition einer Einheit beurteilt und signifikante Konzentrationen dieser Ausfallrisiken verstanden werden können. (IPSAS 30.42M)</p>	-
Quantitative und qualitative Informationen zur Höhe der erwarteten Kreditverluste	<p>Angabe von qualitativen und quantitativen Informationen, sodass die sich aus den erwarteten Kreditverlusten ergebenden Beträge beurteilen lassen, darunter Angabe einer Überleitungsrechnung von Anfangs- und Schlussalden der Wertberichtigung getrennt nach den unterschiedlichen Ansätzen zur Ermittlung der erwarteten Kreditverluste. Darüber hinaus Angabe des Betrags, der das maximale Ausfallrisiko am besten widerspiegelt, sowie Beschreibung der gehaltenen Kreditsicherheiten, um die Auswirkungen von Sicherheiten auf die Höhe der erwarteten Kreditverluste verstehen zu können. (IPSAS 30.42H ff.)</p>	-
Sicherheiten und andere erhaltene Kreditbesicherungen - Liquiditätsrisiko	<p>Angabe einer Fälligkeitsanalyse der nichtderivativen sowie derivativen finanziellen Verbindlichkeiten sowie einer Beschreibung wie das damit verbundene Liquiditätsrisiko gesteuert wird. (IPSAS 30.46)</p>	Angabe eines Verbindlichkeitspiegels (§ 285 Nr. 1 HGB)
Sicherheiten und andere erhaltene Kreditbesicherungen - Marktrisiko	<p>Angabe einer Sensitivitätsanalyse für jede Art von Marktrisiko, dem eine Einheit ausgesetzt ist und aus der hervorgeht, wie sich Änderungen der relevanten Risikoparameter, auf Überschuss oder Defizit und Nettovermögen/Eigenkapital ausgewirkt hätten. (IPSAS 30.47)</p>	-
Übertragene, aber nicht vollständig ausgebuchte finanzielle Vermögenswerte	<p>Angaben zu übertragenen, aber nicht vollständig ausgebuchten finanziellen Vermögenswerten, darunter die Art der übertragenen Vermögenswerte und die Art der Risiken und Chancen, die aus der weiteren Eigentümerschaft erwachsen. (IPSAS 30.49D)</p>	-

	IPSAS	HGB
Übertragene, vollständig ausgebuchte finanzielle Vermögenswerte	<p>Angaben zu übertragenen, vollständig ausgebuchten Vermögenswerten, an denen die Einheit ein anhaltendes Engagement besitzt, darunter den Buchwert und den Zeitwert der betroffenen Vermögenswerte und Verbindlichkeiten sowie den Betrag des maximalen Verlustrisikos aus dem anhaltenden Engagement.</p> <p>(IPSAS 30.49E ff.)</p>	-

5.4.2 Erwähnenswerte Praxiserkenntnisse aus der Umsetzung

Im Rahmen der Umsetzung des Standards ergaben sich folgende wesentliche Erkenntnisse:

Angaben zu Finanzinstrumenten im Allgemeinen	Mit der Erfüllung der nach IPSAS 30 geforderten Offenlegungspflichten ist – sowohl in der Erstanwendung als auch in Folgeperioden – ein hoher (manueller) Aufwand verbunden. Dieser resultiert aus der Vielzahl und Detailtiefe umzusetzender Anhangangaben und wird durch das Fehlen erforderlicher Systeme und Prozesse deutlich verstärkt. Sollte ein IPSAS-Abschluss regelmäßig aufgestellt werden, wäre die Anpassung relevanter Systeme und Prozesse für eine effiziente Anhangerstellung erforderlich.
Angaben zum Hedge Accounting	Die durch den IPSAS 30 geforderten Angaben zur Anwendung der Regelungen des Hedge Accountings wurden an einigen Stellen nur in vereinfachter Form umgesetzt. Hintergrund ist neben der erhöhten Komplexität insbesondere der Mangel an mit angemessenem Aufwand und Kosten ermittelbarem Datenmaterial.

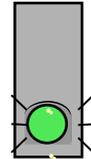
5.4.3 Zweckadäquate Rechnungslegung durch Anwendung der IPSAS?

a. Zusammenfassende Einschätzung

IPSAS 30 gewährleistet eine zweckadäquate Rechnungslegung (insbes.)

Angaben zu Finanzinstrumenten im Allgemeinen

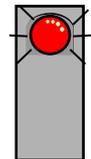
- Die gemäß IPSAS 30 erforderlichen Angaben, die für den Bereich der Finanzberichterstattung der öffentlichen Hand eine ungewohnte Detailtiefe erreichen, ermöglichen einen umfassenden Überblick über die finanziellen Risiken der Einheit und vermitteln ein hohes Maß an Transparenz.
- Übergreifend – mit Ausnahme der Angaben zur Anwendung des Hedge Accountings – wird in den Angaben ein Informationszugewinn verstanden, dessen Komplexität für den Adressaten angemessen erscheint und die Vergleichbarkeit von Abschlüssen erhöht. Gleichwohl erfordern bestimmte Regelungen eine Auslegung, die mit Ermessensausübungen des Anwenders verbunden sein kann (z.B. Angaben zu Sensitivitäten).



IPSAS 30 gewährleistet keine zweckadäquate Rechnungslegung (insbes.)

Angaben zum Hedge Accounting

- Die durch den IPSAS 30 geforderten Angaben zum Hedge Accounting gehen mit einer stark erhöhten Komplexität sowohl in der Anwendung als auch hinsichtlich des Verständnisses der angewendeten Rechnungslegungsvorschriften einher. Dabei muss berücksichtigt werden, dass derivative Instrumente als solche komplexen Geschäfte darstellen, deren Abbildung zwangsläufig mit einem gewissen Maß an Komplexität einhergeht und ein gewisses Verständnis der Materie voraussetzt. Gleichwohl kann eine übermäßige Komplexität in der Art und im Umfang der Darstellung eine Minderung der Nachvollziehbarkeit der offengelegten Erläuterungen zur Folge haben, so dass die Zweckadäquanz der entsprechenden Anforderungen in Frage zu stellen ist.



b. Detaillierte Würdigung

	Anwendungsbereich	Ansatz
Einflussfaktoren für die Einschätzung einer zweckadäquaten Rechnungslegung	-	-
Transparenz, (adressatengerechter) Informationsgehalt und Verständlichkeit		
Datenqualität		
Vergleichbarkeit		
Fazit		
Schlussfolgerung		
Anmerkungen / Informationen		

Bewertung	Ausweis	Anhangangaben
-	-	Erweiterte Anhangangaben
		nein
		<ul style="list-style-type: none"> • Erhöhte Transparenz durch Vielzahl detaillierter Angaben sowie durch Vorgabe des Managementapproachs • Hoher Informationsgehalt, da Angaben überwiegend verständlich sind (z.B. Risikomanagement) • Angaben zum Thema Hedge Accounting jedoch sehr komplex in der Erstellung sowie schwierig zu verstehen
		ja
		<ul style="list-style-type: none"> • Zusätzliche Ermittlung von Informationen für die Anhangangaben erforderlich. Dies können beobachtbare Marktdaten sein, aber auch Daten deren Generierung mit Ermessen behaftet ist (z.B. bei der Ermittlung von Sensitivitäten)
		ja
		<ul style="list-style-type: none"> • Erhöhte Vergleichbarkeit durch Vielzahl detaillierter Angaben, aber teilweise ermessensbehaftete Ausgestaltung (z.B. bei der Angabe von Sensitivitäten).
		IPSAS bietet eine zweckadäquate Rechnungslegung

6. Rückstellungen

6.1 Zusammenfassung

In diesem Kapitel werden folgende IPSAS gewürdigt, die im Rahmen der Bilanzierung von Rückstellungen anzuwenden sind:

IPSAS Standard

IPSAS 19: Rückstellungen, Eventualverbindlichkeiten und Eventualforderungen

IPSAS 39: Leistungen an Arbeitnehmer

IPSAS 42: Sozialleistungen

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass die für die Bilanzierung von Rückstellungen relevanten IPSAS, wie vorhergehend aufgezählt, als überwiegend zweckadäquat eingestuft werden. Die wesentlichen positiven sowie negativen Faktoren, die zu dieser Einschätzung führen, werden im nachfolgenden Schaubild dargestellt.

Zweckadäquate Rechnungslegung

- Transparenz durch Angabe **Eventualverbindlichkeiten und -forderungen** im Abschluss
- Objektivierbare Ermittlung von **Bewertungsparametern, z.B. Zins** (Stichtag)
- Transparenz und angemessene Periodisierung durch **Verbot von Aufwandsrückstellungen**
- **Realistischer Ausweis der Verpflichtungen** (z.B. vollständiger Ausweis der Pensionsverpflichtungen mit Erfassung der versicherungsmathematischen Gewinne und Verluste direkt im Eigenkapital)

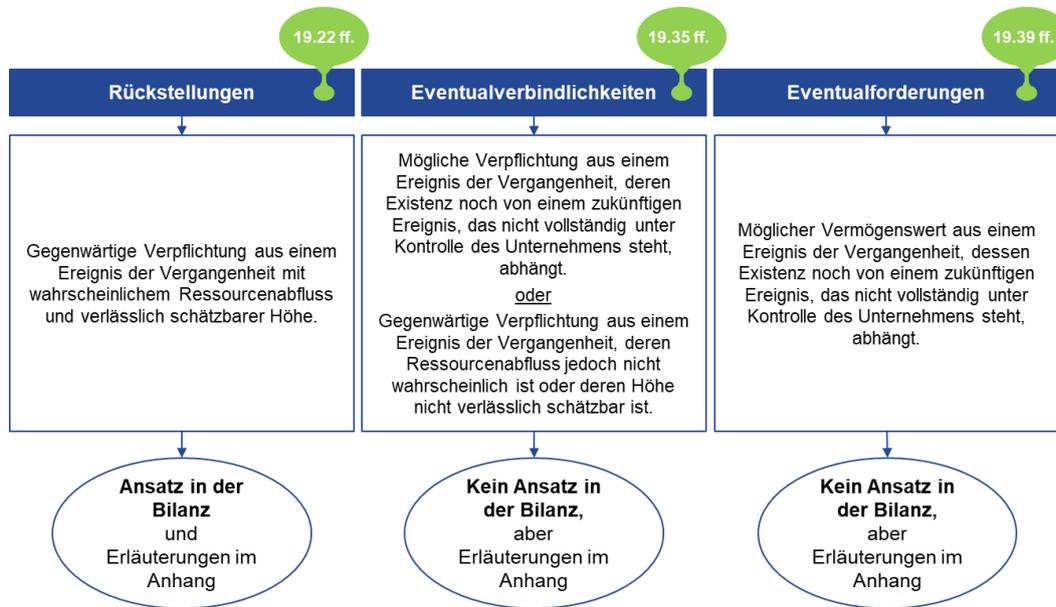
- Mangelnde Vergleichbarkeit durch weitgehende **Ermessensspielräume bzgl. Eventualverbindlichkeiten (und -forderungen)**

6.2 IPSAS 19: Rückstellungen, Eventualverbindlichkeiten und Eventualforderungen

6.2.1 Theoretische Grundlagen

Anwendungsbereich

IPSAS 19 regelt die Bilanzierung und Bewertung von Rückstellungen, Eventualverbindlichkeiten und Eventualforderungen (IPSAS 19.1), die wie folgt definiert sind:



Ansatz

Rückstellungen

Eine Rückstellung ist eine Schuld, die lediglich bezüglich ihrer Fälligkeit oder ihrer Höhe ungewiss ist. Soweit die folgenden Kriterien gemäß IPSAS 19.22 erfüllt sind, ist eine Rückstellung zu passivieren:

- durch ein vergangenes Ereignis entstandene gegenwärtige Verpflichtung,
- Wahrscheinlichkeit des Mittelabflusses und
- Zuverlässigkeit der Betragsschätzung.

Rückstellungen dienen dazu, eine zutreffende zeitliche Erfassung von Aufwendungen und Erträgen nach ihrer wirtschaftlichen Zuordnung sicherzustellen. Es dürfen nur Verpflichtungen angesetzt werden, die aus vergangenen Ereignissen resultieren, d.h. es sind sämtliche Aufwendungen zu erfassen, die wirtschaftlich der abgelaufenen Periode bzw. den Vorperioden zuzurechnen sind, aber erst in der Zukunft zu Auszahlungen führen (IPSAS 19.21). Nach IPSAS 19 ist der Schuldenbegriff dabei auf reine Außenverpflichtungen beschränkt. Somit sind Rückstellungen nur anzusetzen, soweit es sich um eine Verpflichtung gegenüber einem Dritten handelt (IPSAS 19.28).

Wahrscheinlichkeit des Mittelabflusses

Ein drohender Mittelabfluss ist gemäß IPSAS erst dann als in abgelaufenen Perioden wirtschaftlich bereits verursachter Aufwand rückstellungsfähig, wenn auf Grundlage aller verfügbaren Informationen mehr für als gegen eine Inanspruchnahme spricht („more likely than not“). Die Wahrscheinlichkeit für die Inanspruchnahme muss mehr als 50% betragen, wobei der Ressourcenabfluss dabei nicht unbedingt auf jeden Einzelfall zutreffen muss (IPSAS 19.31-.32). Es besteht vielmehr die Möglichkeit, in bestimmten Fällen Klassen von Verpflichtungen zu bilden (z.B. bei Garantierückstellungen).

Zuverlässigkeit der Betragsschätzung

Die Verlässlichkeit der Bewertung stellt ein Ansatzkriterium dar, Schätzungen sind hierbei zulässig (IPSAS 19.33).

Folgende Grafik veranschaulicht die Ansatzkriterien für Rückstellungen nach HGB und IPSAS:

Rückstellungen (§249 HGB)	Rückstellungen (IPSAS 19)
<p>Ansatz</p> <ul style="list-style-type: none">• Grundsätzlich vergleichbar zu IPSAS.• Fehlende verlässliche Bewertung führt jedoch weiterhin zu Ansatzpflicht.• Auch bei einer Wahrscheinlichkeit von unter 50% kann es zu einem Ansatz kommen.• Ansatzpflicht von Rückstellungen für unterlassene Instandhaltungen, die innerhalb von drei Monaten nachgeholt werden sowie für Abraumbeseitigung innerhalb des nächsten Jahres und Gewährleistungen ohne rechtliche Verpflichtungen.• Kompensationsansprüche werden nicht separat aktiviert.	<p>Ansatz</p> <ul style="list-style-type: none">• Für gegenwärtige Verpflichtungen aus Ereignissen der Vergangenheit.• Wenn Abfluss von Ressourcen wahrscheinlich (über 50%) ist und verlässlich geschätzt werden kann.• Aufwandsrückstellungen dürfen nicht passiviert werden.• Keine Rückstellungen für Aufwendungen mit Zukunftsbezug, denen sich das Unternehmen entziehen könnte.• Separate Aktivierung von Kompensationsansprüchen als Vermögenswert, soweit sie bei Inanspruchnahme der Rückstellung so gut wie sicher folgen werden.

Wahlrecht zur Nettodarstellung von Rückstellung und Erstattung in der Ergebnisrechnung (19.64)

Eventualverbindlichkeiten

Unter den Eventualverbindlichkeiten werden alle Verpflichtungen verstanden, die aufgrund der bisher nicht bzw. noch nicht erfüllten Ansatzkriterien weder als Verbindlichkeit noch als Rückstellung passiviert wurden (IPSAS 19.21). Eventualschulden werden nicht in der Bilanz angesetzt (IPSAS 19.35), sondern durch Angaben im Anhang erläutert, soweit die Möglichkeit eines Abflusses von Ressourcen nicht unwahrscheinlich ist (IPSAS 19.36).

Eventualforderungen

Eventualforderungen stellen mögliche Vermögenswerte dar, deren Existenz durch ungewisse künftige Ereignisse, die nicht vollständig unter der Kontrolle der Einheit stehen, erst noch bestätigt werden muss (IPSAS 19.18). Wie auch Eventualverbindlichkeiten dürfen Eventualforderungen nicht in der Bilanz angesetzt werden (IPSAS 19.39), sondern sind stattdessen im Anhang zu erläutern, wenn der Zufluss wirtschaftlichen Nutzens wahrscheinlich ist (IPSAS 19.42).

Bewertung

Rückstellungen sind im Rahmen der erstmaligen Bewertung nach IPSAS 19.44 mit dem bestmöglich zu schätzenden Erfüllungsbetrag anzusetzen. Dabei ist gemäß IPSAS 19.45 der Wert zu ermitteln, der zur Erfüllung der gegenwärtigen Verpflichtungen zum Bilanzstichtag erforderlich ist.

Die Bewertung sollte anhand eines geeigneten Verfahrens erfolgen. Wenn die Rückstellung in der Bewertung von Risiken eine große Anzahl von Posten umfasst, wird die Verpflichtung durch Gewichtung aller möglichen Ergebnisse mit den damit verbundenen Wahrscheinlichkeiten geschätzt (Erwartungswertmethode) (IPSAS 19.47). Bei der Bewertung einer einzelnen Verpflichtung stellt das jeweils individuell wahrscheinlichste Ergebnis i.d.R. den bestmöglichen Schätzwert dar (IPSAS 19.48).

Bei der Ermittlung des Erfüllungsbetrages sind zukünftige Preisentwicklungen in Form von Preissteigerungen oder Kostenminderungen zu berücksichtigen, sofern es ausreichende objektive substantielle Hinweise auf deren Eintritt

gibt (IPSAS 19.58 ff.). Darüber hinaus ist der Erfüllungsbetrag bei einer wesentlichen Wirkung des Zeitwerts des Geldes im Zusammenhang mit der Erfüllung der Verpflichtung auf den Barwert abzuzinsen (IPSAS 19.53 ff.).

Besteht für eine Einheit die Möglichkeit, die eigene Verpflichtung durch eine andere Partei erstattet zu bekommen (z.B. Erstattungen einer Versicherung bei Schadenersatzleistungen), so ist gemäß IPSAS 19.63 ein solcher Kompensationsbetrag getrennt von der Rückstellung als eigener Vermögenswert zu aktivieren, sofern mit hinreichender Sicherheit mit der Erstattung der Verpflichtung zu rechnen ist. Die Wahrscheinlichkeiten für den Ansatz der Kompensationszahlung und der Rückstellung können unterschiedlich sein. Die Kompensationszahlung ist konkret nur dann anzusetzen, wenn sie der Inanspruchnahme der Rückstellung so gut wie sicher folgt. Der aktivierte Betrag darf dabei nicht höher sein als die passivierte Rückstellung. In der Ergebnisrechnung dürfen Verpflichtung und Anspruch jedoch saldiert werden, die Aufwendungen können netto nach Abzug des Kompensationsbetrages angesetzt werden (IPSAS 19.64).

Rückstellungen sind zu jedem nachfolgenden Bilanzstichtag neu zu bewerten (IPSAS 19.69). Hierbei sind analog der Erstbewertung alle notwendigen Parameter und Voraussetzungen erneut zu berücksichtigen. Bewertungsänderungen sind i.d.R. ergebniswirksam vorzunehmen. Entfällt der Grund für eine Rückstellung, ist die Rückstellung erfolgswirksam aufzulösen. Wird hingegen aus der unsicheren Verpflichtung eine sichere Auszahlungsverpflichtung, so erfolgt eine Umbuchung in die Verbindlichkeiten. Sofern eine Rückstellung in Anspruch genommen wird, sind die Auszahlungen nur mit den für diesen Zweck gebildeten Rückstellungen zu verrechnen (IPSAS 19.71).

Ausweis

IPSAS 19 enthält keine konkreten Ausweisregelungen. Rückstellungen sind gemäß IPSAS 1.80 in kurz- und langfristige Schulden zu gliedern. Darüber hinaus fordert IPSAS 1.88 den gesonderten Ausweis von Rückstellungen für Personalaufwand und sonstige Rückstellungen.

Unterschiede HGB / IPSAS

	IPSAS	HGB
Anwendungsbereich		
Rückstellungen	Gegenwärtige Verpflichtung (present obligation), die bezüglich ihrer Fälligkeit oder Höhe ungewiss ist, ein Ressourcenabfluss wahrscheinlich ist und die Höhe verlässlich geschätzt werden kann. (IPSAS 19.18-22)	Verbindlichkeiten, die hinsichtlich ihrer Entstehung oder Höhe ungewiss sind. (§ 249 HGB)
Eventualverbindlichkeiten	Gegenwärtige Verpflichtung (present obligation), die bezüglich ihrer Fälligkeit oder Höhe ungewiss ist, ein Ressourcenabfluss jedoch nicht wahrscheinlich ist oder die Höhe nicht verlässlich geschätzt werden kann, <u>oder</u> Mögliche Verpflichtung (possible obligation), deren Existenz vom Eintritt oder Nichteintritt eines Ereignisses abhängt, welches das Unternehmen nicht beeinflussen kann. (IPSAS 19.18-21) Gemäß IPSAS von den Eventualverbindlichkeiten abzugrenzen sind finanzielle Garantien i.S.d. IPSAS 41, welche nach § 251 HGB Haftungsverhältnisse begründen können.	Eventualverbindlichkeiten sind im HGB nicht explizit geregelt. Sie beinhalten Haftungsverhältnisse i.S.d. § 251 HGB. Diese sind Verbindlichkeiten aus: <ul style="list-style-type: none"> • der Begebung und Übertragung von Wechseln; • Bürgschaften, Wechsel- und Scheckbürgschaften; • Gewährleistungsverträgen; • der Bestellung von Sicherheiten für fremde Verbindlichkeiten. Erläuterung der Haftungsverhältnisse im Anhang
Eventualforderungen	Möglicher Vermögenswert, abhängig vom Eintritt eines Ereignisses, welches außerhalb der Kontrolle des Unternehmens liegt. (IPSAS 19.18)	
Ansatz von Rückstellungen (allgemein)		
(Außen-) Verpflichtung/Aufwandsrückstellungen	Lediglich Ansatz von Verpflichtungen gegenüber Dritten (Außenverpflichtung) Verbot von Aufwandsrückstellungen (Innenverpflichtung) (IPSAS 19.28)	Grundsätzlicher Ansatz von Verpflichtungen gegenüber Dritten (Außenverpflichtung) Ausnahme: Aufwandsrückstellungen lediglich für im Geschäftsjahr unterlassene Aufwendungen für Instandhaltung, die innerhalb der ersten drei Monate des Folgejahres nachgeholt werden sowie für Abraumbeseitigung möglich, (§ 249 HGB)
Vergangenheitsbezug	Verpflichtung muss aus einem vergangenen Ereignis resultieren (IPSAS 19.22 und 19.25 ff.)	Verpflichtung muss rechtlich entstanden und/oder wirtschaftlich verursacht sein (§ 252 Abs.1 Nr. 4, 5 HGB))
Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme	Wahrscheinlichkeit des Ressourcenabflusses muss größer 50% sein („more likely than not“) (IPSAS 19.22 und 19.31 ff.)	Mit der Inanspruchnahme muss ernsthaft zu rechnen sein (§ 252 Abs.1 Nr. 4 HGB)

	IPSAS	HGB
Zuverlässigkeit Betrags-schätzung	Verlässliche Schätzung der Höhe der Ver-pflichtung muss möglich sein (IPSAS 19.22 und 19.33)	Ermittelbarkeit des nach kaufmännischer Beurteilung notwendigen Erfüllungsbetrags grds. auch Voraussetzung für Ausweis nach nationalem Handelsrecht, ggf. ergänzende Erläuterung durch Anhangangabe

Bewertung von Rückstellungen (allgemein)

Erfüllungsbetrag	Betrag (bestmöglicher Schätzwert), der bei vernünftiger Betrachtung zur Erfüllung der Verpflichtung zu zahlen ist (IPSAS 19.44 ff.)	Nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung notwendiger Erfüllungsbetrag (Betrag, der im Erfüllungszeitpunkt aufzuwenden ist) (§ 253 Abs. 1 HGB)
Abzinsung	Abzinsung von langfristigen Verpflichtungen (in der Regel größer 1 Jahr) mit Marktzins (IPSAS 19.53 ff.)	Abzinsung bei einer Laufzeit größer 1 Jahr mit dem ihrer Restlaufzeit entsprechenden durchschnittlichen Marktzinssatz Ermittlung und monatliche Bekanntgabe des Marktzinssatzes durch die Deutsche Bundesbank (§ 253 Abs. 2 HGB)
Dynamik	Zukünftiges Preis- und Kostenniveau ist bei der Bewertung zu berücksichtigen (IPSAS 19.58 ff.)	Zukünftige Preis- und Kostensteigerungen sind bei der Bewertung zu berücksichtigen (§ 253 Abs. 1 HGB)
Kompensationsbeträge	Kompensationsbeträge sind grundsätzlich als Vermögenswerte zu aktivieren, wenn deren Erhalt so gut wie sicher ist (Bruttobilanzierung). (IPSAS 19.63) Aufwände für die Bildung einer Rückstellung können netto nach Abzug der Kompensation erfasst in der Erfolgsrechnung erfasst werden (Wahlrecht). (IPSAS 19.64)	Kompensationsbeträge sind grundsätzlich als Vermögensgegenstände zu aktivieren, wenn sie am Abschlussstichtag anerkannt oder rechtskräftig festgestellt sind (Bruttobilanzierung). Eine rückstellungsmindernde Erfassung ist ausschließlich iVm ungewissen Verbindlichkeiten und nur unter der Voraussetzung, dass diese in verbindlicher Weise der Verpflichtung nachfolgen, zulässig (Nettobilanzierung). (§ 246 Abs. 2 Satz 1 HGB) Der Ausweis der Erträge und Aufwendungen folgt der bilanziellen Darstellung.

Ansatz und Bewertung spezieller Rückstellungssachverhalte

Rückbau/Rekultivierungs-rückstellungen	Erfassung und Bewertung der Verpflichtung zu Rückbau/Rekultivierung als Rückstellung; <u>und</u> Erfassung und Bewertung der Verpflichtung als Teil der Anschaffungs- und Herstellkosten des betroffenen Vermögenswerts, welche planmäßig abgeschrieben werden (IPSAS 19.27 i.V.m. 17.30c)	Erfassung und Bewertung von Ansamm-lungsrückstellungen für Rückbau/Rekultivierung; keine Berücksichtigung im Rahmen der Anschaffungs- und Herstellungskosten (§ 249 Abs. 1 HGB, § 253 HGB)
---	--	---

	IPSAS	HGB
Drohverlustrückstellungen	<p>Erfassung und Bewertung einer gegenwärtigen vertraglichen Verpflichtung aus einem belastenden Vertrag als Rückstellung</p> <p>Vor Erfassung einer separaten Rückstellung für einen belastenden Vertrag, Erfassung eines Wertminderungsaufwands für Vermögenswerte, die mit dem Vertrag verbunden sind</p> <p>(IPSAS 19.76-80)</p>	<p>Erfassung und Bewertung zukünftiger, aber noch nicht realisierter Verluste aus schwebenden Geschäften bei Leistungsüberhang als Rückstellung;</p> <p>(§ 249 HGB)</p> <p>Vor Erfassung einer separaten Rückstellung für einen belastenden Vertrag, Erfassung eines Wertminderungsaufwands für Vermögenswerte, die mit dem Vertrag unmittelbar verbunden sind</p>
Restrukturierungsrückstellungen	<p>Erfassung von Restrukturierungsrückstellungen sofern diese die allgemeinen Erfassungskriterien für Rückstellungen sowie die ergänzenden, spezifischen Voraussetzungen zur Erfassung von Restrukturierungsrückstellungen erfüllen.</p> <p>Bewertung gemäß allgemeiner Regelungen zu Rückstellungen</p> <p>(IPSAS 19.81 ff.)</p>	<p>Erfassung und Bewertung von Restrukturierungsrückstellungen nach allgemeinen Grundsätzen</p>
Ausweis		
Gliederung nach Rückstellungsarten	<p>Getrennt nach Rückstellungen für Personalaufwand und sonstige Rückstellungen.</p> <p>(IPSAS 1.88)</p>	<p>Getrennt nach Rückstellungen für Pensionen und ähnliche Verpflichtungen, Steuerrückstellungen und sonstige Rückstellungen.</p> <p>(§ 266 Abs. 3 HGB)</p>
Gliederung nach Laufzeiten	<p>Gliederung nach kurz- und langfristig</p> <p>(IPSAS 1.80)</p>	<p>Keine Untergliederung nach Fristigkeit vorgesehen</p>
Abgrenzungsposten	<p>Abgrenzungen (z.B. für ausstehende Rechnungen) sind unter den Verbindlichkeiten auszuweisen, kein eigenständiger Ausweis von passiven Rechnungsabgrenzungsposten</p> <p>(IPSAS 19.19b)</p>	<p>separater Ausweis von passiven Rechnungsabgrenzungsposten</p> <p>(§ 250 HGB)</p>
Anhangangaben		
Rückstellungen	<p>Rückstellungsspiegel unterteilt nach Klassen</p> <p>(IPSAS 19.97)</p>	<p>Rückstellungsspiegel unterteilt nach Klassen</p> <p>(§ 285 Nr. 12 HGB)</p>
Eventualverbindlichkeiten	<p>Eventualverbindlichkeiten sind nach Gruppen anzugeben, die finanziellen Auswirkungen sind zu schätzen, die Unsicherheiten bzgl. Betrag und Fälligkeit sowie eventuelle Erstattungsansprüche sind anzugeben.</p> <p>(IPSAS 19.100 ff.)</p> <p>Angabe einer Eventualverbindlichkeit unterbleibt, sofern eine Vermögensminderung unwahrscheinlich ist.</p> <p>(IPSAS 19.24 (b))</p>	<p>Angabe von Haftungsverhältnissen i.S.d. § 251 HGB, welche gemäß IPSAS sowohl Eventualverbindlichkeiten als auch von den Eventualverbindlichkeiten abzugrenzende finanzielle Garantien i.S.d. IPSAS 41 darstellen und die Möglichkeit einer Inanspruchnahme eröffnen können, werden im Anhang als sonst. finanzielle Verpflichtungen erläutert.</p> <p>(§§ 251, 285 Nr. 3 HGB, § 268 Abs. 7 HGB)</p>

Eventualforderungen	Angabe von Eventualforderungen mit Angabe der finanziellen Auswirkung, soweit praktikabel (IPSAS 19.105)	--
----------------------------	---	----

6.2.2 Erwähnenswerte Praxiserkenntnisse aus der Umsetzung

Im Rahmen der Umsetzung des Standards ergaben sich folgende wesentliche Erkenntnisse:

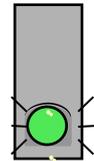
Definition Eventualforderungen und -verbindlichkeiten	Die im IPAS 19 fehlenden expliziten Regelungen zur Identifizierung und Abgrenzung von Sachverhalten, die als Eventualforderungen und -verbindlichkeiten einzustufen und offenzulegen sind, erschweren die Sicherstellung der Vollständigkeit der Angaben sowie die Abgrenzung zu anderen anzugebenden vertraglichen und finanziellen Verpflichtungen.
Auswahl eines angemessenen Diskontierungssatzes	Der Wert der in der Rechnungslegung ausgewiesenen Rückstellungen kann durch den verwendeten Diskontsatz erheblich beeinflusst werden. Die Bereitstellung zusätzlicher Leitlinien zur Ermittlung des relevanten Diskontierungssatzes kann zu einer besseren Vergleichbarkeit führen.
Ausweis der Rückstellungen	Die korrekte Aufteilung der Rückstellungen in einen kurz- und langfristigen Teil ist mit einem hohen manuellen Aufwand sowohl im Rahmen der Erst- als auch Folgeanwendung verbunden.

6.2.3 Zweckadäquate Rechnungslegung durch Anwendung der IPSAS?

a. Zusammenfassende Einschätzung

IPSAS 19 gewährleistet eine zweckadäquate Rechnungslegung (insbes.)

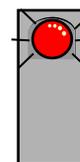
Angabe von Eventualforderungen und -verbindlichkeiten	<ul style="list-style-type: none">• Durch die Anhangangaben zu Sachverhalten, welche die Voraussetzungen für Verbindlichkeiten/Rückstellungen (bei Eventualverbindlichkeiten) und Forderungen (Eventualforderungen) nicht erfüllen, erlangt der Adressat einen tieferen Einblick in die Vermögenslage. Dies führt zur Einschätzung, dass der Standard an dieser Stelle eine erhöhte Transparenz sicherstellt.
Ansatz von Verpflichtungen	<ul style="list-style-type: none">• Die ausschließliche Passivierung von Außenverpflichtungen und das damit einhergehende Verbot der Bilanzierung von Innenverpflichtungen (z. B. für Aufwandsrückstellungen) schränkt die Ausübung von Ermessen stark ein, wodurch ein hohes Maß an Transparenz gewährleistet wird.
Erfüllungsbetrag	<ul style="list-style-type: none">• Mit Verweis des Standards auf den „bestmöglich zu schätzenden Erfüllungsbetrag“ erfolgt die Ermittlung von Rückstellungen auf Basis des wahrscheinlichsten Wertes, wodurch auf einen zutreffenden Ausweis der Vermögens- und Ertragslage hingewirkt wird. Gleichzeitig erfolgt die Bewertung in diesem Zusammenhang auf Basis objektivierbarer und verlässlicher Information.
Abzinsung	<ul style="list-style-type: none">• Die Abzinsung von langfristigen Verpflichtungen mit Marktzinsen stellt eine adäquate Periodisierung von Aufwendungen sicher und gewährleistet ein zutreffendes Bild der Vermögens- und Ertragslage zum Stichtag, insbesondere aufgrund objektivierbarer Zinsparameter.
Kompensationsbeiträge	<ul style="list-style-type: none">• Der verpflichtende Bruttoausweis von Kompensationsbeträgen und den zugehörigen Rückstellungen stellt eine transparente Darstellung der Sachverhaltslage bzw. der betroffenen Vermögenswerte und Schulden sicher. Ergänzend ermöglicht eine zugehörige Anhangangabe den Zusammenhang zwischen beiden Bilanzpositionen aufzeigen, um die vollständige Transparenz herzustellen.
Rückbau / Rekulktivierungsrückstellungen	<ul style="list-style-type: none">• Der verpflichtende Ansatz von Verpflichtungen zu Rückbau oder Rekulktivierung führt zu einem vollständigen Vermögens- (Aktivierung als Teil der Anschaffungs- und Herstellkosten) und Schuldenausweis (Rückbauverpflichtung), da die Passivierung der Rückbauverpflichtung zum einen mit einer entsprechenden, vollumfänglichen Aktivierung des Vermögenswertes einhergeht und zum anderen zu einer periodengerechten Verteilung der Rückbau-/ Rekulktivierungskosten auf die Vertragslaufzeit führt.



IPSAS 19 gewährleistet keine zweckadäquate Rechnungslegung (insbes.)

Eventualforderungen und -verbindlichkeiten

- Die Einschätzung, ob und welche Sachverhalte im Rahmen von Eventualforderungen und -verbindlichkeiten offenzulegen sind, ist stark ermessensbehaftet. Dies schränkt die Vergleichbarkeit der Abschlüsse verschiedener berichterstattender Einheiten ein.



Erfüllungsbetrag

- Die Bestimmung des Erfüllungsbetrages erfordert zum Teil ermessensbehaftete Entscheidungen zu treffen. Entsprechend kann in diesem Rahmen die Vergleichbarkeit berichterstattender Einheiten eingeschränkt sein.

b. Detaillierte Würdigung

Einflussfaktoren für die Einschätzung einer zweckadäquaten Rechnungslegung	Anwendungsbereich Eventualforderungen und Eventualverbindlichkeiten	Ansatz (Innen-)Verpflichtungen	Bewertung Erfüllungsbetrag	Bewertung Abzinsung
Transparenz, (adressatengerechter) Informationsgehalt und Verständlichkeit	ja	ja	ja	ja
	• Tieferer Einblick in die Vermögenslage durch Angaben zu Eventualforderungen und Eventualverbindlichkeiten möglich	• Lediglich Bilanzierung von Außenverpflichtungen; Verbot des Ansatzes von Innenverpflichtungen und damit Einschränkung von Ermessen	• Ermittlung von Rückstellungen auf Basis des wahrscheinlichsten Wertes als bestmöglich zu schätzender Erfüllungsbetrag führt zu einem zutreffenden Ausweis der Vermögens- und Ertragslage	• Abzinsung mit Marktzinsen gewährleistet die Darstellung eines zutreffenden Bildes der Vermögens- und Ertragslage zum Stichtag • Abzinsung mit Marktzinsen stellt eine adäquate Periodisierung von Aufwendungen sicher
Datenqualität	n/a	ja	ja	ja
		• Außenverpflichtung geht mit Ermittlung eines Betrages einher, welchem sich nicht entzogen werden kann	• Der wahrscheinlichste Wert wird auf Basis objektiverer und verlässlicher Informationen ermittelt	• Objektivierbare Zinsparameter
Vergleichbarkeit	nein	ja	nein	ja
	• Ermessensspielräume hinsichtlich der Einschätzung, ob und welche Sachverhalte im Rahmen von Eventualforderungen und -verbindlichkeiten offenzulegen sind	• Vergleichbarkeit durch eindeutige Regelungen gewährleistet	• Gleichzeitig Ermessensspielräume hinsichtlich der Bestimmung des Erfüllungsbetrages vorhanden	• Vergleichbarkeit durch eindeutige Regelungen gewährleistet
Fazit	IPSAS bietet eine zweckadäquate Rechnungslegung	IPSAS bietet eine zweckadäquate Rechnungslegung	IPSAS bietet eine zweckadäquate Rechnungslegung	IPSAS bietet eine zweckadäquate Rechnungslegung
Schlussfolgerung	• Konkretisierung der Regelungen wünschenswert			• Die Bereitstellung zusätzlicher Leitlinien zur Ermittlung des relevanten Diskontierungssatzes kann zu einer besseren Vergleichbarkeit führen
Anmerkungen / Informationen				

Bewertung	Bewertung	Ausweis	Anhangangaben
Kompensationsbeträge	Rückbau/ Rekultivierungs-rückstellungen (Vgl. IPSAS 17)	Zur Gliederung nach kurz- und langfristigen Vermögenswerten siehe IPSAS 1	Mit Ausnahme von Offenlegungspflichten i.Z.m. Eventualforderungen und -verbindlichkeiten keine sich ergebenden wesentlichen Unterschiede
ja	ja		ja
<ul style="list-style-type: none"> • Transparente Darstellung durch Bruttoausweis von Kompensationsbeträgen und den zugehörigen Rückstellungen • Herstellung eines Bezuges zwischen den Bilanzpositionen (ggf. im Anhang) 	<ul style="list-style-type: none"> • Aktivierungsgebot des Sachanlagevermögens sowie verpflichtende Erfassung von Kosten der Demontage/Entfernung führt zu einem vollständigen Vermögensausweis (Gleichklang Aktiva und Passiva) 		<ul style="list-style-type: none"> • Siehe Anwendungsbereich
ja	ja		n/a
<ul style="list-style-type: none"> • Datenqualität erfordert zutreffende separate Bewertung der Vermögenswerte und Schulden 	<ul style="list-style-type: none"> • Periodengerechte Abgrenzung der Rückbau-/Rekultivierungskosten gewährleistet 		
ja	ja		ja
<ul style="list-style-type: none"> • Vergleichbarkeit durch eindeutige Regelungen gewährleistet 	<ul style="list-style-type: none"> • Vergleichbarkeit durch eindeutige Regelungen gewährleistet 		<ul style="list-style-type: none"> • Siehe Anwendungsbereich
IPSAS bietet eine zweckadäquate Rechnungslegung	IPSAS bietet eine zweckadäquate Rechnungslegung	IPSAS bietet eine zweckadäquate Rechnungslegung	IPSAS bietet eine zweckadäquate Rechnungslegung
		<ul style="list-style-type: none"> • Die korrekte Aufteilung der Rückstellungen in einen kurz- und langfristigen Teil ist mit einem hohen manuellen Aufwand verbunden 	

6.3 IPSAS 39: Leistungen an Arbeitnehmer

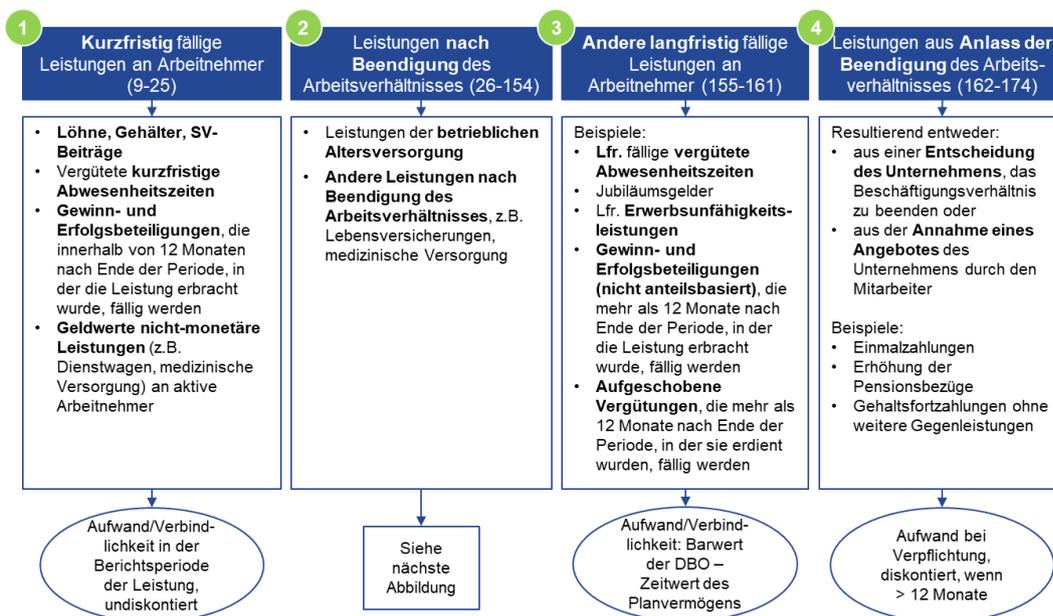
6.3.1 Theoretische Grundlagen

Anwendungsbereich

Der Standard gilt gemäß IPSAS 39.2 für die Bilanzierung von Leistungen an Arbeitnehmer. Diese Leistungen werden nach IPSAS 39.5 in vier Kategorien eingeteilt: Kurzfristig fällige Leistungen an Beschäftigte³⁰ (z.B. Löhne, Gehälter, Sozialversicherungsbeiträge), Leistungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses (z.B. Pensionsrückstellungen, Beihilferückstellungen), andere langfristig fällige Leistungen an Arbeitnehmer (z.B. Jubiläumszuwendungen, Altersteilzeit) und Leistungen aus Anlass der Beendigung des Arbeitsverhältnisses (z.B. Abfindungen).

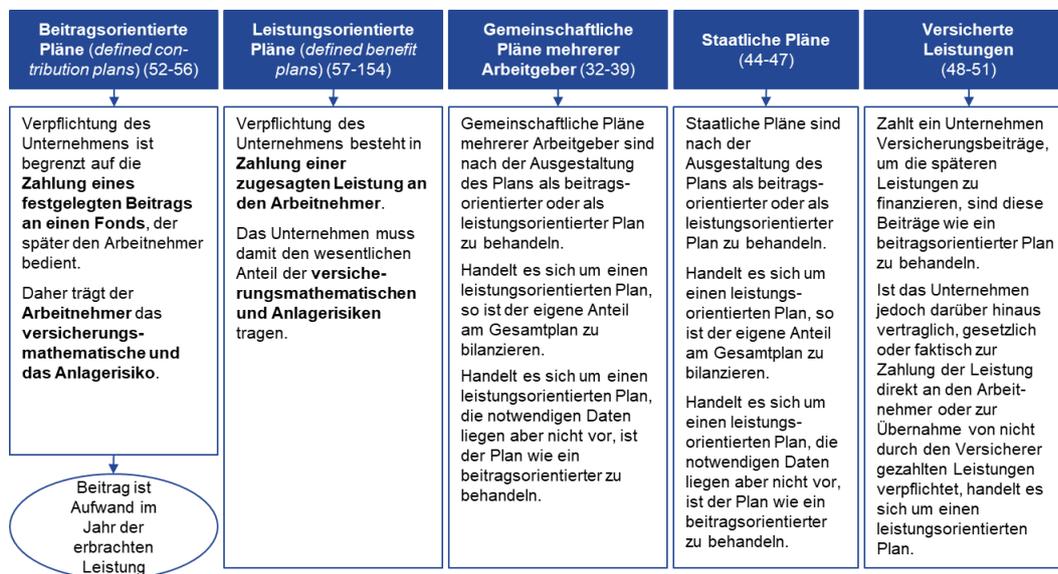
Ansatz

Die folgende Grafik gibt einen Überblick über die Klassifizierung und die Ansatzkriterien der vier Leistungskategorien.



³⁰ Kurzfristig fällige Leistungen an Beschäftigte sind Leistungen der bilanzierenden Einheit an Beschäftigte, die innerhalb von 12 Monaten nach Beendigung der Berichtsperiode, in der die entsprechende Arbeitsleistung erbracht wurde, abgerechnet sind.

Leistungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses werden wiederum in fünf Gruppen unterteilt. In Abhängigkeit vom wirtschaftlichen Gehalt der Zusage hinsichtlich der Frage, wer das wirtschaftliche Risiko trägt, - der Arbeitnehmer oder der Arbeitgeber - wird in beitragsorientierte und in leistungsorientierte Verpflichtungen bzw. Pläne unterschieden. Des Weiteren gibt es noch sonstige Pläne, die entweder beitrags- oder leistungsorientiert sind. Dazu gehören die gemeinschaftlichen Pläne und die staatlichen Pläne. Die fünfte Gruppe der Leistungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses sind die versicherten Leistungen. Die folgende Abbildung gibt einen Überblick über die fünf Gruppen:



Bewertung

Kurzfristig fällige Leistungen an Arbeitnehmer (IPSAS 39.9-25):

Kurzfristig fällige Leistungen an Arbeitnehmer, die im Austausch für die erbrachte Arbeitsleistung zu zahlen erwartet werden, sind gemäß IPSAS 39.11:

- nach Abzug aller gezahlten Beträge als Verbindlichkeit zu erfassen.
- als Aufwand zu erfassen, es sei denn, ein anderer Standard verlangt oder erlaubt die Einbeziehung der Leistungen in die Anschaffungs- oder Herstellungskosten eines Vermögenswerts.

Leistungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses (IPSAS 39.26-154):

a) Pensionsverpflichtungen

In Abhängigkeit vom wirtschaftlichen Gehalt der Zusage hinsichtlich der Frage, wer das wirtschaftliche Risiko trägt, - der Arbeitnehmer oder der Arbeitgeber - wird in beitragsorientierte und in leistungsorientierte Pläne unterschieden. Bei beitragsorientierten Plänen (*defined contribution plan*) nach IPSAS 39.28 trägt der Versicherungsnehmer das versicherungsmathematische Risiko. Eine leistungsorientierte Zusage liegt nach IPSAS 39.30 vor, wenn die bilanzierende Einheit die zugesagten Leistungen an die Berechtigten zahlt – und somit auch das Risiko trägt.

Grundsätzlich beschränkt sich die Rechnungslegung für beitragsorientierte Pläne darauf, die Beiträge, die für die in die Berichtsperiode fallenden Dienstzeiten der Mitarbeiter geleistet wurden, im laufenden Personalaufwand zu erfassen und im Anhang nach IPSAS 39.55 anzugeben (IPSAS 39.53).

Für leistungsorientierte Pläne ist für die Bewertung die Methode der laufenden Einmalprämien (*projected unit credit (PUC) method*) – das Anwartschaftsbarwertverfahren - zulässig (IPSAS 39.69). Der Verpflichtungsumfang wird im Rahmen der PUC-Methode als Barwert der leistungsorientierten Verpflichtung (*present value of the defined benefit obligation - DBO*) bezeichnet. Der Verpflichtungsumfang – die DBO – ist der Barwert der am Bilanzstichtag erdienten realistisch bewerteter Pensionsansprüche inklusive wahrscheinlicher Pensionserhöhungen, die erforderlich

sind, um die aufgrund von erdienten Arbeitnehmerleistungen in der Berichtsperiode oder früheren Perioden entstandenen Verpflichtungen begleichen zu können. Nach der Methode der laufenden Einmalprämien wird der in einem Jahr erdiente Teil des Pensionsanspruches durch eine (fiktive) Einmalprämie voll ausfinanziert.

b) Beihilferückstellungen

Die Beihilferückstellungen für Leistungsanwärter für Leistungen, die sie ab Beginn ihres Ruhestandes erhalten, werden analog zur Bewertung der Pensionsverpflichtungen nach der PUC-Methode bewertet.

Andere langfristig fällige Leistungen an Arbeitnehmer (IPSAS 39.155-.161):

Die Bewertung anderer langfristiger Leistungen an Arbeitnehmer unterliegt normalerweise nicht der gleichen Unsicherheit wie die Bewertung der Leistungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses. Aus diesem Grund erfordert dieser Standard nach IPSAS 39.156 eine vereinfachte Methode zur Bilanzierung anderer langfristiger Leistungen an Arbeitnehmer. Im Gegensatz zur Bilanzierung von Leistungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses werden bei dieser Methode keine Neubewertungen im Nettovermögen / Eigenkapital erfasst.

Für Zeitwertkonten, Jubiläumsverpflichtungen und Altersteilzeit gilt, dass die Bewertung wie bei den Leistungen bei Beendigung des Arbeitsverhältnisses mithilfe der PUC-Methode unter Berücksichtigung zukünftig zu erwartenden Veränderungen, wie z.B. Gehaltssteigerungen, erfolgt. Im Rahmen der Bestimmung des Rechnungszinses ist die Fristigkeit der Verpflichtungen zu berücksichtigen.

Leistungen aus Anlass der Beendigung des Arbeitsverhältnisses (IPSAS 39.162-.174):

Leistungen aus Anlass der Beendigung eines Arbeitsverhältnisses können Kapitalzahlungen (Abfindungszahlungen), aber es können auch mehrjährige Zahlungen (z. B. Übergangsgelder) oder lebenslange Rentenzahlungen sein. Folglich können die Leistungen – je nach Ausgestaltung – zu den kurzfristigen, den sonstigen langfristigen Verpflichtungen oder zu den Pensionsverpflichtungen zählen. Die Bewertung der Verpflichtung erfolgt daher gemäß den Vorschriften für die Bewertung und Bilanzierung derjenigen Kategorie von Leistungen an Arbeitnehmer, zu der die Verpflichtung zählt. Da die Leistungen der Höhe und dem Grunde nach jedoch nicht von künftiger Arbeitsleistung abhängen, ist in jedem Fall die Leistung bereits in voller Höhe erdient, d. h. die Verpflichtung ist mit dem vollen Barwert der künftigen Leistungen anzusetzen.

Unterschiede HGB / IPSAS

	IPSAS	HGB
Anwendungsbereich	Anwendung des IPSAS 39 für: <ul style="list-style-type: none">- Kurzfristige fällige Leistungen an Arbeitnehmer- Leistungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses- Andere langfristig fällige Leistungen- Leistungen aus Anlass der Beendigung des Dienstverhältnisses	Im deutschen Handelsrecht existiert ein dem IPSAS 39 vergleichbarer Standard nicht. Die Regelungen zu Behandlung von Altersversorgungsleistungen und Leistungen an Arbeitnehmer ergeben sich aus den allgemeinen handelsrechtlichen Vorschriften sowie Kommentierungen.

	IPSAS	HGB
<p>Definitionen</p>	<p>Pläne für Leistungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses werden als leistungsorientiert oder beitragsorientiert klassifiziert.</p> <p>(IPSAS 39.27)</p> <p><u>Beitragsorientierte Pläne</u> sind Pläne für Leistungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses bei denen die bilanzierende Einheit festgelegte Beiträge an eine eigenständige Einheit entrichtet und weder rechtlich noch faktisch zur Zahlung darüberhinausgehender Beiträge verpflichtet ist.</p> <p><u>Leistungsorientierte Pläne</u> sind Pläne für Leistungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses, die nicht unter die Definition der beitragsorientierten Pläne fallen.</p> <p>Im Falle sog. gemeinschaftlicher Pläne mehrerer Arbeitgeber besteht unter gewissen Voraussetzungen die Möglichkeit, diese wie einen beitragsorientierten Plan zu behandeln, auch wenn es sich um einen leistungsorientierten Plan handelt.</p> <p>(IPSAS 39.8)</p>	<p>Eine Unterscheidung in beitragsorientierte Pläne bzw. leistungsorientierte Pläne in Analogie zu den IPSAS ist im Handelsrecht nicht verankert. Bei Pensionszusagen wird nach Art. 28 EGHGB zwischen unmittelbaren und mittelbaren Pensionszusagen unterschieden.</p> <p>Unter <u>unmittelbaren</u> Verpflichtungen sind solche zu verstehen, die ohne Zwischenschaltung eines anderen Rechtsträgers (z.B. Unterstützungskasse, Pensionskasse, Pensionsfonds oder Direktversicherung) zwischen der verpflichtenden Einheit und dem Anspruchsberechtigten bestehen. Unter <u>mittelbaren</u> Pensionsverpflichtungen werden solche gefasst, die zwar unmittelbar von einem anderen Rechtsträger erfüllt werden, für die die Einheit jedoch (etwa im Falle eines nicht auseichenden Vermögens des leistenden Rechtsträgers zu Bedienung der Verpflichtungen) einzustehen hat. Zwischen den Begriffen Altersversorgungsverpflichtungen und Pensionsverpflichtungen, wie sie in den handelsrechtlichen Vorschriften teilweise Verwendung finden, besteht indes inhaltliche Übereinstimmung.</p> <p>(IDW RS HFA 30 n.F. Tz. 6)</p>

Ansatz und Bewertung

Ansatz und Bewertung

Ansatz und Bewertung

Beitragsorientierte Pläne

Ein an einen beitragsorientierten Plan zu zahlender Betrag ist als Schuld (abzugrenzender Aufwand) nach Abzug bereits entrichteter Beiträge anzusetzen und als Aufwand zu erfassen, es sei denn ein anderer Standard verlangt oder erlaubt die Einbeziehung des Beitrags in die AHK eines Vermögenswerts.

(IPSAS 39.53)

Leistungsorientierte Pläne

Zur Bestimmung des Barwerts einer leistungsorientierten Verpflichtung, des damit verbundenen Dienstzeitaufwands und falls zutreffend, des nachzurechnenden Dienstzeitaufwands hat die bilanzierende Einheit die Methode der laufenden Einmalprämien (PUC) anzuwenden.

(IPSAS 39.69)

Bewertung von leistungsorientierten Plänen nach der PUC-Methode:

2 Bewertungsläufe:

1. Prospektiver Bewertungslauf, durch welchen die Erkenntnisse aus dem Haushaltsaufstellungsverfahren zur Abstimmung der Bewertungsparameter berücksichtigt werden.
2. Retrospektive Neubewertung, durch welche die versicherungsmathematischen Gewinne und Verluste erfolgsneutral im EK berücksichtigt werden.

Ansatz

Eine Unterscheidung in beitragsorientierte bzw. leistungsorientierte Pläne ist, in Abgrenzung zur Rechnungslegung nach IPSAS, im Handelsrecht nicht verankert.

Der Ansatz von Verpflichtungen für laufende Pensionen und Anwartschaften auf Altersversorgungsleistungen sowie vergleichbare langfristige fällige Verpflichtungen ist grundsätzlich im Anwendungsbereich des § 249 Abs.1 Satz. 1 HGB (ungewisse Verbindlichkeiten) zu verorten, wodurch sich grundsätzlich eine Pflicht zur Rückstellungsbildung ergibt.

Von diesem Grundsatz ausgehend, werden handelsrechtlich verschiedene Ausgestaltungsformen von Altersversorgungsverpflichtungen unterschieden, die von diesem Grundsatz ggf. abweichen können.

Unmittelbare Altersversorgungsverpflichtungen

Die Bildung einer Rückstellung i.S.d. § 249 Absatz 1 Satz 1 HGB ist hierbei grundsätzlich erforderlich, wenn die Einheit aus einer unmittelbaren Zusage rechtlich verpflichtet ist, oder ein faktischer Leistungszwang besteht, weil sich die Einheit auch ohne rechtliche Verpflichtung der Leistung nicht entziehen kann. Die Pflicht besteht indes nicht, sofern die Erteilung einer Versorgungszusage lediglich unverbindlich in Aussicht gestellt ist oder im Einzelfall von einem künftigen ungewissen Ereignis abhängt, dessen Eintritt von der bilanzierenden Einheit bestimmt werden kann.

Für unmittelbare Altzusagen (Erwerb des Anspruchs vor dem 01.01.1987) und deren Erhöhungen nach dem 31.12.1986 besteht nach Artikel 28 Abs.1 Satz 1 EGHGB ein Passivierungswahlrecht.

Mittelbare Altersversorgungsverpflichtungen

Gem. Artikel 28 Abs.1 Satz 2. EGHGB besteht ein Wahlrecht zum Ansatz von mittelbaren Pensionsverpflichtungen. Die Bildung einer Rückstellung kann auch dann unterbleiben, wenn das bei der Versorgungsreinrichtung vorhandene Vermögen zur Deckung der Altersversorgungsverpflichtungen nicht ausreicht. Wird die Einheit aus ihrer Haftung in Anspruch genommen, muss in Höhe der Zahlungsverpflichtung eine Verbindlichkeit passiviert werden. Das Passivierungswahlrecht i.S.d. Artikel 28. Abs.1 Satz 2. EGHGB findet in diesem Fall keine Anwendung.

Bewertung

Rückstellungen sind in Höhe des nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung notwendigen Erfüllungsbetrag anzusetzen. (§ 253 Abs. 1 Satz 2 HGB)

Für die Bewertung von Verpflichtungen aus zeiträtierlich erdienten Pensionsanswartschaften kommen sowohl das Anwartschaftsbarwertverfahren (PUC i.S.d. IPSAS) sowie das versicherungsmathematische Teilwertverfahren in Betracht. (IDW RS HFA 30 Tz. 61)

Im Falle von vertraglichen Besonderheiten der Zusage, die die gleichmäßige Verteilung des Altersversorgungsaufwands über die gesamte aktive Dienstzeit ausschließen, führt hingegen nur das Anwartschaftsbarwertverfahren zu handelsrechtlich zulässigen Wertansätzen.

Bewertungsparameter

Versicherungsmathematische Annahmen sind unvoreingenommen zu wählen und aufeinander abzustimmen. (IPSAS 39.77)
Unvoreingenommen: weder unvorsichtig noch übertrieben vorsichtig (IPSAS 39.79)

Die Bewertung der Pensionsrückstellung kann nach verschiedenen finanzmathematischen Verfahren (siehe oben) erfolgen, solange die Anwendung des jeweiligen Verfahrens zur Ermittlung des nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung notwendigen Erfüllungsbetrages führt. Dabei werden unterschiedliche versicherungsmathematische Annahmen zugrunde gelegt.

Zins

Gemäß IPSAS 39.88 beurteilt die bilanzierende Einheit, ob der Abzinsungssatz, der den Zeitwert des Geldes widerspiegelt, am besten unter Bezugnahme auf die Markttrenditen am Ende des Berichtszeitraums für Staatsanleihen, hochwertige Unternehmensanleihen oder durch ein anderes Finanzinstrument angenähert wird.

Rückstellungen mit einer Restlaufzeit von mehr als einem Jahr sind abzuzinsen mit dem ihrer Restlaufzeit entsprechenden durchschnittlichen Marktzinssatz, der sich im Falle von Rückstellungen für Altersversorgungsverpflichtungen aus den vergangenen zehn Geschäftsjahren und im Falle sonstiger Rückstellungen aus den vergangenen sieben Geschäftsjahren ergibt. Abweichend davon dürfen Rückstellungen für Altersversorgungsverpflichtungen oder vergleichbare langfristig fällige Verpflichtungen pauschal mit dem durchschnittlichen Marktzinssatz abgezinst werden, der sich bei einer angenommenen Restlaufzeit von 15 Jahren ergibt.

(§ 253 Abs. 2 HGB)

Die Ermittlung und Bekanntgabe der Abzinsungssätze erfolgt nach Maßgabe der Rückstellungsabzinsungsverordnung durch die Deutsche Bundesbank.

(§ 253 Abs. 2 Satz 3 HGB)

Erwarteter Ertrag aus dem Planvermögen

Der erwartete Ertrag ergibt sich aus dem Produkt aus dem Rechnungszins und dem Zeitwert des Planvermögens zum Jahresbeginn.

(IPSAS 39.127)

Nur der tatsächliche Ertrag wird zum Jahresende gezeigt.

	IPSAS	HGB
Planvermögen und Saldierungsgebot	<p>Nach IPSAS 39.8 müssen Vermögenswerte grundsätzlich zur Klassifizierung als Planvermögen:</p> <ul style="list-style-type: none"> • von einer vom Trägerunternehmen rechtlich selbständigen Einheit (entity) gehalten werden und ausschließlich der Erfüllung der Versorgungsverpflichtungen des Arbeitgebers dienen; • dem Zugriff von (anderen) Gläubigern der bilanzierenden Einheit entzogen sein; sowie • vom Rückfluss an den Arbeitgeber ausgeschlossen sein, soweit die Mittel zur Erfüllung der Versorgungszusagen benötigt werden und nicht der Erstattung vom Arbeitgeber verauslagter Leistungszahlungen dienen. <p>Bei der Ermittlung der Unter- oder Überdeckung wird der beizulegende Zeitwert des Planvermögens vom Barwert der leistungsorientierten Verpflichtung abgezogen. (IPSAS 39.115)</p>	<p>Als Deckungsvermögen gelten solche Vermögensgegenstände, die dem Zugriff aller übrigen Gläubiger entzogen sind und ausschließlich der Erfüllung von Schulden aus Altersversorgungsverpflichtungen oder vergleichbaren langfristig fälligen Verpflichtungen dienen.</p> <p>Die Voraussetzungen für das Vorliegen von Deckungsvermögen (i.S.d. § 246 Absatz 2 Satz 2 HGB) sind nicht vollständig deckungsgleich mit den Anforderungen des IPSAS 39.8 an Planvermögen. Insbesondere ist für Deckungsvermögen keine von der bilanzierenden Einheit rechtlich unabhängige, gesonderte Einheit/Rechtsträger erforderlich, der ausschließlich besteht, um Altersversorgungsverpflichtungen oder vergleichbare langfristige fällige Leistungen zu finanzieren.</p> <p>Nach § 246 Absatz 2 Satz 2 HGB sind das Deckungsvermögen mit den korrespondierenden Altersversorgungsverpflichtungen zu saldieren. Analog sind Aufwendungen und Erträge aus dem zu verrechnenden Deckungsvermögen mit Aufwendungen und Erträgen aus der Auf- bzw. Abzinsung der Verpflichtung zu saldieren.</p>
Bewertung des Planvermögens	<p>Die Bewertung erfolgt zum beizulegenden Zeitwert. (IPSAS 39.115)</p>	<p>Nach § 246 Abs. 2 Satz 2 HGB zu verrechnende Vermögensgegenstände sind grundsätzlich mit ihrem beizulegenden <u>Zeitwert</u> zu bewerten.</p>
Ausweis		
Ausweis von Planvermögen und Pensionsrückstellungen	<p>Die bilanzierende Einheit hat die Nettoschuld (den Nettovermögenswert) aus dem leistungsorientierten Plan in der Bilanz anzusetzen. (IPSAS 39.65)</p>	<p>Ein verbleibender passivischer Überhang (aus der Verrechnung von Deckungsvermögen und korrespondierender Verpflichtung) wird unter den Rückstellungen für Pensionen und ähnliche Verpflichtungen ausgewiesen. Analog ist ein aktivischer Überhang als gesonderter Posten in der Bilanz anzusetzen. (§ 246 Abs. 2 Satz 3 HGB)</p>
Saldierung der Erträge des Planvermögens	<p>Nettozinsen auf die Nettoschuld aus einem leistungsorientierten Plan werden ermittelt, in dem die Nettoschuld mit dem Abzinsungssatz multipliziert wird, wobei beide Größen jeweils zu Beginn des Geschäftsjahres ermittelt werden. (IPSAS 39.125)</p>	<p>Verrechnung zugehöriger Aufwendungen und Erträgen aus der Abzinsung und aus dem zu verrechnenden Vermögen. (§ 246 Abs. 2 Satz 2 HGB)</p>

	IPSAS	HGB
Versicherungsmath. Gewinne und Verluste / Neubewertungen	<p>Versicherungsmathematische Gewinne und Verluste sind Veränderungen des Barwertes der leistungsorientierten Verpflichtung aufgrund von:</p> <ul style="list-style-type: none"> • erfahrungsbedingten Anpassungen (z.B. tatsächlicher Ertrag des Planvermögens abweichend von Planannahme); und • Auswirkungen von Änderungen versicherungsmathematischer Annahmen (tatsächlicher Rechnungszins anders als geplanter). <p>(IPSAS 39.8)</p> <p>Bewertung anderer langfristiger Leistungen an Arbeitnehmer nach IPSAS 39.156: Im Gegensatz zur Bilanzierung von Leistungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses werden bei dieser Methode keine Neubewertungen im Nettovermögen / Eigenkapital erfasst, sondern direkt in die GuV.</p>	<p>Änderungen von Trendannahmen und der biometrischen Bewertungsparameter werden erfolgswirksam im operativen Ergebnis gezeigt.</p> <p>Für Erfolgswirkungen aus einer Änderung des Abzinsungssatzes, Zeitwertänderungen des Deckungsvermögens und laufende Erträge des Deckungsvermögens besteht ein Ausweiswahlrecht zwischen operativem und Finanzergebnis.</p>

Anhangangaben

Beitragsorientierte Pläne
Angabe des als Aufwand erfassten Beitrags für einen beitragsorientierten Versorgungsplan.
(IPSAS 39.55)

Angabe der für die Pensionsrückstellungen angewendeten versicherungsmathematischen Berechnungsverfahren sowie der grundlegenden versicherungsmathematischen Annahmen.

Leistungsorientierte Pläne
IPSAS 39.137 fordert, dass die im Anhang offenzulegenden Informationen hinsichtlich der von der berichtenden Einheit betriebenen leistungsorientierten Pläne:

- deren Charakteristika und die sich daraus ergebenden Risiken;
- die daraus abgeleiteten Größen im Jahresabschluss; und
- ihren Einfluss auf künftige Zahlungsströme erklären sollen.

6.3.2 Erwähnenswerte Praxiserkenntnisse aus der Umsetzung

Im Rahmen der Umsetzung des Standards ergaben sich folgende wesentliche Erkenntnisse:

Bewertung der leistungsorientierten Pläne	Die Bewertung des Verpflichtungsbetrages erfordert die Festlegung versicherungsmathematischer Parameter. Die entsprechende Berücksichtigung in den Bewertungssystemen führt insbesondere bei der erstmaligen Anwendung zu erhöhtem Aufwand, der sich im Falle eines regelmäßigen Aufstellens von IPSAS-Abschlüssen jedoch nicht in gleichem Maße wiederholen würde. Besonderer Bedeutung kommt hierbei der Bestimmung des Rechnungszinssatzes zu, da dieser sowohl für die Abzinsung der Verpflichtung als auch für die Bestimmung der Planrendite des Planvermögens zugrunde gelegt wird.
Berücksichtigung von Erkenntnissen aus dem vorgelagerten Verfahren der Haushaltsaufstellung	<p>Im Rahmen der prospektiven Bewertung der Pensions- und Beihilfeverpflichtungen können die im Rahmen des Haushaltsaufstellungsverfahrens vorliegenden Plandaten als objektivierte Datengrundlage berücksichtigt werden, die determinieren zugleich die die ergebniswirksamen Auswirkungen, die als Belastung der Ergebnisrechnung bereits mit Beginn des Haushaltsjahres feststehen.</p> <p>Die im Rahmen der retrospektiven Bewertung der Altersversorgungsverpflichtungen nach den Verhältnissen zum Bilanzstichtag eintretenden und im Rahmen der Prognose noch nicht vorhersehbaren Abweichungen werden als versicherungsmathematische Gewinne oder Verluste erfolgsneutral unmittelbar im Eigenkapital erfasst.</p>
Bewertungsparameter Zins	Gewichteter Durchschnittszinssatz auf den Bilanzstichtag unter Berücksichtigung einerseits des voraussichtlichen Ertrags aus dem Planvermögen und andererseits des nicht durch Planvermögen gedeckten Teils der Verpflichtungen aus der Altersversorgung anhand der fristenkongruenten Zinsen der Staatsanleihen.
Anhangangaben zu leistungsorientierten Plänen	IPSAS 39 erfordert umfangreiche qualitative und quantitative Angaben und Überleitungsrechnungen, welche sich sowohl bei der erstmaligen Aufstellung als auch in einem Regelbetrieb in einem erhöhten Aufwand niederschlagen können. Diesem kann mit prozessualen Anpassungen begegnet werden.

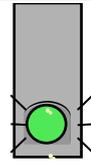
6.3.3 Zweckadäquate Rechnungslegung durch Anwendung der IPSAS?

a. Zusammenfassende Einschätzung

IPSAS 39 gewährleistet eine zweckadäquate Rechnungslegung (insbes.)

Ansatz mittelbare Pensionszusagen

- Die Passivierungspflicht, welche auch mittelbare Pensionszusagen mit einschließt, führt zu einem vollständigen Bilanzausweis.



Ausweis versicherungsmathematischer Gewinne und Verluste

- Die Bewertungsregeln des Standards stellen einen transparenten Ausweis der vollständigen Verpflichtungen gegenüber. Arbeitnehmern in der Bilanz sicher, wobei diese aufgrund der zu berücksichtigenden versicherungsmathematischen Parameter und der Bewertungsmethodik starken Schwankungen unterliegen kann.
- Die vollständige Abbildung der Entwicklung der Verpflichtung aus leistungsorientierten Plänen erfordert hierbei die Ermittlung von versicherungsmathematischen Gewinnen und Verlusten, welche direkt im Eigenkapital erfasst werden, ohne die Ergebnisrechnung zu berühren. Zusammengefasst wird der Standard an dieser Stelle als zweckadäquat eingeschätzt.
- Eine entsprechende Vorgehensweise kommt der haushaltsrechtlichen Praxis mit einer dem Rechnungsjahr vorgelagerten Haushaltsplanung als Gegenstand der Budgetierung entgegen. Dies kommt insbesondere bei Gebietskörperschaften mit einem dem Bundesland Hessen vergleichbaren hohen Bestand an versorgungsberechtigten Personen (31.12.2019: ca. 188.000 Personen) und einem hiermit verbundenen Rückstellungsbetrag (31.12.2019: ca. 167 Mrd. €) mit einer volatilen Wertentwicklung zum Tragen.

Bewertung anhand versicherungsmathematischer Parameter

- Die Bestimmung der versicherungsmathematischen Parameter (z. B. Zinssatz) unterliegt eindeutigen Regelungen. Dabei ist zu beobachten, dass die verwendeten Informationen objektivierbar sind und aus verlässlichen Quellen gespeist werden (z.B. Staatsanleihen). Die Tatsache, dass im Rahmen der Zinsermittlung Ermessensspielräume bestehen, schränkt die Vergleichbarkeit berichterstattender Einheiten aufgrund der Objektivierbarkeit der Informationen explizit nicht ein, so dass eine Zweckadäquanz festgestellt werden kann.

b. Detaillierte Würdigung

Einflussfaktoren für die Einschätzung einer zweckadäquaten Rechnungslegung	Anwendungsbereich	Ansatz Mittelbare Pensionszusagen
Transparenz, (adressatengerechter) Informationsgehalt und Verständlichkeit	ja	ja
	<ul style="list-style-type: none"> • Explizite Regelungen zur Bilanzierung von Leistungen an Arbeitnehmer • Aufteilung sowie separate Würdigung beitragsorientierter und leistungsorientierter Pläne erhöht die Transparenz 	<ul style="list-style-type: none"> • Vollständiger Bilanzausweis durch Passivierungspflicht, welche auch Pensionszusagen mit einschließt, gewährleistet
Datenqualität	n/a	n/a
Vergleichbarkeit	ja	ja
	<ul style="list-style-type: none"> • Anwendungsbereich eindeutig definiert 	<ul style="list-style-type: none"> • Vergleichbarkeit durch eindeutige Regelungen gewährleistet
Fazit	IPSAS bietet eine zweckadäquate Rechnungslegung	IPSAS bietet eine zweckadäquate Rechnungslegung
Schlussfolgerung		
Anmerkungen / Informationen		

Bewertung	Ausweis	Anhangangaben
Versicherungsmathematische Parameter	Versicherungsmathematische Gewinne und Verluste	Erweiterte Anhangangaben
ja	ja	ja
<ul style="list-style-type: none"> Eindeutige Regelungen zur Bestimmung versicherungsmathematischer Parameter (z.B. Zinssatz) vorhanden Gewährleistung einer realitätsnahen Abbildung künftiger Verpflichtungen 	<ul style="list-style-type: none"> Vollständiger und transparenter Ausweis von Verpflichtungen ggü. Arbeitnehmern in der Bilanz durch die eindeutigen Bewertungsregeln sichergestellt Vollständige Abbildung der Entwicklung von Verpflichtungen aus leistungsorientierten Plänen erfordert die Ermittlung versicherungsmathematischer Gewinne und Verluste Erfassung versicherungsmathematischer Gewinne und Verluste erfolgt direkt im Eigenkapital, ohne die Ergebnisrechnung zu berühren Höhe kann durch die zu berücksichtigenden versicherungsmathematischen Parameter starken Schwankungen unterliegen 	<ul style="list-style-type: none"> Zusätzliche Anhangangaben führen zu einem Informationszugewinn Anhangangaben sind in einem angemessenen Rahmen Anhangangaben sind nachvollziehbar
ja	ja	n/a
<ul style="list-style-type: none"> Bestimmung versicherungsmathematischer Parameter basiert auf objektivierbaren Informationen, welche anhand verlässlicher Quellen ermittelt werden (z.B. Staatsanleihen) 	<ul style="list-style-type: none"> Vorgehensweise kommt der haushaltsrechtlichen Praxis mit einer dem Rechnungsjahr vorgelagerten Haushaltsplanung insbesondere bei einem hohen Bestand versorgungsberechtigter Personen und einem hohen, volatilen Rückstellungsbetrag entgegen 	<ul style="list-style-type: none"> Keine zusätzliche Ermittlung von Informationen für die Anhangangaben erforderlich
ja	ja	ja
<ul style="list-style-type: none"> Ermessensspielräume bei Bestimmung versicherungsmathematischer Parameter schränken die Vergleichbarkeit aufgrund der Objektivierbarkeit der Informationen <u>nicht</u> ein 	<ul style="list-style-type: none"> Vergleichbarkeit durch eindeutige Regelungen gewährleistet 	<ul style="list-style-type: none"> Vergleichbarkeit durch eindeutige Regelungen gewährleistet
IPSAS bietet eine zweckadäquate Rechnungslegung	IPSAS bietet eine zweckadäquate Rechnungslegung	IPSAS bietet eine zweckadäquate Rechnungslegung
<ul style="list-style-type: none"> Keine Einschränkung des Vorsichtsprinzip, da Rückstellungen auf Basis objektivierbarer Informationen bestimmt werden 		

6.4 IPSAS 42: Sozialleistungen

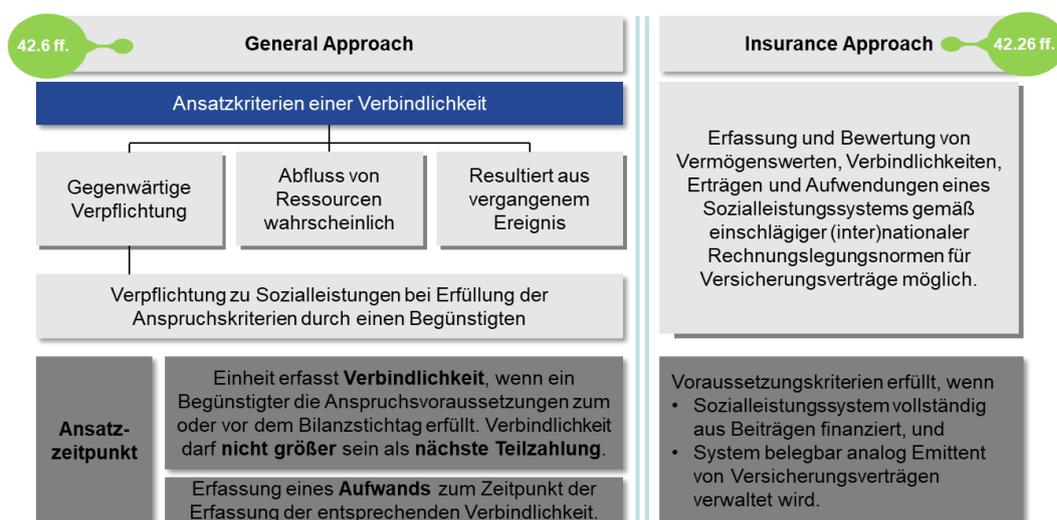
6.4.1 Theoretische Grundlagen

Anwendungsbereich

Gemäß IPSAS 42.3 ist der Standard auf Sozialleistungen anzuwenden. Sozialleistungen sind nach IPSAS 42.5 als Geldtransfers definiert, die für bestimmte Personen und / oder Haushalte bestimmt sind, die die Zulassungskriterien erfüllen; der Minderung der Auswirkungen sozialer Risiken dienen; und sich mit den Bedürfnissen der Gesellschaft insgesamt befassen (z.B. Arbeitslosenleistungen, Hinterbliebenenleistungen, Altersrente oder Kindergeld).

Ansatz

Der Standard unterscheidet für den Ansatz von Verpflichtungen aus Sozialleistungen der berichterstattenden Einheit zwischen dem allgemeinen Ansatz (General Approach; IPSAS 42.6ff.) und dem Versicherungsansatz (Insurance Approach; IPSAS 42.26ff.), wie in nachfolgender Grafik dargestellt.



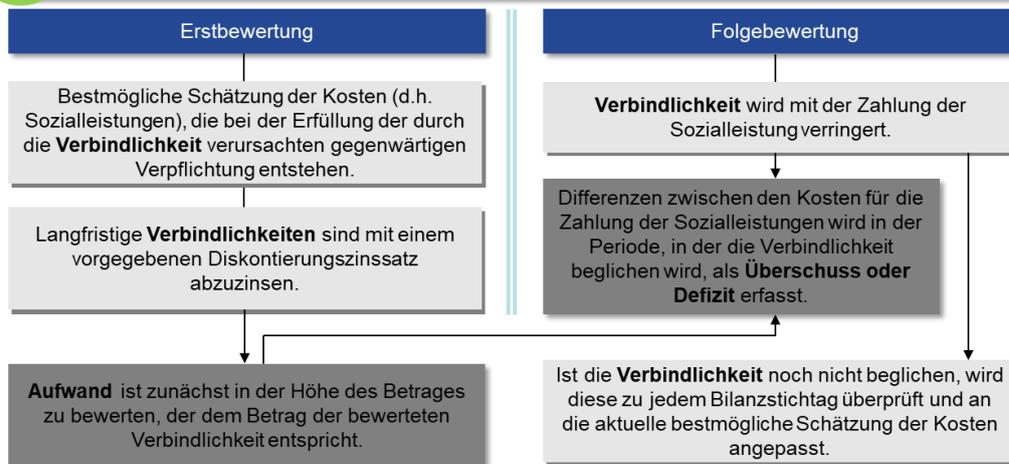
Der unter IPSAS 42.28 enthaltene Verweis auf „die relevanten internationalen oder nationalen Rechnungslegungsstandards für Versicherungsverträge“ bezieht sich auf IFRS 17 Versicherungsverträge und entsprechende nationale Standards für die Bilanzierung von Versicherungsverträgen.

Gemäß IFRS 17 ist eine Gruppe von Versicherungsverträgen zum frühesten der folgenden Zeitpunkte anzusetzen: zum Beginn des Deckungszeitraums der Gruppe von Verträgen, zum Fälligkeitszeitpunkt der ersten Zahlung durch den Versicherungsnehmer, bzw. für eine Gruppe von belastenden Verträgen, wenn die Gruppe belastend wird (IFRS 17.25).

Bewertung

Allgemeiner Ansatz (General Approach)

Nach dem allgemeinen Ansatz werden Aufwendungen in Höhe des Betrages bemessen, der der Höhe der Verpflichtung entspricht (IPSAS 42.21). Die Erst- und Folgebewertung der Verbindlichkeiten erfolgt dabei wie folgt:



Versicherungsansatz (Insurance Approach)

Im Rahmen der Erstbewertung nach IFRS 17 sind die künftigen ein- und ausgehenden Cashflows innerhalb der Vertragsgrenzen mit dem neutralen Erwartungswert zu schätzen. Da der Versicherungsvertrag nach Ansicht der Standardsetter ein Bündel von Rechten und Verpflichtungen darstellt, fließt in die Bewertung der Rückstellung für künftigen Versicherungsschutz auch der Barwert der im Zusammenhang mit diesem erwarteten Prämien (analog Sozialversicherungsbeiträge) ein, soweit die Zahlung der Prämien innerhalb der Vertragsgrenzen erfolgt.

Die Bewertung von Versicherungsverhältnissen erfolgt im Rahmen von IFRS 17 im allgemeinen Modell einzelvertraglich auf Basis des sogenannten Bausteinansatzes (building block approach), der vier „Bausteine“ umfasst. Für jede Gruppe von Verträgen ist der Betrag zu ermitteln, der sich aus dem risikoadjustierten Erwartungswert der künftigen diskontierten Zahlungsströme und ggf. der sogenannten Servicemarge zusammensetzt.

1. Baustein: Erwartete Cashflows ermitteln

Für die Rückstellungsbildung ist der Erwartungswert der Cashflows (insbesondere Prämien- bzw. Einzahlungen von Sozialversicherungsbeiträgen und Auszahlungen für die Sozialleistung) zu schätzen.

2. Baustein: Cashflows diskontieren

Im Rahmen der Schätzung des Erwartungswerts erfolgt die Diskontierung der Cashflows auf den Abschlussstichtag.

3. Baustein: Ermittlung der Risikoanpassung durch Modelle/Beobachtungen

In der Risikoanpassung spiegelt sich die Kompensation wider, die der Versicherer für die Übernahme der Unsicherheit hinsichtlich Höhe und zeitlichem Anfall der künftigen Zahlungen erhält.

Der Erfüllungswert setzt sich aus den ersten drei Bausteinen zusammen.

4. Baustein: Berücksichtigung der Servicemarge

Falls die ersten drei Bausteine einen Überschuss aus dem Vertrag antizipieren, wird dieser durch den Ansatz einer Servicemarge ausgeglichen, um ihn nach dem Realisationsprinzip über die Versicherungsdauer entsprechend der Serviceerbringung zu verteilen. Bei einem Drohverlust resultiert keine Servicemarge.

Entsteht bei Ansatz des Versicherungsverhältnisses ein Drohverlust wird dieser erfolgswirksam als Rückstellung erfasst. Dies kann dann der Fall sein, wenn schon bei Beginn des (Sozial-)Versicherungsverhältnisses die Prämien bzw. Sozialversicherungsbeiträge im Vergleich zu dem Wert der Risiken zu niedrig sind.

Im Rahmen der Folgebewertung ist der durch die Bausteine 1 bis 3 ermittelte Barwert jeweils durch die planmäßig erfolgende Auflösung sowie die Aktualisierung der bewertungsrelevanten Annahmen anzupassen. Ebenso ist die eventuell vorhandene Servicemarge (4. Baustein) in der Folgebewertung zu aktualisieren, um Schätzungsänderungen mit ihren künftigen Ergebnisauswirkungen abzubilden. Die Servicemarge wird entsprechend der Serviceerbringung in der laufenden Periode im Verhältnis zu den zu erbringenden Services im weiteren Vertragsverlauf ertragswirksam aufgelöst.

Im weiteren Verlauf des (Sozial-)Versicherungsverhältnisses ist die Entwicklung der Prämien bzw. Sozialversicherungsbeiträge im Vergleich zu den bewerteten Risiken zu verproben. Soweit diese (weiter) zu niedrig sein sollten, führt dies ggf. zu einer (weiteren) aufwandswirksamen Zuführung zu der Rückstellung. Der nicht durch Prämien gedeckte, sondern schon als Verlust ausgewiesene Teil der Rückstellung, wird als sogenannte Verlustkomponente mitgeführt, da dieser Teil bei Auflösung nicht als Ertrag, sondern als negativer Aufwand auszuweisen ist.

Unterschiede IPSAS/HGB³¹

	IPSAS	HGB
Anwendungsbereich	<p>Transaktionen, die der Definition einer Sozialleistung entsprechen:</p> <p>Sozialleistungen sind Leistungen, die</p> <ul style="list-style-type: none"> • für bestimmte Personen und / oder Haushalte bestimmt sind, die die Zulassungskriterien erfüllen; • der Minderung der Auswirkungen sozialer Risiken dienen; und • sich mit den Bedürfnissen der Gesellschaft insgesamt befassen. <p>(IPSAS 42.3 und IPSAS 42.5)</p>	<p>Keine spezifischen Regelungen zu Sozialleistungen; im KHB sind diese unter die Zuschüsse zu fassen.</p>
Ansatz		
Allgemeiner Ansatz	<p>Ansatz einer Verbindlichkeit für Sozialleistungen, sofern eine gegenwärtige Verpflichtung für einen Ressourcenabfluss, die aus einem vergangenen Ereignis resultiert, vorliegt, und die Anspruchsvoraussetzungen für den Bezug der Sozialleistung durch den Anspruchsteller erfüllt sind („being alive“ des Anspruchstellers im Rahmen der Erfüllung der Anspruchsvoraussetzungen).</p> <p>(IPSAS 42.6)</p>	<p>Eine Verbindlichkeit des Landes gegenüber dem Fördermittelempfänger ist wirtschaftlich im Zeitpunkt der Erstellung des Bewilligungsbescheids verursacht. Im Land Hessen wird als Passivierungszeitpunkt für die Verpflichtung gegenüber dem Fördermittelempfänger aus Praktikabilitätsgründen einheitlich der Zeitpunkt der abschließenden Zeichnung durch den Amtsträger festgelegt.</p>

³¹ Das Land Hessen hat im Einklang mit den Vorschriften des HGB entsprechende Regelungen für Besonderheiten der öffentlichen Hand erarbeitet. So wird die Abbildung von Sozialleistungen nach KHB im Einvernehmen mit RH und WPG als GoB-konforme Auslegung der handelsrechtlichen Grundsätze gewertet.

	IPSAS	HGB
Versicherungsansatz	<p>Ansatz einer Gruppe von Versicherungsverträgen zum frühesten der folgenden Zeitpunkte:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Beginn des Deckungszeitraums • Fälligkeitszeitpunkt der ersten Zahlung • Für eine Gruppe von belastenden Verträgen, wenn die Gruppe belastend wird <p>(IFRS 17.25)</p>	<p>Keine spezifischen Regelungen zu Sozialleistungen im HGB, nach KHB Rückstellungsbildung bei Sozialleistungen als Renten/wiederkehrende Leistungen</p>

Bewertung

Allgemeiner Ansatz	<p>Aufwendungen werden in der Höhe des Betrages bemessen, der der Höhe der Verbindlichkeit der zu zahlenden Sozialleistungen entspricht.</p> <p>(IPSAS 42.21)</p> <p>Verbindlichkeiten für Sozialleistungen sind dabei mit der bestmöglichen Schätzung der Kosten zu bewerten, die bei der Erfüllung der gegenwärtigen Verpflichtungen entstehen werden.</p> <p>(IPSAS 42.12).</p>	<p>Verbindlichkeiten sind nach § 253 Abs. 1 Satz 2 HGB mit dem Erfüllungsbetrag anzusetzen. Der Erfüllungsbetrag einer Verbindlichkeit bestimmt sich nach dem Betrag, der zur Begleichung der Verbindlichkeit aufzuwenden ist.</p>
---------------------------	--	--

Versicherungsansatz	<p>Für die Rückstellungsbildung ist der Erwartungswert der entsprechend des Zeitwerts des Geldes diskontierten Cashflows (insbesondere Prämieinzahlungen und Auszahlungen für die Sozialleistung) zu schätzen.</p> <p>Die Bewertung von Versicherungsverhältnissen erfolgt im Rahmen von IFRS 17 im allgemeinen Modell auf Basis des sogenannten Bausteinansatzes, der vier „Bausteine“ umfasst:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Baustein: Erwartungswert der Cashflows ermitteln 2. Baustein: Cashflows diskontieren 3. Baustein: Risikoanpassung durch Modell/Beobachtung ermitteln <p>Die ersten drei Bausteinen ergeben gemeinsam den Erfüllungswert.</p> <ol style="list-style-type: none"> 4. Baustein: Servicemarge <p>Entsteht bei Beginn des Versicherungsverhältnisses ein Drohverlust, wird dieser aufwandswirksam als Rückstellung erfasst.</p> <p>(IFRS 17.32)</p>	<p>Rückstellungen sind mit dem Erfüllungsbetrag zu bewerten. Bei einer Restlaufzeit von mehr als einem Jahr ist abzuführen mit dem der Restlaufzeit entsprechenden durchschnittlichen Marktzinssatz.</p> <p>(§ 253 Abs. 2 HGB)</p> <p>Über die allgemein gültigen Regelungen zur Bilanzierung von Rückstellungen hinaus, enthält das HGB spezifische Vorgaben zum Ansatz, zur Bewertung und zum Ausweis versicherungstechnischer Rückstellungen in den §§ 341e-h HGB.</p>
----------------------------	---	---

Anhangangaben

Allgemeiner Ansatz	<p>Angaben zu den Merkmalen von Sozialleistungssystemen, einschließlich:</p> <ul style="list-style-type: none"> • der Art der Sozialleistungen • der Hauptmerkmale der Sozialleistungssysteme • einer Beschreibung der Art und Weise, wie die Systeme finanziert werden, einschließlich der Frage, ob die Finanzierung der Systeme aus Mitteln des Haushalts, einer Übertragung von einer anderen Einrichtung des öffentlichen Sektors oder auf andere Weise erfolgt. <p>Angaben zu Gesamtausgaben für Sozialleistungen.</p> <p>(IPSAS 42.24)</p>	<p>Darstellung der wesentlichen Förderprodukte</p>
Versicherungsansatz	<p>Angabe der Grundlage für die Feststellung, dass der Versicherungsansatz angemessen ist.</p> <p>Angabe der Informationen, die nach dem internationalen oder nationalen Rechnungslegungsstandard für Versicherungsverträge erforderlich sind.</p> <p>Angaben zu der Art der von den Systemen gewährten Sozialleistungen sowie der Hauptmerkmale der Sozialleistungssysteme.</p> <p>(IPSAS 42.30-31)</p>	<p>--</p>

6.4.2 Erwähnenswerte Praxiserkenntnisse aus der Umsetzung

Im Rahmen der Umsetzung des Standards ergaben sich folgende wesentliche Erkenntnisse:

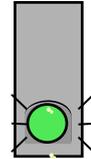
Allgemeiner Ansatz	<p>Die im Rahmen der Analyse zwischen nationalen Regelungen und IPSAS identifizierten Unterschiede bei der Bilanzierung von Sozialleistungen entstehen primär aus dem aktuellen HGB-Verständnis des Landes. Grundsätzlich ist auch nach Handelsrecht eine IPSAS-analoge Abbildung der unter die Definition des IPSAS 42 fallenden Sachverhalte umsetzbar.</p>
Versicherungsansatz	<p>Beim Land Hessen liegen derzeit keine Anwendungsfälle für den Versicherungsansatz vor.</p>

6.4.3 Zweckadäquate Rechnungslegung durch Anwendung der IPSAS?

a. Zusammenfassende Einschätzung

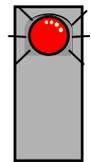
IPSAS 42 gewährleistet eine zweckadäquate Rechnungslegung (insbes.)

- | | |
|----------------------------|---|
| Anwendungsbereich | <ul style="list-style-type: none">Mit der Regelung der Bilanzierung von Sozialleistungen in einem separaten IPSAS wird der Bedeutung dieses spezifischen Themas für den öffentlichen Sektor Rechnung getragen. |
| Allgemeiner Ansatz | <ul style="list-style-type: none">Der allgemeine Ansatz für die Bilanzierung von Sozialleistungen stellt die Abbildung der Aufwendungen im wirtschaftlich zugehörigen Zeitraum sicher. Durch Anwendung der Regelungen wird zudem eine Nähe zum Haushalt gewährleistet. |
| Versicherungsansatz | <ul style="list-style-type: none">Bei Anwendung des Versicherungsansatzes wird eine zutreffende Abbildung der Sachverhalte durch Nutzung der Bilanzierungsvorschriften der Versicherungswirtschaft erzielt. Für den Adressaten relevante Informationen, die ein kritisches Hinterfragen der Nachhaltigkeit des Versicherungssystems oder auch der Angemessenheit der Beitragssätze ermöglichen, werden durch die Abbildung und zugehörigen Angaben transportiert. |



IPSAS 42 gewährleistet keine zweckadäquate Rechnungslegung (insbes.)

- | | |
|--|--|
| Versicherungsansatz (Wahlrecht) | <ul style="list-style-type: none">Das bestehende Wahlrecht zur Anwendung des Versicherungsansatzes – auch bei Vorliegen der Kriterien für dessen Anwendung – schränkt die angestrebte Vergleichbarkeit der Abschlüsse unterschiedlicher Einheiten ein. Die fehlende Vergleichbarkeit wird dadurch verstärkt, dass bei Ausübung des Wahlrechts zugunsten des Versicherungsansatzes nicht nur internationale, sondern auch potential wiederum heterogene nationale Vorgaben zur Anwendung kommen dürfen. Insbesondere da der Informationsgehalt durch die Anwendung des Versicherungsansatzes bedeutend höher ist, erscheint eine Einräumung des Anwendungswahlrechts primär aus Kosten-Gesichtspunkten nicht zielführend. |
| Berücksichtigung der Besonderheiten der öffentlichen Hand hinsichtlich des Sozialversicherungsrechtes | <ul style="list-style-type: none">Im Rahmen des grundsätzlichen Anwendungsbereiches des Versicherungsansatzes sind die Besonderheiten des Sozialversicherungsrechts wie beispielsweise Beitragszuschüsse und versicherungsfremde Leistungen zu berücksichtigen. |



b. Detaillierte Würdigung

Einflussfaktoren für die Einschätzung einer zweckadäquaten Rechnungslegung	Anwendungsbereich	Ansatz & Bewertung	
		General-Approach	Insurance-Approach
Transparenz, (adressatengerechter) Informationsgehalt und Verständlichkeit	ja	ja	ja
	<ul style="list-style-type: none"> • Der Bedeutung von Sozialleistungen für den öffentlichen Sektor wird mit Hilfe der spezifischen Regelungen im Rahmen des separaten Standards Rechnung getragen 	<ul style="list-style-type: none"> • Vollständige Abbildung der Aufwendungen im wirtschaftlich zugehörigen Zeitraum im Rahmen des allgemeinen Ansatzes sichergestellt 	<ul style="list-style-type: none"> • Informationsgehalt durch Anwendung des Versicherungsansatz im Vergleich zum allgemeinen Ansatz grundsätzlich höher
Datenqualität	n/a	ja	nein
		<ul style="list-style-type: none"> • Nähe zum Haushalt gewährleistet • Periodengerechte Abbildung sichergestellt 	<ul style="list-style-type: none"> • Zutreffende Abbildung der Sachverhalte durch Nutzung der Bilanzierungsvorschriften der Versicherungswirtschaft • Jedoch sind im Rahmen des Versicherungsansatzes die komplexen Besonderheiten des Sozialversicherungsrechts zu berücksichtigen
Vergleichbarkeit	ja	ja	nein
	<ul style="list-style-type: none"> • Anwendungsbereich eindeutig definiert 	<ul style="list-style-type: none"> • Vergleichbarkeit durch eindeutige Regelung gewährleistet 	<ul style="list-style-type: none"> • Wahlrecht zur Anwendung des Versicherungsansatzes schränkt die Vergleichbarkeit grundsätzlich ein • Bei Ausübung des Wahlrechts können sowohl internationale, als auch heterogene nationale Vorgaben herangezogen werden, was ebenfalls mit negativen Auswirkungen auf die Vergleichbarkeit verbunden sein kann
Fazit	IPSAS bietet eine zweckadäquate Rechnungslegung	IPSAS bietet eine zweckadäquate Rechnungslegung	IPSAS bietet keine zweckadäquate Rechnungslegung
Schlussfolgerung			<ul style="list-style-type: none"> • Verpflichtende Anwendung des Versicherungsansatzes, sofern die Voraussetzungen erfüllt sind, ggf. mit verpflichtender Berücksichtigung internationaler Regelungen erscheint sinnvoll
Anmerkungen / Informationen			

Ausweis	Anhangangaben	
	General-Approach	Insurance-Approach
Kein sich ergebender Unterschied	ja	ja
	<ul style="list-style-type: none"> • Zusätzliche Anhangangaben führen zu einem Informationszugewinn • Anhangangaben sind in einem angemessenen Rahmen • Anhangangaben sind nachvollziehbar 	<ul style="list-style-type: none"> • Die im Rahmen des Versicherungsansatzes offengelegten Informationen ermöglichen ein kritisches Hinterfragen der Nachhaltigkeit des Versicherungssystems und der Angemessenheit der Beitragssätze • Sehr umfangreiche, t.w. komplexe und Fachverständnis voraussetzende Anhangangaben - Adressatengerechtigkeit kann in Frage gestellt werden
	n/a	n/a
	<ul style="list-style-type: none"> • Keine zusätzliche Ermittlung von Informationen für die Anhangangaben erforderlich 	<ul style="list-style-type: none"> • Ermittlung von Informationen in Abhängigkeit der berücksichtigten internationalen bzw. nationalen Vorgaben
	ja	ja
	<ul style="list-style-type: none"> • Vergleichbarkeit durch eindeutige Regelungen gewährleistet 	<ul style="list-style-type: none"> • Vergleichbarkeit durch eindeutige Regelungen gewährleistet
IPSAS bietet eine zweckadäquate Rechnungslegung	IPSAS bietet eine zweckadäquate Rechnungslegung	IPSAS bietet eine zweckadäquate Rechnungslegung

7. Erträge und Aufwendungen

7.1 Zusammenfassung

In diesem Kapitel werden die folgenden IPSAS gewürdigt, die auf die Bilanzierung von Erträgen und Aufwendungen anzuwenden sind:

IPSAS Standard

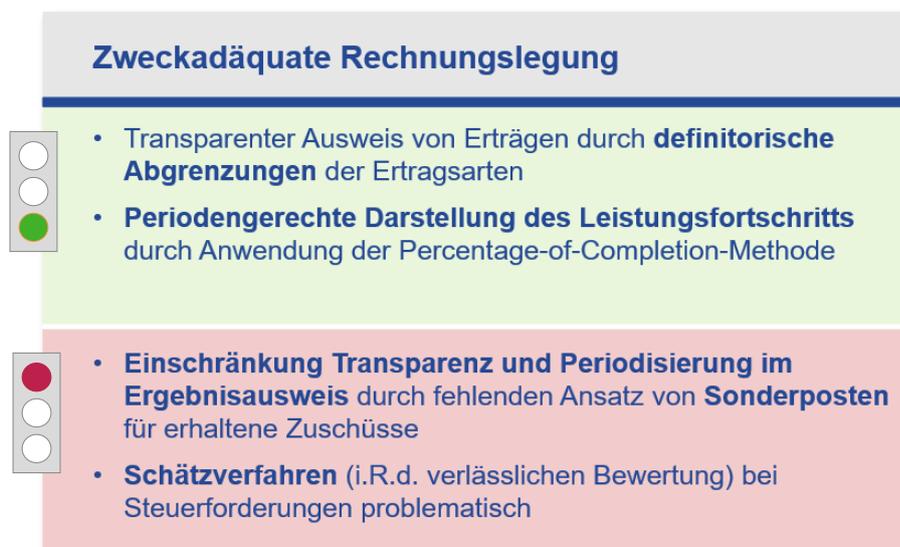
IPSAS 9: Erträge aus Transaktionen mit zurechenbarer Gegenleistung

IPSAS 11: Fertigungsaufträge

IPSAS 23: Erträge aus einseitigen Leistungsbeziehungen

ED 72: Aufwendungen aus einseitigen Leistungsbeziehungen (i.V.m. Ergänzungen zu IPSAS 19: Kollektive und individuelle Dienstleistungen)

Die im Zusammenhang mit dem Bereich der Erträge und Aufwendungen relevanten IPSAS – wie vorhergehend aufgeführt – werden überwiegend als zweckadäquat eingeschätzt. Die hierzu beitragenden positiven Elemente sowie einige Kritikpunkte werden in der nachfolgenden Grafik zusammengefasst.



Die Vorgaben für die Realisation von Erträgen werden derzeit in drei Standards geregelt: IPSAS 9 Erträge aus Transaktionen mit zurechenbarer Gegenleistung, IPSAS 11 Fertigungsaufträge und IPSAS 23 Erträge aus einseitigen Leistungsbeziehungen. Es existieren bislang jedoch noch keine Regelungen zu Aufwendungen, insbesondere zu Transferaufwendungen. Vor diesem Hintergrund und in Zusammenhang mit der Anpassung der Vorgaben zur Ertragsrealisation für die Privatwirtschaft durch Einführung des IFRS 15 hat das IPSASB im August 2018 das Consultation Paper „Accounting for Revenue and Non-Exchange Expenses“ veröffentlicht. Dieses stellt den Bezugsrahmen zur weiteren Entwicklung der nachfolgenden Exposure Drafts dar, welche der Optimierung, Vereinheitlichung und Ergänzung der Regelungen zur Erfassung von Erträgen und Aufwendungen im öffentlichen Sektor dienen sollen:

Exposure Draft

ED 70: Erträge mit Leistungsverpflichtungen (ersetzt IPSAS 9 Erträge aus Transaktionen mit zu-rechenbarer Gegenleistung und IPSAS 11 Fertigungsaufträge)

ED 71: Erträge ohne Leistungsverpflichtungen (ersetzt IPSAS 23 Erträge aus einseitigen Leis-tungsbeziehungen)

ED 72: Transferaufwendungen

Die drei Exposure Drafts sind grundsätzlich in Verbindung miteinander zu verstehen.

Darüber hinaus wurde im Januar 2020 durch das IPSASB eine Ergänzung des IPSAS 19 (Amendments to IPSAS 19) hinsichtlich der Bilanzierung kollektiver und individueller Dienstleistungen – basierend auf ED 67: Kollektive und individuelle Dienstleistungen sowie Nothilfen – vorgenommen.

7.2 IPSAS 9: Erträge aus Transaktionen mit zurechenbarer Gegenleistung

7.2.1 Theoretische Grundlagen

Anwendungsbereich

Der Standard gilt gemäß IPSAS 9.1 für die Bilanzierung von Erträgen aus gegenseitigen Leistungsbeziehungen und Tauschaktionen. Eine Transaktion mit zurechenbarer Gegenleistung (gegenseitige Leistungsbeziehung) ist definiert als eine Transaktion, bei der eine Einheit Vermögenswerte oder Dienstleistungen erhält oder Verbindlichkeiten tilgt und eine andere Einheit unmittelbar mit einer Leistung in ähnlicher Höhe (primär in Form von Zahlungsmitteln, Gütern, Dienstleistungen oder Nutzung von Vermögenswerten) entschädigt (z.B. Wasserversorgung, Bereitstellen von Wohnraum oder gebührenpflichtige Straßen) (IPSAS 9.11).

Ansatz

Erträge werden gemäß IPSAS 9 dann realisiert, wenn es wahrscheinlich ist, dass dem Unternehmen ein wirtschaftlicher Nutzen oder Dienstleistungspotential zufließen wird und dieser Nutzen zuverlässig gemessen werden kann (Realisationszeitpunkt). Der Standard unterscheidet in folgende Arten von Transaktionen mit Gegenleistung (IPSAS 9.19 ff., .28 ff., .33 ff.):

Erbringung von Dienstleistungen	<ul style="list-style-type: none"> • Höhe der Erträge verlässlich bestimmbar. • Der Nutzenzufluss ist wahrscheinlich. • Fertigstellungsgrad einer Leistung kann am Abschlusstichtag verlässlich bestimmt werden. • Angefallene und bis zur vollständigen Abwicklung zu erwartenden Kosten können verlässlich bestimmt werden. 	<ul style="list-style-type: none"> • Schultransporte • Verwaltung von Einrichtungen • Studiengebühren
Verkauf von Gütern	<ul style="list-style-type: none"> • Höhe der Erträge verlässlich bestimmbar. • Der Nutzenzufluss ist wahrscheinlich. • Die angefallenen Kosten können verlässlich bestimmt werden. • Die maßgeblichen Risiken und Chancen sind übertragen. • Kein Verfügungsrecht oder Verfügungsgewalt. 	<ul style="list-style-type: none"> • Verkauf von Waren
Zinsen, Nutzungsentgelte, Dividenden	<ul style="list-style-type: none"> • Höhe der Erträge verlässlich bestimmbar. • Der Nutzenzufluss ist wahrscheinlich. 	<ul style="list-style-type: none"> • Warenzeichen • Patente • Software

Bewertung

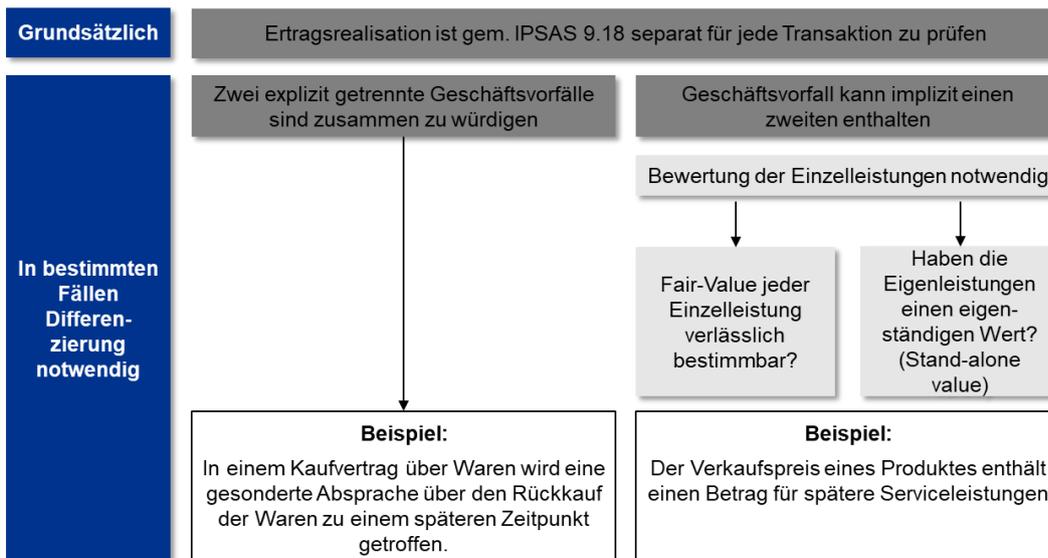
In Bezug auf die Bewertung der einzelnen Transaktionsarten, die unter den Anwendungsbereich des IPSAS 9 fallen, ist Folgendes zu beachten:

Bemessung der Umsatzerlöse	
Standardfall: Vertraglich fixierter Betrag Bemessung des Ertrages zum tatsächlichen Wert der erhaltenen oder zu erhaltenden Gegenleistung, abzgl. gewährter Preisnachlässe und Mengenrabatte.	Sonderfall: Finanzierungsvorgang Bestimmung des tatsächlichen Werts der Gegenleistung durch Abzinsung aller zukünftiger Einnahmen mit einem kalkulatorischen Zinssatz.

9.15-16

Erfassungszeitpunkt	Dienstleistungen	Verkauf von Gütern	Nutzungsentgelte
	Ertragserfassung nach Maßgabe des Fertigungsgrades , d.h. Erträge werden in derjenigen Berichtsperiode erfasst, in denen die jeweiligen Dienstleistungen erbracht werden.	Ertragserfassung bei Übertragung der maßgeblichen Risiken und Chancen .	Ertragserfassung nach dem wirtschaftlichen Gehalt der Vereinbarung. Ggf. Linearisierung über Vertragslaufzeit aus Praktikabilitätsgründen möglich.

Die Würdigung der Ertragsrealisation ist wie folgt vorzunehmen:



Ausweis

IPSAS 9 enthält keine separaten Vorschriften für den Ausweis der Erträge und Aufwendungen in der Ergebnisrechnung. IPSAS 1.102 enthält Vorgaben für eine Mindestgliederung der Ergebnisrechnung. Hier wird der separate Ausweis von Umsatzerlösen gefordert.

Ausblick IFRS 15 (ED 70: Erträge mit Leistungsverpflichtung)

Grundlage des IPSAS 9 bildet der für die Privatwirtschaft anzuwendende IAS 18. Für Geschäftsjahre beginnend am oder nach dem 01.01.2018 ist für die Erlösrealisation nach internationaler Rechnungslegung in der Privatwirtschaft bereits der IFRS 15 einschlägig, welcher sowohl IAS 18, IAS 11 sowie zugehörige Interpretationen ersetzt. Diese Neuregelung der Erlösrealisation soll mittelfristig auch in die IPSAS Eingang finden und wird aktuell auf Basis des IPSASB Exposure Draft 70: Erträge mit Leistungsverpflichtung (ED 70) diskutiert.

Im Kern basiert ED 70 auf einem 5-Schritte-Modell, welches für sämtliche Erlöse im Zusammenhang mit Leistungsverpflichtungen anzuwenden ist. Ist eine verbindliche Vereinbarung identifiziert (Schritt 1), sind in Schritt 2 die aus der Vereinbarung resultierenden Leistungsverpflichtungen in Form von geschuldeten Dienstleistungen und Gütern zu identifizieren. In Schritt 3 ist der Gesamtbetrag der Verpflichtung als Wert der erwarteten Gegenleistung zu bestimmen. Dieser Gesamtbetrag ist in Schritt 4 auf die identifizierten Leistungsverpflichtungen aufzuteilen. Abschließend sind in Schritt 5 Umsatzerlöse dann zu erfassen, wenn eine Leistungsverpflichtung erfüllt ist. Eine Leistungsverpflichtung gilt als erfüllt, wenn ein vereinbartes Gut oder eine zu erbringende Dienstleistung auf den Vertragspartner übertragen bzw. für den Vertragspartner erbracht wird, d.h., wenn der Vertragspartner die Verfügungsmacht über das Gut oder die Dienstleistung erhält.

Unterschiede IPSAS / HGB

	IPSAS	HGB
Anwendungsbereich		
Erträge aus Transaktionen mit zurechenbarer Gegenleistung	<p>In den Anwendungsbereich fallen gegenseitige Leistungsbeziehungen wie der Verkauf von Waren, die Erbringung von Dienstleistungen oder Nutzung von Vermögenswerten.</p> <p>(IPSAS 9.11)</p> <p>Gesonderte Regelungen bestehen für Erträge aus Transaktionen ohne zurechenbare Gegenleistung (IPSAS 23).</p> <p>Zudem werden spezifische Erträge aus Transaktionen mit zurechenbarer Gegenleistung in separaten Standards geregelt (IPSAS 11, IPSAS 13).</p>	<p>Keine Abgrenzung zwischen Erträge mit und ohne gegenseitige Leistungsbeziehungen.</p>

	IPSAS	HGB
Ansatz		
Realisationszeitpunkt	Grundsatz (unabhängig vom Vertrag):	Grundsatz (unabhängig vom Vertrag):
a.) Erbringung von Dienstleistungen	Nach dem Fertigstellungsgrad, sofern dieser zuverlässig geschätzt werden kann. Wenn keine verlässliche Schätzung: Ertragserfassung im Umfang der angefallenen Aufwendungen. Wenn keine hinreichende Wahrscheinlichkeit der Erstattung der angefallenen Kosten: Keine Ertragserfassung, lediglich Buchung des Aufwandes. (IPSAS 9.19 ff.)	Gemäß Realisationsprinzip dürfen lediglich realisierte Gewinne ausgewiesen werden. → Completed Contract-Methode (§ 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB) Abgrenzbare Vertragstypen: Werkvertrag Bei der Erbringung von Dienstleistungen im Rahmen von Werkverträgen erfolgt der Übergang der Chancen und Risiken i.d.R. mit Abnahme des Werks durch den Besteller. Eine etwaige Teil-Gewinnrealisation kann bei Abnahme abgrenzbarer Teilleistungen zulässig sein. Dienstvertrag (zeitpunktbezogen) Mit Abschluss einer Dienstleistung gilt geschuldete Hauptleistung regelmäßig als erbracht. So hat eine Ertragserfassung zu diesem Zeitpunkt zu erfolgen. Dienstvertrag (zeitraumbezogen) Es handelt sich um Wiederkehr- bzw. Dauerschuldverhältnisse, weshalb eine ratierliche Realisation möglich sein kann.
b.) Verkauf von Waren	Erfassung bei Übertragung der maßgeblichen Risiken und Chancen. (IPSAS 9.28)	Analog IPSAS Erfassung bei Übergang Chancen und Risiken auf den Käufer (regelmäßig bei Lieferung).
c.) Nutzungsentgelte		
• Zinsen	Zinsen sind zeitanteilig zu erfassen, wobei die effektive Verzinsung des Vermögenswertes berücksichtigt wird. (IPSAS 9.34)	Ratierliche Erfassung mit Ablauf des jeweiligen Überlassungszeitraumes.
• Lizenzgebühren / Nutzungsentgelte	Lizenzgebühren/Nutzungsentgelte sind zu erfassen, wenn sie in Übereinstimmung mit dem Inhalt der jeweiligen Vereinbarung erworben werden; es sei denn, es ist in Anbetracht des Inhalts der Vereinbarung angemessener, Einnahmen auf einer anderen systematischen und rationalen Grundlage zu erfassen. (IPSAS 9.34, .37)	IdR ratierliche Ertragsrealisation (pro rata temporis) entsprechend des Zeitraums der Leistungserbringung.

	IPSAS	HGB
<p>• Dividenden und ähnliche Ausschüttungen</p>	<p>Dividenden oder ähnliche Ausschüttungen sind zu erfassen, wenn das Recht des Gesellschafters oder des Unternehmens auf Zahlung entsteht (Fassung des Gewinnverwendungsbeschlusses).</p> <p>(IPSAS 9.34)</p>	<p>Erfassung idR zum Zeitpunkt des Gewinnausschüttungsbeschlusses (rechtliche Begründung des Gewinnanspruchs).</p> <p>(§ 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB)</p>
<p>Tauschgeschäft</p>	<p>Tauschgeschäfte gegen Waren oder Dienstleistungen, die ähnlicher Art und gleichem Wert sind, stellen keine ertragswirksame Transaktion dar.</p> <p>Tauschgeschäfte gegen Waren oder Dienstleistungen, die ungleicher Art/ Wert sind, bewirken einen Ertrag. Der Ertrag bemisst sich nach dem tatsächlichen Wert der erhaltenen Güter oder Dienstleistungen. Kann der tatsächliche Wert der erhaltenen Güter oder Dienstleistungen nicht hinreichend verlässlich bestimmt werden, so bemisst sich der Ertrag nach dem tatsächlichen Wert der abgegebenen Güter oder Dienstleistungen.</p> <p>(IPSAS 9.17)</p>	<p>Wahlrecht zwischen Realisation durch Aktivierung des erworbenen Vermögensgegenstandes zu dem über dem Buchwert liegenden Zeitwert des getauschten Vermögensgegenstandes und Vermeidung der Realisation durch Fortführung des Buchwerts.</p>
<p>Ausweis</p>	<p>IPSAS 9 enthält keine näheren Informationen hinsichtlich des Ausweises in der Ergebnisrechnung.</p> <p>IPSAS 1.102 enthält Vorgaben für eine Mindestgliederung der Ergebnisrechnung. Hier wird der separate Ausweis von Umsatzerlösen gefordert.</p>	<p>Gesonderter Ausweis von Umsatzerlösen sowie sonstigen Zinsen und ähnlichen Erträgen gemäß Gliederungsschema des HGB.</p> <p>(§ 275 HGB)</p>
<p>Anhangangaben</p>	<p>Beschreibung der angewandten Bilanzierungs- und Bewertungsmethode</p> <p>Beschreibung der Methode zur Ermittlung des Fertigstellungsgrades von Dienstleistungen</p> <p>Summe der Erträge je Kategorie</p> <ul style="list-style-type: none"> • Verkauf von Waren • Erbringung von Dienstleistungen • Zinsen • Nutzungsentgelte • Dividenden oder ähnliche Ausschüttungen <p>Angabe zu der Höhe der Erträge aus Tauschtransaktionen je Kategorie</p> <p>(IPSAS 9.39)</p>	<p>Beschreibung der angewandten Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden</p> <p>Aufgliederung der Umsatzerlöse nach Tätigkeitsbereichen sowie nach geografisch bestimmten Märkten, soweit sich unter Berücksichtigung der Organisation des Verkaufs, der Vermietung oder Verpachtung von Produkten und der Erbringung von Dienstleistungen der Gesellschaft die Tätigkeitsbereiche und geografisch bestimmten Märkte untereinander erheblich unterscheiden</p> <p>(§§ 284, 285 HGB)</p>

7.2.2 Erwähnenswerte Praxiserkenntnisse aus der Umsetzung

Im Rahmen der Umsetzung des Standards ergaben sich folgende wesentliche Erkenntnisse:

Anwendungsbe- reich	Aufgrund der in den IPSAS – anders als nach nationalem Handelsrecht – vorgesehenen Unterscheidung zwischen Erträgen mit und ohne Gegenleistung war zunächst eine entsprechende Zuordnung und Trennung der Realisationsvorgänge erforderlich. In weiten Teilen (insb. im Bereich der Steuern und Transfererträge) war diese unkompliziert und eindeutig möglich. Nach getroffener erstmaliger Abgrenzung wäre für im Rahmen einer regelmäßigen Bilanzierung nach IPSAS eine entsprechende Anpassung des Kontenplans sowie eine Erfassung der entsprechenden Sachverhalte auf separaten Konten sinnvoll.
Anwendung der „Percentage of Completion“-Me- thode (PoC-Me- thode)	Anpassungsbedarfe im Vergleich zur nationalen Rechnungslegung bei der Umsetzung des IPSAS 9 haben sich insbesondere durch die Anwendung der PoC-Methode für die Realisation von Erträgen aus der Erbringung von Dienstleistungen ergeben. Aufgrund der im Land Hessen gelebten Abrechnungspraxis (Abrechnung im Rahmen von Werkverträgen nach erbrachter Teilleistung und entsprechend Leistungsfortschritt) waren die relevanten Wertermittlungen praktisch ohne großen Aufwand durchführbar.

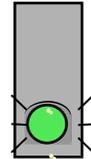
7.2.3 Zweckadäquate Rechnungslegung durch Anwendung der IPSAS?

a. Zusammenfassende Einschätzung

IPSAS 9 gewährleistet eine zweckadäquate Rechnungslegung (insbes.)

Anwendungsbereich

- Durch die definitorische Abgrenzung zwischen einseitigen und (zusätzlich weiter differenzierten) gegenseitige Leistungsbeziehungen wird den Besonderheiten der öffentlichen Hand Rechnung getragen und eine transparente Darstellung der unterschiedlichen Finanzierungsquellen ermöglicht.



Realisationszeitpunkt bei der Erbringung von Dienstleistungen

- Die Ertragsrealisation entsprechend Leistungsfortschritt (PoC-Methode) gewährleistet eine periodengerechte und transparente Darstellung von erwirtschafteten Gewinnen und Verlusten. Spezifische Vorgaben, nach denen der Leistungsfortschritt zu beurteilen ist und Kriterien für eine entsprechende Ertragsrealisation lassen auf objektiverer Grundlage einen dem wirtschaftlichen Gehalt Rechnung tragenden Ausweis von Erlösen / Gewinnen zu.

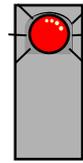
ED 70 i.V.m. ED 71 und ED 72

- Die zukünftigen, vereinheitlichten Regelungen zur Aufwands- und Ertragserfassung begünstigen grundsätzlich die Vergleichbarkeit von Abschlüssen im öffentlichen Sektor.
- Darüber hinaus gehen mit dem ED 70 ein übergreifendes Konzept zur Erfassung von auf Basis einer Leistungsverpflichtung erwirtschafteten Erträgen sowie differenzierte und ausführliche Leitlinien zur Erlöserfassung einher, die – mit wenigen Ausnahmen – einheitlich auf alle Transaktionen im Zusammenhang mit einer Leistungsverpflichtung anzuwenden sind, wodurch die Anwenderfreundlichkeit verbessert und ein positiver Effekt auf die Datenqualität erzielt werden kann.

IPSAS 9 gewährleistet keine zweckadäquate Rechnungslegung (insbes.)

Anwendungsbereich • Der Standard sieht keine Regelungen für den Bereich der „sonstigen“ Aufwendungen vor.

Ausweis • Der Standard macht keine Vorgaben zur konkreten Gliederung von Erträgen, so dass die berichterstattenden Einheiten die Darstellung unter Beachtung der Vorgaben des IPSAS 1 nach eigenem Ermessen wählen können. Dies führt zu einer Einschränkung der angestrebten Vergleichbarkeit von Abschlüssen verschiedener Einheiten.



b. Detaillierte Würdigung

Einflussfaktoren für die Einschätzung einer zweckadäquaten Rechnungslegung	Anwendungsbereich Trennung von einseitigen und gegenseitigen Leistungsbeziehungen (Vgl. IPSAS 11, 23)	Ansatz Realisationszeitpunkt bei der Erbringung von Dienstleistungen (Vgl. IPSAS 11)
Transparenz, (adressatengerechter) Informationsgehalt und Verständlichkeit	ja	ja
	<ul style="list-style-type: none"> • Besonderheiten der öffentlichen Hand wird durch die definitorische Abgrenzung zwischen einseitigen und (zusätzlich weiter differenzierten) gegenseitigen Leistungsbeziehungen Rechnung getragen • Durch die Abgrenzung zu IPSAS 23 wird eine transparente Darstellung der unterschiedlichen Ertragsquellen ermöglicht 	<ul style="list-style-type: none"> • Transparenz durch Ertragsrealisation entsprechend des Leistungsfortschritts (PoC-Methode)
Datenqualität	nein	ja
	<ul style="list-style-type: none"> • IPSAS 9 enthält keine Regelungen für den Bereich der „sonstigen“ Aufwendungen 	<ul style="list-style-type: none"> • Periodengerechte Darstellung erwirtschafteter Gewinne und Verluste durch Ertragsrealisation entsprechend des Leistungsfortschritts (PoC-Methode)
Vergleichbarkeit	ja	ja
	<ul style="list-style-type: none"> • Anwendungsbereich sowie Abgrenzung eindeutig definiert 	<ul style="list-style-type: none"> • Ermessensspielräume bei der Beurteilung des Leistungsfortschritts • Spezifische Vorgaben, nach denen der Leistungsfortschritt zu beurteilen ist, sollen diese reduzieren
Fazit	IPSAS bietet eine zweckadäquate Rechnungslegung	IPSAS bietet eine zweckadäquate Rechnungslegung
Schlussfolgerung		<ul style="list-style-type: none"> • Aufgrund der im Land Hessen gelebten Abrechnungspraxis waren die relevanten Wertermittlungen im Rahmen der PoC-Methode praktisch ohne großen Aufwand durchführbar
Anmerkungen / Informationen	<ul style="list-style-type: none"> • Zukünftigen Regelungen zur Ertragserfassung im Rahmen des ED 70 (ersetzt IPSAS 9 und IPSAS 11) begünstigen grundsätzlich die Vergleichbarkeit von Abschlüssen im öffentlichen Sektor <ul style="list-style-type: none"> • ED 70 enthält einheitliche Regelungen zur Erfassung von auf Basis einer Leistungsverpflichtung erwirtschafteten Erträgen, wodurch die Anwenderfreundlichkeit verbessert und ein positiver Effekt auf die Datenqualität erzielt werden kann 	

Bewertung	Ausweis	Anhangangaben
Kein sich ergebender Unterschied	Berücksichtigung der Vorgaben des IPSAS 1	Erweiterte Anhangangaben
	ja	ja
	<ul style="list-style-type: none"> • Keine Vorgaben zur konkreten Gliederung von Erträgen vorhanden (Berücksichtigung des IPSAS 1) • Flexibilität ermöglicht es die individuellen Schwerpunkte herauszuarbeiten und so eine größtmögliche Transparenz herzustellen 	<ul style="list-style-type: none"> • Zusätzliche Anhangangaben führen zu einem Informationszugewinn • Anhangangaben sind in einem angemessenen Rahmen • Anhangangaben sind nachvollziehbar
	n/a	ja
		<ul style="list-style-type: none"> • Zusätzliche Ermittlung von Informationen für die Anhangangaben erforderlich Dabei handelt es sich i.d.R. um vorhandenen IST-Daten
	nein	ja
	<ul style="list-style-type: none"> • Darstellung erfolgt unter Beachtung der Vorgaben des IPSAS 1 nach eigenem Ermessen • Vergleichbarkeit damit eingeschränkt 	<ul style="list-style-type: none"> • Vergleichbarkeit durch eindeutige Regelungen gewährleistet
IPSAS bietet eine zweckadäquate Rechnungslegung	IPSAS bietet eine zweckadäquate Rechnungslegung	IPSAS bietet eine zweckadäquate Rechnungslegung

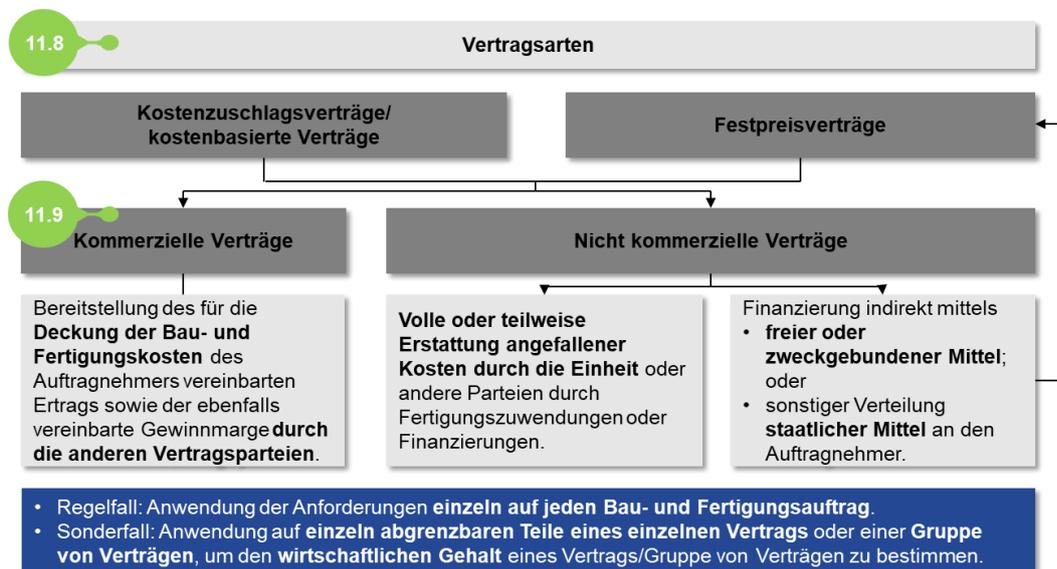
7.3 IPSAS 11: Fertigungsaufträge

7.3.1 Theoretische Grundlagen

Anwendungsbereich

Gemäß IPSAS 11.1 ist der Standard auf Bau- und Fertigungsaufträge anzuwenden. Ein Bau- und Fertigungsauftrag ist definiert als ein Auftrag über den kundenspezifischen Bau und die Fertigung von Gegenständen, die hinsichtlich Design, Technologie und Funktion oder hinsichtlich ihrer Verwendung aufeinander abgestimmt oder voneinander abhängig sind (z.B. Gebäude, Straßen, Tunnel, Brücke, Dämme oder Wasserversorgungsanlagen) (IPSAS 11.4). Bau- und Fertigungsaufträge beinhalten ebenfalls Aufträge zur Erbringung von Dienstleistungen, die direkt im Zusammenhang mit dem Bau und der Fertigung eines Vermögenswerts stehen; und Aufträge über den Abriss oder die Instandsetzung von Vermögenswerten sowie die Wiederherstellung der Umgebung nach dem Abriss der Vermögenswerte (IPSAS 11.6). IPSAS 11 ist insbesondere relevant, wenn sich die Fertigungsaufträge über mehrere Perioden erstrecken.

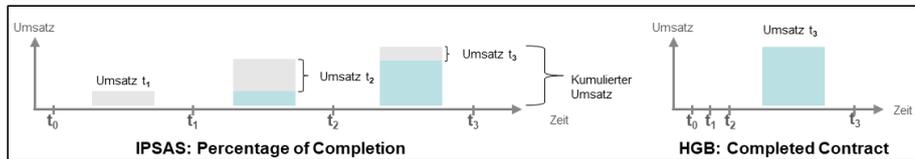
Bau- und Fertigungsverträge werden unterteilt in Kostenzuschlagsverträge bzw. kostenbasierte Verträge und Festpreisverträge (IPSAS 11.8). Die folgende Grafik enthält eine Übersicht.



Ansatz

Die folgende Grafik gibt einen Überblick über die Erfassung von Erlösen und Aufwendungen von Bau- und Fertigungsaufträgen gemäß IPSAS 11.30 ff.

11.30 Verlässlich schätzbare Auftragserlöse und Auftragskosten sind entsprechend dem Leistungsfortschritt (Percentage of Completion – PoC) am Abschlussstichtag jeweils als Ertrag und Aufwand zu erfassen. Ein erwartetes Defizit eines Bau- und Fertigungsauftrags ist unmittelbar als Aufwand zu erfassen.



11.38 Bestimmung des Fertigstellungsgrades mittels verschiedener Verfahren möglich

Verhältnis der bis zum Stichtag angefallenen Auftragskosten zu den geschätzten Gesamtauftragskosten

Begutachtung der erbrachten Leistung

Vollendung eines physischen Teils des Vertragswerks

Vom Kunden erhaltene Abschlagszahlungen und Anzahlungen spiegeln die erbrachte Leistung häufig nicht wider.

Je nach Vertragstyp ist zu prüfen, ob Auftragserlöse und -kosten verlässlich zu ermitteln sind.

Sind Auftragserlöse und Auftragskosten verlässlich ermittelbar?

11.31 Festpreisvertrag

Der gesamte Auftragserlös kann verlässlich bewertet werden.

Es ist wahrscheinlich, dass der wirtschaftliche Nutzen oder das Nutzungspotenzial aus dem Vertrag der Einheit zufließen wird.

Noch anfallende Kosten bis zur Fertigstellung + Grad der Fertigstellung können verlässlich bewertet werden.

Die dem Vertrag zurechenbaren (Auftrags-)Kosten können eindeutig bestimmt und verlässlich bewertet werden.

11.32 Kostenzuschlagsvertrag oder kostenbasierter Vertrag

11.40 Verlässliche Schätzung nicht möglich:

- Erfassung der Erlöse nur in Höhe der angefallenen Auftragskosten, die wahrscheinlich einbringbar sind; und
- Erfassung der Auftragskosten in der Periode, in der sie anfallen, als Aufwand.

Erwartetes Defizit eines Bau- und Fertigungsauftrags:

- Unmittelbare Erfassung als Aufwand.

Bewertung

IPSAS 11.16-22 enthalten Regelungen zur Bewertung von Auftragserlösen. Grundsätzlich wird der Auftragserlös zum tatsächlichen Wert der erwarteten Gegenleistung bewertet.

11.16

Der **Auftragserlös** umfasst:

- den ursprünglich **im Vertrag vereinbarten Erlös**; und
- **Zahlungen für Abweichungen vom Vertragswerk**, Nachforderungen und Prämien, sofern es wahrscheinlich ist, dass sie zu einem Ertrag führen und sie verlässlich ermittelt werden können.

Auftragserlös wird zum **tatsächlichen Wert** der erwarteten Gegenleistung bewertet.

- Bewertung der Auftragserlöse wird von einer **Reihe von Ungewissheiten** beeinflusst.
- **Häufige Anpassung von Schätzungen** bei Eintreten von Ereignissen und der Klärung von Unsicherheiten.

Erhöhung oder Minderung des Auftragserlöses durch

- Abweichungen, Kostensteigerungen oder Vertragsstrafen;
- Änderung des vertraglich zu erbringenden Leistungsumfangs;
- Nachforderungen; sowie
- Prämien.

Die Berechnung von Auftragskosten sind in IPSAS 11.23-29 festgelegt. Der Standard unterscheidet zwischen direkten, indirekten und sonstigen Kosten.

11.23

Die **Auftragskosten** umfassen:

- die **direkten Kosten** in Verbindung mit einem bestimmten Vertrag;
- **indirekte und allgemeine Kosten**, die der generellen Auftragserfüllung zurechenbar sind; und
- **sonstige Kosten**, die dem Kunden vertragsgemäß in Rechnung gestellt werden können.

Direkte Kosten*	Indirekte Kosten*	Sonstige Kosten*
<ul style="list-style-type: none">• Bau- und Fertigungslöhne• Bau- und Fertigungsmaterial;• planmäßige Abschreibungen;• Transportkosten;• Kosten aus der Anmietung von Maschinen und Anlagen;• Kosten für Nachbesserungen und Garantieleistungen; und• Nachforderungen Dritter.	<ul style="list-style-type: none">• Versicherung;• Kosten für das Design, die nicht in direktem Zusammenhang mit einem spezifischen Vertrag stehen; und• Bau- und Fertigungsgemeinkosten.	<ul style="list-style-type: none">• Allgemeine administrative Kosten;• Vertriebskosten;• Forschungs- und Entwicklungskosten; und• Planmäßige Abschreibungen auf ungenutzte Anlagen und Maschinen, die nicht für die Abwicklung eines bestimmten Vertrags verwendet werden.

*beispielhafte Darstellung - keine abschließende Aufzählung

Ausweis

Auftragserlöse bzw. Auftragskosten in Verbindung mit einem Auftrag sind entsprechend dem Leistungsfortschritt am Abschlussstichtag jeweils als Ertrag bzw. Aufwand zu erfassen (IPSAS 11.30).

Angaben

Gefordert ist eine Angabe der in der Berichtsperiode erfassten Erlöse aus Auftragserlösen, sowie zu den Methoden der Ermittlung (IPSAS 11.50). Darüber hinaus sind Angaben zu laufenden Verträgen zu machen (IPSAS 11.51). Ebenfalls erforderlich ist die Angabe der verlässlich schätzbaren Auftragserlöse und Auftragskosten im Saldo als Vermögenswerte bzw. als Verbindlichkeiten (IPSAS 11.53).

Ausblick IFRS 15 (ED 70: Erträge mit Gegenleistung)

Grundlage des IPSAS 11 bildet der für die Privatwirtschaft anzuwendende IAS 11. Für Geschäftsjahre beginnend am oder nach dem 01.01.2018 ist für die Erlösrealisation nach internationaler Rechnungslegung in der Privatwirtschaft bereits der IFRS 15 einschlägig, welcher sowohl IAS 18, IAS 11 sowie zugehörige Interpretationen ersetzt. Diese Neuregelung der Erlösrealisation soll mittelfristig auch in die IPSAS Eingang finden und wird aktuell auf Basis des IPSASB Exposure Draft 70: Erträge mit Leistungsverpflichtung (ED 70) diskutiert. Eine Aufteilung der Regelungen für die Ertragsrealisation nach IPSAS auf mehrere Standards (derzeit IPSAS 9 und IPSAS 11) wäre damit künftig nicht mehr gegeben, so dass die bereits in Abschnitt D 7.2.1 gemachten Erläuterungen zum ED 70 analog gelten.

Unterschiede HGB / IPSAS

	IPSAS	HGB
Anwendungsbereich	Bilanzierung langfristiger Bau- und Fertigungsaufträge sowie mit dem Bau und der Fertigung eines Vermögenswertes durch den Kunden in Zusammenhang stehender Dienstleistungen → Regelungen zur Bilanzierung von Auftragserlösen, Auftragskosten sowie der entsprechenden Erfassung einer Forderung. (IPSAS 11.1, 11.4, 11.6, 11.53)	- Anwendung allgemeiner Regelungen zur Erfassung von Vermögensgegenständen (§246 Abs. 1 HGB) sowie Erträgen und Aufwendungen gemäß § 252 Abs 1 Nr. 5 HGB. - Regelungen zur Aktivierung zuzurechnender Herstellungskosten als unfertige Erzeugnisse im Vorratsvermögen gemäß § 253 Abs 1 HGB i.V.m. § 255 Abs 2 HGB.
Ansatz und Bewertung		
Ertragsrealisierung	Percentage-of-completion-Methode (PoC-Methode): Erfassung verlässlich schätzbarer Erträge und Aufwendungen bereits während Fertigungsprozess entsprechend Leistungsfortschritt (Realisationszeitpunkte). (IPSAS 11.30) Sofern eine verlässliche Schätzung der Auftragserlöse und –kosten nicht möglich ist, ist der Erlös nur in Höhe der angefallenen Auftragskosten zu erfassen, die wahrscheinlich einbringbar sind; und sind die Auftragskosten in der Periode, in der sie anfallen, als Aufwand zu erfassen. (IPSAS 11.40)	<i>Completed-contract-Methode als Regelfall</i> , d.h. Umsatzerlöse sind bei langfristiger Auftragsfertigung bei denen der Gesamtauftrag nicht in Teilabnahmen unterteilt ist, grds erst ab dem Zeitpunkt der Übergabe des Gesamtwerks und der erfolgten Abnahme durch den Auftraggeber zu erfassen. <i>PoC-Methode als Teilgewinnrealisierung</i> lediglich bei abgrenzbaren Teilleistungen zulässig.

	IPSAS	HGB
Ausweis	<p>Auftragserlöse bzw. Auftragskosten in Verbindung mit einem Auftrag sind entsprechend dem Leistungsfortschritt am Abschlussstichtag jeweils als Ertrag bzw. Aufwand zu erfassen (IPSAS 11.30). Darüber hinaus enthält IPSAS 11 keine näheren Informationen hinsichtlich des Ausweises in der Ergebnisrechnung.</p> <p>In entsprechender Höhe erfolgt ein Ausweis von Forderungen aus Lieferungen und Leistungen (IPSAS 11.53).</p>	<p>Ausweis von Erlösen und Aufwendungen gemäß Gliederungsschema des § 275 HGB.</p> <p>Angefallene Auftragskosten sind bis zum Zeitpunkt der Ertragsrealisierung gem. der <i>Completed-contract-Methode</i> grds. als unfertige Leistungen innerhalb des Vorratsvermögens auszuweisen.</p>
Anhangangaben	<p>Angabe der in der Berichtsperiode erfassten Erlöse aus Auftragserlösen, sowie zu den Methoden der Ermittlung. (IPSAS 11.50)</p> <p>Angaben zu laufenden Verträgen. (IPSAS 11.51)</p> <p>Angabe der verlässlich schätzbaren Auftragserlöse und Auftragskosten im Saldo als Vermögenswerte bzw. als Verbindlichkeiten. (IPSAS 11.53)</p>	<p>Beschreibung der angewandten Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden</p> <p>Aufgliederung der Umsatzerlöse nach Tätigkeitsbereichen sowie nach geografisch bestimmten Märkten, soweit sich unter Berücksichtigung der Organisation des Verkaufs, der Vermietung oder Verpachtung von Produkten und der Erbringung von Dienstleistungen der Gesellschaft die Tätigkeitsbereiche und geografisch bestimmten Märkte untereinander erheblich unterscheiden (§§ 284, 285 HGB)</p>

7.3.2 Erwähnenswerte Praxiserkenntnisse aus der Umsetzung

Im Rahmen der Umsetzung des Standards ergaben sich folgende wesentliche Erkenntnisse:

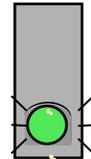
Anwendungsbereich	<p>Die Ermittlung, ob das Land Hessen in der Ausführung seiner Aufgaben auch solche im Anwendungsbereich des IPSAS 11 übernimmt und somit entsprechende Sachverhalte nach den Vorgaben für die Bilanzierung von langfristigen Fertigungsaufträgen abzubilden hat, war mit einer intensiven Analyse und insbesondere einer Diskussion der genauen Tätigkeit des Landes im Rahmen von Bau- und Fertigungsaufträgen verbunden. Als Ergebnis der Analyse konnte festgehalten werden, dass das Land Hessen zwar im Rahmen von langfristigen Bau- und Fertigungsaufträgen im Sinne des IPSAS 11 tätig ist, jedoch durch die aktuellen Vertrags- und Abrechnungsgestaltungen – mit Ausnahme von zusätzlichen Anhangangaben – keine Anpassungsbedarfe bei der Umstellung von nationaler auf internationale Rechnungslegung erforderlich sind.</p>
--------------------------	---

7.3.3 Zweckadäquate Rechnungslegung durch Anwendung der IPSAS?

a. Zusammenfassende Einschätzung

IPSAS 11 gewährleistet eine zweckadäquate Rechnungslegung (insbes.)

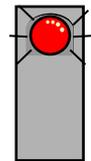
- Anwendungsbereich**
- Analog zum IPSAS 9 kann auch für den IPSAS 11 festgestellt werden, dass durch die definitorische Abgrenzung zwischen einseitigen und (zusätzlich weiter differenzierten) gegenseitige Leistungsbeziehungen die Besonderheiten der öffentlichen Hand Rechnung berücksichtigt und eine transparente Darstellung der unterschiedlichen Ertragsquellen gefördert werden.



- Ertragsrealisation**
- Wie auch für die Ertragsrealisation für Dienstleistungen nach IPSAS 9 wird durch die Anwendung der PoC-Methode auf langfristige Bau- und Fertigungsaufträge eine periodengerechte und transparente Ergebnisdarstellung erzielt. Spezifische Vorgaben zu den für die Ertragsrealisation nach Leistungsfortschritt zu erfüllenden Kriterien vermeiden die Erfassung noch nicht hinreichend konkretisierter Erträge.

IPSAS 11 gewährleistet keine zweckadäquate Rechnungslegung (insbes.)

- Anwendungsbereich**
- Mit einem separaten Standard für langfristige Bau- und Fertigungsaufträge geht auch ein zusätzlicher Abgrenzungsaufwand einher. Daher kann, auch wenn – wie vorhergehend hervorgehoben – die grundsätzliche Abgrenzung von einseitigen und gegenseitigen Leistungsbeziehungen und den daraus erwirtschafteten Erträgen positiv hervorzuheben ist, dennoch in Frage gestellt werden, ob die Existenz eines separaten Standards für die Bilanzierung von langfristigen Bau- und Fertigungsaufträgen für den öffentlichen Sektor zwingend erforderlich ist, oder die allgemeinen Regelungen zur Ertragsrealisation aus gegenseitigen Leistungsbeziehungen – unter Mitgabe entsprechender Spezifika und Anwendungsbeispiele – ausreichend sind.
 - Durch die vorgesehene Angleichungen der Regelungen zur Erlösrealisation an IFRS 15 wäre eine entsprechende Aufteilung - wie sie aktuell zwischen IPSAS 9 Erträge aus Transaktionen mit zurechenbarer Gegenleistung und IPSAS 11 Fertigungserträge vorgenommen wird - künftig nicht mehr gegeben, so dass die bereits in Abschnitt D 7.2.3 gemachten Erläuterungen zum ED 70 analog gelten.



b. Detaillierte Würdigung

Einflussfaktoren für die Einschätzung einer zweckadäquaten Rechnungslegung	Anwendungsbereich Trennung von einseitigen und gegenseitigen Leistungsbeziehungen (Vgl. IPSAS 11, 23)	Ansatz Ertragsrealisation im Zusammenhang mit Fertigungsaufträgen (Vgl. IPSAS 9)
Transparenz, (adressatengerechter) Informationsgehalt und Verständlichkeit	ja	ja
	<ul style="list-style-type: none"> • Besonderheiten der öffentlichen Hand wird durch die definitorische Abgrenzung zwischen einseitigen und (zusätzlich weiter differenzierten) gegenseitigen Leistungsbeziehungen Rechnung getragen • Durch die Abgrenzung zu IPSAS 23 wird eine transparente Darstellung der unterschiedlichen Ertragsquellen ermöglicht • Mit dem separaten Standard für langfristige Bau- und Fertigungsaufträge geht jedoch auch ein zusätzlicher Abgrenzungsaufwand im Hinblick auf IPSAS 9 einher 	<ul style="list-style-type: none"> • Transparenz durch Ertragsrealisation entsprechend des Leistungsfortschritts (PoC-Methode)
Datenqualität	n/a	ja
		<ul style="list-style-type: none"> • Periodengerechte Darstellung erwirtschafteter Gewinne und Verluste durch Ertragsrealisation entsprechend des Leistungsfortschritts (PoC-Methode) • Vermeidung der Erfassung noch nicht hinreichend konkretisierter Erträge durch spezifische Vorgaben
Vergleichbarkeit	ja	ja
	<ul style="list-style-type: none"> • Anwendungsbereich sowie Abgrenzung definiert; • Unterschiedliche Ausprägungen der Rolle der bilanzierenden Einheit können jedoch zu Anwendung oder Nicht-Anwendung führen (ist die Einheit als "contractor" tätig)? 	<ul style="list-style-type: none"> • Ermessensspielräume bei der Beurteilung des Leistungsfortschritts • Spezifische Vorgaben, nach denen der Leistungsfortschritt zu beurteilen ist, sollen diese reduzieren
Fazit	IPSAS bietet eine zweckadäquate Rechnungslegung	IPSAS bietet eine zweckadäquate Rechnungslegung
Schlussfolgerung	<ul style="list-style-type: none"> • Erfordernis eines separaten Standards für die Bilanzierung von langfristigen Bau- und Fertigungsaufträgen für den öffentlichen Sektor kann in Frage gestellt werden 	<ul style="list-style-type: none"> • Aufgrund der im Land Hessen gelebten Abrechnungspraxis waren die relevanten Wertermittlungen im Rahmen der PoC-Methode praktisch ohne großen Aufwand durchführbar
Anmerkungen / Informationen	<ul style="list-style-type: none"> • Zukünftigen Regelungen zur Ertragserfassung im Rahmen des ED 70 (ersetzt IPSAS 9 und IPSAS 11) begünstigen grundsätzlich die Vergleichbarkeit von Abschlüssen im öffentlichen Sektor <ul style="list-style-type: none"> • ED 70 enthält einheitliche Regelungen zur Erfassung von auf Basis einer Leistungsverpflichtung erwirtschafteten Erträgen, wodurch die Anwenderfreundlichkeit verbessert und ein positiver Effekt auf die Datenqualität erzielt werden kann 	

Bewertung	Ausweis	Anhangangaben
Unterschiede in der Bewertung ergeben sich lediglich als Folge aus dem Bereich Ansatz	Darstellung in der Bilanz - Zur Darstellung in der Ergebnisrechnung siehe IPSAS 9 i.V.m. IPSAS 1	Erweiterte Anhangangaben
	ja	ja
	<ul style="list-style-type: none"> Neben der Vorgabe Auftragserlöse bzw. Auftragskosten entsprechend dem Leistungsfortschritt als Ertrag bzw. Aufwand zu erfassen, konkrete Vorgabe des Ausweises einer Forderung/Verbindlichkeit in entsprechender Höhe 	<ul style="list-style-type: none"> Zusätzliche Anhangangaben führen zu einem Informationszugewinn Anhangangaben sind in einem angemessenen Rahmen Anhangangaben sind nachvollziehbar
	n/a	n/a
		<ul style="list-style-type: none"> Zusätzliche Ermittlung von Informationen für die Anhangangaben erforderlich (z.B. Angaben zu "erhaltenen Anzahlungen")
	ja	ja
	<ul style="list-style-type: none"> Vergleichbarkeit durch eindeutige Regelungen gewährleistet 	<ul style="list-style-type: none"> Vergleichbarkeit durch eindeutige Regelungen gewährleistet
IPSAS bietet eine zweckadäquate Rechnungslegung	IPSAS bietet eine zweckadäquate Rechnungslegung	IPSAS bietet eine zweckadäquate Rechnungslegung

7.4 IPSAS 23: Erträge aus einseitigen Leistungsbeziehungen

7.4.1 Theoretische Grundlagen

Anwendungsbereich

IPSAS 23 ist auf Erträge aus einseitigen Leistungsbeziehungen anzuwenden (IPSAS 23.2). Einseitige Leistungsbeziehungen (Transaktionen ohne zurechenbare Gegenleistung) i.S. der IPSAS werden wie folgt definiert: Eine öffentliche Einheit erhält entweder einen Wert von einer anderen Einheit ohne direkt einen annähernd gleichen Wert im Austausch hierfür zu geben, oder sie gibt einer anderen Einheit einen Wert hin ohne im Austausch hierfür direkt einen annähernd gleichen Wert zu erhalten (IPSAS 9.11). Als Beispiele sind insbesondere Steuern, Abgaben, Geldbußen, Zuschüsse und Spenden zu nennen.

Steuern

Unter dem Begriff „Steuern“ sind wirtschaftlicher Nutzen oder Nutzungspotenziale zu verstehen, die gemäß Gesetz und/oder Vorschriften, die zur Generierung von Erträgen für die öffentliche Hand festgelegt wurden, zwingend an Einheiten des öffentlichen Sektors zu zahlen sind oder gezahlt wurden (IPSAS 23.7).

Transfererträge

Transfererträge sind Zuflüsse, die zu einem künftigen wirtschaftlichen Nutzen oder Nutzenpotenzial aus einseitigen Leistungsbeziehungen führen, sofern es sich nicht um Steuern handelt. Es kann sich um zahlungswirksame oder nicht zahlungswirksame Zuflüsse handeln. Zu den Transfers zählen z.B. Zuwendungen, Geldbußen, Nachlässe, Schenkungen oder Spenden (IPSAS 23.7).

Ansatz

Die Ansatzvoraussetzungen für Steuern sind wie folgt definiert:

- Eintritt eines steuerbaren Ereignisses („taxable event“);
- Wahrscheinlichkeit des Zuflusses eines wirtschaftlichen Nutzens bzw. eines Leistungspotenzials;
- Verlässliche Bewertung des tatsächlichen Vermögenswertes (IPSAS 23.59 i.V.m. IPSAS 23.31).

Die Ansatzvoraussetzungen für Transfererträge sind wie folgt definiert:

- Die transferierte Ressource entspricht der Definition eines Vermögenswertes. Transfererträge entsprechen der Definition eines Vermögenswertes nach IPSAS 23.78, wenn die Einheit die Ressourcen als Folge eines Ereignisses aus der Vergangenheit (den Transfer) beherrscht und sie davon ausgeht, aus ihnen einen künftigen Nutzen zu ziehen;
- Wahrscheinlichkeit des Zuflusses eines wirtschaftlichen Nutzens bzw. eines Leistungspotenzials;
- Verlässliche Bewertung des tatsächlichen Vermögenswertes (IPSAS 23.76 i.V.m. IPSAS 23.31).

Bewertung

Steuern

Vermögenswerte aus Transaktionen mit Steuereinnahmen werden zu ihrem tatsächlichen Wert zum Erwerbszeitpunkt bewertet. Somit wird die Zugangs- und Folgebewertung anhand einer bestmöglichen Schätzung des Zuflusses von Ressourcen durchgeführt (IPSAS 23.67). Hierbei können statistische Modelle zum Einsatz kommen.

Transfererträge

Transferierte Vermögenswerte werden zu ihrem tatsächlichen Wert zum Erwerbszeitpunkt bewertet. Damit einhergehend sind zur Erfassung und Bewertung von Vermögenswerten durch die bilanzierenden Einheiten Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden, die den IPSASs entsprechen, zu entwickeln (IPSAS 23.83).

Die folgende Grafik gibt einen zusammenfassenden Überblick über die Ansatzkriterien, die Bewertung sowie den Ausweis von Erträgen aus einseitigen Leistungsbeziehungen.



Ausblick ED 71: Erträge ohne Leistungsverpflichtung

Im Zuge der Übernahme der Regelungen des IFRS 15 zur Erlösrealisation im Zusammenhang mit Leistungsverpflichtungen in die IPSAS ist eine Neuregelung der Erlöserfassung ohne Leistungsverpflichtung vorgesehen. Diese wird aktuell auf Basis des IPSASB Exposure Draft 71: Erträge ohne Leistungsverpflichtung (ED 71) diskutiert. Der Ausweis von Erlösen setzt nach ED 71 voraus, dass

- im Zusammenhang mit einer Transaktion ein zu erfassender Vermögenswert vorliegt und
- es sich bei dem Mittelzufluss nicht um eine Einlage eines Eigentümers handelt.

Sind diese Voraussetzungen erfüllt, ist zu prüfen, ob die Transaktion aus einer verbindlichen Vereinbarung entstanden ist, und, ob die Vereinbarung eine gegenwärtige Verpflichtung enthält. Resultiert die Transaktion aus keiner verbindlichen Vereinbarung bzw. enthält die Vereinbarung keine gegenwärtige Verpflichtung, sind die Erlöse bereits mit Übertragung der Verfügungsmacht über die erbrachte Leistung auf den Leistungsempfänger zu realisieren. Enthält die Vereinbarung hingegen eine gegenwärtige Verpflichtung, sind die Erlöse erst zu erfassen, sobald die gegenwärtige Verpflichtung erfüllt wurde.

Unterschiede IPSAS / HGB³²

	IPSAS	HGB
Anwendungsbereich		
Erträge aus einseitigen Leistungsbeziehungen	In den Anwendungsbereich des IPSAS 23 fällt die Bilanzierung von Erträgen aus Transaktionen ohne zurechenbare Gegenleistung. Ausgenommen von der Anwendung sind Erträge aus Transaktionen mit zurechenbarer Gegenleistung wie der Verkauf von Waren, die Erbringung von Dienstleistungen oder die Nutzung von Vermögenswerten. (IPSAS 23.2, 23.5)	Eine explizite Trennung zwischen Erträgen mit und ohne zurechenbare Gegenleistung wie nach IPSAS (IPSAS 9 und IPSAS 23) ist im HGB nicht vorgesehen.

³² Das Land Hessen hat im Einklang mit den Vorschriften des HGB entsprechende Regelungen für Besonderheiten der öffentlichen Hand erarbeitet. So wird die Abbildung der Erträge aus einseitigen Leistungsbeziehungen nach KHB im Einvernehmen mit dem Hessischen Rechnungshof und Wirtschaftsprüfungsgesellschaften als GoB-konforme Auslegung der handelsrechtlichen Grundsätze gewertet. In Ermangelung von konkreten Vorgaben des Handelsrechts wird an dieser Stelle teilweise auf Regelungen des KHB verwiesen.

Ansatz

Steuern

Ansatzvoraussetzungen:

- Eintritt des steuerbaren Ereignisses („Taxable event“)
- Wahrscheinlichkeit des Zuflusses eines wirtschaftlichen Nutzens bzw. eines Leistungspotenzials
- Verlässliche Bewertung des tatsächlichen Wertes des Vermögenswertes

(IPSAS 23.59 i.V.m. IPSAS 23.31)

Keine expliziten Regelungen im HGB, Ansatz von Ansprüchen und Verpflichtungen aus steuerlichen Geschäftsvorfällen nach allgemeinen Grundsätzen zum Ansatz von Vermögensgegenständen und Schulden nach nationalem Handelsbilanzrecht unter Berücksichtigung des Realisations- und Imparitätsprinzips

- Erfassung von Steueransprüchen in der Bilanz als Vermögensgegenstand
- mit Entstehung des jeweiligen Steueranspruchs nach Maßgabe der Einzelsteuergesetze (Tatbestandsverwirklichung)
- bei selbständiger Bewertbarkeit eines konkreten, d.h. bilanziell greifbaren und über den Bilanzstichtag hinaus andauernden Nutzens
- auf objektivierter Datengrundlage und hinreichender Konkretisierung
- unter Berücksichtigung der unterschiedlichen Erhebungsformen (Steueranmeldung, Steuervorauszahlung, Veranlagung) und der hiermit einhergehenden Kenntnis der bilanzierenden Einheit
- mit wertaufhellender Berücksichtigung von Erkenntnissen, die nach Ablauf der Rechnungslegungsperiode im Rahmen der Aufstellung des Jahresabschlusses erlangt werden
- entsprechend der Ertragshoheit der bilanzierenden Einheit

Im Ergebnis: Übereinstimmender Ausweis von Aktiva und Passiva nach HGB und IPSAS

(§§ 246, 249 HGB, § 252 Abs. 1 Nr.4 HGB)

	IPSAS	HGB
Transferleistungen	<p>Allgemeine Ansatzvoraussetzungen:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Erfüllung der Definition eines Vermögenswerts • Wahrscheinlichkeit des Zuflusses eines wirtschaftlichen Nutzens bzw. eines Leistungspotenzials • Verlässliche Bewertung des tatsächlichen Wertes des Vermögenswertes <p>(IPSAS 23.76 i.V.m. IPSAS 23.31)</p>	<p>Keine expliziten Regelungen im HGB enthalten; Anwendung der allgemeinen Grundsätze des HGB ohne Abweichungen im Vergleich zu IPSAS</p>
Sonderposten / Investitionszuschüsse	<p>Keine Regelungen in den IPSAS enthalten</p>	<p><u>Wahlrecht</u>: Minderung AHK oder Passivierung als Sonderposten, wenn ein nicht bzw. nur bedingt rückzahlbarer Mittelzufluss mit konkretem Bezug zu einer Sachanlage erhalten wurde</p>
Bewertung		
Steuern	<p>Zugangs- und Folgebewertung in Höhe der bestmöglichen Schätzung des Zuflusses von Ressourcen, ermittelt mit Hilfe statistischer Modelle.</p> <p>(IPSAS 23.67-.70)</p>	<p>Zugangsbewertung: Nominalbetrag</p> <p>Folgebewertung: beizulegender Wert unter Berücksichtigung von</p> <ul style="list-style-type: none"> • Wertberichtigungen und • Rückstellungen für Steuererstattungen <p>Abgrenzung des tatsächlich realisierbaren Steuerertrags der bilanzierenden Einheit auf objektiverer Grundlage.</p>
Ausweis		
	<p>Der Standard enthält keine spezifischen Ausweisvorgaben; die Regelungen des IPSAS 1 gelten übergreifend.</p>	<p>Der Zufluss von Ressourcen aus einseitigen Leistungsbeziehungen ist als Ertrag auszuweisen; entsprechende Abflüsse als Aufwand. Ausweis von Erträgen und Aufwendungen bzw. Forderungen und Verpflichtungen erfolgt entsprechend der Gliederungsschemata des nationalen Bilanzrechts (HGB)</p> <p>(§§ 266, 275 HGB)</p>

Anhangangaben

Angabe der:

- Erträge aus während der Berichtsperiode erfassten Transaktionen ohne zurechenbare Gegenleistung unterteilt nach Hauptklassen;
- im Zusammenhang mit Erträgen ohne zurechenbare Gegenleistung erfassten Forderungen;
- im Zusammenhang mit transferierten Vermögenswerten, die Bedingungen unterliegen, erfassten Verbindlichkeiten;
- erfassten Vermögenswerten, die Beschränkungen unterliegen.

(IPSAS 23.106)

Zudem Angabe:

- der angewendeten Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden; für die Hauptklassen von Erträgen aus Transaktionen ohne zurechenbare Gegenleistung auf welcher Basis der Fair Value der zufließenden Ressourcen ermittelt wurde;
- von Informationen zur Beschaffenheit wesentlicher Steuerarten, welche nicht verlässlich bewertet werden konnten;
- zu der Beschaffenheit und der Art der Hauptklassen von Erbschaften, Geschenken, Spenden unter gesonderter Darstellung erhaltener Naturalleistungen.

(IPSAS 23.107)

Erforderliche Angaben:

- Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden;
- Aufgliederung der Steuererträge nach Steuerarten;
- Gegenüberstellung sog. „kofinanzierter“ Aufwendungen mit den korrespondierenden Erträgen;
- Kategorisierung und Erläuterung der bedeutenden Leistungen / Produkte.

(Vgl. § 284 Abs. 2 Nr. 1 HGB)

7.4.2 Erwähnenswerte Praxiserkenntnisse aus der Umsetzung

Im Rahmen der Umsetzung des Standards ergaben sich folgende wesentliche Erkenntnisse:

Steuern – Realisation und Bewertung Die im Anwendungsbereich der nationalen handelsrechtlichen Bestimmungen (HGB) hervorgehobene Objektivierung auf Grundlage eines hinreichend gesicherten Kenntnisstands des Steuergläubigers lässt die Aktivierung eines Steueranspruchs lediglich insoweit zu, als dieser neben seiner wirtschaftlichen Verursachung (Entstehung) im Berichtsjahr auch der Höhe nach hinreichend bestimmbar ist. In Anwendung allgemeiner Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung (GoB) werden Forderungen aus Steuern und steuerähnlichen Abgaben erfasst

- bei Anmeldesteuern (z.B. Umsatzsteuer, Lohnsteuer, Kapitalertragsteuer) mit Eingang der Anmeldung
- bei Vorauszahlungen (z.B. Einkommensteuer, Körperschaftsteuer) sukzessive zu den einzelnen Fälligkeitsterminen und
- bei Veranlagungssteuern (z.B. Einkommensteuer, Körperschaftsteuer, Erbschafts- und Schenkungssteuer) mit der abschließenden Bearbeitung und Freigabe zur Erteilung des Steuerbescheids,
- sowie verbleibende Risiken durch eine vorsichtige Bewertung der Steueransprüche und die Bilanzierung von Rückstellungen (z. B. für Steuererstattungsverpflichtungen) berücksichtigt.

Diese objektivierbare Erfassung und Bewertung der Steuererträge und -forderungen bzw. Aufwände und Verbindlichkeiten mit ihrem handelsrechtlichen Wertansatz nach nationalem Recht wurde auch im Rahmen der Bilanzierung nach IPSAS beibehalten. Eine zunächst erwartbare Anpassung der Bewertung aufgrund der nach IPSAS vorgesehenen Anwendung von Schätzverfahren konnte im Rahmen einer regelkonformen Auslegung des IPSAS 23 unterbleiben, da die nach Handelsrecht angesetzten Werte unter Einbezug der Erkenntnisse bis zum jeweils 31. Januar des Folgejahres bereits einer bestmöglichen Schätzung im Sinne des IPSAS 23 entsprechen.

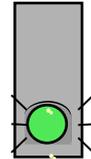
Übergreifend Aus der Anwendung des IPSAS 23 ergaben sich – im Vergleich zur Bilanzierung nach nationalem Handelsrecht – lediglich Ausweisunterschiede, die auf die in den IPSAS hinterlegte Trennung von einseitigen und gegenseitigen Leistungsbeziehungen zurückzuführen ist.

7.4.3 Zweckadäquate Rechnungslegung durch Anwendung der IPSAS?

a. Zusammenfassende Einschätzung

IPSAS 23 gewährleistet eine zweckadäquate Rechnungslegung (insbes.)

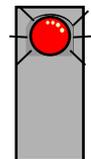
- Anwendungsbereich**
- Entsprechend der Einschätzung zu IPSAS 9 und IPSAS 11 ist auch im Kontext des IPSAS 23 die Abgrenzung zwischen einseitigen und (zusätzlich weiter differenzierten) gegenseitige Leistungsbeziehungen positiv hervorzuheben. Die separaten Regelungen zu den für die öffentliche Hand primär relevanten einseitigen Leistungsbeziehungen heben die Bedeutung dieser hervor und gewährleisten eine transparente Darstellung.



- ED 71 i.V.m. ED 70 und ED 72**
- Die zukünftigen, vereinheitlichten Regelungen zur Aufwands- und Ertragserfassung erhöhen die Vergleichbarkeit von Abschlüssen im öffentlichen Sektor.
 - Darüber hinaus bietet ED 71 spezifische Leitlinien, die der Anwenderfreundlichkeit dienen und die Datenqualität erhöhen können.

IPSAS 23 gewährleistet keine zweckadäquate Rechnungslegung (insbes.)

- Sonderposten**
- Der Verzicht auf einen Ausweis von Sonderposten für erhaltene Investitionszuschüsse bei Sachanlagen schränkt die Transparenz der Rechnungslegung hinsichtlich des bilanziellen Ausweises der Bezuschussung in der Vermögensrechnung ein.
 - Die vollumfängliche Erfolgsrealisierung bereits bei Erhalt und Erfüllung der Bedingungen des Investitionszuschusses beeinträchtigt zudem eine periodengerechte (rätierliche) Erfassung der Bezuschussung über die Nutzungsdauer des Anlageguts.



- Erfassung und Bewertung von Steueransprüchen**
- Die mögliche Bewertung von Steuererträgen und -forderungen auf Basis statistischer Modelle kann zu einer lediglich eingeschränkt objektivierten Rechnungslegung führen und – aufgrund fehlender Konkretisierungen – weitreichende Ermessensspielräume eröffnen. Dies kann eine angestrebte Vergleichbarkeit von Abschlüssen unterschiedlicher Einheiten gefährden.

b. Detaillierte Würdigung

Einflussfaktoren für die Einschätzung einer zweckadäquaten Rechnungslegung	Anwendungsbereich Trennung von einseitigen und gegenseitigen Leistungsbeziehungen (Vgl. IPSAS 9, 11)	Ansatz Sonderposten (Vgl. IPSAS 17)
Transparenz, (adressatengerechter) Informationsgehalt und Verständlichkeit	ja	nein
	<ul style="list-style-type: none"> • Besonderheiten der öffentlichen Hand wird durch die definitorische Abgrenzung zwischen einseitigen und (zusätzlich weiter differenzierten) gegenseitigen Leistungsbeziehungen Rechnung getragen • Separaten Regelungen zu den für die öffentliche Hand primär relevanten einseitigen Leistungsbeziehungen heben die Bedeutung dieser hervor 	<ul style="list-style-type: none"> • Transparenz bezüglich Drittfinanzierung durch Ausweis von Anlagegütern einschließlich erhaltener Investitionszuschüsse unter Verzicht auf die Bildung eines Passivpostens eingeschränkt
Datenqualität	n/a	nein
		<ul style="list-style-type: none"> • Periodisierung beeinträchtigt durch vollumfängliche Erfolgsrealisierung bei Erhalt des Investitionszuschusses
Vergleichbarkeit	ja	nein
	<ul style="list-style-type: none"> • Anwendungsbereich sowie Abgrenzung eindeutig definiert 	<ul style="list-style-type: none"> • Eindeutige Regelung zum Nicht-Ansatz
Fazit	IPSAS bietet eine zweckadäquate Rechnungslegung	IPSAS bietet keine zweckadäquate Rechnungslegung
Schlussfolgerung		<ul style="list-style-type: none"> • Ansatzpflicht (inkl. entsprechender Regelungen) hinsichtlich eines zutreffenden Vermögensausweises wünschenswert
Anmerkungen / Informationen	<ul style="list-style-type: none"> • Zukünftigen Regelungen zur Aufwands- und Ertragserfassung im Rahmen des ED 71 i.V.m. ED 70 und ED 72 erhöhen die Vergleichbarkeit von Abschlüssen im öffentlichen Sektor • ED 71 enthält spezifische Leitlinien, die der Anwenderfreundlichkeit dienen und die Datenqualität erhöhen können 	

Bewertung Steuern	Ausweis Ausweisunterschiede sind auf die Trennung von einseitigen und gegenseitigen Leistungsbeziehungen zurückzuführen	Anhangangaben Erweiterte Anhangangaben
ja		ja
<ul style="list-style-type: none"> • Bewertung mit tatsächlichem Wert grds. transparent und verständlich; wird jedoch bei Anwendung von Schätzmodellen eingeschränkt 		<ul style="list-style-type: none"> • Zusätzliche Anhangangaben führen zu einem Informationszugewinn • Anhangangaben sind in einem angemessenen Rahmen • Anhangangaben sind nachvollziehbar
nein		n/a
<ul style="list-style-type: none"> • Mögliche Bewertung von Steuererträgen und -forderungen auf Basis statistischer Modelle kann zu einer lediglich eingeschränkt objektivierten Rechnungslegung führen 		<ul style="list-style-type: none"> • Keine zusätzliche Ermittlung von Informationen für die Anhangangaben erforderlich
nein		ja
<ul style="list-style-type: none"> • Weitreichende Ermessensspielräume aufgrund fehlender Konkretisierung 		<ul style="list-style-type: none"> • Vergleichbarkeit durch eindeutige Regelungen gewährleistet
IPSAS bietet keine zweckadäquate Rechnungslegung	IPSAS bietet eine zweckadäquate Rechnungslegung	IPSAS bietet eine zweckadäquate Rechnungslegung
<ul style="list-style-type: none"> • Berechnungsgrundlagen auf Basis objektivbarer Daten - vergleichbar der Handhabung des Landes Hessen - sollte als Grundsatz verankert werden 		

7.5 ED 72: Transferaufwendungen i.V.m. Ergänzungen zu IPSAS 19: Kollektive und individuelle Dienstleistungen

7.5.1 Theoretische Grundlagen

Anwendungsbereich

Da die IPSAS bislang keine Richtlinien zur Bilanzierung von Transferaufwendungen enthalten, werden ergänzend die Regelungen des ED 72: Transferaufwendungen herangezogen, welcher in Verbindung mit ED 70: Erträge mit Leistungsverpflichtungen und ED 71: Erträge ohne Leistungsverpflichtungen zu verstehen ist. In diesem Kontext werden auch die im Januar 2020 im Rahmen von Ergänzungen zu IPSAS 19 (Amendments to IPSAS 19) durch das IPSASB übernommenen Regelungen zu kollektiven und individuellen Dienstleistungen berücksichtigt.

Das IPSASB hat im Rahmen des Non-Exchange Expenses Projektes die folgende Einordnung von einseitigen Leistungen vorgenommen (IPSAS 42 IG 2):

- Zuwendungen, Zuweisungen und andere Transfers (ED 72 i.V.m. ED 70 und ED 71)
- Kollektive Dienstleistungen (Amendments to IPSAS 19)
- Individuelle Dienstleistungen (Amendments to IPSAS 19)

Ein **Transferaufwand** wird als ein Aufwand definiert, der sich aus einer Transaktion ergibt, bei der die bilanzierende Einheit – der Transferleistende – eine Ware, eine Dienstleistung oder einen anderen Vermögenswert (z.B. Geld) für eine andere Einheit – den Transferempfänger – erbringt bzw. transferiert ohne dafür direkt eine Gegenleistung zu erhalten.

Kollektive Dienstleistungen sind Dienstleistungen, die von einer öffentlichen Stelle gleichzeitig für alle (Gemeinwohl) erbracht werden (z.B. Verteidigung oder öffentliche Güter wie Straßenbeleuchtungen).

Individuelle Dienstleistungen sind Waren und Dienstleistungen, die an Private und oder Haushalte durch eine Einrichtung des öffentlichen Sektors erbracht werden und die Bedürfnisse der Gesellschaft als Ganzes berücksichtigen sollen (z.B. allgemeine Bildung oder Gesundheitsversorgung).

Ansatz

In ED 72 werden **Transferaufwendungen** in die drei folgenden Fallgruppen unterteilt:

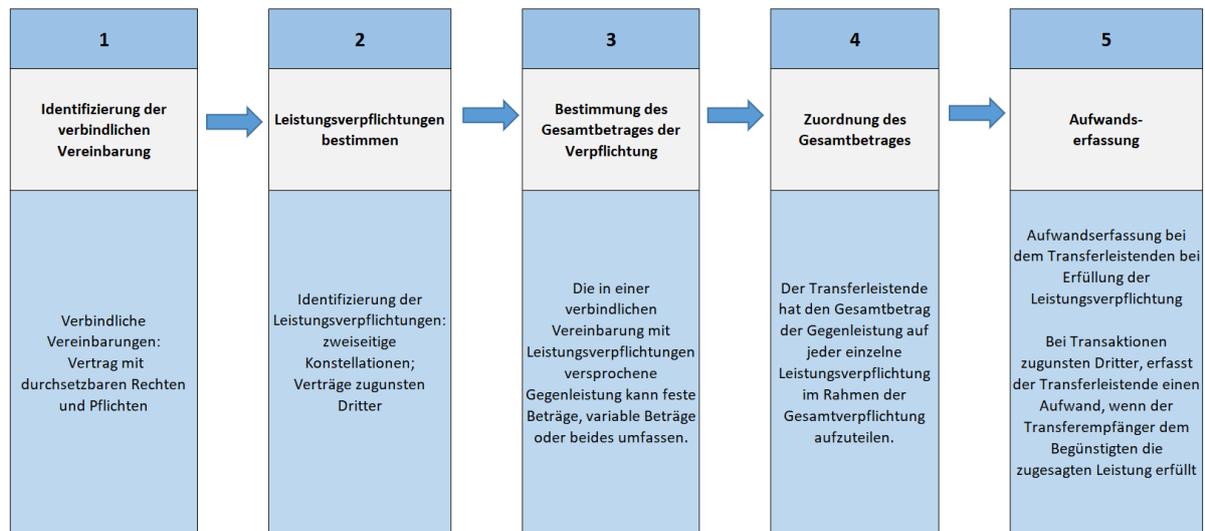
- Transferaufwendungen auf Basis einer verbindlichen Vereinbarung / Vertrag mit (Gegen-) Leistungsverpflichtung. Die Leistungsverpflichtung dient dem Förderzweck;
- Transferaufwendungen mit einer bestehenden Verpflichtung (present obligation), ohne (Gegen-) Leistungsverpflichtung;
- Transferaufwendungen ohne Leistungsverpflichtung und ohne bestehende Verpflichtung.

Transferaufwendungen mit Leistungsverpflichtung

Ein Transferleistender kann auf Basis einer verbindlichen Vereinbarung, die er mit einem Transferempfänger getroffen hat, Transferaufwendungen verursachen, wonach der Transferempfänger Waren oder Dienstleistungen für Drittbegünstigte erbringen muss. Wenn die Definition einer Leistungsverpflichtung nach ED 70 erfüllt ist, erfasst und bewertet der Transferleistende die damit verbundenen Kosten unter Anwendung des Leistungsverpflichtungsansatzes (Public Sector Performance Obligation Approach) des öffentlichen Sektors (ED 72.10).

Der Public Sector Performance Approach stellt auf die Erfüllung der Leistungsverpflichtung durch den Transferempfänger ab, die Gegenstand eines verbindlichen Arrangements ist und beinhaltet einen fünfstufigen Ansatz analog zu dem in der Privatwirtschaft zur Anwendung kommenden IFRS 15. Im Wesentlichen hat der Ressourcenanbieter einen Aufwand zu erfassen, wenn der Ressourcenempfänger identifizierte Leistungsverpflichtungen erfüllt.

Die folgende Übersicht zeigt die fünf Schritte zur Aufwandserfassung bei Transferaufwendungen mit Leistungsverpflichtungen gemäß ED 72.12:



Transferaufwendungen ohne Leistungsverpflichtung, aber mit bestehender Verpflichtung

In vielen Fällen werden Vermögenswerte im Rahmen von Transaktionen ohne Leistungsverpflichtungen gemäß verbindlichen Vereinbarungen, die Anforderungen an die Verwendung für bestimmte Zwecke stellen, an Einheiten des öffentlichen Sektors übertragen. Beispiele für solche Übertragungen können sein: Übertragungen von nationalen Regierungen an Provinz-, Landes- oder Kommunalverwaltungen oder Übertragungen von Landes- / Provinzregierungen an lokale Regierungen (analog zu ED 71.48).

Transferaufwendungen, die keine Leistungsverpflichtung zum Gegenstand haben, umfassen gemäß ED 72.90 zwei Fallgruppen:

- Transferaufwendungen im Zusammenhang mit einer verbindlichen Vereinbarung inkl. einer gegenwärtigen Verpflichtung, die jedoch keine Leistungsverpflichtung darstellt (Zuwendungsverträge);
- Transferaufwendungen ohne verbindliche Vereinbarungen/Verträge (Zuwendungs- und Zuweisungsbescheide).

Ein Transferaufwand ohne Leistungsverpflichtungen wird gemäß ED 72.91 zu dem früheren der folgenden Zeitpunkte erfasst:

- Wenn der Transferleistende derzeit verpflichtet ist, Ressourcen an einen Transferempfänger zu übertragen. In diesen Fällen erkennt der Transferleistende eine Haftung an, die seine Verpflichtung zur Übertragung der Ressourcen darstellt; und
- wenn der Transferleistende die Kontrolle über die Ressourcen aufgibt; dies ist normalerweise das Datum, an dem die Ressourcen an den Transferempfänger übertragen (Zahlung) werden.

Transferaufwendungen ohne Leistungsverpflichtung und ohne bestehende Verpflichtung

Leitlinien zu Transfers ohne bestehende Verpflichtungen lassen sich aus ED 71 ableiten. Wenn ein Transferleistender einen Abfluss von Ressourcen als Verbindlichkeit für eine Transaktion ohne gegenwärtige Verpflichtung ansetzt, ist der Aufwand – wie z.B. bei Geschenken – unmittelbar zu erfassen (analog ED 71.86).

Kollektive und individuelle Dienstleistungen

Nach IPSAS 19.18 gelten kollektive Dienstleistungen als laufende Tätigkeiten der öffentlichen Stelle, die die Dienstleistungen erbringt. Gemäß IPSAS 19.26 sind keine Rückstellung für Kosten zu bilden, die anfallen, um die laufenden Aktivitäten einer bilanzierenden Einheit in Zukunft fortzusetzen. Daher sind keine Rückstellungen für beabsichtigte kollektive Dienstleistungen zu bilden – stattdessen sind kollektive Dienstleistungen als laufender Aufwand zu erfassen (IPSAS 19.AG10). Gleiches gilt im Zusammenhang mit der Erbringung von individuellen Dienstleistungen als laufende Tätigkeiten (IPSAS 19.AG12).

Bewertung

Transferaufwendungen mit Leistungsverpflichtung

Wenn ein Transferempfänger eine Leistungsverpflichtung erfüllt, erfasst der Transferleistende den Betrag der Leistung als Aufwand (ED 72.47). Gemäß des Public Sector Performance Approach wird der Gesamtbetrag aus der verbindlichen Vereinbarung bestimmt (ED 72.48 ff.). Ein Transferleistender berücksichtigt die Bedingungen der verbindlichen Vereinbarung, um die Transaktionsgegenleistung zu bestimmen. Die Transaktionsgegenleistung ist der Wert des Transfers, die der Transferleistende voraussichtlich an den Transferempfänger übertragen wird, um seine Verpflichtung zu erfüllen. Die in einer verbindlichen Vereinbarung mit Leistungsverpflichtungen vereinbarte Gegenleistung kann feste Beträge, variable Beträge oder beides umfassen.

Transferaufwendungen ohne Leistungsverpflichtung, aber mit bestehender Verpflichtung

Wenn ein Transferleistender einen Aufwand zum Zeitpunkt der Übertragung der Ressourcen an den Transferempfänger erfasst, ist der Aufwand in Höhe des Buchwerts der übertragenen Ressourcen zu bemessen (ED 72.102). Wird ein Aufwand vor Übertragung der Ressourcen erfasst, ist der Betrag zu schätzen (ED 71.102).

Transferaufwendungen ohne Leistungsverpflichtung und ohne bestehende Verpflichtung

Aufwände aus Transaktionen ohne gegenwärtige Verpflichtungen werden in Höhe der vom Transferleistenden erfassten Minderung des Nettovermögens bewertet (analog ED 72.87).

Kollektive und individuelle Dienstleistungen

In Abhängigkeit der konkreten Ausgestaltung können die kollektiven und individuellen Dienstleistungen anhand der entstandenen Kosten bewertet werden.

Unterschiede IPSAS / HGB³³

	IPSAS	HGB
Anwendungsbereich	<p>Transferaufwendungen gem. ED 72:</p> <ul style="list-style-type: none">• Mit Leistungsverpflichtung• Ohne Leistungsverpflichtung, aber mit bestehender Verpflichtung• Ohne Leistungsverpflichtung und ohne bestehende Verpflichtung• Dienstleistungen des Staates nach IPSAS 19:<ul style="list-style-type: none">• Individuell• Kollektiv	<p>Spezifische Vorgaben zur Bilanzierung von Transferaufwendungen sowie Dienstleistungen des Staates sind im HGB nicht enthalten; nach allgemeinen Grundsätzen wird folgende Untergliederung einseitiger Leistungen vorgenommen:</p> <ul style="list-style-type: none">• Verträge zugunsten Dritter, Verträge zugunsten Förderzwecke• Zuwendungsbescheide, Zuweisungsbescheide und Zuwendungsverträge• Geschenke

³³ Das Land Hessen hat im Einklang mit den Vorschriften des HGB entsprechende Regelungen für Besonderheiten der öffentlichen Hand erarbeitet. So wird die Abbildung der Aufwendungen aus einseitigen Leistungsbeziehungen nach KHB im Einvernehmen mit dem Hessischen Rechnungshof und Wirtschaftsprüfungsgesellschaften als GoB-konforme Auslegung der handelsrechtlichen Grundsätze gewertet. In Ermangelung von konkreten Vorgaben des Handelsrechts wird an dieser Stelle teilweise auf Regelungen des KHB verwiesen.

Ansatz

Transferaufwendungen:

- Mit Leistungsverpflichtung:
Wenn die Definition einer Leistungsverpflichtung nach ED 70 erfüllt ist, erfasst und bewertet der Transferanbieter die Kosten unter Anwendung des Leistungsverpflichtungsansatzes (Public Sector Performance Obligation Approach) des öffentlichen Sektors (ED 72.10)
- Ohne Leistungsverpflichtung, aber mit bestehender Verpflichtung:
Erfassung zum früheren der folgenden Zeitpunkte: Wenn der Transferleistende derzeit verpflichtet ist, Ressourcen an einen Transferempfänger zu übertragen oder der Transferleistende die Kontrolle über die Ressourcen aufgibt. (ED 71.91)
- Ohne Leistungsverpflichtung und ohne bestehende Verpflichtung:
Unmittelbare Erfassung des korrespondierenden Aufwands, sofern ein Transferleistender einen Abfluss von Ressourcen als Verbindlichkeit für eine Transaktion ohne gegenwärtige Verpflichtung ansetzt. (Analog ED 71.86)
- Dienstleistungen des Staates:
Erfassung laufender Aufwendungen bei Leistungserbringung für laufende Tätigkeit (staatliche Aufgaben), keine Rückstellungsbildung nach IPSAS 19.26

Keine expliziten Regelungen im HGB enthalten, Anwendung allgemeiner GoB:

- Nach dem Prinzip der Verursachung bildet der Bewilligungsbescheid die Entstehungsursache für alle späteren Zahlungen. Durch die Konkretisierung der Verpflichtung im Bescheid ist die zu fördernde Maßnahme sowohl dem Grunde und auch der Höhe nach benannt.
- Im Zusammenhang mit der Passivierung von Bewilligungsbescheiden mit aufschiebender bzw. auflösender Bedingung kann es nach dem Grundsatz der Vorsicht zum Ansatz von Rückstellungen kommen, sofern der Bedingungseintritt nicht gänzlich unwahrscheinlich ist bzw. sofern mit dem Bedingungseintritt gerechnet werden muss, die Verbindlichkeit jedoch dem Grunde nach ungewiss ist.

Bewertung

- **Mit Leistungsverpflichtung:**
 Wenn ein Transferempfänger eine Leistungsverpflichtung erfüllt, erfasst der Transferleistende den Betrag der Leistung als Aufwand (ED 72.47). Die Transaktionsgegenleistung ist der Wert des Transfers, die der Transferleistende voraussichtlich an den Transferempfänger übertragen wird, um seine Verpflichtung zu erfüllen.
 (ED 72.48 ff.)
 - **Ohne Leistungsverpflichtung, aber mit bestehender Verpflichtung:**
 Wenn ein Transferleistender einen Aufwand zum Zeitpunkt der Übertragung der Ressourcen an den Transferempfänger erfasst, ist der Aufwand in Höhe des Buchwerts der übertragenen Ressourcen zu bemessen.
 (ED 72.102)
 - **Ohne Leistungsverpflichtung und ohne bestehende Verpflichtung:**
 Aufwände aus Transaktionen ohne gegenwärtige Verpflichtungen werden in Höhe der vom Transferleistenden erfassten Minderung des Nettovermögens bewertet.
 (Analog ED 72.87)
 - **Dienstleistungen des Staates:**
 In Abhängigkeit der konkreten Ausgestaltung können die kollektiven und individuellen Dienstleistungen anhand der entstandenen Kosten bewertet werden.
- Keine expliziten Regelungen im HGB enthalten; grundsätzlich Bewertungsregelungen sind anzuwenden:
 Wertansatz einer Verbindlichkeit in Höhe des Erfüllungsbetrages; Wertansatz einer Rückstellung in Höhe des Erfüllungsbetrags, der nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung notwendig ist.
 (§ 253 Abs. 1 Satz 2 HGB)

Ausweis

- | | |
|---|--|
| <ul style="list-style-type: none"> ● Mit Leistungsverpflichtung: Erfassung der verbindlichen Vereinbarung je nach Verhältnis zwischen der Leistung des Transferempfängers und der Zahlung des Transferleistenden als Vermögenswert oder Verbindlichkeit aus einer verbindlichen Vereinbarung. Separate Erfassung aller unbedingten Verpflichtungen zur Zahlung einer Gegenleistung als gesonderte Verbindlichkeit.
(ED 72.121) ● Ohne Leistungsverpflichtung und ohne bestehende Verpflichtung:
Gesonderter Ausweis von entsprechenden Verbindlichkeiten.
(ED 72.126)

Erfassung kollektiver und individueller Dienstleistungen als laufender Aufwand – keine Bildung einer Rückstellung.
(IPSAS 19.26 i.V.m. IPSAS 19.AG10-13) | <ul style="list-style-type: none"> ● Beachtung der Regelungen zu aufschiebenden und auflösenden Bedingungen hinsichtlich des Ausweises von Verbindlichkeiten bzw. Rückstellungen ● Bildung einer Rückstellung möglich, sofern der Bedingungstritt nicht gänzlich unwahrscheinlich ist (aufschiebende Bedingung) bzw. sofern mit dem Bedingungstritt gerechnet werden muss, die Verbindlichkeit jedoch dem Grunde nach ungewiss ist (auflösende Bedingung). |
|---|--|

Anhangangaben

- | | |
|--|--|
| <p>Angabe von qualitativen und quantitativen Informationen zu Transferaufwendungen, zu verbindlichen Vereinbarungen für Transferaufwendungen mit/ohne Leistungsverpflichtungen sowie wesentlichen Ermessensentscheidungen, um die Art, die Höhe, den zeitlichen Anfall und die Unsicherheit von Aufwendungen und Zahlungsströmen aus Transferaufwendungen verstehen zu können.
(ED 72.127 ff.)</p> | <p>Angabe von:</p> <ul style="list-style-type: none"> ● Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden (§ 284 Abs. 2 Nr.1 HGB); ● Erläuterung der Förderaufwendungen; ● Gegenüberstellung sog. „kofinanzierter“ Aufwendungen mit den korrespondierenden Aufwendungen; ● Erläuterung bedeutsamer Förderprodukte ● Allgemeine Angaben zu Verbindlichkeiten sowie Rückstellungen (§ 285 HGB). |
|--|--|

7.5.2 Erwähnenswerte Praxiserkenntnisse aus der Umsetzung

Im Rahmen der Umsetzung des Standards ergaben sich folgende wesentliche Erkenntnisse:

Anhangangaben Bei der Darstellung der wesentlichen kollektiven und individuellen Leistungen, der Transferleistungen und der Sozialleistungen des Landes Hessen konnte – ergänzend zu den Vorgaben des Standards – dem Gesamtaufwand für die jeweilige Leistung auch die konkrete Finanzierung durch entsprechende Erträge gegenübergestellt werden.

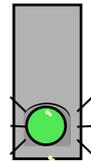
Die jeweilige Finanzierung der konkreten staatlichen Leistung folgt der entsprechenden Finanzierungsregelung, die mit der jeweiligen Erfüllung der staatlichen Aufgabe verbunden ist. Zu den Finanzierungsquellen zählen insbesondere Steuererträge im Rahmen der Steuerertragshoheit des Landes sowie Drittmittel insbesondere im Rahmen der Gemeinschaftsaufgaben und Auftragsverwaltung.

7.5.3 Zweckadäquate Rechnungslegung durch Anwendung der IPSAS?

a. Zusammenfassende Einschätzung

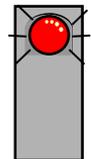
ED 72 gewährleistet eine zweckadäquate Rechnungslegung (insbes.)

- Anwendungsbereich**
- Das Vorliegen von Standards für die Abbildung aufwandswirksamer Sachverhalte, die Spezifika des öffentlichen Sektors betreffen, trägt zu einer hohen Transparenz bei.
 - Der ED 72 stellt sicher, dass Regelungslücken in Bezug auf die Erfassung von Aufwänden, d.h. Zuwendungen, Zuweisungen und andere Transfers, geschlossen und damit Ermessen und Interpretationsspielräume reduziert werden.



ED 72 gewährleistet keine zweckadäquate Rechnungslegung (insbes.)

- Anhangangaben**
- Das Aufzeigen der Höhe der Aufwendungen, die für bestimmte staatlichen Leistungen aufgebracht werden, trägt zu einer transparenteren Darstellung bei. Einer gesamtheitlichen Darstellung könnte jedoch nur durch die verpflichtende Gegenüberstellung der Aufwendungen sowie zugehöriger Finanzierung durch entsprechende Erträge Rechnung getragen werden.



b. Detaillierte Würdigung

Einflussfaktoren für die Einschätzung einer zweckadäquaten Rechnungslegung	Anwendungsbereich Transferaufwendungen	Ansatz Erfassung laufender Aufwendungen
Transparenz, (adressatengerechter) Informationsgehalt und Verständlichkeit	ja	ja
	<ul style="list-style-type: none"> • Erhöhte Transparenz durch separaten Standard für die Abbildung aufwandswirksamer Sachverhalte inkl. Regelungen zu Spezifika des öffentlichen Sektors 	<ul style="list-style-type: none"> • Keine Rückstellungsbildung; stattdessen Erfassung laufender Aufwendungen bei Leistungserbringung für laufende Tätigkeit ermöglicht transparente und periodengerechte Erfassung
Datenqualität	ja	ja
	<ul style="list-style-type: none"> • Schließung von Regelungslücken in Bezug auf die Erfassung von Aufwänden (in Form von Zuwendungen, Zuweisungen und andere Transfers) und damit Reduzierung von Ermessen und Interpretationsspielräumen 	<ul style="list-style-type: none"> • Periodengerechte Erfassung gewährleistet
Vergleichbarkeit	ja	ja
	<ul style="list-style-type: none"> • Anwendungsbereich sowie Abgrenzung eindeutig definiert 	<ul style="list-style-type: none"> • Vergleichbarkeit durch eindeutige Regelungen gewährleistet
Fazit	IPSAS bietet eine zweckadäquate Rechnungslegung	IPSAS bietet eine zweckadäquate Rechnungslegung
Schlussfolgerung		
Anmerkungen / Informationen		

Bewertung	Ausweis	Anhangangaben
Kein sich ergebender Unterschied	Kein sich ergebender Unterschied	Transferaufwendungen + Serviceleistungen des Staates
		ja
		<ul style="list-style-type: none"> • Transparente Darstellung durch Aufzeigen der Höhe der Aufwendungen, die für bestimmte staatliche Leistungen aufgebracht werden • Gesamtheitliche Darstellung jedoch nur durch die verpflichtende Gegenüberstellung der Aufwendungen sowie zugehöriger Finanzierung möglich
		n/a
		<ul style="list-style-type: none"> • Keine zusätzliche Ermittlung von Informationen für die Anhangangaben erforderlich
		ja
		<ul style="list-style-type: none"> • Vergleichbarkeit durch eindeutige Regelungen gewährleistet
IPSAS bietet eine zweckadäquate Rechnungslegung	IPSAS bietet eine zweckadäquate Rechnungslegung	IPSAS bietet eine zweckadäquate Rechnungslegung
		<ul style="list-style-type: none"> • Ergänzend zu den Vorgaben des Standards wurde dem Gesamtaufwand auch die konkrete Finanzierung durch entsprechende Erträge gegenübergestellt

8. Ergänzende Informationen im Jahresabschluss

8.1 Zusammenfassung

Im Folgenden werden die IPSAS gewürdigt, die durch zusätzliche Anhangangaben ergänzende Informationen zum Jahresabschluss zur Verfügung stellen:

IPSAS Standard

IPSAS 22: Darstellung von finanzstatistischen Informationen zum Sektor Staat

IPSAS 24: Darstellung von Budgetinformationen

Der IPSAS 24 wird dabei uneingeschränkt als zweckadäquat eingeschätzt, während die Zweckadäquanz des IPSAS 22 in seiner aktuellen Fassung in Frage gestellt wird. Die hierzu beitragenden positiven Elemente und Kritikpunkte werden in der nachfolgenden Grafik zusammengefasst.

Zweckadäquate Rechnungslegung

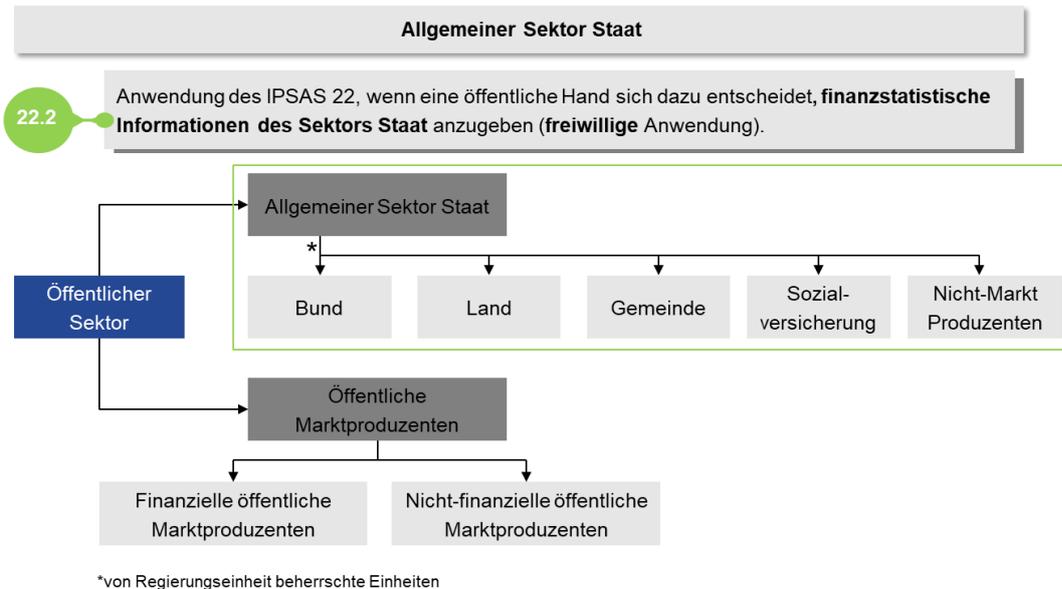
- **Adressatengerechte Anhangangaben** zu Haushaltsdaten; Herstellung einer **nachvollziehbaren Verbindung zwischen Haushalt und doppeltem Abschluss** auf Konzernebene mit zusätzlichem Informationsnutzen.
- **Eingeschränkter Informationsnutzen** der Darstellung **finanzstatistischer Informationen** auf föderaler Ebene sowie bei Erhebung finanzstatistischer Daten auf Kassenbasis.

8.2 IPSAS 22: Darstellung von finanzstatistischen Informationen zum Sektor Staat

8.2.1 Theoretische Grundlagen

Zielsetzung und Anwendungsbereich

Ziel von IPSAS 22 ist es, in den Jahresabschlüssen Offenlegungspflichten für Regierungen vorzuschreiben, die sich dafür entscheiden, (auch) **finanzstatistische Informationen** in ihrem Gesamtabschluss darzustellen, welche sich auf den allgemeinen Sektor Staat (General Government Sector, GGS) beziehen. Damit soll eine nützliche Verbindung zwischen IPSAS-Abschlüssen und den auf Basis statistischer Berichtsgrundlagen erstellten Finanzinformationen hergestellt und die Transparenz der Berichterstattung erhöht werden.

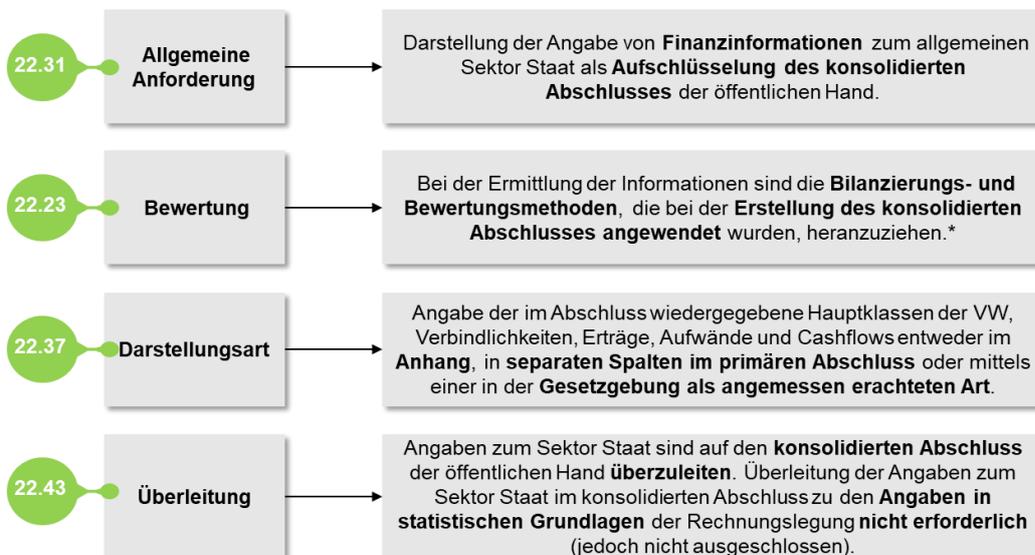


Mit IPSAS 22.2 sieht der Standard ein **Wahlrecht** zur Anwendung von IPSAS 22 vor. Entscheidet sich die öffentliche Hand / bilanzierende Einrichtung zur Darstellung von finanzstatistischen Informationen in ihrem konsolidierten Abschluss, sind die Angabepflichten des IPSAS 22 allerdings (vollumfänglich) zu beachten.

Anhangangaben

Der Standard fordert die **Angabe von Finanzinformationen zum allgemeinen Sektor Staat** (IPSAS 22.31) sowie gem. IPSAS 22.43 eine **Überleitung der finanzstatistischen Daten für den allgemeinen Sektor Staat auf den Konzernabschluss** der Gebietskörperschaft / Berichtseinheit.

Die folgende Grafik fasst die Anforderungen des IPSAS 22 zusammen.



*bis auf wenige Ausnahmen (IPSAS 22.24- 25)

- Bei der Darstellung der finanzstatistischen Informationen des Sektors Staat dürfen die Anforderungen von IPSAS 6 in Bezug auf Einheiten im öffentlichen finanziellen und im öffentlichen nichtfinanziellen Unternehmenssektor nicht angewandt werden.
- Investition in den öffentlichen finanziellen Unternehmenssektor und in den öffentlichen nichtfinanziellen Unternehmenssektor sind als einen Vermögenswert zu erfassen. Dieser ist als Buchwert des Nettovermögens der Einheit, an welcher eine Beteiligung gehalten wird, zu bilanzieren.

Die Angaben zu den finanzstatistischen Daten zum allgemeinen Sektor Staat müssen mindestens die folgenden Angaben enthalten:

22.35	Bilanz
	Hauptklassen der VW inkl. gesonderter Aufstellung der Investitionen in andere Sektoren
	Hauptklassen der Verbindlichkeiten
	Nettovermögen/Eigenkapital
	Nettovermögensveränderungsrechnung
	Vollständige Neubewertung der Zu- und Abnahme und anderer Ertrags- und Aufwandsposten
	Erfolgsrechnung
	Hauptklassen der Erträge
	Hauptklassen der Aufwände
	Gewinn oder Defizit
	Geldflussrechnung
	Hauptklassen der Cashflows aus betrieblicher Tätigkeit
	Cashflows aus der Investitionstätigkeit
	Cashflows aus der Finanzierungstätigkeit

Die Überleitungen von den finanzstatistischen Daten zum allgemeinen Sektor Staat auf den konsolidierten Abschluss sind für die einzelnen Bestandteile der Rechnungslegung (Vermögensrechnung, Ergebnisrechnung, Kapitalflussrechnung) vorzunehmen und sollen Überleitungseffekte unter Aufschlüsselung der Teilspektoren des öffentlichen Sektors für die jeweils angegebenen Posten separat darstellen (IPSAS 22.43).

Unterschiede IPSAS / HGB

	IPSAS	HGB
Anwendungsbereich	Optionale Anwendung des IPSAS 22 für Einheiten, die einen doppelten Abschluss erstellen und gleichzeitig finanzstatistische Informationen für den allgemeinen Sektor Staat offenlegen.	HGB kennt für finanzstatistische Informationen der bilanzierenden Einheit keine entsprechenden Anhangangaben zum Jahresabschluss.
Ansatz	-	-
Bewertung	-	-
Ausweis	-	-
Anhangangaben	Angaben zum Sektor Staat und Überleitung der finanzstatistischen Daten für den allgemeinen Sektor Staat auf den Gesamtabchluss der bilanzierenden Einheit.	HGB kennt für finanzstatistische Informationen der bilanzierenden Einheit keine entsprechenden Anhangangaben zum Jahresabschluss.

8.2.2 Erwähnenswerte Praxiserkenntnisse aus der Umsetzung

IPSAS 22 wurde durch das Land Hessen nicht angewendet.

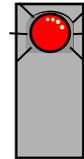
8.2.3 Zweckadäquate Rechnungslegung durch Anwendung der IPSAS?

a. Zusammenfassende Einschätzung

IPSAS 22 gewährleistet keine zweckadäquate Rechnungslegung (insbes.)

Zielsetzung und Anwendungsbereich

- Mit der Anwendung des spezifisch für den öffentlichen Sektor entwickelten IPSAS 22 auf konsolidierter gesamtstaatlicher Ebene könnte eine zusätzliche Transparenz über das Verhältnis von marktbezogenen und nicht-marktbezogenen Tätigkeiten des Staates sowie die Zusammenhänge von finanzstatistischen Informationen und konsolidiertem doppischen Abschluss hergestellt werden. Hiermit würde ein erhöhter Informationsnutzen für den Adressaten einhergehen. Allerdings entfaltet sich diese Vorteile ausschließlich auf gesamtstaatlicher Ebene; auf föderaler Ebene (bspw. Bundesland) entfaltet sich ein lediglich eingeschränkter Informationsnutzen, da die Darstellung finanzstatistischer Daten in diesem Fall lediglich einen Teilssektor repräsentieren und damit ausschließlich Fragmente der gesamtwirtschaftlichen Vorgänge abbilden würde.
- Das vorhandene Wahlrecht zur Anwendung des IPSAS 22 steht zudem einer angestrebten Vergleichbarkeit der Abschlüsse unterschiedlicher Berichtseinheiten entgegen. Jedoch wäre auch bei einer Anwendungspflicht eine Vergleichbarkeit zumindest nur eingeschränkt gegeben, da Unterschiede im föderalen Aufbau der EU-Mitgliedstaaten zu einer heterogenen Darstellungsweise führen würden.



Anhangangaben

- Mit der Ableitung/Verknüpfung finanzstatistischer Daten mit dem doppischen Rechnungswesen ist grundsätzlich eine qualitative Verbesserung der finanzstatistischen Daten denkbar. Eine Überleitung von finanzstatistischen Daten des Kernhaushalts als Teilbereich eines doppischen IPSAS-Abschlusses erscheint jedoch nur sinnvoll und mit einem entsprechenden Informationsnutzen sowie einer möglichen Qualitätsverbesserung verbunden, wenn auch die finanzstatistischen Daten auf einer doppischen Basis erhoben werden. Diese Voraussetzung ist jedoch nicht in allen Mitgliedstaaten erfüllt (Deutschland: Erhebung der finanzstatistischen Daten für den Kernhaushalt auf Kassenbasis).
-

b. Detaillierte Würdigung

Einflussfaktoren für die Einschätzung einer zweckadäquaten Rechnungslegung	Anwendungsbereich	Ansatz
Transparenz, (adressatengerechter) Informationsgehalt und Verständlichkeit	nein	
	<ul style="list-style-type: none"> • Auf Zentralstaatebene ermöglicht IPSAS 22 eine zusätzliche Transparenz • Auf föderaler Ebene (bspw. Bundesland) hingegen ergibt sich ein eingeschränkter Informationsnutzen, da die Darstellung finanzstatistischer Daten ausschließlich Fragmente der gesamtwirtschaftlichen Vorgänge abbilden würde 	
Datenqualität	n/a	
Vergleichbarkeit	nein	
	<ul style="list-style-type: none"> • Aufgrund des Wahlrechts zur Anwendung des Standards grundsätzlich keine Vergleichbarkeit gegeben 	
Fazit	IPSAS bietet keine zweckadäquate Rechnungslegung	
Schlussfolgerung	<ul style="list-style-type: none"> • Divergenz zwischen Finanzstatistik und konsolidiertem Abschluss 	
Anmerkungen / Informationen	<ul style="list-style-type: none"> • IPSAS 22 wurde speziell für die öffentliche Hand entwickelt • Grundsätzlicher Gedanke des IPSAS auf Zentralstaatebene positiv; jedoch auf Föderalstaatebene nicht sinnvoll 	

Bewertung	Ausweis	Anhangangaben Darstellung und Überleitungsrechnung der finanzstatistischen Daten zu den Werten des konsolidierten Jahresabschlusses
-	-	nein
		<ul style="list-style-type: none"> • Verknüpfung finanzstatistischer Daten mit doppeltem Rechnungswesen kann im Einzelfall eine qualitative Verbesserung der finanzstatistischen Daten begründen • Voraussetzung: Finanzstatistische Daten werden auf einer doppelten Basis erhoben, sodass eine Überleitung von finanzstatistischen Daten des Kernhaushalts als Teilbereich eines doppelten IPSAS-Abschlusses sinnvoll ist • Voraussetzung ist nicht in allen EU-Mitgliedstaaten erfüllt
		n/a
		nein
		<ul style="list-style-type: none"> • Auch mit Hilfe einer Anwendungspflicht Vergleichbarkeit nur bedingt gewährleistet, da Unterschiede im föderalem Aufbau der EU-Mitgliedsstaaten zu einer heterogenen Darstellungsweise führen würden
		IPSAS bietet keine zweckadäquate Rechnungslegung
		<ul style="list-style-type: none"> • Zu anspruchsvolle Offenlegungspflichten
		<ul style="list-style-type: none"> • Die fehlende Zweckadäquanz liegt primär nicht in dem vorhandenen Wahlrecht zur Anwendung des IPSAS 22 begründet, sondern in der Berichterstattung der Einheiten auf föderaler Stufe sowie in der in Deutschland maßgeblichen Erhebung der statistischen Daten auf Kassenbasis

8.3 IPSAS 24: Darstellung von Budgetinformationen

8.3.1 Theoretische Grundlagen

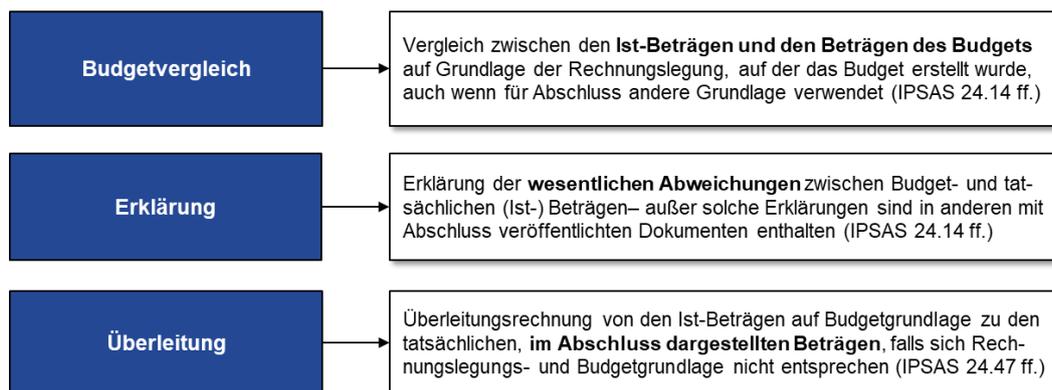
Zielsetzung und Anwendungsbereich

Zielsetzung des IPSAS 24 ist es, den doppischen Jahresabschluss um budgetrelevante Informationen, mithin Daten zu Haushaltsplan (Soll) und Haushaltsvollzug (Ist) zu ergänzen. Mit entsprechenden Informationen erhöht die bilanzierende Einheit die Transparenz ihres Abschlusses. Sie kommt damit auch ihrer Rechenschaftspflicht bezüglich der Einhaltung der Budgets gegenüber der Öffentlichkeit nach (IPSAS 24.1).

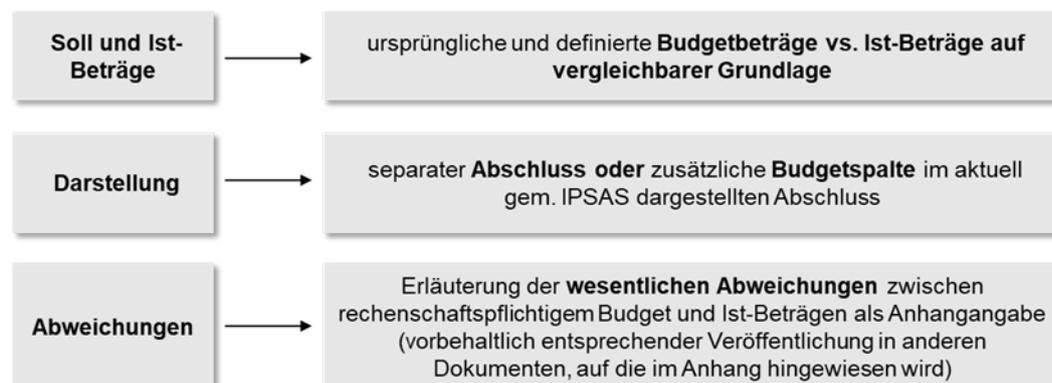
IPSAS 24 ist von (sämtlichen) Einheiten des öffentlichen Sektors anzuwenden, die einen doppischen Jahresabschluss aufstellen (IPSAS 24.2) und aufgrund einer Verpflichtung oder auf freiwilliger Basis ihre genehmigten und rechenschaftspflichtigen Budgets öffentlich machen (IPSAS 24.3). Der Standard kommt auf den unterschiedlichen Ebenen der öffentlichen Hand des jeweiligen Staats zum Tragen (IPSAS 24.BC2).

Anhangangaben

Der Standard regelt die Aufnahme von ergänzenden Informationen zur Einhaltung des haushaltsrechtlichen Ermächtigungsrahmens im doppischen Jahresabschluss auf Grundlage der IPSAS und verlangt hierfür eine Darstellung des Budgetvergleichs mit den Haushaltsbeträgen nach Soll und Ist (IPSAS 24.14), eine Erklärung der im Haushaltsvollzug aufgetretenen wesentlichen Abweichungen (IPSAS 24.14) sowie bei divergierender Grundlage für Budgetierung und Rechnungslegung zudem eine Überleitung der im Budgetvergleich dargestellten Ist-Haushaltsbeträge auf die im Jahresabschluss dargestellten Ist-Beträge (IPSAS 24.47).

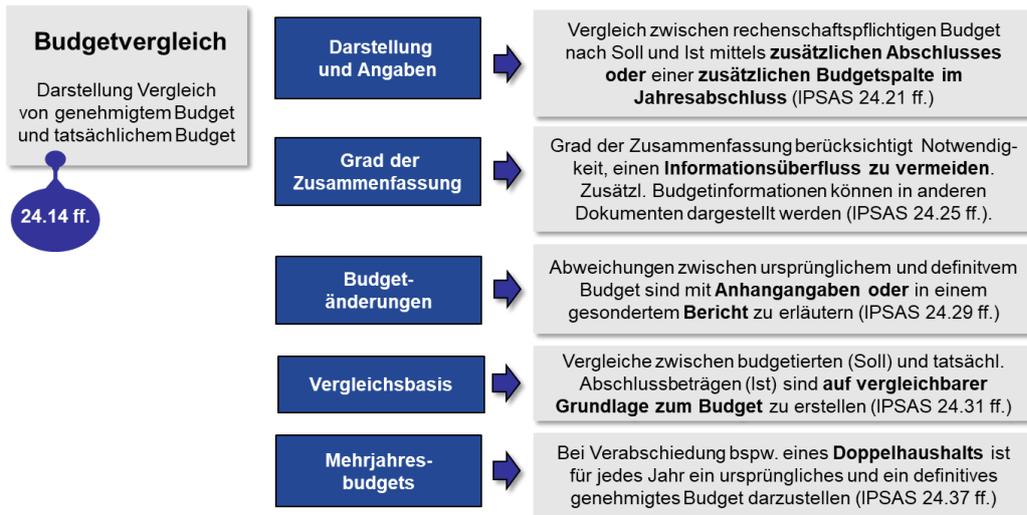


Der im Anhang darzustellende **Budgetvergleich** gem. IPSAS 24.14 stellt die Planzahlen der Haushaltsaufstellung den tatsächlichen Ist-Zahlen nach Ablauf des Haushaltsjahres auf vergleichbarer Grundlage gegenüber. Hat das ursprüngliche Budget nachträglich eine Veränderung erfahren, ist eine Erklärung zu den Hintergründen abzugeben (IPSAS 24.29).

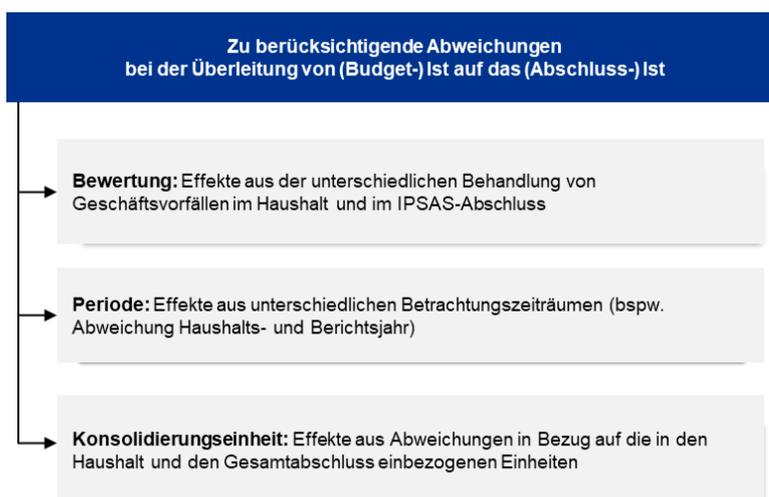


Die Aufnahme ergänzender Haushaltsinformationen im (Jahres-) Abschluss nach IPSAS mit einer Gegenüberstellung von geplanten und tatsächlichen Haushaltsdaten (Budgetvergleich) erfolgt **unabhängig vom Rechnungsstil der Haushaltsbewirtschaftung** (Grundlage der Budgetierung) und ist daher auch bei einer kamerale Haushaltsaufstellung erforderlich. Der im Jahresabschluss darzustellende Budgetvergleich erfolgt in diesem – auch vom Standardsetter als praxisrelevant erkannten³⁴ - Fall auf kameraler Basis (Einnahmen- und Ausgabenrechnung), (IPSAS 24.31).

Die **Vorgaben** des Standards zur Darstellung des Budgetvergleichs nach IPSAS 24.14 ff. gehen auf die Darstellungsform, die Vergleichsbasis, den Detaillierungsgrad der Informationen sowie die Berücksichtigung von Budgetänderungen und Mehrjahreshaushalt ein:



Die im Rahmen des Budgetvergleichs dargestellten tatsächlichen Haushaltsbeträge sind, wenn Abschluss und Budget nicht auf vergleichbarer Grundlage erstellt werden, in die tatsächlichen Beträge – wie im Jahresabschluss dargestellt – überzuleiten (IPSAS 24.47). Eine entsprechende **Überleitung** soll Unterschiede, die aus unterschiedlichen Berichtszeiträumen, unterschiedlichem Konsolidierungskreis und vor allem aus unterschiedlichen Bilanzierungs- und Bewertungsgrundsätzen zwischen Ist-Haushalts- und Ist-Abschlussdaten resultieren, aufzeigen (IPSAS 24.47-53).



³⁴ Vgl. IPSAS 24.BC15

Je nach der Haushaltsaufstellung zugrundeliegender Rechnungslegungskonzeption sind die folgenden im Jahresabschluss dargestellten Beträge überzuleiten:

- Sofern der Haushalt nach dem Prinzip der periodengerechten Rechnungslegung aufgestellt wird, sind Gesamterträge, Gesamtaufwendungen und Netto-Cashflows aus der betrieblichen Tätigkeit, der Investitionstätigkeit und der Finanzierungstätigkeit in der Überleitungsrechnung darzustellen;
- sofern der Haushalt nicht nach dem Prinzip der periodengerechten Rechnungslegung - wie z.B. im Rahmen der Kameralistik nach einer Einnahme- und Ausgaberechnung (Einzahlungen/Auszahlungen) – aufgestellt wird, sind lediglich die Netto-Cashflows aus der betrieblichen Tätigkeit, der Investitionstätigkeit und der Finanzierungstätigkeit darzustellen und aufeinander überzuleiten.

Unterschiede IPSAS / HGB

	IPSAS	HGB
Anwendungsbereich	IPSAS 24 ist von Einheiten des öffentlichen Sektors anzuwenden, die einen doppelten Jahresabschluss aufstellen und aufgrund einer Verpflichtung oder auf freiwilliger Basis ihre genehmigten und rechenschaftspflichtigen Budgets öffentlich machen. (IPSAS 24.2-24.3).	HGB kennt für Haushaltsdaten der bilanzierenden Einheit keine entsprechenden Anhangangaben zum Jahresabschluss.
Ansatz	-	-
Bewertung	-	-
Ausweis	-	-
Anhangangaben	Darstellung Budgetvergleich (Soll-Ist) auf gleicher Grundlage (Entlastung) und Überleitung der Ist-Haushaltsdaten auf doppelte Abschlussdaten (Kapitalflussrechnung mit Cashflow I bis III sowie bei doppelter Budgetgrundlage auch Ergebnisrechnung)	HGB kennt für Haushaltsdaten der bilanzierenden Einheit keine entsprechenden Anhangangaben zum Jahresabschluss

8.3.2 Erwähnenswerte Praxiserkenntnisse aus der Umsetzung

Im Rahmen der Umsetzung des Standards ergaben sich folgende wesentliche Erkenntnisse:

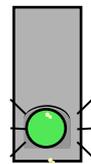
Anhangangaben Für die Erstellung der Anhangangaben gemäß IPSAS 24, insbesondere die geforderten Überleitungsrechnungen zwischen Ist-Budget und Abschlussdaten, ist eine technische Grundlage zur medienbruchfreien Darstellung und Überleitung des Buchungsstoffes auf den Jahresabschluss erforderlich. Dies bedingt eine gute Datenqualität und erübrigt manuelle Abgrenzungs- und Zuordnungsarbeiten mit immanentem Fehlerpotential und Arbeitsaufwand.

8.3.3 Zweckadäquate Rechnungslegung durch Anwendung der IPSAS?

a. Zusammenfassende Einschätzung

ED 72 gewährleistet eine zweckadäquate Rechnungslegung (insbes.)

- Anhangangaben**
- Die nach IPSAS 24 verlangten Anhangangaben stellen eine sinnvolle Verbindung von Daten des entlastungsrelevanten Budgetvergleichs (Haushaltsrechnung) mit weitergehenden Informationen / Daten des doppischen (Gesamt)Abschlusses her und bieten somit einen ergänzenden Informationsnutzen.
 - Durch die rechnerische Überleitungsrechnung werden die unterschiedlichen Überleitungseffekte (Bilanzierungs- und Bewertungsunterschiede, Berichtszeiträume, Konsolidierungskreise) verständlich und nachvollziehbar aufbereitet. Die klaren Vorgaben zur Struktur der Überleitungsrechnung sowie den überzuleitenden Posten stärken dabei die Vergleichbarkeit der Abschlüsse verschiedener Einheiten.
 - Beruhen Haushalt und Abschluss – wie z.B. bei kameraler Budgetierung - auf unterschiedlichen Aufstellungs- und Bewertungsprinzipien, erfolgt mit der Überleitung der tatsächlichen Haushaltsbeträge auf die im Jahresabschluss ausgewiesenen Cash-Flows I bis III der Kapitalflussrechnung gleichfalls eine aussagekräftige Darstellung.



b. Detaillierte Würdigung

Einflussfaktoren für die Einschätzung einer zweckadäquaten Rechnungslegung	Anwendungsbereich	Ansatz
Transparenz, (adressatengerechter) Informationsgehalt und Verständlichkeit	ja	-
	<ul style="list-style-type: none"> • Sinnvolle Ergänzung, die einen Informationszugewinn ermöglicht 	
Datenqualität	n/a	
Vergleichbarkeit	n/a	
Fazit	<p>IPSAS bietet eine zweckadäquate Rechnungslegung</p>	
Schlussfolgerung		
Anmerkungen / Informationen		

Bewertung	Ausweis	Anhangangaben
-	-	ja
		<ul style="list-style-type: none"> • Sinnvolle Verbindung von Daten des entlastungsrelevanten Budgetvergleichs (Haushaltsrechnung) mit weitergehenden Informationen des doppischen (Gesamt)Abschlusses • Rechnerischen Überleitungsrechnung stellt unterschiedliche Überleitungseffekte verständlich und nachvollziehbar dar
		n/a
		<ul style="list-style-type: none"> • Keine zusätzliche Ermittlung von Informationen für die Anhangangaben erforderlich • Gute Datenqualität gewährleistet, sofern Überleitungsrechnung auf einer medienbruchfreien Darstellung beruht; andernfalls hoher manueller Aufwand mit verbundenem Fehlerpotential
		ja
		<ul style="list-style-type: none"> • Eindeutige Vorgaben zur Struktur der Überleitungsrechnung erhöhen die Vergleichbarkeit der Abschlüsse verschiedener Einheiten • Sofern Haushalt und Abschluss auf unterschiedlichen Bewertungsprinzipien beruhen, erfolgt durch die Überleitung der tatsächlichen Haushaltsbeträge auf die Cash-Flows eine aussagekräftige Darstellung
		IPSAS bietet eine zweckadäquate Rechnungslegung
		<ul style="list-style-type: none"> • Technische Grundlage zur medienbruchfreien Darstellung und Überleitung des Buchungssstoffes auf den Jahresabschluss bedingt eine gute Datenqualität und erübrigt manuelle Abgrenzungs- und Zuordnungsarbeiten mit immanentem Fehlerpotential und Arbeitsaufwand

9. Erkenntnisse in Bezug auf das IPSAS Rahmenkonzept

9.1 Theoretische Grundlagen

Anwendungsbereich

Das IPSAS Rahmenkonzept (IPSAS CF) bildet die zentrale Grundlage für den Standardsetter im Rahmen der Entwicklung neuer bzw. der Überarbeitung bereits bestehender Standards (IPSAS CF 1.1). Darüber hinaus stellt das IPSAS CF den konzeptionellen Rahmen für die Finanzberichterstattung im Rahmen der Rechnungslegung nach den IPSAS dar (IPSAS CF 1.1). Der konzeptionelle Rahmen ist bei der Finanzberichterstattung öffentlicher Einheiten, die die IPSAS anwenden, und insoweit sowohl für die Erstellung des Jahresabschlusses (General Purpose Financial Statements - GPFS) als auch für die Finanzberichterstattung im weiteren Sinne (General Purpose Financial Reports - GPFR) gültig (IPSAS CF 1.8). Grundsätzlich bietet das Framework einen Orientierungsrahmen für Themenbereiche, die nicht explizit in Standards oder Praxisanleitungen geregelt sind (IPSAS CF 1.3). Die Vorgaben der einzelnen Standards haben für den Anwender im Vergleich zum IPSAS CF vorrangigen Charakter.

Aufbau und Inhalte

Das IPSAS CF gliedert sich in die folgenden acht Themenbereiche:

Inhalt	Details
Kapitel 1: Bedeutung und Bindungswirkung	
Unterstützung für die Behandlung nicht durch IPSAS abgedeckter Sachverhalte	<ul style="list-style-type: none">○ Bezugsrahmen; Vorgaben für Ansatz, Bewertung und Ausweis von Transaktionen werden in einzelnen IPSAS gemacht○ Definition allgemeiner Finanzberichte○ Definition des Geltungsbereichs
Kapitel 2: Ziele und Adressaten der allgemeinen Finanzberichterstattung	
Ziele der Finanzberichterstattung	<ul style="list-style-type: none">○ Rechenschaftslegung○ Unterstützung bei der Entscheidungsfindung
Adressaten der Finanzberichterstattung	<ul style="list-style-type: none">○ Leistungsempfänger○ Ressourcenbereitsteller (Steuerzahler)○ Legislative○ Mitglieder des Parlaments
Kapitel 3: Qualitative Merkmale	
Relevanz (Relevance)	<ul style="list-style-type: none">○ Informationen sind relevant, wenn sie einen wesentlichen Beitrag zur Erreichung der Ziele der Bilanzberichterstattung leisten. Informationen können bestätigenden und/oder voraussagenden Wert besitzen.
Glaubwürdige Darstellung (Faithful Representation)	<ul style="list-style-type: none">○ Um verlässlich zu sein, müssen Informationen die Sachverhalte, die sie zum Inhalt haben, glaubwürdig darstellen. Eine glaubwürdige Darstellung ist erreicht, wenn die Abbildung des Sachverhalts vollständig, neutral und frei von wesentlichen Fehlern ist.
Verständlichkeit (Understandability)	<ul style="list-style-type: none">○ Informationen sind verständlich, wenn sie die Adressaten in die Lage versetzen, ihren Gehalt zu verstehen. Dabei kann von einem gewissen Grad an Spezialwissen ausgegangen werden.
Zeitnähe (Timeliness)	<ul style="list-style-type: none">○ Berichterstattung ist zeitnah, wenn die Informationen vorliegen, bevor sie ihren Nutzen in Bezug auf Rechenschaft und Entscheidungsfindung verlieren.

Vergleichbarkeit (Comparability)	<ul style="list-style-type: none"> ○ Vergleichbarkeit versetzt die Adressaten in die Lage, Gemeinsamkeiten und Unterschiede zwischen zwei Gruppen von Ereignissen zu erkennen. ○ Davon unterschieden wird der Begriff der Konsistenz. Konsistenz bedeutet die Verwendung derselben Buchführungsprinzipien und -regeln, sowie derselben Informationsbasis in derselben Einheit zu verschiedenen Zeitpunkten oder in verschiedenen Einheiten zu einem Zeitpunkt. ○ Vergleichbarkeit und Konsistenz werden dabei hierarchisiert. Während Vergleichbarkeit das Ziel darstellt, ist Konsistenz Hilfsmittel zu Herstellung von Vergleichbarkeit.
Nachvollziehbarkeit/Verifizierbarkeit (Verifiability)	<ul style="list-style-type: none"> ○ Verifizierbarkeit bedeutet, dass verschiedene unabhängige Fachleute zu der grundsätzlichen Einigkeit (wenn auch nicht vollständige Übereinstimmung) über einen Sachverhalt kommen können, dass <ul style="list-style-type: none"> ▪ die betrachteten Informationen einen Sachverhalt oder ein Ereignis ohne materielle Fehler oder Verzerrung darstellen, oder ▪ zum Ansatz, zur Bewertung und zur Darstellung angemessene Methoden angewendet wurden.

Einschränkungen der Informationen in der allgemeinen Finanzberichterstattung

Wesentlichkeit (Materiality)	<ul style="list-style-type: none"> ○ Informationen sind wesentlich, wenn ihr Weglassen oder ihre fehlerhafte Darstellung die Erfüllung der Rechenschaftspflicht durch das Unternehmen oder die Entscheidungen beeinflussen könnte, die die Adressaten auf der Grundlage der für diese Berichtsperiode erstellten GPFR des Unternehmens treffen.
Kosten-Nutzen-Verhältnis (Cost-Benefit)	<ul style="list-style-type: none"> ○ Der Nutzen der Information sollte die bei der Informationsgewinnung entstehenden Kosten rechtfertigen. ○ Es kann gerechtfertigt sein, dass eines oder mehrere der Grundprinzipien aus Gründen der Kosteneinsparung unberücksichtigt bleiben.
Angemessenes Gleichgewicht zwischen den qualitativen Merkmalen (Appropriate balance between the qualitative characteristics)	<ul style="list-style-type: none"> ○ Die qualitativen Merkmale wirken gemeinsam, um zur Entscheidungsrelevanz der Informationen beizutragen. ○ An manchen Stellen sind Abwägungen oder Zielkonflikten Rechnung zu tragen.

Kapitel 4: Berichterstattende Einheit

Berichterstattende Einheit	<ul style="list-style-type: none"> ○ Regierung, öffentliche Organisation, Programm, sonstiger identifizierbarer Bereich im öffentlichen Sektor.
Schlüsselmerkmale	<ul style="list-style-type: none"> ○ Einheit, die von Bürgern oder in ihrem Auftrag Ressourcen erhebt (z.B. Steuern) und / oder Ressourcen verwendet, um Aktivitäten zum Wohle der Bürger oder in ihrem Auftrag zu übernehmen (z.B. Straßenbau). ○ Für die Einheit existieren Leistungsempfänger (z.B. Sozialleistungsempfänger) oder Ressourcenbereitsteller (z.B. Steuerzahler), die auf die GPFR angewiesen sind, um Informationen für Rechenschafts- oder Entscheidungszwecke zu erhalten.

Kapitel 5: Elemente in Jahresabschlüssen

Vermögenswert	<ul style="list-style-type: none"> ○ Ressource, die gegenwärtig von der jeweiligen Einheit als Resultat eines vergangenen Ereignisses beherrscht wird. ○ Ressource verfügt über Leistungspotential oder über die Fähigkeit, wirtschaftlichen Nutzen zu erzielen.
Schuld	<ul style="list-style-type: none"> ○ Gegenwärtige Verpflichtung einer Einheit zu einem Abfluss von Ressourcen, die aus einem vergangenen Ereignis resultiert. ○ Kann, muss aber nicht rechtlich verpflichtend sein. ○ Keine realistischen Möglichkeiten zur Vermeidung eines Ressourcenabflusses. ○ Gegenüber einem Dritten (Außenverpflichtung), keine Innenverpflichtungen.

- Erträge und Aufwendungen**
- Zunahme (Abnahme) in der Nettofinanzposition einer öffentlichen Einheit, mit Ausnahme von Zunahmen (Abnahmen) in der Nettofinanzposition, die von Beiträgen der Eigner (Ausschüttungen an die Eigner) stammen.
 - Erträge und Aufwendungen können aus gegenseitigen sowie einseitigen Leistungsbeziehungen, aus nicht realisierten Wertsteigerungen bzw. -minderungen von Vermögenswerten oder Schulden oder aus dem Verbrauch von Vermögenswerten in Form von Abschreibungen oder Wertberichtigungen resultieren.
 - Das Jahresergebnis (Überschuss / Fehlbetrag) stellt die Differenz zwischen Erträgen und Aufwendungen dar.

- Beiträge der und Ausschüttungen an die Eigner**
- Eigentümerbeiträge sind Zuflüsse von Ressourcen zu einem Unternehmen, die von externen Parteien in ihrer Eigenschaft als Eigentümer eingebracht werden und die einen Anteil an der Nettofinanzposition des Unternehmens begründen oder erhöhen.
 - Eigentumsrechtliche Ausschüttungen sind: Abflüsse von Ressourcen aus dem Unternehmen, die an externe Parteien in ihrer Eigenschaft als Eigentümer ausgeschüttet werden und die einen Anteil an der Nettofinanzposition des Unternehmens zurückgeben oder verringern.
 - Nettofinanzposition als Differenz aus Vermögenswerten einschl. anderer Ressourcen und Schulden einschl. anderer Verpflichtungen (Residualgröße).

Kapitel 6: Ansatz von Elementen in Jahresabschlüssen

- Ansatz**
- Prozess der Einbeziehung und des Erfassens von Bilanzierungsgegenständen.

- Ansatzkriterien**
- Der jeweilige Bilanzierungsgegenstand muss den definitorischen Anforderungen eines Elements genügen.
 - Der Bilanzierungsgegenstand kann derart bewertet werden, dass er die qualitativen Merkmale erfüllt und den Einschränkungen von Informationen in Finanzberichten gerecht wird.

Kapitel 7: Bewertung von Vermögenswerten und Schulden in Jahresabschlüssen

- Bewertungsziel**
- Ziel ist es, einen Bewertungsmaßstab zu wählen, der in bester Weise ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Kosten für die erbrachten Leistungen, der operativen und finanziellen Leistungsfähigkeit sowie zur Entscheidungsfindung darstellt.

- Bewertungsmaßstäbe**
- Es gibt nicht den einen geeigneten Maßstab für die Bewertung zur Erfüllung des (Rechnungslegungs-) Ziels:
 - Vermögenswerte: Historische Kosten, Marktwert, Wiederbeschaffungskosten, Nettoveräußerungswert oder Nutzungswert.
 - Schulden: Historische Kosten, Erfüllungsbetrag, Marktwert, Ablösungskosten oder Übernahmewert.

Kapitel 8: Darstellung in allgemeinen Finanzberichten

- Allgemeine Finanzberichte**
- Weitergehend als Jahresabschluss

- Darstellung**
- Definiert als Auswahl, Platzierung und Organisation von Informationen in allgemeinen Finanzberichten

9.2 Erwähnenswerte Praxiserkenntnisse aus der Umsetzung

Im Rahmen der Umsetzung des Standards ergaben sich folgende wesentliche Erkenntnisse:

Anwendung und Umsetzung Die Bestimmungen des IPSAS CF erlangen gegenüber den Vorgaben der einzelnen Standards lediglich nachrangigen und unverbindlichen Charakter. Die Praxiserkenntnisse aus der Anwendung und Umsetzung entsprechender, in den einzelnen Standards enthaltenen Vorgaben werden unmittelbar im Zusammenhang mit den jeweiligen IPSAS behandelt.

Das IPSAS CF beinhaltet keine Bestimmungen, die über die Vorgaben der einzelnen Standards hinaus im Rahmen der Aufstellung des IPSAS-Gesamtabschlusses des Landes Hessen von Bedeutung gewesen wären oder sogar zu Anpassungsbuchungen geführt hätten. Durch die fehlende Bindungswirkung und Hierarchie der qualitativen Merkmale konnte – auch auf Grundlage der in IPSAS 1, Anlage aufgeführten Grundsätze und Prinzipien – weitgehend eine vorsichtige Rechnungslegung ähnlich der qualitativen Anforderung im Rahmen der nationalen Rechnungslegungsgrundsätze auf Grundlage der sog. EU-Bilanzrichtlinie (RL 2013/34/EU) v. 26.6.2013³⁵ umgesetzt werden.

³⁵ <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/DE/TXT/PDF/?uri=CELEX:32013L0034&from=fi>

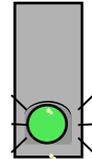
9.3 Zweckadäquate Rechnungslegung durch Anwendung der IPSAS?

a. Zusammenfassende Einschätzung

IPSAS CF gewährleistet eine zweckadäquate Rechnungslegung (insbes.)

Bedeutung und Bindungswirkung

- Das IPSAS CF stellt einen sinnvollen Bezugsrahmen sowie einen Auffangtatbestand für Sachverhalte, die in den spezifischen IPSAS nicht einschlägig geregelt sind, dar. In seiner aktuellen Ausgestaltung lässt es grundsätzlich auch eine zweckadäquate Rechnungslegung i.S. nationaler handelsrechtlicher Bilanzierungsvorgaben zu.

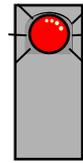


Ziele und Adressaten

- Legislative und Executive werden als vorrangige Adressaten der Rechnungslegung der öffentlichen Hand bezüglich Rechenschaftslegung und (Selbst)Information im Framework zutreffend berücksichtigt. Die weiterreichende Öffnung des Adressatenkreises, der auch die Einwohner und Bürger als Öffentlichkeit sowie die Kapitalgeber / Investoren als Ressourcenbereitsteller mit einbezieht und die Entscheidungsnützlichkeit hervorhebt, ist als zielführend zu werten.

Bedeutung und Bindungswirkung

- Dem IPSAS CF fehlt es an einer zentralen Bindungswirkung. Die Unverbindlichkeit des IPSAS CF sowie seine nachrangige Position in der Geltungshierarchie der Standards führen dazu, dass es eine zweckadäquate Rechnungslegung ermöglicht, diese jedoch nicht erzwingt.



Qualitative Merkmale

- Das IPSAS CF sieht keine Hierarchie der definierten qualitativen Merkmale vor. Damit werden weder eine Objektivierung der enthaltenen Informationen noch das Vorsichtsprinzip als übergeordnete Rechnungslegungsgrundsätze herausgestellt. Die Vorgaben unterscheiden sich damit von den nationalen handelsrechtlichen Bilanzierungsvorgaben, die sich insoweit auch auf gemeinschaftsrechtliche Vorgaben der EU-Bilanzrichtlinie (RL 2013/34/EU) stützen.

Berichterstattende Einheit

- Die im IPSAS CF enthaltene Definition der berichterstattenden Einheit ist – auch mit Blick auf die Regelung sowohl von Jahresabschlüssen als auch von sonstigen Finanzberichten - nicht hinreichend konkret, so dass in der Konsequenz ein zu umfangreicher, nicht ausreichend spezifischer Rahmen gesetzt wird. Diese Kritikpunkte entfalten auch für bereits angestellte Überlegungen für die Definition der berichterstattenden Einheit in einem EPSAS CF Wirkung, die mit einem weitreichenden Anwendungsbereich verbunden ist und gleichfalls keine für den Anwender hilfreiche Abgrenzung - auch im Zusammenwirken mit Konsolidierungsvorgängen einerseits und unterschiedlichen föderalen Ebenen der Mitgliedsstaaten andererseits – zulässt.
-

b. Detaillierte Würdigung

	Kapitel 1: Bedeutung und Bindungswirkung	Kapitel 2: Ziele und Adressaten der allgemeinen Finanzberichterstattung	Kapitel 3: Qualitative Merkmale + Einschränkungen der Informationen in der allgemeinen Finanzberichterstattung	Kapitel 4: Berichterstattende Einheit
Einschätzung einer zweckadäquaten Rechnungslegung	nein	ja	nein	nein
	<ul style="list-style-type: none"> • CF stellt Auffangtatbestand für Sachverhalte, die in den spezifischen IPSAS nicht einschlägig geregelt sind, dar. • CF hat jedoch keine zentrale Bindungswirkung sowie eine nachrangige Position in der Gestaltungshierarchie der Standards 	<ul style="list-style-type: none"> • Zutreffende Berücksichtigung von Legislative und Exekutive als vorrangige Adressaten der Rechnungslegung der öffentlichen Hand • Zielführende Öffnung des Adressatenkreises um Einwohner und Bürger sowie Kapitalgeber / Investoren 	<ul style="list-style-type: none"> • Objektivierung der enthaltenen Informationen sowie Vorsichtsprinzip werden im CF nicht als übergeordnete Rechnungslegungsgrundsätze herausgestellt 	<ul style="list-style-type: none"> • Definition der berichterstattenden Einheit ist nicht hinreichend konkretisiert • Konsequenz ist ein zu umfangreicher, nicht ausreichend spezifischer Rahmen
Fazit	IPSAS bietet keine zweckadäquate Rechnungslegung	IPSAS bietet eine zweckadäquate Rechnungslegung	IPSAS bietet keine zweckadäquate Rechnungslegung	IPSAS bietet keine zweckadäquate Rechnungslegung
Schlussfolgerung				
Anmerkungen / Informationen	<ul style="list-style-type: none"> • Aktuelle Ausgestaltung des IPSAS CF lässt eine zweckadäquate Rechnungslegung i.S. nationaler handelsrechtlicher Bilanzierungsvorgaben zu, erzwingt diese jedoch nicht. 		<ul style="list-style-type: none"> • Vorgaben unterscheiden sich von den nationalen handelsrechtlichen Vorgaben, die sich auf gemeinschaftsrechtliche Vorgaben der EU-Bilanzrichtlinie (RL 2013/34/EU) stützen. 	<ul style="list-style-type: none"> • Kritikpunkte entfalten auch für bereits angestellte Überlegungen hinsichtlich der Definition der berichterstattenden Einheit in einem EPSAS CF Wirkung.

Kapitel 5: Elemente in Jahresabschlüssen	Kapitel 6: Ansatz von Elementen in Jahresabschlüssen	Kapitel 7: Bewertung von Vermögenswerten und Schulden in Jahresabschlüssen	Kapitel 8: Darstellung in allgemeinen Finanzberichten
ja	ja	ja	n/a
<ul style="list-style-type: none"> • Eindeutige Definition der Elemente von Jahresabschlüssen 	<ul style="list-style-type: none"> • Verpflichtende Berücksichtigung von definitorischen Anforderungen sowie von qualitativen Merkmale als Ansatzkriterien 	<ul style="list-style-type: none"> • Bewertungsmaßstab zielt auf die Darstellung eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes 	
IPSAS bietet eine zweckadäquate Rechnungslegung	IPSAS bietet eine zweckadäquate Rechnungslegung	IPSAS bietet eine zweckadäquate Rechnungslegung	n/a

D. Überleitungsrechnungen HGB – IPSAS

Nachfolgend werden die handelsrechtlichen Vermögensrechnungen zum 1. Januar 2019 und zum 31. Dezember 2019 sowie die handelsrechtliche Ergebnisrechnung des Geschäftsjahres 2019 auf die korrespondierenden Bestandteile des IPSAS-Gesamtabschlusses übergeleitet.

Effekte aus der Umstellung ergeben sich dabei zum einen aus dem Einbezug zusätzlicher Einheiten in den Konsolidierungskreis des Landes Hessen (hier dargestellt als „Einbeziehung zusätzlicher Einheiten“ mit handelsrechtlichen Werten) sowie aus der Anwendung abweichender Bilanzierungs- und Bewertungsvorgaben nach IPSAS (hier dargestellt als „Weitere Anpassungen“). Unter den „Weiteren Anpassungen“ sind neben Effekten aus Ansatz- und Bewertungsunterschieden zwischen Handelsrecht und IPSAS auch Effekte aus Ausweisänderungen enthalten. Dies betrifft insbesondere die nach IPSAS erforderliche Aufteilung der Forderungen, Verbindlichkeiten sowie Rückstellungen in ihre kurz- und langfristigen Bestandteile.

Überleitung der Vermögensrechnung zum 1. Januar 2019

Vermögensrechnung

01.01.2019

in Mio. €	HGB	Effekt aus der Umstellung		IPSAS
	Gesamtabschluss Land Hessen	Einbeziehung zusätzlicher Einheiten ³⁶	Weitere Anpassungen	
AKTIVA				
Langfristige Vermögenswerte				
Immaterielle Vermögenswerte	73,7	8,6	0,2	82,5
Sachanlagen	19.251,1	2.739,9	-1.003,5	20.987,5
Nach der Equity-Methode bewertete Finanzanlagen	1.616,4	0,0	-5,0	1.611,5
Sonstige Finanzanlagen	7.636,7	188,0	-3.733,4	4.091,3
Langfristige Forderungen	2.520,1	2,1	432,0	2.954,2
Forderungen aus einseitigen Leistungsbeziehungen	2.427,3	0,0	0,0	2.427,3
Forderungen aus gegenseitigen Leistungsbeziehungen	92,8	2,1	432,0	526,9
Kurzfristige Vermögenswerte				
Vorräte	174,1	445,9	-97,8	522,2
Kurzfristige Finanzanlagen	20,1	0,0	0,0	20,1
Kurzfristige Forderungen	13.131,0	128,6	71,2	13.330,8
Forderungen aus einseitigen Leistungsbeziehungen	8.395,2	15,8	79,6	8.490,6
Forderungen aus gegenseitigen Leistungsbeziehungen	4.735,8	112,8	-108,4	4.740,2
Zahlungsmittel und Zahlungsmittel- äquivalente	444,0	197,0	0,0	641,0
Sonstige kurzfristige Vermögenswerte	0,2	0,0	7,2	7,5
Summe	44.867,6	3.710,1	-4.329,1	44.248,6

³⁶ Handelsrechtliche Werte.

Vermögensrechnung

01.01.2019

in Mio. €	HGB	Effekt aus der Umstellung		IPSAS
	Gesamt- abschluss Land Hessen	Einbeziehung zusätzlicher Einheiten ³⁶	Weitere Anpassungen	
PASSIVA				
Nettovermögen	-120.143,3	737,7	-67.260,1	-186.665,7
Langfristige Rückstellungen und Verbindlichkeiten				
Pensions- und Beihilfeverpflichtungen	92.325,9	7,5	54.561,7	146.895,0
Rückstellungen für sonstige Leistungen an Arbeitnehmer	0,0	0,0	2.605,3	2.605,3
Sonstige langfristige Rückstellungen	0,0	0,0	3.822,4	3.822,4
Langfristige Darlehen	36.375,7	1.408,2	80,6	37.864,5
Steuern und Transferverbindlichkeiten	8.679,0	16,4	-85,0	8.610,4
Verbindlichkeiten aus gegenseitigen Leistungsbeziehungen	11,4	0,0	0,0	11,4
Sonstige Verbindlichkeiten	793,4	858,7	4.372,0	6.024,0
Kurzfristige Rückstellungen und Verbindlichkeiten				
Pensions- und Beihilfeverpflichtungen	0,0	0,0	3.375,3	3.375,3
Rückstellungen für sonstige Leistungen an Arbeitnehmer	2.350,9	29,5	-2.224,1	156,4
Sonstige kurzfristige Rückstellungen	7.527,6	101,5	-4.327,8	3.301,3
Kurzfristige Darlehen	2.270,0	0,0	250,0	2.520,0
Kurzfristiger Teil langfristiger Darlehen	3.708,5	210,7	-520,9	3.398,4
Steuern und Transferverbindlichkeiten	8.471,2	106,6	109,0	8.686,8
Verbindlichkeiten aus gegenseitigen Leistungsbeziehungen	375,8	44,8	239,9	660,6
Sonstige Verbindlichkeiten	2.121,2	188,5	672,6	2.982,3
Summe	44.867,6	3.710,1	-4.329,1	44.248,6

Die Minderung des Eigenkapitals in Höhe von 67.260,1 Mio. € resultiert aus den folgenden Sachverhalten:

- Der Anstieg der Pensions- und Beihilferückstellungen zum 1. Januar 2019 infolge der Diskontierung mit dem läufzeitadäquaten Stichtagszins führt zu einer Minderung des Eigenkapitals um 61.374,0 Mio. €.
- Die vollständige Bilanzierung der Zins- und Währungsderivate mindert das Eigenkapital um 3.730,1 Mio. €.
- Die rückwirkende Anwendung des Komponentenansatzes für das Sachanlagevermögen mindert das Eigenkapital um 1.694,8 Mio. €.
- Die Auflösung der Sonderposten erhöht des Eigenkapital um 1.577,2 Mio. €.
- Die Anpassung des Zinssatzes bei der Bewertung von Rückstellungen für sonstige Leistungen an Arbeitnehmer und sonstige Rückstellungen mindert das Eigenkapital um 1.352,0 Mio. €
- Die rückwirkende Bilanzierung von Finanzierungsleasing-Verträgen mindert das Eigenkapital um 596,3 Mio. €.
- Die Anpassung des Planvermögens an den Fair Value verbessert das Eigenkapital um 210,0 Mio. €.
- Die Anwendung der Percentage-of-Completion-Method erhöht des Eigenkapital um 69,1 Mio. €.

Darüber hinaus sind in der Anpassung des Eigenkapitals die Effekte aus der Kapitalkonsolidierung der zusätzlichen Einheiten in Höhe von 369,5 Mio. € enthalten.

Überleitung der Vermögensrechnung zum 31. Dezember 2019

Vermögensrechnung

31.12.2019

in Mio. €	HGB	Effekt aus der Umstellung		IPSAS
	Gesamtabschluss Land Hessen	Einbeziehung zusätzlicher Einheiten ³⁷	Weitere Anpassungen	
AKTIVA				
Langfristige Vermögenswerte				
Immaterielle Vermögenswerte	80,5	8,5	0,2	89,1
Sachanlagen	19.325,9	2.837,0	-1.149,0	21.014,0
Nach der Equity-Methode bewertete Finanzanlagen	1.719,8	0,0	-9,1	1.710,6
Sonstige Finanzanlagen	8061,9	185,2	-4.328,4	3.918,7
Langfristige Forderungen	2.499,7	2,9	602,7	3.105,2
Forderungen aus einseitigen Leistungsbeziehungen	2.378,6	0,0	0,0	2.378,6
Forderungen aus gegenseitigen Leistungsbeziehungen	121,1	2,9	602,7	726,7
Kurzfristige Vermögenswerte				
Vorräte	141,9	419,8	-97,4	464,3
Kurzfristige Finanzanlagen	18,2	0,0	0,0	18,2
Kurzfristige Forderungen	14.591,9	143,5	103,2	14.838,6
Forderungen aus einseitigen Leistungsbeziehungen	8.608,7	24,6	95,2	8.728,5
Forderungen aus gegenseitigen Leistungsbeziehungen	5.983,2	119,0	8,0	6.110,1
Zahlungsmittel und Zahlungsmittel- äquivalente	603,9	202,3	0,0	806,2
Sonstige kurzfristige Vermögenswerte	6,2	0,0	1,2	7,4
Summe	47.049,8	3.799,3	-4.876,6	45.972,4

³⁷ Handelsrechtliche Werte.

in Mio. €	HGB	Effekt aus der Umstellung		IPSAS
	Gesamtabschluss Land Hessen	Einbeziehung zusätzlicher Einheiten ⁹	Weitere Anpassungen	
PASSIVA				
Nettovermögen	-120.142,5	848,0	-86.987,4	-206.282,0
Langfristige Rückstellungen und Verbindlichkeiten				
Pensions- und Beihilfeverpflichtungen	93.089,8	7,8	71.246,0	164.343,6
Rückstellungen für sonstige Leistungen an Arbeitnehmer	0,0	0,0	3.025,9	3.025,9
Sonstige langfristige Rückstellungen	0,0	0,0	3.648,1	3.648,1
Langfristige Darlehen	35.908,6	1.392,8	129,0	37.430,4
Steuern und Transferverbindlichkeiten	8.539,8	15,9	-84,7	8.471,0
Verbindlichkeiten aus gegenseitigen Leistungsbeziehungen	14,1	0,0	0,0	14,1
Sonstige Finanzverbindlichkeiten	790,6	827,3	7.167,6	8.785,5
Kurzfristige Rückstellungen und Verbindlichkeiten				
Pensions- und Beihilfeverpflichtungen	0,0	0,0	3.504,3	3.504,3
Rückstellungen für sonstige Leistungen an Arbeitnehmer	2.615,2	25,2	-2.506,7	133,7
Sonstige kurzfristige Rückstellungen	8.609,5	113,7	-4.787,2	3.936,0
Kurzfristige Darlehen	1.580,0	0,0	0,0	1.580,0
Kurzfristiger Teil langfristiger Darlehen	4.493,5	232,5	-357,4	4.368,6
Steuern und Transferverbindlichkeiten	8.810,9	115,0	88,2	9.014,0
Verbindlichkeiten aus gegenseitigen Leistungsbeziehungen	374,3	47,4	233,8	655,5
Sonstige Finanzverbindlichkeiten	2.365,8	173,8	803,9	3.343,6
Summe	47.049,8	3.799,3	-4.876,6	45.972,4

Die Minderung des Eigenkapitals in Höhe von 85.298,9 Mio. € resultiert im Wesentlichen aus den folgenden Sachverhalten:

- Minderung des Eigenkapitals um 67.260,1 Mio. € aus Umstellungseffekten im Rahmen der erstmaligen Anwendung der IPSAS zum 1. Januar 2019.
- Die in Sicherungsbeziehungen einbezogenen Zins- und Währungsderivate mindern die Rücklage zur Absicherung von Zahlungsströmen und damit das Eigenkapital um 2.041,3 Mio. €.
- Versicherungsmathematische Effekte reduzieren das Eigenkapital um 16.309,6 Mio. €.
- Anpassungen des Planvermögen auf den Fair Value führen zu einer Erhöhung des Eigenkapitals um 404,9 Mio. €.

Überleitung der Ergebnisrechnung für den Zeitraum vom 1. Januar bis 31. Dezember 2019

in Mio. €		2019			
		HGB	Effekt aus der Umstellung	IPSAS	
		Gesamtabschluss Land Hessen	Einbeziehung zusätzlicher Einheiten ⁹	Weitere Anpassungen	
1.	Erträge aus einseitigen Leistungsbeziehungen	29.677,8	115,0	1.179,5	30.972,4
1a	Steuern und steuerähnliche Erträge	25.275,5	0,0	-12,7	25.262,8
1b	Erträge aus Finanzausgleichsbeziehungen	317,1	28,4	0,0	345,5
1c	Erträge aus Zuweisungen und Zuschüssen	3.873,9	86,6	1.192,1	5.152,7
1d	Erträge aus Geldstrafen, Geldbußen, Verwarnungsgeldern und Zwangsgeldern	211,3	0,0	0,0	211,3
2.	Erträge aus gegenseitigen Leistungsbeziehungen	3.455,2	690,1	-1.450,1	2.695,1
2a	Erträge aus Gebühren und Beiträgen	1.228,1	0,0	-0,3	1.227,9
2b	Umsatzerlöse	1.554,3	684,8	-1.107,8	1.131,3
2c	Finanzerträge	672,7	5,3	-342,0	336,0
3.	Auflösung von Rückstellungen	470,7	0,1	-28,0	442,8
4.	Sonstige Erträge	890,7	411,9	-68,0	1.234,6
5.	Gesamtertrag	34.494,4	1.217,0	-366,6	35.344,9
6.	Personalaufwand	-10.589,6	-406,3	-3.110,1	-14.105,9
7.	Aufwendungen aus Finanzausgleichsbeziehungen	-7.264,6	0,0	1,3	-7.263,3
8.	Aufwendungen für Zuweisungen und Zuschüsse	-7.429,1	0,0	-41,2	-7.470,4
9.	Aufwendungen für Verwaltungstätigkeit	-3.351,1	-473,3	155,8	-3.668,6
10.	Abschreibungen	-707,9	-127,0	-185,9	-1.020,7
10a	Aufwand für planmäßige Abschreibungen	-640,2	-117,9	-197,8	-955,9
10b	Wertminderung (außerplanmäßige Abschreibungen) auf Sachanlagen	-51,5	0,0	0,0	-51,5
10c	Übrige außerplanmäßigen Abschreibungen	-16,2	-9,1	12,0	-13,4
11.	Finanzierungsaufwendungen	-4.002,3	-35,0	907,0	-3.130,3
12.	Sonstige Aufwendungen	-1.149,0	-137,2	765,0	-521,3
13.	Gesamtaufwand	-34.493,6	-1.178,8	-1.508,0	-37.180,5
14.	Anteil am Überschuss von assoziierten Einheiten	0,00	0,0	164,9	164,9
15.	Periodengewinn/-defizit	0,8	38,2	-1.709,7	-1.670,7
	davon den Minderheitsanteilen zuzurechnen	0,0	-1,2	15,6	14,4
	davon dem Land Hessen zuzuordnen	0,8	39,5	-1.725,3	-1.685,1

Im handelsrechtlichen Periodenergebnis 2019 sind Sondereffekte aus der Umstellung der Bewertung der Pensions- und Beihilferückstellungen auf die Projected-Unit-Credit Methode (PUC) enthalten. Nach Bereinigung um ebendiese Sondereffekte ergibt sich nach HGB ein Periodenergebnis 2019 in Höhe von -2.440,7 Mio. € und somit ein nach IPSAS um 770 Mio. € verbessertes Ergebnis. Diese Differenz ergibt sich im Wesentlichen aus

- einer Erhöhung des Personalaufwand i.Z.m. Pensions- und Beihilfeverpflichtungen um 668,6 Mio. € sowie
- einer Verringerung der Finanzierungsaufwendungen i.Z.m. Pensions- und Beihilfeverpflichtungen um 1.691,6 Mio. €.

F. Fazit

Das, durch das Land Hessen, initiierte Projekt zur testweisen Aufstellung eines Jahresabschlusses nach den Grundsätzen der IPSAS hat einen sehr differenzierten und fundierten Blick auf die Frage ermöglicht, inwieweit eine zweckadäquate Rechnungslegung der öffentlichen Hand auch auf der Grundlage der IPSAS darstellbar ist.

Insgesamt kann festgehalten werden, dass die **IPSAS eine zweckadäquate Rechnungslegung ermöglichen**.

Unter der Voraussetzung, dass vorhandene Wahlrechte sowohl nach HGB als auch nach IPSAS entsprechend ausgeübt werden, wurden **tatsächliche Unterschiede in einem überschaubaren Maße** identifiziert.

Den aus deutscher Perspektive als besonders schützenswert erachteten bilanzrechtlichen Prinzipien, wie beispielsweise dem **Vorsichtsprinzip lässt sich auch unter Anwendung der IPSAS Rechnung tragen**. Auch das Anschaffungs- und Herstellungskostenprinzip, als Ausprägung des handelsrechtlichen Niederstwertprinzips, wird als weitgehend anwendbar beurteilt. Der Ansatz von Zeitwerten erfolgt nur in begründeten Fällen und Bezugnahme auf aktive Märkte – dies geht auch aus der nachfolgenden dargestellten Übersicht der für den IPSAS-Gesamtabschluss des Landes Hessen zugrunde gelegten Bewertungsmaßstäbe hervor.

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

Aus praktischer Perspektive kann festgehalten werden, dass insbesondere die Themenbereiche Finanzinstrumente, Sachanlagen, Leasing und die Erstellung des Anhangs mit einem erhöhten Umstellungsaufwand verbunden sind. Den größten wertmäßigen Effekt brachte die veränderten Bewertungsparameter der Pensions- und Beihilferückstellungen mit sich.

In Bezug auf die weitere fachliche Diskussion sollte berücksichtigt werden, dass bereits die EU-Richtlinie 2013/34/EU Eingang in nationales Bilanzrecht gefunden hat. Über die Standards staatlicher Doppik (§§ 7a, 49a HGrG) findet dies folglich auch Eingang in die Rechnungslegung für den öffentlichen Sektor. Damit ist ein „**internationalisiertes**“ **HGB in Deutschland Basis** sowohl privatwirtschaftlicher als auch **öffentlicher Rechnungslegung**. Eine zeitnahe Harmonisierung der Rechnungslegung für den öffentlichen Sektor in der EU wäre – ggf. als erster Schritt – auch auf der Grundlage der EU-Bilanzrichtlinie (RL 2013/34/EU) denkbar.

Impressum

HERAUSGEBER

Hessisches Ministerium der Finanzen

Friedrich-Ebert-Allee 8

65185 Wiesbaden

Referat für Presse- und Öffentlichkeitsarbeit

Telefon: (0611) 32-132457

Telefax: (0611) 32-132433

E-Mail: presse@hmdf.hessen.de

Den Ergebnisbericht sowie den IPSAS-Abschluss 2019 finden Sie auch in elektronischer Form als PDF unter:

www.bilanz.hessen.de

<https://finanzen.hessen.de/haushalt/geschäftsbericht/themenseite-epsas>.

HINWEIS

Sollte zur besseren Lesbarkeit darauf verzichtet worden sein, jeweils die weibliche und die männliche

Bezeichnung zu verwenden (z. B. Polizistinnen und Polizisten), ist mit dem männlichen Begriff die weibliche

und männliche Person gemeint.

Rundungsdifferenzen sind innerhalb des Geschäftsberichts aufgrund der Darstellung der Beträge in Mio. € möglich.

Hessisches Ministerium der Finanzen

Friedrich-Ebert-Allee 8

65185 Wiesbaden

www.bilanz.hessen.de

<https://finanzen.hessen.de/haushalt/geschaeftsberichte/themenseite-epsas>