

**GUTACHTLICHE STELLUNGNAHME ZU
ABWEICHUNGEN DER IPSASs/EPSASs
VON KOMMUNALEM HAUSHALTSRECHT UND EIN-
SCHÄTZUNG DES RESULTIERENDEN UMSTEL-
LUNGSAUFWANDS**

IM AUFTRAG DER
BERTELSMANN STIFTUNG,
DES DEUTSCHEN STÄDTETAGS,
DES DEUTSCHEN STÄDTE- UND GEMEINDEBUNDS,
DES DEUTSCHEN LANDKREISTAGS
UND DER KOMMUNALEN GEMEINSCHAFTSSTELLE FÜR
VERWALTUNGSMANAGEMENT

vorgelegt von
Prof. Dr. Berit Adam,
Hochschule für Wirtschaft und Recht Berlin
Berlin, 25.08.2014

INHALTSVERZEICHNIS

1. Anlass der Erstellung des Gutachtens.....	1
2. Allgemeine Erläuterungen zum Kontext der IPSASs	2
2.1 Grundlegende Bemerkungen	2
2.2 Übersicht über aktuell gültige IPSASs und erste Einschätzung zum europäischen Anpassungsbedarf	7
2.3 Kurzzusammenfassung der wesentlichen IPSASs-Abweichungen von nationalem kommunalem Haushaltsrecht.....	10
3. Themenspezifische Analyse.....	16
3.1 IPSAS 1: Darstellung des Jahresabschlusses	17
3.1.1 Kernaussagen.....	17
3.1.2 Tabellarischer Abgleich der Regelungen des IPSAS 1 mit Gemeindehaushaltsrecht.....	19
3.1.3 Analyse der Unterschiede und Gemeinsamkeiten mit niedersächsischem und nordrhein-westfälischem Gemeindehaushaltsrecht	21
3.1.4 Zusammenfassung der identifizierten Abweichungen.....	28
3.2 IPSAS 2: Finanzrechnung.....	31
3.2.1 Kernaussagen.....	31
3.2.2 Tabellarischer Abgleich der Regelungen des IPSAS 2 mit Gemeindehaushaltsrecht.....	32
3.2.3 Analyse der Unterschiede und Gemeinsamkeiten mit niedersächsischem und nordrhein-westfälischem Gemeindehaushaltsrecht	33
3.2.4 Zusammenfassung der identifizierten Abweichungen.....	38
3.3 IPSAS 3: Änderung von Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden.....	41
3.3.1 Kernaussagen.....	41
3.3.2 Tabellarischer Abgleich der Regelungen des IPSAS 3 mit Gemeindehaushaltsrecht.....	44
3.3.3 Analyse der Unterschiede und Gemeinsamkeiten mit niedersächsischem und nordrhein-westfälischem Gemeindehaushaltsrecht	45
3.3.4 Zusammenfassung der identifizierten Abweichungen.....	47

3.4	<i>IPSAS 18: Segmentberichterstattung</i>	48
3.4.1	Kernaussagen.....	48
3.4.2	Tabellarischer Abgleich der Regelungen des IPSAS 18 mit Gemeindehaushaltsrecht.....	49
3.4.3	Analyse der Unterschiede und Gemeinsamkeiten mit niedersächsischem und nordrhein-westfälischem Gemeindehaushaltsrecht	50
3.4.4	Zusammenfassung der identifizierten Abweichungen.....	53
3.5	<i>IPSAS 19: Sonstige Rückstellungen</i>	55
3.5.1	Kernaussagen.....	55
3.5.2	Tabellarischer Abgleich der Regelungen des IPSAS 19 mit Gemeindehaushaltsrecht.....	57
3.5.3	Analyse der Unterschiede und Gemeinsamkeiten mit niedersächsischem und nordrhein-westfälischem Gemeindehaushaltsrecht	59
3.5.4	Zusammenfassung der identifizierten Abweichungen.....	63
3.6	<i>IPSAS 23: Erträge aus einseitigen Leistungsbeziehungen</i>	65
3.6.1	Kernaussagen.....	65
3.6.2	Tabellarischer Abgleich der Regelungen des IPSAS 23 mit Gemeindehaushaltsrecht.....	67
3.6.3	Analyse der Unterschiede und Gemeinsamkeiten mit niedersächsischem und nordrhein-westfälischem Gemeindehaushaltsrecht	68
3.6.4	Zusammenfassung der identifizierten Abweichungen.....	73
3.7	<i>IPAS 25: Pensions- und Beihilferückstellungen</i>	75
3.7.1	Kernaussagen.....	75
3.7.2	Tabellarischer Abgleich der Regelungen des IPSAS 25 mit Gemeindehaushaltsrecht.....	78
3.7.3	Analyse der Unterschiede und Gemeinsamkeiten mit niedersächsischem und nordrhein-westfälischem Gemeindehaushaltsrecht	79
3.7.4	Zusammenfassung der identifizierten Abweichungen.....	82
3.8	<i>IPSAS 28-30: Verbindlichkeiten</i>	84
3.8.1	Kernaussagen.....	84
3.8.2	Tabellarischer Abgleich der Regelungen der IPSAS 28-30 zum Themenbereich Verbindlichkeiten mit Gemeindehaushaltsrecht.....	86

3.8.3 Analyse der Unterschiede und Gemeinsamkeiten mit niedersächsischem und nordrhein-westfälischem Gemeindehaushaltsrecht	87
3.8.4 Zusammenfassung der identifizierten Abweichungen.....	88
3.9 Rahmenkonzept.....	89
3.9.1 Einleitende Bemerkungen.....	89
3.9.2 Kernaussagen.....	89
4. Beispielhafte Einschätzung des erforderlichen Umstellungsaufwands für kommunale Gebietskörperschaften in Deutschland.....	99
4.1 Stadt Münster.....	99
4.2 Landkreis Osnabrück.....	102
5. Einschätzung erforderlicher Softwareanpassungen (aus Sicht eines Softwareanbieters)	105
6. Zusammenfassung und Bewertung der Ergebnisse.....	106
7. Kontaktinformationen für Anmerkungen und Rückfragen.....	115
LITERATURVERZEICHNIS	V

Danksagung

Die Erstellung dieses Gutachtens wäre ohne die Bereitschaft der folgenden Personen, hieran mitzuarbeiten, nicht möglich gewesen. Aus diesem Grund geht mein Dank an die Vertreter der beiden kommunalen Gebietskörperschaften, namentlich Herrn **Alfons Reinkemeier** sowie Herrn **Michael Schetter** von der Stadt Münster sowie Herrn **Hans-Jörg Haferkamp**, Herrn **Rainer Vinke** und Herrn **Johannes Hawighorst** vom Landkreis Osnabrück ebenso wie an die Mitarbeiter der Firma Infoma, Herrn **Steffen Schanz**, Herrn **Jürgen Scherer** und Herrn **Armin Schiller**.

1. Anlass der Erstellung des Gutachtens

Grundlage dieses Gutachtens ist eine Anfrage seitens der kommunalen Spitzenverbände und der Bertelsmann Stiftung vom 06.02.2014. Inhaltlich geht es um die gutachtliche Stellungnahme hinsichtlich der Themenbereiche, die von den IPSASs 1-3, 18, 19, 23, 25 und dem Rahmenkonzept geregelt werden. Zusätzlich hierzu werden die IPSASs 28-30, die sich mit Finanzinstrumenten beschäftigen, lediglich in Bezug auf Verbindlichkeiten begutachtet, d.h. im Rahmen dieses Gutachtens wird lediglich ein kleiner Ausschnitt der IPSASs 28-30 betrachtet. Die Struktur des Gutachtens und die im Rahmen des Gutachtens zu beantwortenden Fragen wurden wie folgt vorgegeben:

1. IPSAS-Identifikation: Welche IPSAS sind unter zeitlichen, inhaltlichen und aufwandsbezogenen Gesichtspunkten für die kommunale Ebene relevant?
2. Erläuterung des Kontextes: Bezug/Hintergrund zu IFRS, ESGV-Zusammenhang.
3. Themenspezifische Analyse:
 - a. Kernaussagen des zu untersuchenden IPSAS, tabellarischer Abgleich mit geltenden haushaltsgesetzlichen Regelungen (in Bezug auf die Regelungen in GO und GemHVO), inhaltlicher Abgleich anhand der haushaltsrechtlichen Regelungen zweier ausgewählter Bundesländer (Nordrhein-Westfalen und Niedersachsen, jeweils GO und GemHVO) und Beurteilung des Steuerungsnutzens der veränderten Informationen;
 - b. Aufzeigen des allgemeinen Umstellungsaufwands für die Kommunen: Durchführung eines Workshops mit 2 kommunalen Gebietskörperschaften (Stadt Münster sowie Landkreis Osnabrück), um zu konkreten Aussagen zu den aufzuwendenden Personentagen zu kommen;
 - c. Aussagen zu eventuell erforderlichen Softwareanpassungen: hierzu wurde ein Gespräch mit einem exemplarischen Softwareanbieter (Firma Infoma) geführt;
4. Zusammenfassung und Bewertung der Ergebnisse.

2. Allgemeine Erläuterungen zum Kontext der IPSASs

2.1 Grundlegende Bemerkungen

In den westlichen Industriestaaten existieren zwei unterschiedliche Rechnungslegungstraditionen, die unterschiedliche Ziele und Zwecksetzungen in den Mittelpunkt stellen und sich daher konzeptionell voneinander unterscheiden.¹ Auf der einen Seite steht die kontinentaleuropäische Rechnungslegungstradition, die sich durch eine staatliche Kodifizierung in Form von Gesetzen auszeichnet und primär dem Ziel dient, Insolvenzen durch die Begrenzung von Dividendenausschüttungen zu vermeiden. Auf der anderen Seite steht die angloamerikanische Rechnungslegungstradition, die das Ziel verfolgt, sämtliche Shareholder eines Unternehmens zu informieren, die nicht selbst im Management des Unternehmens tätig sind, und die durch private Rechnungslegungskommissionen erarbeitet wird. 1973 wurde nach dem Beitritt Großbritanniens zur EG auf Bestreben britischer und amerikanischer Berufsverbände das „International Accounting Standards Committee“ (IASC) gegründet, da die Befürchtung bestand, dass im Zuge der europäischen Harmonisierung des Bilanzrechts die kontinentaleuropäische Rechnungslegungstradition dominierend sein würde. Ziel des IASC (seit 2000 durch die Nachfolgeorganisation „International Accounting Standards Board“ (IASB) ersetzt) war und ist es, Rechnungslegungsstandards für die Privatwirtschaft („International Accounting Standards (IASs) bzw. International Financial Reporting Standards (IFRSs)“) zu entwickeln, die aufgrund der zunehmenden Internationalisierung der Finanzmärkte weltweit akzeptiert werden, um die Qualität und Vergleichbarkeit der Finanzberichterstattung zu erhöhen. Unter den Gründungsländern des IASC dominierten die angelsächsischen Länder. „Der angelsächsischen Rechnungslegungstradition folgend enthalten ..[die IASs] kasuistische Regelungen zu konkreten Rechnungslegungsproblemen.“² Seit dem Jahr 2000 finden die IAS international eine kontinuierlich wachsende Verbreitung, da sie in immer mehr Industrieländern direkte Gültigkeit besitzen oder nationale Vorschriften an die IASs bzw. IFRSs angepasst werden, was nicht zuletzt auch entscheidend durch die Anerkennung der IAS für kapitalmarktorientierte Konzernabschlüsse von Unternehmen innerhalb der EU hervorgerufen bzw. begünstigt wurde. 1977 wurde in München die „International Federation of Accountants“ (IFAC) gegründet, die sich mit internationalen Standards für die Wirtschaftsprüfung, Ethikfragen sowie Rechnungslegungsstandards für den öffentlichen Sektor beschäf-

¹ Vgl. zum nachfolgenden Absatz Watrin: Einführung in die Rechnungslegung nach IFRS, in: Münchner Kommentar zum Bilanzrecht, Band 1, Teil A, Rdnr. 1 ff., 4. Ergänzungslieferung 2013

² Watrin, a.a.O., Rdnr. 5

tigt. Das bei der Gründung vereinbarte 12-Punkte-Programm enthielt auch das Ziel, „to collect, analyze, research, and disseminate information on the management of public accounting practices to assist practitioners in more effectively conducting their practices“. Zu diesem Zweck wurde 1987 das „Public Sector Committee“ (PSC) gegründet, welches seit dem Jahr 2004 unter der Bezeichnung „International Public Sector Accounting Standards Board“ (IPSASB) firmiert. Nachdem es in den ersten 10 Jahren seines Bestehens vorwiegend Studien veröffentlichte, begann im Jahre 1997 das Standardsetzungsprogramm. Seitdem hat das PSC bzw. IPSASB auf Basis der IASs/IFRSs 32 Rechnungslegungsstandards für den öffentlichen Sektor (IPSASs) erarbeitet, die von öffentlichen Einheiten mit ressourcenverbrauchsorientiertem (doppischem) Rechnungswesen angewendet werden sollen. Daneben existiert ein Standard für Einheiten mit geldverbrauchsorientiertem (kameralem) Rechnungswesen, der den Übergang auf ein doppisches Rechnungswesen erleichtern soll. Anders als die kontinentaleuropäischen Gesetzgeber kann das IPSASB, analog dem IASB, nicht auf ein Jahrhunderte altes, gewachsenes Verständnis von Rechnungslegungstraditionen und deren Auslegung zurückgreifen, sondern ist aufgrund der internationalen Anwendbarkeit der Rechnungslegungsregeln dazu gezwungen, seine Regelungen nicht nur darzustellen, sondern mehr oder weniger ausführlich zu erläutern, um sicherzustellen, dass vergleichbare Sachverhalte von weltweiten Anwendern annähernd vergleichbar abgebildet werden. Dies führt dazu, dass das Regelwerk des IPSASB im Jahre 2013 bereits ca. 1400 Textseiten umfasst, im Gegensatz zu den vergleichsweise „schlanken“ Regelungen der Gemeindeordnungen und –verordnungen in den einzelnen Bundesländern in Deutschland. Die IPSASs beziehen sich lediglich auf Informationen, die im Rahmen der Rechnungslegung zur Verfügung gestellt werden;³ Regelungen zum Verfahren, zur Gestaltung und zur Ausführung der Haushaltswirtschaft öffentlicher Einheiten enthalten sie hingegen nicht.

Das „Europäische System Volkswirtschaftlicher Gesamtrechnungen“ (ESVG, gültige Fassung ab September 2014: ESVG 2010) leitet sich aus dem weltweit gültigen „System of National Accounts“ (SNA) der Vereinten Nationen ab.⁴ Es dient dazu, eine Volkswirtschaft (Region, Land oder Ländergruppe) mit ihren wesentlichen Merkmalen und den Beziehungen zu anderen Volkswirtschaften systematisch und detailliert mittels eines vereinheitlichten Rechnungssystems zu beschreiben. Die Revision des ESVG 1995 wurde erforderlich, da das SNA seit 2009 in der Version „SNA 2008“ vorliegt (zuvor: „SNA 1993“). Das SNA war durch fünf große internationale Organisationen – darunter die EU-Kommission– überarbeitet wor-

³ Hierzu gehört bspw. auch ein Vergleich der Planansätze mit den Ist-Zahlen im Rahmen des Jahresabschlusses.

⁴ Vgl. zum folgenden Absatz: Statistisches Bundesamt: Generalrevision 2014: Methodische Weiterentwicklung der Volkswirtschaftlichen Gesamtrechnungen, abrufbar unter https://www.destatis.de/DE/Methoden/VGRRevision/Revision2014_pdf.pdf?__blob=publicationFile

den. Es wird gleichermaßen in Industrie-, Schwellen- und Entwicklungsländern angewandt, hat allerdings im Gegensatz zum ESVG nur Empfehlungscharakter. Zwar ist das in den EU-Ländern anzuwendende ESVG mit dem SNA konsistent, enthält aber für die wirtschaftlich homogeneren EU-Länder teilweise präzisere Regelungen. Dies ist auch erforderlich, da Daten der Volkswirtschaftlichen Gesamtrechnung zum Beispiel als Grundlage für die Berechnung der Beiträge der Mitgliedstaaten zur Finanzierung des EU-Haushalts dienen. Auch die Verteilung der Mittel aus dem EU Struktur- und Regionalfonds an die Mitgliedstaaten beruht auf VGR-Daten. Darüber hinaus basiert die Überwachung der staatlichen Haushalte der EU-Länder durch die Europäische Kommission ebenfalls auf zentralen VGR-Größen wie Staatsdefizit und Schuldenstand, die von den jeweiligen nationalen Statistischen Ämtern berechnet werden. Das ESVG kann durch folgende Prinzipien charakterisiert werden:

- Die Verbuchung von Stromgrößen erfolgt nach dem Grundsatz der periodengerechten Zurechnung (accrual basis), d. h. zu dem Zeitpunkt, zu dem ein wirtschaftlicher Wert geschaffen, umgewandelt oder aufgelöst wird bzw. zu dem Forderungen oder Verbindlichkeiten entstehen, umgewandelt oder aufgehoben werden.⁵
- Durchgängiges Bewertungsprinzip für Vermögensgegenstände und Schulden ist die Bewertung anhand von Marktpreisen.⁶

Das einzelstaatliche bzw. einzelunternehmerische Rechnungswesen stellt die Hauptquelle für Informationen, die in der Volkswirtschaftlichen Gesamtrechnung ausgewiesen werden, dar.⁷ Aus diesem Grund ist die Qualität der Daten der Volkswirtschaftlichen Gesamtrechnung entscheidend von der Qualität der im einzelstaatlichen bzw. einzelunternehmerischen erfassten Daten abhängig. Das ESVG und das betriebliche Rechnungswesen weisen bereits eine Reihe von Gemeinsamkeiten auf, wie bspw. den Buchungszeitpunkt für Transaktionen, die Anwendung der doppelten Buchführung und in Teilen auch die monetäre Bewertung von Transaktionen. Da beide Systeme jedoch unterschiedlichen Zielen dienen, weisen sie auch notwendigerweise Unterschiede auf. Hinzu kommt, dass in den einzelnen EU-Ländern in weiten Teilen unterschiedliche Regelungen für die betriebliche Buchführung gelten, während für die Zwecke der VGR weltweit einheitliche Standards in allen Ländern angewendet werden. Die öffentliche Buchführung unterscheidet sich hingegen in den einzelnen EU-Ländern noch evidenter; dies gilt v.a. für Länder, in denen (noch) ein geldverbrauchsorientiertes Rechnungskonzept angewendet wird, wie bspw. beim Bund und bei der Mehrzahl der Bundesländer in Deutschland. Da der Sektor Staat jedoch einen hohen Anteil an den im Rahmen

⁵ Vgl. ebenda, S. 20 Ziffer 1.101

⁶ Vgl. EUROSTAT: Europäisches System Volkswirtschaftlicher Gesamtrechnungen (ESVG 2010), Luxemburg, 2014, S. 19, Ziffer 1.94

⁷ Vgl. ebenda, S. 531, Kap. 21.01 ff.

der VGR berechneten Aggregaten hat, ist eine hohe Qualität der für den Sektor Staat ausgewiesenen Daten für die Qualität der innerhalb der VGR berechneten Salden eine zwingende Voraussetzung. Dies hat, hervorgerufen durch die Schuldenkrise einiger EU-Länder sowie die Finanzkrise, auch die Europäische Kommission erkannt und im Jahr 2012 bzw. 2013 nach Artikel 16 Absatz 3 der Richtlinie 2011/85/EU des Rates vom 8. November 2011 über die Anforderungen an die haushaltspolitischen Rahmen der Mitgliedstaaten eine Bewertung der Frage vorgenommen, ob die IPSASs für eine Anwendung in den EU-Mitgliedsstaaten geeignet sind. Das Ergebnis dieser Bewertung lautet, dass einerseits die IPSASs in ihrer gegenwärtigen Form nicht ohne weiteres in den EU-Mitgliedsstaaten eingeführt werden können.⁸ Andererseits stellen die IPSASs unstreitig einen Bezugsrahmen für eine mögliche harmonisierte Rechnungsführung des öffentlichen Sektors in der EU dar, da bereits 15 Mitgliedsstaaten in ihren nationalen Normen auf die IPSASs Bezug nehmen; 9 dieser Mitgliedsstaaten haben ihre nationalen Vorschriften an den IPSASs ausgerichtet bzw. ihre nationalen Vorschriften von den IPSASs abgeleitet. Allerdings wendet noch kein Mitgliedsstaat die IPSASs vollständig an.⁹ Aus diesem Grund hat die Kommission vorgeschlagen, eine innereuropäische Harmonisierung der öffentlichen Rechnungslegung auf Basis von noch zu erarbeitenden „European Public Sector Accounting Standards“ (EPASs) zu verfolgen, deren Ziel die Erhöhung der Qualität der Daten des einzelstaatlichen Rechnungswesens und der hierauf basierenden volkswirtschaftlichen Daten, der innereuropäischen Vergleichbarkeit, der Transparenz und der Rechenschaftslegung ist. Derzeit erarbeitet die Europäische Kommission eine Mitteilung an das Europäische Parlament, die in 2014 erfolgen soll. Im Laufe des Jahres 2015 sollen der Rat und das Europäische Parlament dann eine Rahmenverordnung¹⁰ gem. Artikel 288 in Verbindung mit Artikel 338 Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union (AEUV)¹¹ beschließen, im Rahmen derer die Gover-

⁸ Vgl. Europäische Kommission: Bericht der Kommission an den Rat und das Europäische Parlament: Die angestrebte Umsetzung harmonisierter Rechnungsführungsgrundsätze für den öffentlichen Sektor in den Mitgliedstaaten: Die Eignung der IPSAS für die Mitgliedstaaten, COM(2013) 114 final vom 06.03.2013, S. 10

⁹ Vgl. ebenda, S. 9

¹⁰ Der Begriff der Rahmenverordnung ist nicht eindeutig definiert. Als Rechtsakte stehen der Europäischen Union Verordnungen, Richtlinien, Stellungnahmen, Beschlüsse und Empfehlungen zur Verfügung. Die Verordnung hat allgemeine Geltung, ist in allen ihren Teilen verbindlich und gilt unmittelbar in jedem Mitgliedstaat. Die Richtlinie ist für jeden Mitgliedstaat, an den sie gerichtet wird, hinsichtlich des zu erreichenden Ziels verbindlich, überlässt jedoch den innerstaatlichen Stellen die Wahl der Form und der Mittel. Beschlüsse sind in allen ihren Teilen verbindlich. Sind sie an bestimmte Adressaten gerichtet, so sind sie nur für diese verbindlich. Die Empfehlungen und Stellungnahmen sind nicht verbindlich. In welcher Form eines Rechtsakts die Rahmenverordnung beschlossen werden soll, steht derzeit noch nicht fest.

¹¹ Vgl. Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union, ABl. EG Nr. C 115 vom 9.5.2008, S. 47,

nance-Struktur sowie die hierfür notwendigen Prozesse und die Kernprinzipien der EPSASs festgelegt werden sollen. Dieses Gutachten geht in Bezug auf die in Kapitel 1 genannten IPSASs der Frage nach, welche Abweichungen zwischen den kommunalen haushaltsrechtlichen Regelungen der Flächenländer und den entsprechenden IPSASs bestehen und wie diese Unterschiede zu bewerten sind.

zuletzt geändert durch die Akte über die Bedingungen des Beitritts der Republik Kroatien und die Anpassungen des Vertrags über die Europäische Union, des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union und des Vertrags zur Gründung der Europäischen Atomgemeinschaft (ABl. EU L 112/21 vom 24.4.2012) m.W.v. 1.7.2013

2.2 Übersicht über aktuell gültige IPSASs und erste Einschätzung zum europäischen Anpassungsbedarf

Zum 01.06.2014 sind folgende IPSASs beschlossen und gültig:¹²

IPSAS Nr.	Titel	Status	Zeitpunkt der Veröffentlichung	Zeitpunkt des Inkrafttretens ¹³
IPSAS 1	Darstellung des Jahresabschlusses	Verpflichtend anzuwenden	Dezember 2006	01.01.2008 / 01.01.2011 / 01.01.2013 / 01.01.2012
IPSAS 2	Finanzrechnung	Verpflichtend anzuwenden	Mai 2000	01.07.2001 / 01.01.2011 / 01.01.2012
IPSAS 3	Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden, Änderungen der Schätzgrundlagen und wesentliche Fehler	Verpflichtend anzuwenden	Dezember 2006	01.01.2008 / 01.01.2011
IPSAS 4	Auswirkungen von Wechselkurschwankungen	Verpflichtend anzuwenden	April 2008	01.01.2010
IPSAS 5	Fremdkapitalzinsen	Verpflichtend anzuwenden	Mai 2000	01.07.2001 / 01.01.2014
IPSAS 6	Konzernabschlüsse und separate Abschlüsse	Verpflichtend anzuwenden	Dezember 2006	01.01.2008
IPSAS 7	Bilanzierung von Anteilen an assoziierten Einheiten	Verpflichtend anzuwenden	Dezember 2006	01.01.2008 / 01.01.2011
IPSAS 8	Bilanzierung von gemeinsamen wirtschaftlichen Aktivitäten (Joint Ventures)	Verpflichtend anzuwenden	Dezember 2006	01.01.2008 / 01.01.2011
IPSAS 9	Erträge aus gegenseitigen Leistungsbeziehungen	Verpflichtend anzuwenden	Juli 2001	01.07.2002

¹² Die IPSASs erlangen nur dann Gültigkeit innerhalb einer Rechtsordnung, wenn die nationalen Vorschriften auf die verbindliche Anwendung der IPSASs verweisen oder die IPSASs in nationale Standards übernommen werden. Dies ist derzeit auf allen Ebenen von Gebietskörperschaften in Deutschland nicht der Fall.

¹³ Einige Standards wurden nach ihrem erstmaligen Inkrafttreten (entspricht jeweils dem erstgenannten Datum in dieser Spalte) überarbeitet oder modifiziert. Daher haben modifizierte oder neue Regelungen innerhalb bestimmter Standards eigenständige Zeitpunkte des Inkrafttretens (entspricht den nachfolgend genannten Daten).

GUTACHTLICHE STELLUNGNAHME ZU ABWEICHUNGEN DER IPSASs/EPSASs VON KOMMUNALEM HAUSHALTSRECHT

IPSAS Nr.	Titel	Status	Zeitpunkt der Veröffentlichung	Zeitpunkt des Inkrafttretens ¹³
IPSAS 10	Rechnungslegung in Hochinflationenländern	Verpflichtend anzuwenden	Juli 2001	01.07.2002 / 01.01.2011 / 01.01.2013
IPSAS 11	Bilanzierung von langfristigen Fertigungsaufträgen bei Auftragnehmern	Verpflichtend anzuwenden	Juli 2001	01.07.2002
IPSAS 12	Bilanzierung von Vorräten	Verpflichtend anzuwenden	Dezember 2006	01.01.2008 / 01.04.2011
IPSAS 13	Bilanzierung von Leasinggeschäften	Verpflichtend anzuwenden	Dezember 2006	01.01.2008 / 01.01.2012 / 01.01.2014
IPSAS 14	Ereignisse nach dem Bilanzstichtag	Verpflichtend anzuwenden	Dezember 2006	01.01.2008 / 01.01.2011
IPSAS 15	Finanzinstrumente: Angaben und Darstellung	Kann ersetzt werden	Dezember 2001	01.01.2003
IPSAS 16	Als Investition gehaltenes Immobilienvermögen	Verpflichtend anzuwenden	Dezember 2006	01.01.2008 / 01.01.2011
IPSAS 17	Sachanlagevermögen	Verpflichtend anzuwenden	Dezember 2006	01.01.2008 / 01.01.2011 / 01.01.2014 / 01.01.2013
IPSAS 18	Segmentberichterstattung	Verpflichtend anzuwenden	Juni 2002	01.07.2003
IPSAS 19	Rückstellungen, Eventualverbindlichkeiten und Eventualforderungen	Verpflichtend anzuwenden	Oktober 2002	01.01.2004 / 01.01.2013
IPSAS 20	Angaben zu nahestehenden Einheiten und Personen	Verpflichtend anzuwenden	Oktober 2002	01.01.2004
IPSAS 21	Außerplanmäßige Wertminderungen bei Vermögenswerten, die keine Einnahmen generieren	Verpflichtend anzuwenden	Dezember 2004	01.01.2006 / 01.04.2011 / 01.01.2013
IPSAS 22	Angaben zur finanziellen Situation des Sektors Staat	Verpflichtend anzuwenden	Dezember 2006	01.01.2008
IPSAS 23	Erträge aus einseitigen Leistungsbeziehungen	Verpflichtend anzuwenden	Dezember 2006	30.06.2008 / 01.01.2013

GUTACHTLICHE STELLUNGNAHME ZU ABWEICHUNGEN DER IPSASs/EPSASs VON KOMMUNALEM HAUSHALTSRECHT

IPSAS Nr.	Titel	Status	Zeitpunkt der Veröffentlichung	Zeitpunkt des Inkrafttretens ¹³
IPSAS 24	Darstellung von Haushaltsansätzen im Jahresabschluss	Verpflichtend anzuwenden	Dezember 2006	01.01.2009
IPSAS 25	Leistungen an Beschäftigte	Verpflichtend anzuwenden	Februar 2008	01.01.2011
IPSAS 26	Außerplanmäßige Wertminderungen bei Vermögenswerten, die Einnahmen generieren	Verpflichtend anzuwenden	Februar 2008	01.04.2009 / 01.01.2011 / 01.04.2011
IPSAS 27	Landwirtschaft	Verpflichtend anzuwenden	Dezember 2009	01.04.2011
IPSAS 28	Finanzinstrumente: Darstellung	Kann bereits jetzt angewendet werden	Januar 2010	01.01.2013
IPSAS 29	Finanzinstrumente: Ansatz und Bewertung	Kann bereits jetzt angewendet werden	Januar 2010	01.01.2013 / 01.01.2014
IPSAS 30	Finanzinstrumente: Angaben	Kann bereits jetzt angewendet werden	Januar 2010	01.01.2013
IPSAS 31	Immaterielle Vermögenswerte	Verpflichtend anzuwenden	Januar 2010	01.04.2011 / 01.01.2014
IPSAS 32	Bilanzierung von Dienstleistungskonzessionen beim Konzessionsgeber	Kann bereits jetzt angewendet werden	Oktober 2011	01.01.2014

Die Europäische Kommission hat in ihrem Bericht im Jahr 2013 bereits eine Einordnung der IPSASs danach vorgenommen, ob diese im Rahmen von EPSASs unverändert oder mit teilweisen Änderungen übernommen werden können oder ob sie erheblich anzupassen sind bzw. nur selektiv angewendet werden sollten (die im Rahmen dieses Gutachtens untersuchten IPSAS sind in der nachfolgenden Tabelle blau markiert):¹⁴

¹⁴ Vgl. Europäische Kommission: Commission Staff Working Document, SWD(2013) 57 final vom 06.03.2013, Anhang 7.1, S. 125

Standards, die unverändert übernommen werden können oder nur geringfügig angepasst werden müssen	Standards mit Anpassungsbedarf oder selektiver Anwendung	Standards mit erheblichem Änderungsbedarf
IPSAS 1	IPSAS 7-8	IPSAS 6
IPSAS 2	IPSAS 13	IPSAS 28-30
IPSAS 3	IPSAS 17	
IPSAS 4	IPSAS 18	
IPSAS 5	IPSAS 20	
IPSAS 9	IPSAS 21	
IPSAS 10	IPSAS 23	
IPSAS 11	IPSAS 24	
IPSAS 12	IPSAS 25	
IPSAS 14	IPSAS 26	
IPSAS 16	IPSAS 31	
IPSAS 19		
IPSAS 27		
IPSAS 32		

2.3 Kurzzusammenfassung der wesentlichen IPSASs-Abweichungen von nationalem kommunalem Haushaltsrecht

Die nachfolgende Tabelle stellt die wesentlichen Abweichungen zwischen den IPSASs und nationalem kommunalem Haushaltsrecht in Kurzform dar:¹⁵

¹⁵ Eigene Darstellung in Anlehnung an Deloitte und F.A.Z.-Institut (Hrsg.): Rechnungslegung nach IFRS: Grundlagen und wesentliche Unterschiede zum deutschen Bilanzrecht, 3., überarbeitete Auflage, Frankfurt/Main 2009, S. 31 ff.. Diese Darstellung bezieht sich nicht auf haushaltsrechtliche Regelungen bestimmter Bundesländer, sondern gilt unabhängig von den spezifischen Regelungen bundeslandübergreifend.

I. Allgemeine Grundsätze für die Erstellung des Jahresabschlusses

1. Bestandteile des Jahresabschlusses

- Die Rechnung über die Entwicklung des Eigenkapitals ist zwingend Bestandteil des Einzel- und Konzernabschlusses.
- Werden Einzelabschluss der Mutter und Konzernabschluss gemeinsam (in einem Dokument) veröffentlicht, ist die Segmentberichterstattung lediglich Pflichtbestandteil des Konzernabschlusses; werden sie separat veröffentlicht, ist die Segmentberichterstattung Pflichtbestandteil des Einzel- und Konzernabschlusses.
- Es bestehen erhebliche Angabepflichten im Anhang.

2. Vollständigkeit und Bilanzierungsverbote

- Der Begriff des Vermögensgegenstands ist nach IPSASs weiter gefasst als nach Gemeindehaushaltsrecht.
- Der Ansatz von Rückstellungen erfordert eine Verpflichtung gegenüber einem Dritten, daher sind Aufwandsrückstellungen nicht zulässig.
- Wertveränderungen von Vermögen und Schulden werden nach Maßgabe bestimmter Standards ergebnisneutral direkt im Eigenkapital verbucht; dies ist ähnlich im Fall der Vermögenstrennung in Niedersachsen sowie in Nordrhein-Westfalen bei Erträgen und Aufwendungen aus der Veräußerung von Vermögenswerten, die nicht zur Aufgabenerfüllung benötigt werden, und bei Wertänderungen von Finanzanlagen.

3. Allgemeine Bewertungsgrundsätze

- Das Vorsichtsprinzip hat eine geringere Stellung im System der IPSASs als im Gemeindehaushaltsrecht. Vorsicht bedeutet lediglich Sorgfalt bei Ermessenentscheidungen, sodass Vermögensgegenstände und Erträge nicht zu hoch und Schulden und Aufwendungen nicht zu niedrig angesetzt werden. Ein Imparitäts- und Realisationsprinzip wie im Gemeindehaushaltsrecht gibt es nicht.
- Das Anschaffungskostenprinzip hat keine dominante Stellung im System der IPSASs, die Bewertung zu Zeitwerten ist von Ausnahmen abgesehen ebenfalls zulässig und in bestimmten Fällen ist die Angabe von Zeitwerten (allein oder zusätzlich zu den AHK) auch verpflichtend.
- Die Bewertung zu Anschaffungs- und Herstellungskosten erfolgt nach IPSASs grundsätzlich nach dem Vollkostenprinzip, d.h. alle mit der Anschaffung oder Herstellung zusammenhängenden Kosten sind zu aktivieren.
- Fremdkapitalkosten (d.h. Zinsen und weitere Fremdkapitalkosten) können unter bestimmten Voraussetzungen sowohl in die Anschaffungs- als auch in die Herstellungskosten einbezogen werden, während dies im Gemeindehaushaltsrecht, je nach Bundesland, z.T. nur bei den Herstellungskosten zulässig ist; das Wahlrecht muss einheitlich ausgeübt werden.

4. Fehler und Änderung von Bilanzierungsmethoden

- Fehler sind im Berichtsjahr ergebniswirksam zu erfassen, jedoch sind diese nach IPSASs retrospektiv zu berichtigen, was entweder eine Anpassung der Vergleichszahlen der Vor-

jahre oder eine Anpassung der Wertansätze in der Bilanz zum 01.01. des Berichtsjahres erforderlich macht (Gemeindehaushaltsrecht: Berichtigung im laufenden Abschluss ohne Anpassung der Vorjahresbilanzen oder Eröffnungsbilanzwerte, jedoch wegen des Gebots der Vergleichbarkeit ggf. Anpassung des Vorjahresansatzes).

- Auswirkungen der Anwendung geänderter Bilanzierungsmethoden sind im Gemeindehaushaltsrecht im laufenden Abschluss zu erfassen, während nach IPSAS eine retrospektive Anpassung erforderlich ist, d.h. so, als wäre die neue Bilanzierungsmethode schon immer angewendet worden.
- Die retrospektive Anwendung der IPSASs gilt auch im Falle einer erstmaligen Umstellung auf IPSASs mit Ausnahme der erstmaligen Anwendung der Neubewertungsmethode beim sonstigen Sachanlagevermögen und immateriellen Vermögenswerten; hier gelten spezielle Übergangsbestimmungen der IPSAS 17 und 31.

II. Wesentliche Unterschiede in der Bilanzierung und Bewertung

1. Immaterielle Vermögenswerte des Anlagevermögens

- Nach IPSASs grundsätzliches Aktivierungsgebot unabhängig davon, ob diese entgeltlich erworben oder selbst hergestellt wurden.
- Eine Neubewertung immaterieller Vermögenswerte über die Anschaffungskosten hinaus ist grundsätzlich zulässig; Bewertungsgewinne sind ergebnisneutral im Eigenkapital, Bewertungsverluste sind ergebniswirksam als Aufwand zu erfassen.
- Bei Anwendung der Neubewertungsmethode anstelle der fortgeführten AHK sind alle immateriellen Vermögenswerte derselben Klasse ebenfalls mit dieser Methode zu bewerten. Der Zeitwert ist anhand eines aktiven Marktes zu bestimmen; sofern kein aktiver Markt existiert, darf diese Bewertungsmethode nicht angewendet werden (d.h. der Spielraum für die Anwendung dieser Methode ist grds. eher eng).

2. Sachanlagevermögen

- Eine Neubewertung unter Durchbrechung des Anschaffungskostenprinzips ist bei sämtlichen Vermögensgegenständen des Sachvermögens zulässig, und im Falle des als Finanzinvestition gehaltenen Immobilienvermögens sind Zeitwerte sogar angabepflichtig.
- Abschreibungen orientieren sich an der wirtschaftlichen Nutzungsdauer, es gibt keine Vorgabe (wie bspw. im Gemeindehaushaltsrecht übliche Rahmentabellen der Innenministerien) für die bei einzelnen Vermögensgegenständen anzusetzende Gesamtnutzungsdauer.
- Bewertungsgewinne und –verluste sind bei als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien immer ergebniswirksam als Ertrag oder Aufwand zu erfassen, beim sonstigen Sachvermögen sind Bewertungsgewinne ergebnisneutral direkt im Eigenkapital und Bewertungsverluste ergebniswirksam als Aufwand zu erfassen.

3. Finanzanlagevermögen

- Finanzanlagevermögen nach Gemeindehaushaltsrecht ist als Finanzinstrument nach IPSASs 28-30 in vier Kategorien einzuordnen oder im Einzelabschluss gemäß IPSAS 6 zu bewerten (verbundene Unternehmen, Beteiligungen).

- Die Bewertung des Finanzanlagevermögens erfolgt nur sehr eingeschränkt zu fortgeführten Anschaffungskosten, der größte Teil ist zu Zeitwerten zu bewerten (insb. z.B. Wertpapiere des Anlagevermögens).
- Disagien werden nach der Effektivzinsmethode aufgelöst.

4. Besonderheiten im Anlagevermögen

4.1 Wertminderung von Vermögenswerten

- Die Unterscheidung zwischen gemildertem und strengem Niederstwertprinzip (dauerhafte oder vorübergehende Wertminderung im Anlagevermögen) kennen die IPSAS nicht, es gilt grundsätzlich das strenge Niederstwertprinzip.
- Sämtliche Vermögenswerte außer solche, die zu Zeitwerten bewertet sind, sind regelmäßig auf Wertminderungen zu überprüfen und eine Wertminderung ist unabhängig von ihrer Dauerhaftigkeit zu erfassen; die Feststellung, wie hoch die Wertminderung ist, variiert, je nachdem, ob es sich um Vermögenswerte handelt, die Zahlungsflüsse generieren oder nicht.
- Bei Vermögenswerten, die Zahlungsflüsse generieren, ist der Absatzmarkt der relevante Vergleichsmaßstab, und bei Vermögenswerten, die keine Zahlungsflüsse generieren, der (interne) Wertmaßstab des verbleibenden Nutzungspotentials. Da eine Einzelbewertung zu aufwendig ist, werden Vermögenswerte zu Klassen zusammengefasst.

4.2 Als Finanzinvestition gehaltenes Immobilienvermögen

- Immobilienvermögen (Grundstücke und Gebäude), das zur Erzielung von Mieteinnahmen oder zu Wertsteigerungszwecken gehalten wird, ist entweder zu fortgeführten AHK oder zu Zeitwerten zu bewerten.
- Bei als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien ist der Zeitwert entweder im Anhang oder in der Bilanz angabepflichtig.
- Das Bewertungswahlrecht ist einheitlich für alle Vermögenswerte dieser Kategorie auszuüben.
- Bei einer Bewertung zu Zeitwerten erfolgt keine planmäßige Abschreibung, stattdessen sind Bewertungsgewinne und –verluste immer ergebniswirksam zu erfassen.

4.3 Dienstleistungskonzessionen (PPP-Modelle)

- Regelt die Bilanzierung von PPP-Modellen im Rahmen von Inhaber-, Erwerber- oder Konzessionsmodellen.
- Bei Erstbewertung ist gemäß IPSAS 32 der Zeitwert bezüglich des Vermögenswertes und der Verbindlichkeit maßgeblich.
- Folgebewertung des Vermögensgegenstands richtet sich nach dem zugrunde liegenden Modell (Inhaber- und Erwerbermodell: fortgeführte AHK oder Zeitwert, Konzessionsmodell ohne vorher existierenden Vermögenswert: Zeitwert).

- Folgebewertung der Verbindlichkeit erfolgt anhand des „financial liability“ Modells oder des „grant of a right“ Modells.¹⁶

5. Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände

- Sind als Finanzinstrumente der Kategorie „Kredite und Forderungen“ (loans and receivables) i.S.v. IPSASs 28-30 einzuordnen.
- Sind zu fortgeführten Anschaffungs- oder Herstellungskosten zu bewerten, wobei direkt zurechenbare Transaktionskosten die Anschaffungs- oder Herstellungskosten erhöhen.
- Disagien sind nach der Effektivzinsmethode aufzulösen.

6. Wertpapiere des Umlaufvermögens

- Sind als Finanzinstrumente den Kategorien „financial assets at fair value through profit and loss“ oder „available for sale“ zuzuordnen.
- Bewertung erfolgt bei beiden Kategorien grundsätzlich zum Zeitwert.

7. Eigenkapital/Nettoposition

- Aufgliederung in der Bilanz oder im Anhang in Basis-Reinvermögen, Ergebnisvortrag aus Vorjahren inklusive Jahresüberschuss/-fehlbetrag und Rücklagen sowie Anteile von Minderheitsgesellschaftern.
- Nach IPSASs sind oder können andere Rücklagen gebildet werden, die nach Gemeindehaushaltsrecht zu bildenden oder möglichen Rücklagen sind teilweise nicht IPSAS-konform.
- Wertänderungen von Vermögensgegenständen und Schulden, die ergebnisneutral zu erfassen sind, sind in einer Neubewertungsrücklage gesondert auszuweisen (vgl. z.B. IPSAS 17.54-17.55).

8. Sonderposten

- Werden im Gemeindehaushaltsrecht für empfangene Investitionszuschüsse, Beiträge, Gebührenausschüsse gebildet.
- Dürfen im System der IPSASs grundsätzlich nicht gebildet werden gemäß IPSAS 23.
- Sofern investive Zuwendungen Dritter an sog. Bedingungen geknüpft sind, die bei Nichterfüllen dazu führen, dass die Zuwendung zurückzuzahlen ist, erfolgt die ergebniswirksame Ertragsrealisierung lediglich in Höhe der Nettovermögenszunahme und gleichzeitig wird eine Verbindlichkeit passiviert.
- Zu dem Zeitpunkt, zu dem die Bedingung erfüllt wird, ist die Verbindlichkeit ertragswirksam aufzulösen.
- Im Entwurf zum Rahmenkonzept werden neben Vermögenswerten noch andere Ressour-

¹⁶ Das Modell der finanziellen Verbindlichkeit bedeutet, dass die Gegenleistung des Konzessionsgebers an den Betreiber in Form von Geldleistungen erfolgt. Im Modell der Einräumung von Betreiberrechten besteht für den Konzessionsgeber keine Verpflichtung zur Zahlung von Geldbeträgen, da er dem Betreiber stattdessen ein Recht eingeräumt hat, von den Benutzern Gebühren zu verlangen oder einen anderen Vermögenswert zu nutzen, der Erträge generiert.

cen und neben Schulden noch andere Verpflichtungen genannt, die nicht die Definition von Vermögenswerten und Schulden erfüllen, aber zur Erreichung der Zielsetzung finanzieller Berichterstattung dennoch in der Bilanz angesetzt werden dürfen – bei Konkretisierung dieser Sachverhalte im Rahmen einer Überarbeitung von IPSAS 23 könnten somit künftig Zuweisungen und Zuschüsse, die sich auf eine oder mehrere künftige Rechnungslegungsperioden beziehen, aber keine Rückzahlungsverpflichtung enthalten, ggf. aktiviert bzw. passiviert werden; hierfür wäre aber eine Umsetzung bzw. Konkretisierung im Rahmen von IPSAS 23 zunächst zwingend erforderlich. Nach jetzigem Stand ist eine Passivierung empfangener Zuschüsse ohne Rückzahlungsverpflichtung, die sich auf eine oder mehrere künftige Rechnungsperioden beziehen (z.B. investive Schlüsselzuweisungen), nicht zulässig.

9. Rückstellungen

9.1 Pensions- und Beihilferückstellungen

- Die Ermittlung des Barwertes von Pensions- und Beihilfeverpflichtungen hat zwingend nach der Methode der laufenden Einmalprämien zu erfolgen, die Anwendung von Gleichverteilungsverfahren wie dem Teilwertverfahren ist nicht zulässig.
- Zu jedem Bilanzstichtag sind die versicherungsmathematischen Annahmen zu überprüfen und anzupassen, ein fester Abzinsungssatz, wie im Gemeindehaushaltsrecht vorgegeben, existiert im System der IPSASs nicht.
- Als Zinssatz wird der Marktzinssatz für Regierungsanleihen oder für erstrangige festverzinsliche Unternehmensanleihen zugrunde gelegt. Für deutsche Gebietskörperschaften wird der Marktzinssatz für Regierungsanleihen maßgeblich sein.
- Pensionsverpflichtungen sind ggf. mit dem Planvermögen zu verrechnen.
- Versicherungsmathematische Gewinne und Verluste sind innerhalb eines Abweichungskorridors von 10% zwischen zwei Bilanzstichtagen nicht zwingend erfolgswirksam zu erfassen.

9.2 Sonstige Rückstellungen

- Der Ansatz einer Rückstellung setzt nach IPSAS 19 eine Außenverpflichtung voraus und die Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme muss mehr als 50% betragen.
- Einige Rückstellungen nach Gemeindehaushaltsrecht werden im System der IPSASs als Verbindlichkeiten („accruals“) klassifiziert.
- Die Bewertung von Rückstellungen hat zum Wert der höchsten Eintrittswahrscheinlichkeit zu erfolgen, künftige Preissteigerungen sind bei der Bewertung zu berücksichtigen und eine Abzinsung ist immer erforderlich, wenn der Betrag wesentlich ist, unabhängig davon, ob die zugrunde liegende Verpflichtung einen Zinsanteil enthält.
- Eine Ansammlung einer Rückstellung (z.B. bei Rekultivierungsverpflichtung) ist nicht zulässig, es ist stets die abgezinste Verpflichtung in voller Höhe zurückzustellen; die Aufwandsverteilung erfolgt über eine gleichzeitige Aktivierung und nachfolgende Abschreibung.

10. Verbindlichkeiten

- Sind als Finanzinstrumente gemäß IPSASs 28-30 zwei Kategorien zuzuordnen.
- Derivate mit negativem Marktwert sind bspw. als „financial liabilities at fair value through profit and loss“ einzuordnen und mit dem Zeitwert zu bewerten, alle anderen finanziellen Verbindlichkeiten gehören in die Kategorie „other liabilities“ und werden zu fortgeführten AHK bewertet.

11. Sicherungsgeschäfte (Hedge Accounting)

- Die Bildung von Bewertungseinheiten analog HGB ist nach IPSASs nicht zulässig, stattdessen wird die Sicherungswirkung über die Bewertung des Sicherungsgeschäfts und des Grundgeschäfts zum beizulegenden Zeitwert erreicht (fair value hedge).
- Hedge accounting ist auch bei der Absicherung von Schwankungen künftiger Zahlungsströme zulässig (cash flow hedge).

Anhand der in knapper Form beschriebenen wesentlichen Unterschiede in obiger Tabelle ist es ebenfalls Aufgabe des Gutachtens, die IPSASs zu identifizieren, die unter zeitlichen, inhaltlichen und aufwandsbezogenen¹⁷ Gesichtspunkten für die kommunale Ebene in Deutschland relevant sind. In Bezug auf die in diesem Gutachten untersuchten IPSASs sind unter aufwandsbezogenen Gesichtspunkten v.a. IPSAS 3, IPSAS 23, IPSAS 18 (im Rahmen der Konzernrechnungslegung), IPSAS 25 (in Bezug auf Kommunen, in denen das Personalamt die Berechnung der Pensions- und Beihilferückstellungen vornimmt) und IPSASs 28-30 zu nennen.¹⁸ Zwar ergibt sich auch aus IPSAS 1 Anpassungsbedarf, jedoch ist dieser unter Aufwands Gesichtspunkten für die Kommunen aus Sicht der Verfasserin des Gutachtens vernachlässigbar. In Bezug auf die in dieses Gutachten nicht einbezogenen IPSASs kommen darüber hinaus unter Aufwands Gesichtspunkten, je nach Bundesland in unterschiedlichem Umfang, noch IPSAS 17 und 16 in Betracht. In Bezug auf Vermögensgegenstände, die im Anlagevermögen bilanziert sind, bringen auch IPSAS 21 und 26 im Rahmen der laufenden Bilanzierung unter Aufwands Gesichtspunkten Änderungen mit sich.

3. Themenspezifische Analyse¹⁹

Sämtliche IPSASs, die nach 2006 geändert oder erlassen wurden, enthalten Textbestandteile in fett gedruckter und normaler Schrift. Obwohl alle Textbestandteile eines Standards

¹⁷ Aufwandsbezogen meint hier bezogen auf den aus ihnen resultierenden Umstellungsaufwand für die Kommunen.

¹⁸ Vgl. hierzu auch die Bewertung der Ergebnisse in Kapitel 6 dieses Gutachtens.

¹⁹ Die Aussagen der IPSAS-Regelungen beziehen sich auf die Fassung der Standards im Handbook 2013; vgl. IPSASB: Handbook 2013, New York 2013

gleichermaßen Gültigkeit besitzen, stellen fett gedruckte Passagen die wichtigsten Grundsätze eines Standards dar. Im folgenden Kapitel wird daher beim tabellarischen Abgleich der Regelungen der IPSASs mit den Regelungen des Gemeindehaushaltsrechts (jeweils Unterkapitel 3.x.2) lediglich auf fett gedruckte Passagen in den IPSASs Bezug genommen.

Im Rahmen der in diesem Kapitel enthaltenen Unterkapitel zur Analyse der Unterschiede zwischen niedersächsischem und nordrhein-westfälischem Gemeindehaushaltsrecht (Unterkapitel 3.x.3) werden die Anpassungen identifiziert, die im kommunalen Haushaltsrecht der beiden betrachteten Länder erforderlich wären, wenn die IPSASs mit unverändertem Inhalt in EPSASs umgesetzt würden.

3.1 IPSAS 1: Darstellung des Jahresabschlusses

3.1.1 Kernaussagen

IPSAS 1 enthält Regelungen zum Zweck und den Bestandteilen eines Jahresabschlusses, zu den Mindestinhalten und der Struktur der einzelnen Bestandteile, zu den Grundsätzen ordnungsmäßiger Rechnungslegung („qualitative characteristics“) sowie allgemeine Regelungen zur Offenlegung von Informationen und ist sowohl bei der Erstellung eines separaten Abschlusses (Einzelabschluss) als auch eines Gesamtabchlusses anzuwenden. Er enthält keine Aussagen zu Ansatz- und Bewertungsregeln.

Die wichtigsten Kernaussagen des IPSAS 1 sind:

- Dieser Standard sowie alle anderen IPSAS sind anzuwenden im Rahmen von „general purpose financial statements“, d.h. Jahresabschlüssen zu allgemeinen Zwecken, die gemäß dem Ressourcenverbrauchskonzept („accrual basis of accounting“) erstellt werden. Solche Jahresabschlüsse richten sich an Adressaten, die keine besonderen, auf Ihre Informationsbedürfnisse zugeschnittenen Berichte verlangen können (1.2 – 1.3).
- Dieser Standard sowie alle anderen IPSASs sind auf alle Einheiten des öffentlichen Sektors anzuwenden mit Ausnahme von rechtlich selbständigen Sondervermögen und Beteiligungen des öffentlichen Sektors an privatrechtlichen Einheiten (sog. „government business enterprises“), die kostendeckend oder gewinnbringend arbeiten und die zur Fortführung ihrer Tätigkeit nicht kontinuierlich auf öffentliche Zuschüsse angewiesen sind (1.5, 1.7).
- Die Wesentlichkeit von Informationen hat eine große Relevanz im System der IPSASs. Die Bilanzierenden haben bei jeder Bilanzierungsentscheidung die Wesentlichkeit der jeweiligen Information für die Adressaten im Hinblick auf die Entschei-

dungsrelevanz zu antizipieren und unter diesem Aspekt die Bilanzierungsentscheidung zu treffen (1.13).

- Wesentliche Zwecke einer Rechnungslegung nach IPSASs sind die Bereitstellung von entscheidungsnützlichen Informationen sowie eine Rechenschaftspflicht über die Verwendung der bereitgestellten Ressourcen (1.15).
- Bestandteile eines Jahresabschlusses nach IPSASs sind die Bilanz, die Ergebnisrechnung, die Finanzrechnung, die Rechnung über die Entwicklung des Eigenkapitals, eine Vergleichsrechnung zwischen den Plan- und Ist-Ergebnissen (als separate Rechnung oder integriert in die Bestandteile des IPSASs-Abschlusses) und der Anhang (1.21). Zusätzlich hierzu ist eine Berichterstattung über Leistungen, die allerdings nicht zwingend Bestandteil des Jahresabschlusses sein muss, sondern auch separat erfolgen kann, empfehlenswert (1.25).²⁰
- Die Grundsätze ordnungsgemäßer Rechnungslegung nach IPSASs sind die Vermittlung eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes (Zentralnorm) und die damit in Zusammenhang stehende Übereinstimmung mit den Regelungen aller IPSASs (1.27), die Einheitsfortführung (1.38), die Darstellungsstetigkeit (1.42), die Wesentlichkeit (1.45 und Vorwort Tz. 11), das Saldierungsverbot (Bruttomethode) (1.48) und die Vergleichbarkeit (1.53). Zudem gilt der Grundsatz der Zeitnähe, der die Veröffentlichung von Einzel- und Gesamtabchluss innerhalb von 6 Monaten nach dem Periodenende verlangt (1.69).
- Die Bilanz ist nach Fristigkeit (in lang- und kurzfristige Vermögenswerte und Schulden) oder, falls angemessener, nach Liquidierbarkeit (entspricht der Gliederung in Anlage- und Umlaufvermögen) zu gliedern (1.70), entweder in Konto- oder Staffelform (1.90). IPSAS 1 legt darüber hinaus bestimmte Sachanlageklassen fest, die mindestens in einer Bilanz separat auszuweisen sind (1.88).
- Die Ergebnisrechnung enthält alle erfolgswirksamen Erträge und Aufwendungen der Periode (1.99), muss bestimmte Mindestpositionen enthalten (1.102 und 1.103) und kann nach dem Gesamt- oder Umsatzkostenverfahren aufgestellt werden (1.109); bei Anwendung des Umsatzkostenverfahrens ist auch eine Klassifikation der Aufwendungen nach Arten (z.B. im Anhang) anzugeben (1.115).

²⁰ Diese Berichterstattung entspricht somit nicht dem konzeptionellen Ansatz integrierter kommunalpolitischer Steuerung, wie er in den wesentlichen Leitsätzen des Beschlusses der IMK vom 21.11.2003 zum Ausdruck kommt. Insbesondere wird die derzeitige haushaltsrechtliche Pflicht, Ziele und Kennzahlen auszuweisen, damit nicht erfüllt, ein solcher Ausweis ist lediglich eine Empfehlung. Auch die Pflicht zur Erstellung eines Lage- bzw. Rechenschaftsberichts, wie sie vom derzeitigen Gemeindehaushaltsrecht vorgesehen ist, besteht im Rahmen eines IPSASs-Abschlusses nicht.

- Die Rechnung über die Veränderung des Eigenkapitals dient der Information der Adressaten über ergebnisneutral erfasste Aufwendungen und Erträge der Periode, die durch die Korrektur von Fehlern und die Änderung von Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden gemäß IPSAS 3 (1.118 (d)) sowie durch Bewertungsgewinne von zu Neubewertungswerten bewertetem sonstigem Sachanlagevermögen gemäß IPSAS 17, Gewinne oder Verluste aus der Umrechnung ausländischer Operationen gemäß IPSAS 4 und Gewinne oder Verluste aus der Neubewertung von zur Veräußerung verfügbaren Finanzinstrumenten (available for sale financial assets) gemäß IPSAS 29 entstehen (1.123, 17.54, 4.37, 29.64 (b)).
- Der Anhang hat eine Beschreibung der angewandten Rechnungslegungsmethoden, Einzelerläuterungen zu Positionen der Bestandteile des IPSASs-Abschlusses, die von anderen IPSAS gefordert werden sowie zusätzliche Informationen, die für die Adressaten relevant sind, zu enthalten (1.127). Dabei ist der Wesentlichkeitsgrundsatz besonders zu beachten. Die Angabepflichten finden sich nicht, wie im in den GemHVO's, in einem zusammenhängenden Standard, sondern sind über alle IPSASs verteilt; das macht die Nutzung von Anhang-Checklisten im System der IPSASs so gut wie unentbehrlich. Jede Information im Anhang muss durch einen Verweis in den Bestandteilen des Jahresabschlusses kenntlich gemacht werden (1.128).
- Alle Regelungen dieses Standards sind bereits bei der ersten Anwendung dieses Standards anzuwenden. Ausgenommen hiervon sind Angabepflichten zu Posten, die aufgrund der Übergangsvorschriften anderer Standards nicht bilanziert sind. Vorjahreswerte müssen im ersten Jahresabschluss, der nach dem Ressourcenverbrauchs-konzept im Einklang mit IPSASs erstellt wurde, nicht ausgewiesen werden (1.151).

3.1.2 Tabellarischer Abgleich der Regelungen des IPSAS 1 mit Gemeindehaushaltsrecht

Die folgende Tabelle stellt die wesentlichen Regelungen des IPSAS 1 den Regelungen im Gemeindehaushaltsrecht der Flächenländer gegenüber:

Bundesland	§§ GO/KVerf	§§ GemHV/GemHKV/ KomHKV
Brandenburg	§ 77 Abs. 1, § 82 Abs. 1-2, 4, § 85 Abs. 1, 2	§ 4 Abs. 2, § 25, § 26 Abs. 1, 5, § 32, § 33 Abs. 1, § 47 Abs. 1-2, § 49, § 52, § 54

Bundesland	§§ GO/KVerf	§§ GemHV/GemHKV/ KomHKV
		i.V.m. § 4, § 55 i.V.m. § 5, §§ 57- 59, § 67 Abs. 1, 5
Baden-Württemberg	§ 77 Abs. 3, § 90 Abs. 1, § 95, § 95b Abs. 1	§ 2 Abs. 2, § 23, § 34 Abs. 2, § 37 Abs. 2, § 40 Abs. 1, 2, § 43, § 47, § 49 i.V.m. § 2, §§ 50 – 54, § 62
Bayern	Art. 61 Abs. 4, Art. 76 Abs. 1, Art. 102 Abs. 1, 2	§ 2 Abs. 3, § 23, § 24 Abs. 2-4, § 57, § 70, § 72 Abs. 1, 2, § 76, § 80, § 82 i.V.m. § 2, § 83 i.V.m. § 3, §§ 85-87, § 91
Hessen	§ 106 Abs. 2, 3, § 108 Abs. 3, § 112 Abs. 1-3, 9	§ 2 Abs. 3, § 23, § 24 Abs. 1-3, § 25 Abs. 1-4, § 32, § 35 Abs. 1, § 38 Abs. 1, 2, § 40, § 44, § 46 i.V.m. § 2, § 47 i.V.m. § 3, § 49 - 51, § 59
Mecklenburg-Vorpommern	§ 43 Abs. 5, § 60	§ 8 Abs. 1, § 17, § 18, § 25, § 26 Abs. 1, 2, 6, § 30 Abs. 1, § 32, § 37 Abs. 6-7, § 38, § 42, § 43, § 44 i.V.m. § 2, § 45 i.V.m. § 3, § 47, § 48, § 49
Niedersachsen	§ 110 Abs. 3, 7, § 123 Abs. 1, § 124 Abs. 4 S. 1, § 128, § 129 Abs. 1 S. 1	§ 25 Abs. 1, § 35 Abs. 1, 2, § 42 Abs. 1, 2, § 44 Abs. 2-5, § 48, § 50 i.V.m. § 2, § 51 i.V.m. § 3, §§ 52-57, § 60 Abs. 1
Nordrhein-Westfalen	§ 92, § 95, § 96 Abs. 1	§ 32, § 33 Abs. 1, §§ 37 – 39, § 41, , § 43 Abs. 3, § 44, § 48
Rheinland-Pfalz	§ 108, § 109	§ 18 Abs. 3-6, § 27, § 28, § 31, § 33, § 39, § 43, § 44 i.V.m. § 2, § 45 i.V.m. § 3, §

Bundesland	§§ GO/KVerf	§§ GemHV/GemHKV/ KomHKV
		47, § 48, § 49, §§ 54-59
Saarland	§ 82 Abs. 4, § 96, § 99, § 100	§ 26, § 27, § 29 Abs. 1, § 31, § 34, § 37, § 39 i.V.m. § 2, § 40 i.V.m. § 3, § 42, § 43, § 44, §§ 46-48, § 53
Sachsen	§ 85, § 88, § 88a, § 88b Abs. 1, § 131 Abs. 3	§ 23, § 34 Abs. 1, § 36, § 37, § 47, § 48 i.V.m. § 2 und § 128 Nr. 5 GemO, § 49 i.V.m. § 128 Nr. 5 GemO, § 51, § 52, § 53, §§ 55-57, § 61, § 63 Abs. 4
Sachsen-Anhalt	§ 103, § 104 a, § 104b, § 108, § 108a Abs. 1, 2	§ 9 Abs. 3, § 22, § 23 Abs. 1, 4, § 24 Abs. 2, § 32, § 34, § 37, § 41, § 43 i.V.m. § 2, § 44 i.V.m. § 3, § 46, § 47, § 48, §§ 50-52, § 53
Schleswig-Holstein	§ 75 Abs. 4, § 95k Abs. 1, § 95m, § 95o	§ 25, § 26 Abs. 2-4, § 33, § 37 Abs. 1, § 39, § 40, § 44, § 45 i.V.m. § 2, § 46 i.V.m. § 3, § 48, § 50 Abs. 3, § 51, § 52, § 53, § 54
Thüringen	§ 52a GO, § 1, § 3 Abs. 6, § 19, § 20, §§ 26-29, § 31, § 36 Abs. 1, § 38, § 40 Abs. 2 ThürKDG	§ 19 Abs. 1, 3, 5, 6, § 20, § 29, § 30, § 33, § 35, § 41, § 44, § 45, § 46 i.V.m. § 2, § 47 i.V.m. § 3, § 49, § 50, § 51, §§ 56-62

3.1.3 Analyse der Unterschiede und Gemeinsamkeiten mit niedersächsischem und nordrhein-westfälischem Gemeindehaushaltsrecht

Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung im System der IPSASSs sind die Vermittlung ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage („true and fair view“), der Grundsatz der Einheitsfortführung, der Grundsatz der Stetigkeit, der Grundsatz der Wesentlichkeit i.V.m. dem Grundsatz des Einzelausweises we-

sentlicher Positionen, der Grundsatz des Saldierungsverbots (Bruttoprinzip) und der Grundsatz der Vergleichbarkeit.²¹ Obwohl die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung und Rechnungslegung ähnlich bzw. identisch wie die handelsrechtlichen GoB klingen, gibt es entscheidende Unterschiede, die sich v.a. aus der dominierenden Stellung des Vorsichtsprinzips als nominaler Kapitalerhaltungsgrundsatz in der deutschen Rechnungslegung ergeben, während das Vorsichtsprinzip in der internationalen Rechnungslegung als Sekundärprinzip eher eine Nebenrolle einnimmt; es ist daher im überarbeiteten Rahmenkonzept des IASB und in der derzeitigen Entwurfsfassung des Rahmenkonzepts des IPSASB auch nicht mehr explizit enthalten. Grund hierfür sind die übergeordneten Ziele der IPSASs-Rechnungslegung, welche in der Bereitstellung entscheidungsnützlicher Informationen für die Jahresabschlussadressaten von Jahresabschlüssen zu allgemeinen Zwecken sowie der Erfüllung der Rechenschaftspflicht über die Verwendung der bereit gestellten Ressourcen bestehen, während die haushaltsrechtlichen Vorschriften zu einem überwiegenden Teil auf dem Vorsichtsprinzip des Handelsrechts fußen, das im privatwirtschaftlichen Bereich vornehmlich dem Gläubigerschutz dient. Hieraus ergibt sich eine andere Stellung des Realisations- und des Imparitätsprinzips in beiden Systemen. Während die IPSASs auf eine Realisierbarkeit von Wertsteigerungen abstellen, stellt das handelsrechtliche System und in Folge durch die weitgehende Übernahme der GoB auch die haushaltsrechtlichen Regelungen auf die tatsächliche Realisierung ab (vgl. § 32 Abs. 1 Nr. 3 GemHVO NRW, § 44 Abs. 4 GemHKVO Nds.); dies bedeutet, dass Erträge tendenziell zu einem späteren Zeitpunkt und Aufwendungen tendenziell zu einem früheren Zeitpunkt in der kommunalen Ergebnisrechnung erfasst werden. Dem Grundsatz der Einheitsfortführung kommt in beiden Systemen weitgehend die gleiche Bedeutung zu. Der Grundsatz der Stetigkeit umfasst nach h.M. im System der IPSASs die zeitliche und die materielle Stetigkeit. Während die zeitliche Stetigkeit sowohl den Bilanzansatz als auch die Bewertung betrifft, ist mit sachlicher Stetigkeit die Gleichbehandlung art- und funktionsgleicher Posten gemeint.²² Dies entspricht dem Verständnis des Grundsatzes der Stetigkeit handelsrechtlicher Rechnungslegung. Allerdings sind die internationalen Regelungen strenger im Hinblick auf Durchbrechungen der Stetigkeit

²¹ Diese Grundsätze werden im Laufe des Jahres 2014 noch durch das Rahmenkonzept (Conceptual Framework) ergänzt, welches voraussichtlich im September 2014 endgültig beschlossen werden soll. Allerdings gilt das Rahmenkonzept nicht unmittelbar und hat voraussichtlich keinen Vorrang vor den Regelungen der einzelnen IPSASs. Insofern kommt dem Rahmenkonzept lediglich eine ergänzende bzw. klarstellende Funktion zu. Die wesentlichen Inhalte des Rahmenkonzepts mit Stand April 2014 werden in Kapitel 3.9 dieses Gutachtens dargestellt. Da es noch nicht endgültig verabschiedet ist und in seiner Entwurfsfassung bereits zahlreichen Änderungen unterlag, wird es nicht in die Analyse der Abweichungen im Rahmen dieses Gutachtens einbezogen, um unrichtige Aussagen im Falle einer weiteren Überarbeitung bis zur endgültigen Veröffentlichung zu vermeiden.

²² Vgl. z.B. Ruhnke, Rechnungslegung nach IFRS und HGB, 2. Auflage, Stuttgart 2008, S. 230.

und erfordern umfangreiche Anpassungen und Anhangangaben. Die Bedeutung der Grundsätze der Vergleichbarkeit, des Saldierungsverbots und der Vollständigkeit ähneln sich in beiden Systemen.

Zudem ist ein Abschluss nach IPSASs zeitnah aufzustellen; als zeitnah wird ein Zeitraum von 6 Monaten nach dem Abschlussstichtag angesehen. Diesem Grundsatz entspricht die in § 129 Abs. 5 NKomVG definierte Aufstellungsfrist von 3 Monaten. In Nordrhein-Westfalen hat der Bürgermeister gemäß § 95 Abs. 3 GO NRW dem Rat den Entwurf des Jahresabschlusses ebenfalls innerhalb der Frist von 3 Monaten zuzuleiten. Die nachgelagerte Beschlussfassung des Rates über den Jahresabschluss hat in beiden Bundesländern jedoch erst innerhalb von 12 Monaten nach dem Abschlussstichtag zu erfolgen. Erst nach Feststellung des Jahresabschlusses durch den Rat erfolgt die öffentliche Bekanntmachung (§ 96 Abs. 2 GO NRW, § 129 Abs. 2 NKomVG, der eine einwöchige Auslegung des Jahresabschlusses fordert). Nach IPSASs hingegen sollte auch die Bekanntmachung des Jahresabschlusses innerhalb von 6 Monaten erfolgen.

Gemäß IPSAS 1.21 besteht ein Jahresabschluss aus den sechs Bestandteilen Bilanz, Ergebnisrechnung, Finanzrechnung, Eigenkapitalveränderungsrechnung, einem Vergleich zwischen Haushaltsansätzen (Planwerten) und Ergebnissen (Istwerten) sowie einem Anhang. Darüber hinaus hat der IPSASs-Einzelabschluss gemäß IPSAS 18 Segmentinformationen zu enthalten, sofern der Einzel- und Konzernabschluss nicht gemeinsam in einem Dokument veröffentlicht werden; ist letzteres der Fall, so sind Segmentinformationen lediglich auf Basis des Konzernabschlusses auszuweisen. Die Segmentberichterstattung ist jedoch kein separater Bestandteil des Jahresabschlusses. Während in Nordrhein-Westfalen die Segmentberichterstattung in Form der Teilrechnungen expliziter eigener Bestandteil des Jahresabschlusses gem. § 37 Abs. 1 Nr. 3 GemHVO NRW ist, sind die Teilrechnungen gemäß § 128 Abs. 2 NKomVG kein Bestandteil des Jahresabschlusses, müssen aber dennoch erstellt werden gem. § 50 Abs. 3 und § 51 Abs. 3 GemHKVO Nds. Darüber hinaus enthält IPSAS 1.25 noch die Empfehlung, im Abschluss zusätzliche Informationen über die Leistungen einer Einheit bereitzustellen, bspw. in Form von Leistungskennzahlen. Diese Empfehlung wird in beiden betrachteten Bundesländern durch die Regelungen zu den Teilrechnungen erfüllt, die den Ausweis von Ist-Zahlen zu den in den Teilrechnungen ausgewiesenen Kennzahlen verlangen (§ 40 Abs. 2 GemHVO NRW und § 50 Abs. 3 GemHKVO Nds.).

Von der Regelung zu den Bestandteilen eines Jahresabschlusses nach IPSAS 1.21 unterscheiden sich die haushaltsrechtlichen Regelungen beider Bundesländer insoweit, dass nach diesen eine Eigenkapitalveränderungsrechnung gemäß 1.118 f. nicht vorgesehen ist

(vgl. § 37 GemHVO NRW und § 128 Abs. 2 GemHKVO Nds.).²³ Grund hierfür ist, dass die Ereignisse, die im Rahmen der Eigenkapitalveränderungsrechnung nach IPSAS 1 auszuweisen sind, in beiden Bundesländern grundsätzlich ergebniswirksam in der Ergebnisrechnung erfasst werden; die nachfolgend genannten ergebnisneutral zu erfassenden Vorgänge nach deutschem Haushaltsrecht sind i.d.R. nachrichtlich unter der Ergebnisrechnung aufzuführen, eine Erfassung im Rahmen einer eigenständigen Eigenkapitalveränderungsrechnung erfolgt nicht. Die haushaltsrechtlichen Regelungen kennen folgende Fälle, in denen Aufwendungen und Erträge ergebnisneutral zu erfassen sind:

- in Niedersachsen Wertberichtigungen der ersten Eröffnungsbilanz, die mit der Nettoposition zu verrechnen sind, und, sofern eine kommunale Gebietskörperschaft sich für eine Vermögenstrennung ausgesprochen hat, werterhöhende oder wertmindernde Veränderungen des realisierbaren Vermögens²⁴, die mit der Bewertungsrücklage zu verrechnen sind;
- in Nordrhein-Westfalen Erträge und Aufwendungen aus der Veräußerung von Vermögensgegenständen, die nicht zur Aufgabenerfüllung benötigt werden, sowie Wertänderungen von Finanzanlagen und Wertberichtigungen der ersten Eröffnungsbilanz, die jeweils ergebnisneutral mit der allgemeinen Rücklage zu verrechnen sind.²⁵

Anzumerken ist an dieser Stelle allerdings, dass sich die ergebnisneutral zu erfassenden Erträge und Aufwendungen in Niedersachsen und Nordrhein-Westfalen von den Ereignissen unterscheiden, die nach IPSAS 1.123 und 1.124 ergebnisneutral im Eigenkapital erfasst werden.

Ein Vergleich von Plan- und Ist-Beträgen ist in beiden betrachteten Bundesländern bereits in Form von zusätzlichen Spalten in den einzelnen Rechnungen des Abschlusses enthalten (§ 48 Abs. 2, § 52 GemHKVO Nds. und §§ 38 Abs. 2, § 39 i.V.m. § 38 Abs. 2, § 40 Abs. 1 i.V.m. § 38 Abs. 2 sowie § 41 Abs. 5 GemHVO NRW) und wird nicht als zusätzliche Rechnung, wie von IPSAS 1.21 (e) alternativ erlaubt, erstellt. Sowohl die Bilanz, die Ergebnis-

²³ In Nordrhein-Westfalen wird eine Eigenkapitalveränderungsrechnung im Rahmen des Haushaltsplans erstellt, da hiermit aufsichtsrechtliche Konsequenzen verbunden sind, vgl. § 1 Abs. 2 Nr. 7 GemHVO NRW; eine Verpflichtung zur Erstellung einer Übersicht über die Entwicklung des Eigenkapitals im Rahmen des Jahresabschlusses besteht aber nicht, da mit den Ist-Zahlen keine aufsichtsrechtlichen Konsequenzen verbunden sind.

²⁴ In Niedersachsen werden bei Anwendung der Vermögenstrennung sämtliche Wertänderungen von Vermögensgegenständen des realisierbaren Vermögens ergebnisneutral in der Bewertungsrücklage innerhalb der Nettoposition erfasst. In diesem Fall entspricht die Änderung der Nettoposition nicht mehr dem Saldo der Ergebnisrechnung, was im System der IPSASs der Grund ist, warum eine Eigenkapitalveränderungsrechnung zu erstellen ist. Allerdings unterscheiden sich die Ereignisse, die zu ergebnisneutralen Erträgen und Aufwendungen nach IPSASs führen können, von den o.G. Ereignissen, die in Niedersachsen direkt im Eigenkapital erfasst werden.

²⁵ Vgl. § 43 Abs. 3 GemHVO NRW.

rechnung, die Finanzrechnung und auch der Anhang sind in beiden betrachteten Bundesländern in Übereinstimmung mit IPSAS 1.21 ebenfalls Bestandteil des Jahresabschlusses.

Die Gliederung der gesamten Bilanz (Aktiv- und Passivseite) erfolgt nach IPSAS 1.70 nach dem zeitlichen Verbleib in der Einheit in kurzfristige (Realisierung innerhalb von 12 Monaten nach dem Abschlussstichtag) bzw. langfristige Posten oder nach dem Liquiditätsgrad. Die Bilanz kann in Konto- oder Staffelform erstellt werden (1.90) und hat bestimmte Mindestpositionen gemäß 1.88 zu enthalten; eine verbindliche Reihenfolge oder Untergliederung der Mindestpositionen ist nicht vorgegeben, sondern steht im Ermessen der bilanzierenden Einheit gemäß 1.90 und 1.91. Den Regelungen zur Gliederung der Bilanz widersprechen die haushaltsrechtlichen Regelungen insoweit, als dass das Kriterium des zeitlichen Verbleibs in der Einheit in beiden Bundesländern weder auf der Aktiv- noch auf der Passivseite der Bilanz konsequent als oberstes Gliederungskriterium angewendet wird. Zwar entspricht die Unterscheidung in Anlage- und Umlaufvermögen auf der Aktivseite der Bilanz gemäß § 41 Abs. 3 GemHVO NRW weitestgehend, jedoch nicht vollständig der Einteilung nach IPSASs. Beispiele hierfür sind die Forderungen und die aktiven Rechnungsabgrenzungsposten, innerhalb derer keine Einteilung in kurz- bzw. langfristige Forderungen und Rechnungsabgrenzungsposten erfolgt. In Niedersachsen wird die Aktivseite, sofern keine Vermögenstrennung vorgenommen wird, nach Art des Vermögensgegenstands in immaterielles Vermögen, Sach- und Finanzanlagevermögen unterteilt (§ 54 Abs. 2 GemHKVO Nds.); auch in diesem Fall werden einzelne Positionen nicht in erster Linie nach dem Kriterium des zeitlichen Verbleibs getrennt (bspw. enthält die Position Sachvermögen sowohl kurzfristige Positionen wie Vorräte als auch langfristige Positionen wie das Infrastrukturvermögen). Im alternativen Fall der Vermögenstrennung (§ 54 Abs. 3 GemHKVO Nds.) erfolgt die Einteilung der Aktivseite der Bilanz ebenfalls nicht durchgängig dem Kriterium des zeitlichen Verbleibs in der Einheit. In beiden Bundesländern ist somit eine Umgliederung der Pflichtpositionen der Bilanz sowohl auf der Aktiv- als auch auf der Passivseite notwendig, um den Regelungen des IPSAS 1 zu entsprechen. Zudem entsprechen die nach IPSAS 1.88 auszuweisenden Mindestpositionen nicht vollständig denen, die gemäß den haushaltsrechtlichen Regelungen einzeln auszuweisen sind, da die haushaltsrechtlichen Regelungen einen separaten Ausweis von „als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien“ (1.88 (b)) nicht kennen (mit Ausnahme des Falls der Vermögenstrennung in Niedersachsen, wo im Rahmen der unbebauten und bebauten Grundstücke des realisierbaren Sachvermögens größtenteils die Vermögensgegenstände enthalten sein dürften, die auch gemäß IPSAS 16 unter diese Position subsumiert werden). Ansonsten entsprechen die Regelungen beider betrachteter Bundesländer den weiteren Regelungen des IPSAS 1 zur Bilanz.

Die Ergebnisrechnung kann mittels des Gesamt- oder Umsatzkostenverfahrens erstellt werden (1.109). Bei Anwendung des Umsatzkostenverfahrens sind zusätzliche Informationen über die Aufwendungen nach Arten, insbesondere den Personalaufwand und die Abschreibungen, anzugeben (1.115). In beiden betrachteten Bundesländern erfolgt die Aufstellung der Ergebnisrechnung nach dem Gesamtkostenverfahren und entspricht somit den Anforderungen des IPSAS 1.

Grundsätzlich sind alle Erträge und Aufwendungen nach 1.99 ergebniswirksam zu behandeln, es sei denn, ein IPSAS schreibt eine ergebnisneutrale Behandlung vor oder lässt diese zu. Mit Ausnahme der Wertveränderungen bei Anwendung der Vermögenstrennung in Niedersachsen, bei Wertkorrekturen der ersten Eröffnungsbilanz in beiden Bundesländern sowie Erträgen und Aufwendungen aus dem Verkauf von nicht zur Aufgabenerfüllung benötigter Vermögenswerte und Wertveränderungen der Finanzanlagen in Nordrhein-Westfalen gibt es in den haushaltsrechtlichen Regelungen keine weiteren Ausnahmen vom Prinzip der ergebniswirksamen Erfassung sämtlicher Erträge und Aufwendungen. Sofern solche Ausnahmen von der ergebniswirksamen Erfassung von den IPSASs in ein System der EPSASs übernommen werden würde, müssten ggf. auch haushaltsrechtliche Regelungen entsprechend angepasst werden (z.B. für die Erfassung von Wertsteigerungen des sonstigen Sachvermögens, sofern für die Bewertung des sonstigen Sachvermögens die Bewertung nach dem Neubewertungsmodell gemäß IPSAS 17.44 zugelassen oder vorgeschrieben würde).

IPSAS 1.102 und 1.103 geben die Mindestpositionen an, die in der Ergebnisrechnung auszuweisen sind. Dabei sind Gewinn- oder Verlustanteile von assoziierten Einheiten und Joint Ventures, die nach der Equity-Methode bilanziert werden, sowie Gewinne oder Verluste aus dem Abgang von Vermögenswerten oder der Tilgung von Verbindlichkeiten, die aufzugebenden Tätigkeitsbereichen zuzurechnen sind, separat auszuweisen. Diese Positionen werden in der Ergebnisrechnung beider betrachteter Bundesländer nicht separat ausgewiesen; zumindest die zuletzt genannte Position hat im Rahmen der Kernverwaltung auch nur eine geringe Relevanz. Zudem ist das Jahresergebnis aufzuspalten in einen Anteil, der Minderheitsanteilen zuzuordnen ist und in einen Anteil, der Inhabern der beherrschenden Einheiten zuzuordnen ist. Diese separate Aufspaltung des Jahresergebnisses ist in beiden betrachteten Bundesländern nicht vorgesehen, weil sie für die kommunale Kernverwaltung in Deutschland keine Relevanz hat. Darüber hinaus gilt wie bei der Bilanz auch für die Ergebnisrechnung nach IPSASs das Prinzip, dass Art und Betrag von Aufwands- und Ertragspositionen immer dann gesondert anzugeben sind, wenn sie wesentlich sind. Es ist davon auszugehen, dass alle übrigen haushaltsrechtlichen Regelungen zur Ergebnisrechnung den Anforderungen des IPSAS 1 entsprechen.

Wie oben schon erwähnt, ist eine Eigenkapitalveränderungsrechnung gemäß IPSAS 1.118 in den haushaltsrechtlichen Regelungen beider Bundesländer nicht vorgesehen. Sofern die Ausnahmen vom Grundsatz der ergebniswirksamen Erfassung von Erträgen und Aufwendungen der IPSASs in ein mögliches System der EPSASs übernommen würden, würden sich hieraus Änderungsbedarfe der haushaltsrechtlichen Regelungen ergeben, die ggf. dann auch die Erstellung einer Eigenkapitalveränderungsrechnung notwendig machen würden.

Die Regelungen zum Anhang in IPSAS 1 sind lediglich allgemeiner Natur. Sie beziehen sich auf Angabepflichtigen hinsichtlich der Grundlagen der Erstellung des Jahresabschlusses und der angewendeten Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden (1.127 (a) i.V.m. 1.132, 1.137). Konkrete Regelungen zu erforderlichen Anhangangaben sind über alle IPSASs-Standards verteilt (1.127 (b)), und nicht, wie in den haushaltsrechtlichen Regelungen beider betrachteter Bundesländer, an einer Stelle der Gemeindehaushaltsverordnung zusammenfassend dargestellt. IPSAS 1.128 formuliert zudem die Anforderung, dass der Aufbau des Anhangs systematisch zu erfolgen hat, was in der Praxis bedeutet, dass jede Position in jedem Bestandteil der Rechnungen Querverweise zu den dazugehörigen Anhangangaben enthalten muss; diese Vorgehensweise findet in der kommunalen Praxis in Deutschland bislang keine Anwendung. Der Aufbau und insbesondere der Umfang des Anhangs unterscheiden sich somit wesentlich von den haushaltsrechtlichen Regelungen und der beobachtbaren Praxis kommunaler Jahresabschlüsse und hätte bei einer Anpassung der haushaltsrechtlichen Regelungen an die IPSASs sehr umfangreiche Anpassungen des § 55 GemHKVO Nds. bzw. § 44 GemHVO NRW zur Folge.²⁶

Gemäß IPSAS 1.151 sind im ersten Jahresabschluss nach IPSASs keine Vorjahreswerte anzugeben. Dies entspricht den haushaltsrechtlichen Regelungen beider Bundesländer, die im Rahmen der Eröffnungsbilanz und des ersten Jahresabschlusses ebenfalls eine Befreiung von der Angabe der Vorjahreswerte vorsehen (so z.B. § 62 Abs. 5 GemHKVO Nds.).

²⁶ Vgl. zu den erforderlichen Anhangangaben die Checkliste des Rechnungshofs von Großbritannien (in englischer Sprache), die die erforderlichen Anhangangaben zu allen IPSASs mit Stand vom November 2010 auflistet, abrufbar unter http://www.nao.org.uk/wp-content/uploads/2013/03/IPSAS_Disclosure_checklist_Nov2010.xls oder die Checkliste von Ernst & Young, die die Anhangangaben nach IPSASs mit Stand von September 2012 darstellt, abrufbar unter [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY_-_International_Public_Sector_Accounting_Standards_Disclosure_Checklist_-_September_2012_Edition/\\$FILE/EY-IPSAS-Ctools-%20Disclosurechecklist-Sept2012.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY_-_International_Public_Sector_Accounting_Standards_Disclosure_Checklist_-_September_2012_Edition/$FILE/EY-IPSAS-Ctools-%20Disclosurechecklist-Sept2012.pdf)

3.1.4 Zusammenfassung der identifizierten Abweichungen

Die in Kapitel 3.1.3 identifizierten Abweichungen der haushaltsrechtlichen Regelungen eines oder beider betrachteter Bundesländer von den Regelungen des IPSAS 1 können wie folgt zusammengefasst werden:

- IPSAS 1.27-1.58: Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung und Rechnungslegung ähneln sich von der Bezeichnung her in beiden Systemen. Dies darf aber nicht darüber hinweg täuschen, dass sich grundlegende Unterschiede zwischen beiden Systemen v.a. aus den unterschiedlichen Zwecken der Rechnungslegung ergeben. Während durch Verweis auf handelsrechtliche Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung im Haushaltsrecht das Vorsichtsprinzip dominiert, ist das System der IPSASs auf die Bereitstellung entscheidungsnützlicher Informationen ausgerichtet und das Vorsichtsprinzip nimmt hier nur eine Nebenrolle ein. Hieraus ergeben sich grundlegende Unterschiede, die umfangreiche Anpassungen unterschiedlicher haushaltsrechtlicher Regelungen zur Folge hätten.
- IPSAS 1.21: Eine Eigenkapitalveränderungsrechnung wird in beiden betrachteten Bundesländern nicht erstellt, da es jeweils nur wenige, punktuelle Ausnahmen vom Grundsatz der ergebniswirksamen Erfassung von Erträgen und Aufwendungen gibt; z.T. werden ergebnisneutrale Aufwendungen und Erträge nachrichtlich unterhalb der Ergebnisrechnung aufgeführt. Diejenigen Erträge und Aufwendungen, die im System der IPSASs ergebnisneutral erfasst werden, werden in beiden Ländern ergebniswirksam erfasst. Hieraus folgt, dass die haushaltsrechtlichen Regelungen beider Bundesländer hinsichtlich der Tatbestände, die im System der IPSASs zwingend ergebnisneutral verrechnet werden, bei einer Übernahme dieser in das System der EPSASs anzupassen sind. Dies bezieht sich z.B. auf Gewinne oder Verluste aus der Neubewertung von zur Veräußerung verfügbaren Finanzinstrumenten („available for sale financial assets“) gemäß IPSAS 29 oder auf die Erfassung von versicherungsmathematischen Gewinnen oder Verlusten nach IPSAS 25. Zudem ergibt sich auch Anpassungsbedarf hinsichtlich der Erträge und Aufwendungen, die z.Zt. in den beiden Bundesländern ergebnisneutral erfasst werden, da diese im System der IPSASs ergebniswirksam zu behandeln sind (Wertberichtigungen der ersten Eröffnungsbilanz in beiden Ländern²⁷, Werterhöhungen des realisierbaren Vermögens im Fall der Vermögensstrennung in Niedersachsen²⁸ sowie Erträge und Aufwendungen aus der Ver-

²⁷ Vgl. § 61 Abs. 2 GemHKVO Nds., § 57 Abs. 2 GemHVO NRW

²⁸ Vgl. § 45 Abs. 5 GemHKVO Nds.

äußerung von Vermögensgegenständen, die nicht zur Aufgabenerfüllung benötigt werden und von Wertveränderungen der Finanzanlagen in Nordrhein-Westfalen²⁹).

- IPSAS 1.70: Beide Seiten der Bilanz sind in erster Linie nach der Fristigkeit von Positionen oder alternativ deren Liquiditätsgrad zu gliedern. Dem entsprechen die Regelungen beider betrachteter Länder weder hinsichtlich der verbindlichen Gliederung der Aktivseite und noch geringer hinsichtlich der Gliederung der Passivseite. Zudem sind nach IPSAS 1.88 (b) „als Finanzinvestition gehaltene Immobilien“ separat auszuweisen, die die haushaltsrechtlichen Regelungen beider Länder als Pflichtposition nicht kennen (lediglich in Niedersachsen werden im Fall der Vermögenstrennung bei den unbebauten und bebauten Grundstücken des realisierbaren Vermögens Vermögenswerte ausgewiesen, die den als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien größtenteils entsprechen dürften).
- IPSAS 1.99: Sofern Ausnahmen vom Grundsatz der ergebniswirksamen Erfassung von Erträgen und Aufwendungen, die in anderen IPSASs wie bspw. IPSAS 17, 3, 4 oder 29 enthalten sind, in ein mögliches System der EPSASs übernommen würden, müssten Anpassung der haushaltsrechtlichen Regelungen beider Bundesländer erfolgen, da in beiden betrachteten Ländern das Prinzip der ergebniswirksamen Erfassung der einem Haushaltsjahr zuzurechnenden Erträge und Aufwendungen gilt; Ausnahmen sind bislang lediglich für die Berichtigung der ersten Eröffnungsbilanz³⁰, in Niedersachsen zudem noch im Fall der Vermögenstrennung bei Wertänderungen des realisierbaren Vermögens sowie in Nordrhein-Westfalen bei Erträgen und Aufwendungen aus der Veräußerung von Vermögensgegenständen, die nicht zur Aufgabenerfüllung benötigt werden und bei Wertveränderungen der Finanzanlagen vorgesehen.
- IPSAS 1.102, 1.103: Hinsichtlich der Mindestgliederung der Ergebnisrechnung entsprechen die haushaltsrechtlichen Regelungen beider Bundesländer nicht den Anforderungen von IPSAS 1, da ein separater Ausweis von Gewinn- oder Verlustanteilen von assoziierten Einheiten und Joint Ventures, die nach der Equity-Methode bilanziert werden, sowie Gewinnen oder Verlusten aus dem Abgang von Vermögenswerten oder der Tilgung von Verbindlichkeiten, die aufzugebenden Tätigkeitsbereichen zuzurechnen sind, im Gemeindehaushaltsrecht beider Bundesländer nicht vorgesehen ist.

²⁹ Vgl. § 43 Abs. 3 GemHVO NRW i.V.m. § 90 Abs. 3 GO NRW

³⁰ Da hierfür nach § 92 Abs. 7 GO NRW und § 61 Abs. 3 NKomVG eine Frist von 4 Jahren definiert ist, kann eine solche Berichtigung in der kommunalen Praxis in Nordrhein-Westfalen nicht mehr vorkommen, da hier der Stichtag für die Erstellung der ersten Eröffnungsbilanz der 01.01.2009 war. In Niedersachsen kann sich dieser Fall noch ergeben, da der Stichtag für die erste Eröffnungsbilanz der 01.01.2012 war.

Eine Aufspaltung des Jahresergebnisses in einen Anteil, der Minderheitsanteilen zuzurechnen ist und einen Anteil, der Inhabern beherrschender Einheiten zuzurechnen ist, ist nach dem Gemeindehaushaltsrecht ebenfalls nicht vorgesehen, da eine solche Aufspaltung bei einer kommunalen Gebietskörperschaft nicht zutreffend ist.

- IPSAS 1.118: Die haushaltsrechtlichen Regelungen beider Bundesländer entsprechen nicht den Anforderungen des IPSAS 1 an die Erstellung einer Eigenkapitalveränderungsrechnung, da von wenigen Ausnahmen abgesehen haushaltsrechtlich keine Ausnahmen vom Grundsatz der ergebniswirksamen Erfassung von Erträgen und Aufwendungen existieren; sie wären anzupassen, wenn die Verpflichtungen zur ergebnisneutralen Erfassung von Erträgen und Aufwendungen der IPSASs 3, 4, 17, 29 durch eine Übernahme in EPSASs auch haushaltsrechtlich Relevanz bekämen.
- IPSAS 1.127 ff.: Der Anhang ist systematisch durch Querverweise bei jeder Position der Rechnungen zu den zugehörigen Anhangangaben aufzubauen. Dies entspricht nicht der bislang gängigen kommunalen Praxis und wird von den haushaltsrechtlichen Regelungen auch nicht gefordert. Zudem sind in IPSAS 1 lediglich allgemeine Angaben zur Erstellung des Abschlusses und den angewendeten Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden normiert; erforderliche Pflichtangaben zu einzelnen Themenbereichen sind nicht in IPSAS 1 festgelegt, sondern über alle IPSASs verteilt. Der Umfang und Detaillierungsgrad der nach IPSASs erforderlichen Anhangangaben weicht erheblich von den haushaltsrechtlichen Regelungen der beiden betrachteten Bundesländer ab.

3.2 *IPSAS 2: Finanzrechnung*

3.2.1 **Kernaussagen**

IPSAS 2 enthält detaillierte Regelungen zur Erstellung der Finanzrechnung, die als Pflichtbestandteil des Jahresabschlusses in IPSAS 1.21 und 1.126 lediglich genannt wird. Sie dient dazu, dass Adressaten die Fähigkeit einer Einheit, Zahlungsmittel und –äquivalente zu generieren und das Bedürfnis der Einheit, diese Zahlungsmittelflüsse zu erhalten, einschätzen können. Die wichtigsten Kernaussagen des IPSAS 2 sind:

- Die Darstellung der Ein- und Auszahlungen während einer Periode soll anhand der Tätigkeitsbereiche laufende Geschäftstätigkeit, Investitionstätigkeit und Finanzierungstätigkeit klassifiziert werden (2.18).
- Die Darstellung der Ein- und Auszahlungen aus laufender Geschäftstätigkeit kann entweder mittels der direkten Methode (nach Zahlungsmittelarten) oder der indirekten Methode (durch Rückrechnung aus dem Jahresergebnis) erfolgen (2.27).
- Die Darstellung der Ein- und Auszahlungen aus Investitions- und Finanzierungstätigkeit hat anhand der direkten Methode (nach Zahlungsmittelarten) zu erfolgen, mit Ausnahme solcher Zahlungsflüsse, die saldiert dargestellt werden dürfen (2.31).
- Eine Saldierung von Ein- und Auszahlungen aus laufender Geschäftstätigkeit sowie Investitions- und Finanzierungstätigkeit ist zulässig, wenn es sich entweder im Bereich der laufenden Geschäftstätigkeit um fremde Finanzmittel wie z.B. durchlaufende Gelder oder im Bereich der Investitions- und Finanzierungstätigkeit um Posten mit großer Umschlagshäufigkeit, hohen Beträgen und kurzen Laufzeiten handelt (z.B. bei Aufnahme von Kassenkrediten oder der Ausgabe von Darlehen, die innerhalb von drei Monaten getilgt werden oder bei Zahlungsflüssen aus investiven Vorgängen) (2.32).
- Bei öffentlichen Finanzinstitutionen sind folgende Zahlungsflüsse saldiert darstellbar: Zahlungsflüsse bezüglich Einlagen mit fester Laufzeit, Zahlungsflüsse im Zusammenhang mit Kautionen bei anderen Finanzinstitutionen sowie Zahlungsflüsse im Hinblick auf Vorauszahlungen und Kredite an Kunden und deren Rückzahlung (2.35).
- Zahlungsflüsse in Fremdwährung sind in der funktionalen Währung der Einheit durch Anwendung des Umrechnungskurses zum Zeitpunkt des Zahlungsmittelflusses zu erfassen (2.36).
- Zahlungsflüsse einer ausländischen, verbundenen Einheit sind zum Umrechnungskurs zum Zeitpunkt des Zahlungsflusses in die funktionale Währung der beherrschenden Einheit umzurechnen. (2.37).

- Ein- und Auszahlungen aus Zinsen und ähnlichen Finanzvorgängen sind gesondert auszuweisen und stetig den drei Tätigkeitsbereichen zuzuordnen (2.40).
- Im Falle von Zahlungsflüssen aus Steuern sind diese gesondert auszuweisen und dem Bereich der laufenden Geschäftstätigkeit zuzuordnen, falls sie nicht spezifisch im Zusammenhang mit der Investitions- oder Finanzierungstätigkeit stehen (2.44).
- Die Summe der Zahlungsflüsse aus dem Erwerb und der Veräußerung von beherrschten Einheiten oder anderer Teileinheiten der Geschäftstätigkeit ist gesondert darzustellen und als Investitionstätigkeit zu klassifizieren. Angabepflichtig sind diesbezüglich der gesamte Kauf- oder Veräußerungspreis sowie der zahlungswirksame Anteil hieran, der Betrag an Zahlungsmitteln, der durch den Kauf erworben oder durch den Verkauf veräußert wurde und der aggregierte Betrag jeder Klasse von Vermögenswerten und Schulden, die durch den Kauf erworben oder den Verkauf veräußert wurden (2.50).
- Investitions- und Finanzierungstätigkeiten, die nicht zahlungswirksam sind, dürfen nicht in der Finanzrechnung ausgewiesen werden (z.B. Zugang eines Vermögenswerts durch Tausch oder Finanzierungsleasing), sondern müssen an anderer Stelle im Jahresabschluss angegeben werden (2.54).
- Die Bestandteile der Finanzmittel sind anzugeben und es ist eine Überleitungsrechnung zwischen dem Bestand an Finanzmitteln, der in der Bilanz ausgewiesen wird, und dem Saldo der Finanzrechnung zu erstellen (2.56).
- Der Betrag an Zahlungsmitteln und –äquivalenten, die dem öffentlichen Konzern zuzurechnen sind, der diesem jedoch nicht zur Verfügung steht, ist gemeinsam mit einer Erläuterung des Managements im Anhang angabepflichtig (2.59).

3.2.2 Tabellarischer Abgleich der Regelungen des IPSAS 2 mit Gemeindehaushaltsrecht

Bundesland	§§ GO/KVerf	§§
		GemHV/GemHKV/KomHKV
Brandenburg	§ 82 Abs. 1-2	§ 33 Abs. 4 S. 3, § 55 i.V.m. § 5
Baden-Württemberg	§ 95 Abs. 1, 2	§ 50, § 51
Bayern	Art. 102 Abs. 1 S. 2	§ 80, § 83 i.V.m. § 3
Hessen	§ 112 Abs. 1-2	§ 47 Abs. 1, § 47 Abs. 2 i.V.m. § 3 Abs. 1, § 47 Abs. 3 i.V.m. § 3 Abs. 2, § 47 Abs. 4

Bundesland	§§	
	§§ GO/KVerf	GemHV/GemHKV/KomHKV
Mecklenburg-Vorpommern	§ 60 Abs. 1, 2	§ 17 Abs. 3, 4, 6, § 26 Abs. 9, § 42 Abs. 1 Nr. 2, § 45 i.V.m. § 3
Niedersachsen	§ 128 Abs. 1, 2	§ 51 Abs. 1, 2, § 52
Nordrhein-Westfalen	§ 95 Abs. 1	§ 27 Abs. 4, § 37 Abs. 1, § 39 i.V.m. § 3, §44 Abs. 1 S. 2
Rheinland-Pfalz	§ 108 Abs. 2	§ 28 Abs. 9, § 45 i.V.m. § 3
Saarland	§ 99 Abs. 2 Nr. 2	§ 40 i.V.m. § 3, § 54a
Sachsen	§ 88 Abs. 2	§ 47, § 49 i.V.m. § 128 Nr. 5 GemO, § 50 Abs. 3
Sachsen-Anhalt	§ 108 Abs. 2 Nr. 2	§ 41, § 44 i.V.m. § 3
Schleswig-Holstein	§ 95m	§ 33 Abs. 6, § 35a, § 44 Abs. 1, § 46 i.V.m. § 3
Thüringen	§ 19 Abs. 1 ThürKDG	§ 29 Abs. 2, § 30 Abs. 9, § 44 Abs. 1 Nr. 2, § 47 i.V.m. § 3, § 50 Abs. 1

3.2.3 Analyse der Unterschiede und Gemeinsamkeiten mit niedersächsischem und nordrhein-westfälischem Gemeindehaushaltsrecht

IPSAS 2.8 definiert, welche Bestandteile in die Finanzrechnung einbezogen werden dürfen. Dies sind Barmittel und Sichteinlagen sowie andere kurzfristige, äußerst liquide Finanzinvestitionen, die jederzeit in bestimmte Zahlungsmittelbeträge umgewandelt werden können und nur unwesentlichen Wertschwankungsrisiken unterliegen. Diese Definition umfasst nicht die gesamten, in der Bilanz nach haushaltsrechtlichen Regelungen als „Liquide Mittel“ auszuweisenden Positionen. Die als „Sonstige Einlagen“ bezeichneten liquiden Mittel wie bspw. Termineinlagen und -gelder, Spareinlagen, Sparbriefe u.ä. sind hiervon nicht umfasst, da sie zumindest in Niedersachsen gemäß den Zuordnungsvorschriften zum Kontenrahmen³¹ nicht jederzeit als Zahlungsmittel verwendet werden können und ihre Umwandlung in Bargeld nicht ohne nennenswerte Beschränkungen oder Gebühren möglich ist. Die mit solchen Ein-

³¹ Vgl. Landesbetrieb für Statistik und Kommunikationstechnologie: Verbindliche Zuordnungsvorschriften und Hinweise zum niedersächsischen Kontenrahmen für 2014, Nds. MBl. Nr. 28 vom 07.08.2013, S. 558

lagen in Zusammenhang stehenden Ein- und Auszahlungen dürfen daher nicht in der Finanzrechnung abgebildet und auch nicht in den Bestand der Zahlungsmittel und – äquivalente, der am Ende der Finanzrechnung in beiden Bundesländern auszuweisen ist, eingerechnet werden.

Sowohl in Niedersachsen als auch in Nordrhein-Westfalen erfolgt die Aufstellung der Finanzrechnung im Bereich der laufenden Verwaltungstätigkeit nach der direkten Methode. Die Pflichtpositionen und die auszuweisenden Teilsalden der Finanzrechnung in beiden Ländern stellt die folgende Tabelle gegenüber:³²

Niedersachsen	Nordrhein-Westfalen
Steuern und ähnliche Abgaben	Steuern und ähnliche Abgaben
Zuwendungen und allgemeine Umlagen	Zuwendungen und allgemeine Umlagen
Sonstige Transfereinzahlungen	Sonstige Transfereinzahlungen
Öffentlich-rechtliche Entgelte	Öffentlich-rechtliche Leistungsentgelte
Privatrechtliche Entgelte	Privatrechtliche Leistungsentgelte
Kostenerstattungen und –umlagen	Kostenerstattungen und –umlagen
Zinsen und ähnliche Einzahlungen	Zinsen und sonstige Finanzeinzahlungen
Einzahlungen aus der Veräußerung geringwertiger Vermögensgegenstände	
Sonstige haushaltswirksame Einzahlungen	Sonstige Einzahlungen
= Einzahlungen aus laufender Verwaltungstätigkeit	= Einzahlungen aus laufender Verwaltungstätigkeit
Auszahlungen für aktives Personal	Personalauszahlungen
Auszahlungen für Versorgung	Versorgungsauszahlungen
Auszahlungen für Sach- und Dienstleistungen und geringwertige Vermögensgegenstände	Auszahlungen für Sach- und Dienstleistungen
Zinsen und ähnliche Auszahlungen	Zinsen und sonstige Finanzauszahlungen
Transferauszahlungen	Transferauszahlungen
Sonstige haushaltswirksame Auszahlungen	Sonstige Auszahlungen
= Auszahlungen aus laufender Verwaltungstätigkeit	= Auszahlungen aus laufender Verwaltungstätigkeit

³² Zu Zwecken der inhaltlichen Gegenüberstellung der einzelnen Positionen der Finanzrechnung beider Länder wurde die Reihenfolge der auszuweisenden Positionen in Nordrhein-Westfalen z.T. verändert. Die Gegenüberstellung basiert auf § 39 i.V.m. § 3 GemHVO NRW sowie dem Muster zu § 39 GemHVO und § 51 i.V.m. § 3 GemHKVO Nds. und dem Muster 12 des Ausführungserlasses zur GemHKVO Nds.

tungstätigkeit	tungstätigkeit
= Saldo aus laufender Verwaltungstätigkeit	= Saldo aus laufender Verwaltungstätigkeit
Einzahlungen aus Zuwendungen für Investitionstätigkeit	Einzahlungen aus Zuwendungen für Investitionsmaßnahmen
Einzahlungen aus Beiträgen und ähnlichen Entgelten	Einzahlungen aus Beiträgen und ähnlichen Entgelten
Einzahlungen aus der Veräußerung von Sachvermögen	Einzahlungen aus der Veräußerung von Sachanlagen
Einzahlungen aus der Veräußerung von Finanzvermögensanlagen	Einzahlungen aus der Veräußerung von Finanzanlagen
Einzahlungen für sonstige Investitionstätigkeit	Sonstige Investitionseinzahlungen
= Einzahlungen aus Investitionstätigkeit	= Einzahlungen aus Investitionstätigkeit
Auszahlungen für den Erwerb von Grundstücken und Gebäuden	Auszahlungen für den Erwerb von Grundstücken und Gebäuden
Auszahlungen für Baumaßnahmen	Auszahlungen für Baumaßnahmen
Auszahlungen für den Erwerb von beweglichem Sachvermögen	Auszahlungen für den Erwerb von beweglichem Anlagevermögen
Auszahlungen für den Erwerb von Finanzvermögensanlagen	Auszahlungen für den Erwerb von Finanzanlagen
Auszahlungen für aktivierbare Zuwendungen	Auszahlungen für aktivierbare Zuwendungen
Auszahlungen für sonstige Investitionstätigkeit	Sonstige Investitionsauszahlungen
= Saldo aus Investitionstätigkeit	= Saldo aus Investitionstätigkeit
= Finanzmittelüberschuss/-fehlbetrag	= Finanzmittelüberschuss/-fehlbetrag
Einzahlungen aus der Aufnahme von Krediten	Einzahlungen aus der Aufnahme von Darlehen (z.B. Kredite für Investitionen)
Einzahlungen aus der Aufnahme innerer Darlehen	
	Einzahlungen aus der Aufnahme von Krediten zur Liquiditätssicherung
Auszahlungen für die Tilgung von Krediten	Auszahlungen für die Tilgung von Darlehen (z.B. Kredite für Investitionen)
Auszahlungen für die Rückzahlung innerer Darlehen	

	Auszahlungen für die Tilgung von Krediten zur Liquiditätssicherung
= Saldo aus Finanzierungstätigkeit	= Saldo aus Finanzierungstätigkeit
= Finanzmittelbestand	= Änderung des Bestandes an eigenen Finanzmitteln
Haushaltsunwirksame Einzahlungen einschließlich aus Geldanlagen und Liquiditätskrediten	
Haushaltsunwirksame Auszahlungen einschließlich der Auszahlungen für Geldanlagen und der Rückzahlung von Liquiditätskrediten	
= Saldo aus haushaltsunwirksamen Vorgängen	+ Änderung des Bestands an fremden Finanzmitteln
+/- Bestand an Zahlungsmitteln zu Beginn des Jahres	+/- Bestand an Zahlungsmitteln am Anfang des Haushaltsjahres
= Bestand an Zahlungsmitteln am Ende des Jahres	= Bestand an Zahlungsmitteln am Ende des Haushaltsjahres

Grundsätzlich lässt sich somit feststellen, dass sich die auszuweisenden Pflichtpositionen und Teilsalden in den beiden betrachteten Bundesländern nicht wesentlich, sondern nur im Detail geringfügig voneinander unterscheiden. IPSAS 2 schreibt keine Pflichtpositionen und somit auch keine festgelegte Reihenfolge einzeln auszuweisender Positionen der Finanzrechnung vor, sondern enthält in 2.22, 2.25 und 2.26 lediglich Beispiele für Ein- und Auszahlungen aus den drei Tätigkeitsbereichen.

Für den Bereich der laufenden Verwaltungstätigkeit ist gemäß 2.27 sowohl die indirekte als auch die direkte Methode der Erstellung zulässig. Die sowohl in Niedersachsen als auch in Nordrhein-Westfalen anzuwendende direkte Methode im Bereich der Ein- und Auszahlungen aus laufender Verwaltungstätigkeit entspricht ebenso den Regelungen des IPSAS 2, da 2.27 (a) die Darstellung mittels der direkten Methode als eine Option zulässt und deren Anwendung zudem in 2.28 empfohlen wird. Bei Anwendung der direkten Methode enthält 2.29 die Empfehlung, eine Überleitungsrechnung zwischen dem Jahresergebnis und dem Saldo der Ein- und Auszahlungen aus laufender Tätigkeit entweder innerhalb der Finanzrechnung oder im Anhang darzustellen. Eine solche Überleitungsrechnung ist weder in Niedersachsen noch

in Nordrhein-Westfalen zu erstellen; da es sich jedoch lediglich um eine Empfehlung und nicht um eine verbindliche Regelung des IPSAS 2 handelt, entsprechen die Regelungen zur Finanzrechnung in dieser Hinsicht somit denen des IPSAS 2.

In IPSAS 2.22 werden, wie oben erwähnt, einige Beispiele für Ein- und Auszahlungen aus der laufenden Verwaltungstätigkeit genannt. 2.22 (c) nennt die Ein- und Auszahlungen aus Zuwendungen oder Transfers und unterscheidet dabei nicht explizit laufende Zuweisungen und investive Zuweisungen. Nur in den Fällen, in denen durch Zuschüsse auch ein nachweisbarer Vermögensgegenstand in der Bilanz entsteht, darf auch die Einzahlung aus dem Zuschuss oder der Zuweisung innerhalb des Bereichs der Investitionstätigkeit ausgewiesen werden (vgl. 2.25). Dies entspricht dem Inhalt der haushaltsrechtlichen Regelungen beider betrachteter Bundesländer.

IPSAS 2.32 lässt für Ein- und Auszahlungen, die im Namen von Dritten erfolgen (z.B. durchlaufende Finanzmittel) sowie Ein- und Auszahlungen aus dem Kauf oder Verkauf von Finanzinvestitionen oder andere kurzfristige Ausleihungen, die durch große Umschlagshäufigkeit, hohe Beträge und kurze Laufzeiten gekennzeichnet sind, einen saldierten Ausweis in der Finanzrechnung zu. Diese Möglichkeit besteht nach den haushaltsrechtlichen Regelungen beider betrachteter Länder nicht, die eine Saldierung von Ein- und Auszahlungen grundsätzlich ausschließen (§ 42 Abs. 2 GemHKVO Nds. und § 39 S. 2 GemHVO NRW).

IPSAS 2.40 schreibt zudem den gesonderten Ausweis von Ein- und Auszahlungen für Zinsen und Dividenden vor. Dieser Anforderung entsprechen die Pflichtgliederungen der Finanzrechnung in beiden betrachteten Ländern bereits, da im Rahmen der laufenden Verwaltungstätigkeit Zinsen und ähnliche Ein- bzw. Auszahlungen separat anzugeben sind. IPSAS 2.40 fordert weiterhin, solche Ein- und Auszahlungen stetig den drei Tätigkeitsbereichen zuzuordnen; durch die festgelegte Mindestgliederung der Finanzrechnung und die daraus resultierende feststehende Zuordnung solcher Ein- und Auszahlungen ist die Anforderung der stetigen Zuordnung erfüllt.

2.49 verlangt den separaten Ausweis von Ein- und Auszahlungen, die im Zusammenhang mit dem Erwerb und Abgang von beherrschten Einheiten stehen, innerhalb des Bereichs der Investitionstätigkeit. In beiden betrachteten Ländern werden solche Ein- und Auszahlungen als Ein- oder Auszahlung aus der Veräußerung bzw. dem Erwerb von Finanzvermögensanlagen bzw. Finanzanlagen innerhalb der Investitionstätigkeit ausgewiesen. Diese Kategorien enthalten jedoch in beiden betrachteten Ländern nicht nur Ein- und Auszahlungen in Bezug auf beherrschte Einheiten bzw. sog. verbundenen Unternehmen, sondern noch eine Reihe weiterer Ein- und Auszahlungen, bspw. in Bezug auf Beteiligungen. Insofern entspricht die Darstellung in beiden Ländern nicht der von 2.49 geforderten Vorgehensweise.

Darüber hinaus fordert 2.50 gesonderte Angaben im Zusammenhang mit während der Berichtsperiode erfolgtem Erwerb oder Abgang von beherrschten Einheiten. Diese Pflichtangaben sind nicht durch die im Anhang zu tätigen Pflichtangaben in § 44 GemHVO NRW bzw. § 55 GemHKVO Nds. abgedeckt und müssten zusätzlich als verpflichtende Anhangangabe in die eben genannten Paragraphen übernommen werden. IPSAS 2.56 fordert zudem die Angabe der Bestandteile der Zahlungsmittel und –äquivalente. Dieser Anforderung entsprechen die haushaltsrechtlichen Regelungen beider betrachteter Länder bislang ebenfalls nicht, da eine solche Angabe nicht erfolgen muss.

Die in 2.56 zudem geforderte Überleitungsrechnung zwischen den Positionen der Bilanz und den Beträgen der Finanzrechnung wird bereits von den geltenden haushaltsrechtlichen Regelungen erfüllt, da der Bestand an Zahlungsmitteln zu Beginn und zum Ende der Periode bereits als zuletzt genannte Positionen der Finanzrechnung in beiden Ländern enthalten ist. Es dürfen jedoch nur die Unterpositionen bzw. Bestandteile der Position „Liquide Mittel“ in den Bestand am Anfang der Periode übernommen werden, die der Definition von Zahlungsmitteln und –äquivalenten entspricht (vgl. Ausführungen zu IPSAS 2.8 oben); umfasst die Position „Liquide Mittel“ auch Bestandteile, die nicht unter diese Definition fallen, müsste der Anfangsbestand zu Beginn der Periode nochmal betragsmäßig in die Bestandteile aufgegliedert werden, die der Definition nach IPSAS 2.8 entsprechen.

3.2.4 Zusammenfassung der identifizierten Abweichungen

Die in Kapitel 3.2.3 identifizierten Abweichungen der haushaltsrechtlichen Regelungen eines oder beider betrachteter Bundesländer von den Regelungen des IPSAS 2 können wie folgt zusammengefasst werden:

- IPSAS 2.8: Es dürfen nur Zahlungsmittel und -äquivalente in die Finanzrechnung einbezogen werden. Die Definition von Zahlungsmitteln und –äquivalenten entspricht bspw. nicht der Kontengruppe 17 „Liquide Mittel“ in Niedersachsen, da diese auch die Kontenart 172 „Sonstige Einlagen“ enthält, die nicht der Definition von Zahlungsmitteläquivalenten entspricht. Ggf. müsste somit die Definition des in der Finanzrechnung abzubildenden Finanzmittelfonds angepasst werden bzw. die „Sonstigen Einlagen“ müssen vom Bestand an Zahlungsmitteln, der am Ende der Finanzrechnung ausgewiesen wird, abgezogen werden.
- IPSAS 2.25: Dem Bereich der Investitionstätigkeit werden nur solche Ein- und Auszahlungen zugeordnet, die mit dem Erwerb und Abgang langfristiger Vermögenswerte und sonstiger Finanzinvestitionen in Zusammenhang stehen. Gemäß den haushaltsrechtlichen Regelungen beider betrachteter Länder sind zur Investitionstätigkeit

auch Einzahlungen aus Zuwendungen für Investitionstätigkeit und aus Beiträgen sowie Auszahlungen für aktivierbare Zuwendungen zuzurechnen. Allerdings entsprechen die hier erfassten Zuwendungen ggf. in Einzelfällen nicht immer der Definition gemäß 2.25, wie bspw. im Fall von Investitionspauschalen, die nicht zwingend investiv verwendet werden müssen, sondern auch für konsumtive Zwecke verwendet werden dürfen. In diesem Fall dürfen auch die Einzahlungen aus diesen Zuwendungen nicht innerhalb der Investitionstätigkeit ausgewiesen werden, sondern wären dem Bereich der laufenden Verwaltungstätigkeit zuzurechnen. Die Zuordnung von Ein- und Auszahlungen zu den verschiedenen Tätigkeitsbereichen ist insbesondere auch bei der Abbildung der Finanzbeziehungen zwischen den unterschiedlichen Ebenen von Gebietskörperschaften relevant. Im Rahmen des Zukunftsprogramms bspw. stellte der Bund den Kommunen Mittel zu Verfügung, die im Bundeshaushalt als investiv klassifiziert wurden, da konsumtive Zuschüsse des Bundes an die Kommunen nicht zulässig sind; diese konnten und wurden bei den Kommunen jedoch größtenteils konsumtiv verwendet. Diesbezüglich wird befürchtet, dass die Bereitstellung solcher Zuschüsse künftig erschwert würde, wenn sowohl der Bund als auch die Kommunen nach den Regelungen der EPSASs Rechnung legen müssen.

- IPSAS 2.29: Eine Überleitungsrechnung wird in beiden Ländern nicht erstellt; sofern eine solche Überleitungsrechnung bei einer Übernahme des IPSAS 2 in das System der EPSASs optional bliebe, entsprächen die haushaltsrechtlichen Regelungen somit den Anforderungen.
- IPSAS 2.32: Ein saldierter Ausweis bestimmter Ein- und Auszahlungen ist in beiden betrachteten Ländern grundsätzlich nicht zulässig. Sofern wie im Haushaltsrecht gefordert jedoch ein unsaldierter Ausweis sämtlicher Ein- und Auszahlungen erfolgt, dürfte dies den Regelungen der Tz. 32 nicht entgegenstehen, da der saldierte Ausweis lediglich zulässig, jedoch nicht verbindlich gefordert ist.
- IPSAS 2.49: Ein separater Ausweis von Ein- und Auszahlungen durch Abgang oder Erwerb von verbundenen Unternehmen wird gefordert. Dem widersprechen die Regelungen beider Bundesländer. Diesem Unterschied könnte jedoch mit geringem Aufwand durch einen separaten „davon-Ausweis“ unterhalb der Einzahlungen aus der Veräußerung bzw. Auszahlungen für den Erwerb von Finanzanlagen entsprochen werden, der lediglich die sich auf verbundene Unternehmen beziehenden Ein- und Auszahlungen enthält (in Niedersachsen bspw. durch den separaten Ausweis der Kontenart 684 bzw. 784 innerhalb der Finanzrechnung, in Nordrhein-Westfalen müsste eine separate Kontenart in der Kontengruppe 68/78 verbindlich eingefügt werden).

- IPSAS 2.50: Es werden verpflichtend folgende Angaben im Zusammenhang mit dem Erwerb oder der Veräußerung beherrschter Einheiten während der Berichtsperiode gefordert: gesamter Kauf- oder Verkaufspreis, und der Anteil am Kauf- bzw. Verkaufspreis, der durch Zahlungsmittel oder –äquivalente beglichen wurde, sowie der Betrag an Zahlungsmitteln der beherrschten Einheit, der durch den Erwerb oder die Veräußerung übernommen oder abgegeben wurde und die Beträge der nach Hauptgruppen gegliederten Vermögenswerte und Schulden der beherrschten Einheit, die erworben oder veräußert wurden. Diese Angaben werden im Haushaltsrecht beider Länder nicht gefordert und müssten somit als Pflichtangaben in die §§ 44 GemHVO NRW bzw. 55 GemHKVO Nds. aufgenommen werden, um IPSAS 2.50 zu entsprechen.
- IPSAS 2.56: Es wird eine Angabe (z.B. im Anhang) gefordert, aus welchen Bestandteilen sich die Zahlungsmittel und –äquivalente zusammensetzen. Diese Anforderung müsste als Pflichtangabe des Anhangs in die §§ 44 GemHVO NRW bzw. 55 GemHKVO Nds. aufgenommen werden, um IPSAS 2.56 zu entsprechen.

3.3 *IPSAS 3: Änderung von Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden*

3.3.1 **Kernaussagen**

IPSAS 3 regelt die Auswahl und Anwendung von Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden, um die intertemporale und interorganisationale Vergleichbarkeit von Abschlüssen zu gewährleisten. Daher regelt er ebenfalls, wie bei der Änderung von Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden als Ausnahme zum Grundsatz der Stetigkeit zu verfahren ist, wann Änderungen von Schätzgrundlagen als Durchbrechung des Stetigkeitsgrundsatzes einzuordnen sind und wie Fehler aus Vorjahren, die in der laufenden Periode bekannt werden, zu berichtigen sind. Die wichtigsten Kernaussagen des IPSAS 3 sind:

- Die auf eine Transaktion, ein Ereignis oder eine Bedingung anzuwendende Bilanzierungs- und Bewertungsmethode bestimmt sich anhand der Regelungen des IPSAS, der sich mit dieser Transaktion, dem Ereignis oder der Bedingung beschäftigt (3.9).
- Liegt für eine bestimmte Transaktion, ein Ereignis oder eine Bedingung noch kein IPSAS vor, muss das Management eigenständig die anzuwendende Bilanzierungs- und Bewertungsmethode festlegen, indem es sich daran orientiert, dass im Ergebnis eine Information gezeigt wird, die relevant für die Entscheidungsfindung der Adressaten ist und die verlässlich ist, indem sie ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Ergebnis- und Finanzlage der Einheit vermittelt, die wirtschaftliche Substanz widerspiegelt, neutral d.h. unbeeinflusst wiedergegeben wird, vorsichtig ist und in allen wesentlichen Aspekten vollständig wiedergegeben wird (3.12).
- Hierzu soll das Management zunächst Regelungen anderer IPSASs, die sich mit verwandten und ähnlichen Sachverhalten beschäftigen sowie die Definitionen und Ansatz- und Bewertungsregelungen für Vermögenswerte, Schulden, Erträge und Aufwendungen anderer IPSASs heranziehen (3.14).
- Darüber hinaus kann das Management auf die aktuellsten Regelungen anderer Standardisierungsgremien und allgemein anerkannte Anwendungspraxis im öffentlichen oder privaten Bereich zurückgreifen, jedoch nur im dem Umfang, in dem diese Regelungen nicht den Regelungen anderer IPSASs zu ähnlichen Themenbereichen oder den Definitionen und Ansatz- und Bewertungsregelungen für Vermögenswerte, Schulden, Erträge und Aufwendungen anderer IPSASs widersprechen. Beispiele für Regelungen anderer Standardisierungsgremien sind das Rahmenkonzept des IASB, die IFRSs, sowie die vom IFRIC oder SIC herausgegebenen Interpretationen zu den IFRSs (3.15).

- Auf ähnliche Geschäftsvorfälle sind ähnliche Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden anzuwenden, es sei denn, dass ein IPSAS die Anwendung einer abweichenden Bilanzierungs- oder Bewertungsmethode verlangt oder erlaubt (3.16).
- Eine Änderung von Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden steht nur dann im Einklang mit dem Grundsatz der Stetigkeit, wenn sie durch einen IPSAS verlangt wird oder zu einer verlässlicheren und relevanteren Information im Jahresabschluss führt (3.17).
- Die Umstellung des Rechnungslegungskonzepts vom Geldverbrauch auf den Ressourcenverbrauch ist eine Änderung der Bilanzierungs- und Bewertungsmethode (3.19).
- Eine Änderung von Bilanzierungsmethoden sowie der Ansatz- und Bewertungsregeln im Rahmen der Anwendung desselben Rechnungslegungskonzepts ist eine Änderung der Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden (3.20).
- Die Anwendung von Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden auf Sachverhalte, die sich substantiell von anderen Sachverhalten unterscheiden, sowie die Anwendung neuer Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden bei Sachverhalten, die bislang nicht aufgetreten sind, sind nicht als Änderungen der Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden einzustufen (3.21).
- Die erstmalige Anwendung der Neubewertungsmethode im Rahmen von IPSAS 17 in Bezug auf das sonstige Sachanlagevermögen oder im Rahmen von IPSAS 31 auf immaterielle Vermögenswerte ist eine Änderung der Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden, die anhand der Regelungen der IPSAS 17 oder 31 anstelle der Regelungen dieses Standards zu behandeln ist (3.22).
- Sofern eine Einheit einen IPSAS erstmalig anwendet, gelten für die Änderung dieser Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden zunächst die Übergangsbestimmungen des erstmalig angewendeten Standards; sofern dieser keine Übergangsbestimmungen enthält oder eine Einheit eine Änderung der Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden freiwillig vornimmt, ist die Änderung retrospektiv anzuwenden (3.24).
- Retrospektive Anwendung bedeutet, dass die Eröffnungsbilanzwerte der frühesten, im Abschluss ausgewiesenen Vergleichsperiode und andere Vergleichsbeträge für jede ausgewiesene Vergleichsperiode so anzupassen sind, als wäre die neue Bilanzierungs- und Bewertungsmethode schon immer angewendet worden (3.27).
- Eine retrospektive Anpassung der Vorjahreswerte und –perioden ist nicht erforderlich, wenn diese Anpassung undurchführbar ist (3.28). In diesem Fall ist die retrospektive Anpassung auf die Periode durchzuführen, in der diese Anpassung erstmals praktikabel ist. Dies kann unter Umständen die laufende Periode sein; in diesem Fall sind die Eröffnungsbilanzwerte der betroffenen Positionen der laufenden bzw. frühesten möglichen Periode um die kumulativen Auswirkungen aus den Vorperioden anzupassen

- (3.29). Ist eine Bestimmung der kumulativen Auswirkungen in den Vorperioden zu Beginn der laufenden Periode nicht möglich, hat die Einheit die neue Bilanzierungs- und Bewertungsmethode ab dem frühesten möglichen Zeitpunkt prospektiv anzuwenden (3.30).
- Es gibt unterschiedliche Angabepflichten für den Fall der erstmaligen Anwendung eines IPSAS, der freiwilligen Änderung von Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden und dem Fall, dass ein IPSAS bereits herausgegeben, aber noch nicht in Kraft ist und eine Einheit diesen daher noch nicht anwendet (3.33-3.35).
 - Eine Änderung der Schätzgrundlagen (z.B. Höhe der Steuererträge, Zeitwert von Finanzinstrumenten, Nutzungsdauer oder Nutzenverlauf abnutzbarer Vermögenswerte) ist prospektiv in der laufenden Periode bzw. der laufenden Periode und Folgeperioden ergebniswirksam zu erfassen (3.41). Sofern die Änderung dazu führt, dass sich die Werte von Vermögensgegenständen, Schulden oder Bestandteilen des Eigenkapitals ändern, sind die Eröffnungsbilanzwerte zu Beginn der Periode, in der die Änderung sich ereignet, anzupassen (3.42). Die Art und die betragsmäßige Auswirkung dieser Änderung der Schätzungsgrundlagen sind im Anhang für die laufende Periode und Folgeperioden anzugeben, außer wenn die Angabe für Folgeperioden undurchführbar ist (3.44-3.45).
 - Fehler bei der Erfassung, Bewertung oder Offenlegung von Bestandteilen des Jahresabschlusses, die wesentlich sind und sich auf Vorperioden beziehen, sind retrospektiv zu korrigieren, indem die im laufenden Abschluss enthaltenen Vorjahreswerte für alle Perioden, in denen der Fehler aufgetreten ist, angepasst werden (3.47 (a)). Trat der Fehler in einer Vorperiode auf, die im laufenden Abschluss nicht mehr gezeigt wird, sind die Eröffnungsbilanzwerte der frühesten Periode, die im Abschluss noch enthalten ist, anzupassen (3.47 (b)). In diesen Fällen bestehen spezifische Angabepflichten im Anhang im Hinblick auf die Art und betragsmäßige Auswirkung des Fehlers (3.54). Dies gilt nicht, wenn die periodenbezogenen Auswirkungen des Fehlers oder die kumulative Auswirkung nicht bestimmbar ist (3.48). Sind die periodenbezogenen Auswirkungen des Fehlers in Vorperioden nicht bestimmbar, müssen die Eröffnungsbilanzwerte für die früheste mögliche Vorperiode angepasst werden (dies kann u.U. auch die laufende Periode sein) (3.49). Sind die kumulativen Auswirkungen des Fehlers in Vorperioden zu Beginn der laufenden Periode nicht bestimmbar, so sind die Vergleichszahlen prospektiv ab dem frühesten möglichen Zeitpunkt anzupassen (3.50).

3.3.2 Tabellarischer Abgleich der Regelungen des IPSAS 3 mit Gemeindehaushaltsrecht

Bundesland	§§	
	§§ GO/KVerf	GemHV/GemHKV/KomHKV
Brandenburg	§ 141 Abs. 21	§ 49 Abs. 1 Nr. 5, § 52 Abs. 1, § 58 Abs. 2 Nr. 2
Baden-Württemberg	--	§ 43 Abs. 1 Nr. 5, Abs. 2, § 47 Abs. 1, 3, § 53 Abs. 2 Nr. 2, § 63
Bayern	--	§ 76 Nr. 5, § 86 Abs. 2 Nr. 2, § 93
Hessen	§ 108 Abs. 5	§ 40 Nr. 5, § 44 Abs. 1, § 50 Abs. 2 Nr. 2
Mecklenburg-Vorpommern	--	§ 32 Abs. 1 Nr. 5, § 43 Abs. 1, § 48 Abs. 2 Nr. 2
Niedersachsen	--	§ 48 Abs. 2 S. 2, 3, § 61
Nordrhein-Westfalen	§ 92 Abs. 7	§ 32 Abs. 1 Nr. 5, § 41 Abs. 5, § 44 Abs. 1 S. 3, Abs. 2 Nr. 3, § 57
Rheinland-Pfalz	--	§ 33 Abs. 1 Nr. 5, § 43 Abs. 1, § 48 Abs. 2 Nr. 1, 2
Saarland	--	§ 34 Nr. 5, § 37 Abs. 1, § 43 Nr. 1, 2, 17, § 54
Sachsen	--	§ 37 Abs. 1 Nr. 5, Abs. 2, § 47 Abs. 1, § 52 Abs. 2 Nr. 1, 2, § 62
Sachsen-Anhalt	§ 104b Abs. 7	§ 37 Nr. 4, § 41 Abs. 1, § 47 Nr. 1, 2, § 54
Schleswig-Holstein	--	§ 39 Abs. 1 Nr. 5, Abs. 2, § 48 Abs. 3, § 51 Abs. 1, § 51 Abs. 2 Nr. 2, § 56
Thüringen	§ 37 ThürKDG	§ 35 Abs. 1 Nr. 5, § 45 Abs. 1, § 49 Abs. 2, § 50 Abs. 2 Nr. 1, 2

3.3.3 Analyse der Unterschiede und Gemeinsamkeiten mit niedersächsischem und nordrhein-westfälischem Gemeindehaushaltsrecht

IPSAS 3 behandelt im Wesentlichen drei Themenbereiche: Änderung von Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden, Änderung von Schätzungen und wesentliche Fehler aus früheren Perioden.

Grundsätzlich gilt in den beiden betrachteten Bundesländern das Stetigkeitsprinzip. Sofern dieses in begründeten Ausnahmefällen nicht eingehalten werden kann und eine **Änderung von Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden** in der laufenden Periode erfolgt, hat eine Angabe und Erläuterung im Anhang gemäß § 44 Abs. 2 Nr. 3 GemHVO NRW bzw. § 55 Abs. 2 Nr. 2 GemHKVO Nds. zu erfolgen; in Niedersachsen ist zusätzlich deren Einfluss auf die Vermögens-, Ergebnis- und Finanzlage gesondert darzustellen. Hieraus kann in Anlehnung an § 252 Abs. 2 HGB geschlussfolgert werden, dass die Auswirkungen geänderter Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden nur im laufenden Abschluss zu erfassen sind. Nach IPSAS 3.24 ist eine Änderung von Bilanzierungs- oder Bewertungsmethoden, sofern sie sich aus der erstmaligen Anwendung eines IPSAS ergibt, der keine spezifischen Übergangsvorschriften enthält oder sie freiwillig erfolgt, retrospektiv anzuwenden. Eine retrospektive Anwendung bedeutet, dass die Beträge sämtlicher Vorjahre, die im laufenden Abschluss ausgewiesen sind, derart anzupassen sind, als wäre die neue Bilanzierungs- oder Bewertungsmethode schon immer angewendet worden; nur in Fällen, in denen eine solche Anpassung undurchführbar ist, kann von der retrospektiven Anpassung abgesehen werden bzw. erfolgt die retrospektive Anpassung auf die Periode, in der sie erstmals praktikabel ist. Zudem werden in einem solchen Fall umfangreiche Anhangangaben erforderlich (vgl. 3.33-3.35). Diese Vorgehensweise wird von den haushaltsrechtlichen Regelungen beider betrachteter Bundesländer nicht gefordert.

Da viele Posten im Rahmen eines ressourcenverbrauchsorientierten Rechnungswesens nicht präzise bewertet, sondern nur geschätzt werden können, ist die Auswirkung einer **Änderung von Schätzungsgrundlagen** nach IPSAS 3.41 nicht retrospektiv wie bei der Änderung von Bilanzierungs- oder Bewertungsmethoden, sondern in der Regel in der laufenden Periode prospektiv ergebniswirksam zu erfassen. Soweit die Änderung von Schätzungsgrundlagen zu einer Veränderung von Vermögenswerten oder Schulden führt oder sich auf einen Bestandteil der Nettoposition bezieht, ist der Buchwert in der Periode, in der die Änderung auftritt, anzupassen. Dies entspricht den haushaltsrechtlichen Regelungen beider betrachteter Bundesländer, die ohne eine entsprechende explizite Vorschrift in den Verordnungen eine Änderung von Schätzgrundlagen in der laufenden Periode erfassen und hierüber im Anhang zu berichten ist.

Im Berichtsjahr festgestellte **wesentliche Fehler** aus Vorperioden sind gemäß IPSAS 3.47 retrospektiv zu korrigieren, indem die Vergleichsbeträge sämtlicher Vorjahreswerte, die im Abschluss enthalten sind, angepasst werden, es sei denn, dass dies undurchführbar ist; in diesem Fall kann von der retrospektiven Anpassung abgesehen werden bzw. erfolgt die retrospektive Anpassung auf die Periode, in der sie erstmals praktikabel ist. Mit Ausnahme des Falls der Berichtigung der ersten Eröffnungsbilanz enthalten die haushaltsrechtlichen Regelungen der beiden betrachteten Bundesländer diesbezüglich keine expliziten Regelungen. In Anlehnung an das Handelsrecht kann hieraus gefolgert werden, dass analog wie im Handelsrecht auch im Gemeindehaushaltsrecht im Berichtsjahr festgestellte Fehler aus Vorjahren im laufenden Abschluss berichtigt werden können.³³ Die Regelung des IPSAS 3 bezüglich der Korrektur wesentlicher Fehler aus Vorperioden widerspricht somit den haushaltsrechtlichen Regelungen der betrachteten Bundesländer. Für den Fall einer notwendigen Berichtigung der ersten Eröffnungsbilanz enthalten die haushaltsrechtlichen Vorschriften beider Bundesländer explizite Regelungen (§ 61 GemHKVO Nds. und § 92 Abs. 7 GO, § 57 GemHVO NRW). Bei wesentlichen Beträgen, die mit einem unzutreffenden Wert oder zu Unrecht bzw. zu Unrecht nicht in der ersten Eröffnungsbilanz angesetzt wurden, ist dies in beiden Bundesländern in der laufenden Periode zu korrigieren; zwischenzeitliche Abschlüsse müssen nicht angepasst werden. In Nordrhein-Westfalen ist die Wertänderung ergebnisneutral mit der allgemeinen Rücklage, in Niedersachsen ergebnisneutral mit der Nettoposition, der Bewertungsrücklage oder dem Sonderposten für den Bewertungsausgleich zu verrechnen. In beiden betrachteten Bundesländern ist eine solche Berichtigung auf einen Zeitraum von vier Jahren nach Aufstellung der Eröffnungsbilanz begrenzt. IPSAS 3 unterscheidet nicht zwischen der Berichtigung von Fehlern in der ersten Eröffnungsbilanz und in Folgeabschlüssen. Hieraus folgt, dass die Regelung zur Berichtigung von Fehlern gemäß IPSAS 3.47 auch für die erste Eröffnungsbilanz gilt. Im Ergebnis widersprechen somit die Regelungen zur Berichtigung von Fehlern in der ersten Eröffnungsbilanz in beiden Bundesländern dem IPSAS 3, da dieser eine retrospektive Anwendung und damit eine Anpassung aller zwischenzeitlich erstellten Abschlüsse fordert.

³³ Je nach Art und Schwere des Fehlers ist auch im Handelsrecht die Änderung bereits auf- bzw. festgestellter Jahresabschlüsse gemäß IDW RS HFA 6 geboten.

3.3.4 Zusammenfassung der identifizierten Abweichungen

Die in Kapitel 3.3.3 identifizierten Abweichungen der haushaltsrechtlichen Regelungen eines oder beider betrachteter Bundesländer von den Regelungen des IPSAS 3 können wie folgt zusammengefasst werden:

- IPSAS 3.24 (b) i.V.m. 3.27: Während eine Anpassung der Änderung von Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden zwingend retrospektiv zu erfolgen hat (außer im Fall der Undurchführbarkeit), sind die Auswirkungen solcher Änderungen in beiden betrachteten Bundesländern in Anlehnung an die handelsrechtliche Auslegung lediglich im laufenden Abschluss zu erfassen.
- IPSAS 3.47: Wesentliche Fehler aus Vorperioden sind in der laufenden Bilanzierung zwingend retrospektiv zu erfassen (außer im Fall der Undurchführbarkeit), während diese in beiden betrachteten Bundesländern in Anlehnung an das Handelsrecht grundsätzlich im laufenden Berichtsjahr zu korrigieren sind. Dies gilt auch für die Berichtigung wesentlicher Fehler der ersten Eröffnungsbilanz.

3.4 *IPSAS 18: Segmentberichterstattung*

3.4.1 **Kernaussagen**

IPSAS 18 enthält Anforderungen an die Berichterstattung über die unterschiedlichen Teilbereiche (Segmente) der öffentlichen Einheit. Dieser Standard ist nur dann auf den Einzelabschluss der Kernverwaltung als Konzernmutter anwendbar, wenn diese den Einzel- und Konzernabschluss getrennt veröffentlicht; werden Einzelabschluss der Mutter und Konzernabschluss gemeinsam in einem Dokument veröffentlicht, ist dieser Standard lediglich auf den Konzernabschluss anzuwenden. Die wichtigsten Kernaussagen des IPSAS 18 sind:

- Segmente einer öffentlichen Einheit sind abgrenzbare Aktivitäten oder eine abgrenzbare Gruppe von Aktivitäten, deren separater Ausweis die vergangenheitsbezogene Evaluation der Zielerreichung und die Entscheidungsfindung bezüglich künftiger Ressourcenallokationen ermöglicht (18.12 i.V.m 18.9). Segmente können entweder nach Aufgabenbereichen, nach geografischen Tätigkeitsbereichen oder anderen Segmentierungskriterien aufgeteilt werden.
- Für jedes Segment sind die Segmenterträge und Segmentaufwendungen einzeln auszuweisen (= Teilergebnisrechnung); Segmenterträge sind hierbei zu trennen in Erträge aus allgemeinen Haushaltsmitteln (Transfererträge), Erträge aus Leistungsentgelten sowie Erträge von anderen Segmenten (interne Leistungsverrechnung) (18.52). Zusätzlich hierzu sind die Gesamtbuchwerte der Segmentvermögenswerte und Segmentschulden für jedes Segment einzeln auszuweisen (= Bilanzsumme der Teilbilanz der Aktivseite, bei Passivseite abzüglich Eigenkapital) (18.53, 18.54). Werden Vermögenswerte gemeinsam von mehreren Segmenten genutzt, so sind diese dem Segment zuzuordnen, dem auch die damit zusammenhängenden Erträge und Aufwendungen zugeordnet werden (18.47). Darüber hinaus sind für jedes Segment die periodenbezogenen investiven Auszahlungen anzugeben, durch die Vermögenswerte angeschafft wurden, die länger als eine Periode genutzt werden (investive Auszahlungen für Vermögensgegenstände des immateriellen Anlagevermögens, des Sachanlagevermögens und des Finanzanlagevermögens) (= Teilfinanzrechnung für den Bereich der Investitionstätigkeit) (18.55).
- Die bei der Erstellung der Segmentinformationen anzuwendenden Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden müssen identisch mit den im Abschluss der Gesamtorganisation angewendeten Methoden sein (18.43). Bei einer Änderung der Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden und einer daraus resultierenden wesentlichen Auswirkung auf die Segmentinformationen sind die Vergleichswerte der Vorperiode anzupassen, außer dies ist undurchführbar oder nicht mit vertretbarem Aufwand ermittelbar; in letzterem Fall sind

die Segmentdaten sowohl auf unter Anwendung der alten als auch der neuen Bilanzierungs- und Bewertungsmethode anzugeben (18.68).

- Bei der Zuordnung der Segmentvermögenswerte, -schulden, -erträge und -aufwendungen sind jeweils solche zu berücksichtigen, die direkt (d.h. einzeln) einem Segment zugeordnet werden können und solche, die einem Segment mittels vernünftiger Zuschlagsgrundlagen zugeordnet werden können (z.B. Miete nach m²) (18.27).
- Segmenterträge und –aufwendungen aus internen Leistungsbeziehungen sind auf Basis der tatsächlichen Werte zu ermitteln. Die Ermittlung der Verrechnungspreise und jede Änderung dieser ist im Anhang anzugeben.
- Wird die Segmentaufteilung zwischen zwei Perioden geändert, so sind Vergleichswerte der Vorperiode ebenfalls anzupassen, es sei denn, dies ist undurchführbar oder nicht mit vertretbarem Aufwand ermittelbar (18.49).
- Zusätzlich ist eine Überleitungsrechnung zwischen den Segmentinformationen und den Informationen bezogen auf die Gesamtorganisation (Kernverwaltung oder Konzern, je nachdem, ob der Einzel- oder Konzernabschluss betrachtet wird) zu erstellen im Hinblick auf Erträge, Aufwendungen, Buchwerte der Vermögenswerte und Buchwerte der Schulden (18.64).
- Sofern nicht an anderer Stelle im Jahresabschluss enthalten, müssen die Art der Dienstleistungen jedes Dienstleistungssegments, die Zusammensetzung jedes geografischen Segments oder bei Anwendung anderer Segmentierungskriterien die Art und darin enthaltenen Tätigkeiten angegeben werden (18.73).

3.4.2 Tabellarischer Abgleich der Regelungen des IPSAS 18 mit Gemeindehaushaltsrecht

Bundesland	§§	
	§§ GO/KVerf	GemHV/GemHKV/KomHKV
Brandenburg	--	§ 20 Abs. 3 – 5, § 56
Baden-Württemberg	--	§ 16 Abs. 4, 5, § 51 Abs. 1, 2
Bayern	--	§ 16 Abs. 3, § 80 Abs. 1, § 84 i.V.m. § 4
Hessen	--	§ 48 i.V.m. § 4, § 16 Abs. 2
Mecklenburg-Vorpommern	§ 60 Abs. 2	§ 11 Abs. 3, 4, 6, § 42 Abs. 1 Nr. 3, § 46 i.V.m. § 4
Niedersachsen	--	§ 15 Abs. 1- 3, § 50 Abs. 3, § 51 Abs. 3

Bundesland	§§	
	§§ GO/KVerf	GemHV/GemHKV/KomHKV
Nordrhein-Westfalen	§ 95 Abs. 1 S. 3	§ 17, § 19, § 40 i.V.m. § 4
Rheinland-Pfalz	§ 108 Abs. 2	§ 13 Abs. 3, 4, § 46 i.V.m. § 4
Saarland	§ 99 Abs. 2 Nr. 3	§ 14 Abs. 3-6, § 41 i.V.m. § 4
Sachsen	--	§ 16 Abs. 2, 3
Sachsen-Anhalt	--	§ 15 Abs. 2-4, § 45 i.V.m. § 4
Schleswig-Holstein	--	§ 17 Abs. 2, 3, § 44 Abs. 1, § 47 i.V.m. § 4
Thüringen	--	§ 13 Abs. 3-5, § 30 Abs. 3, § 44 Abs. 1 Nr. 3, § 48 i.V.m. § 4

3.4.3 Analyse der Unterschiede und Gemeinsamkeiten mit niedersächsischem und nordrhein-westfälischem Gemeindehaushaltsrecht

Segmente entsprechen abgrenzbaren Aktivitäten oder abgrenzbaren Gruppen von Aktivitäten einer öffentlichen Einheit und können entweder nach Aufgabenbereichen oder geografischen Kriterien o.a. gebildet werden. Die verbindliche Vorgabe des Produktrahmens auf Ebene der Produktgruppen in Nordrhein-Westfalen und auf Ebene der Produktgruppen bzw. Produkte im Bereich Soziales in Niedersachsen entspricht somit in vollem Umfang den Kriterien zur Bildung von Segmenten gemäß IPSAS 18.³⁴ Ziel des Ausweises von Segmentdaten ist die Beurteilung der Zielerreichung einer öffentlichen Einheit im Hinblick auf ihre Tätigkeiten bzw. Hauptaktivitäten. Die Bildung von Segmenten ist eine Ermessensentscheidung der öffentlichen Einheit. Gemäß der Zielsetzung dieses Standards ist jedoch davon auszugehen, dass eine kleinteilige Segmentierung auf Produktebene für die Segmentberichterstattung nicht geeignet ist. Auch eine Segmentierung gemäß der Organisationsstruktur einer öffentlichen Einheit dürfte zur Erfüllung der Zielsetzung dieses Standards ungeeignet sein, da die Segmentberichterstattung, sofern sie nicht geografisch strukturiert ist, einen Leistungsbezug aufweisen soll. Zusammenfassend lässt sich schlussfolgern, dass eine Segmentierung auf der Basis von Produktbereichen und/oder Produktgruppen nach IMK-Produktrahmen (IMK-Beschluss vom 21.11.2003) die Anforderungen des IPSAS 18.12 erfüllt. In Niedersachsen

³⁴ Vgl. LSKN: Verbindlicher Produktrahmen für Niedersachsen vom 23.07.2013 (Nds. MBl. Nr. 28 vom 07.08.2013, S. 558) sowie IT.NRW: Vorschriften für die Zuordnung von Aufgaben und Leistungen zu den Produktgruppen (Zuordnungsvorschriften Produktgruppen - ZOVP), Stand Januar 2013

erfolgt die Bildung von Teilhaushalten gemäß § 4 Abs. 1 GemHKVO Nds. zwar anhand der örtlichen Verwaltungsgliederung, jedoch sind Produkte bzw. Produktgruppen den Teilhaushalten eindeutig zuzuordnen, sodass die Informationen für die Erfüllung der Anforderungen an die Segmentberichterstattung gemäß IPSAS 18 vorliegen. In Nordrhein-Westfalen können Teilhaushalte gemäß § 4 Abs. 1 GemHVO NRW nach Produkt- oder Verantwortungsbereichen aufgestellt werden; werden sie nach örtlichen Verantwortungsbereichen aufgestellt, sind innerhalb des Budgets die Produkte auszuweisen, die die Aufgaben der örtlichen Verantwortungsbereiche abbilden, sodass auch hier wieder eine aufgaben- bzw. leistungsbezogene Segmentierung gemäß IPSAS 18 möglich ist.

Die Berichterstattung über Segmente gilt sowohl für den Einzel- als auch für den Konzernabschluss. Nur in den Fällen, in denen der Einzelabschluss der Konzernmutter gemeinsam mit dem Konzernabschluss veröffentlicht wird, sind Segmentinformationen gemäß 18.6 nur in Bezug auf den Konzernabschluss auszuweisen. Dies ist in der Regel weder in Niedersachsen noch in Nordrhein-Westfalen der Fall, weil unterschiedliche Fristen für die Aufstellung von Einzel- und Gesamtabchluss gelten. In beiden betrachteten Ländern sind Segmentinformationen in Form von Teilrechnungen gemäß § 50 Abs. 3 und § 51 Abs. 3 GemHKVO Nds. bzw. § 40 Abs. 1 GemHVO NRW lediglich im Einzelabschluss für die Kernverwaltung, jedoch gemäß § 128 Abs. 6 NKomVG bzw. § 49 GemHVO NRW nicht im Gesamtabchluss auszuweisen, sodass die Regelungen zum Konzern- bzw. Gesamtabchluss in beiden Bundesländern nicht den Anforderungen des IPSAS 18 entsprechen.

Die auszuweisenden Segmentinformationen umfassen erstens eine Segmentergebnisrechnung (18.52), die den Gesamtbetrag der Segmentaufwendungen und den Ausweis der Segmenterträge, unterteilt in Erträge des Gesamthaushalts, der dem Segment zur Aufgabenerfüllung zugewiesen wurde (dies wird in den Teilergebnisrechnungen nicht gesondert ausgewiesen, da haushaltsrechtlich keine Ausgleichsverpflichtung besteht; betragsmäßig entspricht dies in den meisten Segmenten dem Fehlbetrag, der dann letztlich im Rahmen des Prinzips der Gesamtdeckung durch den Gesamthaushalt abgedeckt wird), Erträge aus gegenseitigen Leistungsbeziehungen mit externen Dritten und Erträge aus interner Leistungsverrechnung, enthalten muss. Den Anforderungen an die Struktur der Segmentergebnisrechnung entsprechen die Regelungen in beiden betrachteten Bundesländern nicht vollumfänglich, da ein getrennter Ausweis zwischen Erträgen aus Leistungsbeziehungen mit Dritten und Erträgen, die durch den Gesamthaushalt zur Verfügung gestellt werden, nicht explizit erfolgt.³⁵ Eine Anpassung der Struktur der Teilergebnisrechnung an die Segmentergebnis-

³⁵ Vgl. RdErl. des MI Nds. vom 04.12.2006 (Nds.MBl. S. 42): Muster 13 für die Teilergebnis- und Teilfinanzrechnung und RdErl. d. Innenministeriums NRW v. 24.2.2005: Muster für das doppische Rechnungswesen und zu

rechnung gemäß IPSAS 18 wäre aber mit geringem Aufwand möglich, da lediglich entweder eine Zuordnung der in der Teilergebnisrechnung ausgewiesenen Erträge auf Kontengruppen- oder Kontenartenebene zu den beiden zuvor genannten Kategorien oder ein separater davon-Ausweis bei den einzelnen, in der Teilergebnisrechnung ausgewiesenen Erträge in Bezug auf Erträge aus externen Quellen erforderlich wäre. Die verbindlichen Muster beider Bundesländer zur Teilergebnisrechnung enthalten zwar den Ausweis interner Erträge und Aufwendungen, jedoch ist die Verrechnung interner Leistungen in Niedersachsen eine Soll-Vorschrift gemäß § 15 Abs. 3 GemHKVO Nds. und in Nordrhein-Westfalen ein Wahlrecht gemäß § 17 GemHVO NRW. IPSAS 18.67 erfordert jedoch zwingend die intersegmentäre Leistungsverrechnung und deren Bewertung auf Basis der tatsächlichen Entstehungsgrundlage. Insofern müssten die Vorschriften der beiden betrachteten Bundesländer, um im Einklang mit IPSAS 18 zu stehen, die interne Leistungsverrechnung zwingend vorsehen.

Zweitens ist eine Segmentfinanzrechnung zu erstellen, die mindestens die Investitionstätigkeit des Segments umfasst (18.55); in dieser sind die Anschaffungskosten für langfristige Vermögenswerte (d.h. solche, die länger als eine Periode genutzt werden) der Berichtsperiode für jedes Segment anzugeben. Den Anforderungen an die Struktur der Segmentfinanzrechnung entsprechen die Regelungen in beiden betrachteten Bundesländern.³⁶ Die Regelungen zur Teilfinanzrechnung in Niedersachsen gehen sogar über die Anforderungen des IPSAS 18 an die Segmentfinanzrechnung hinaus, da auch die Ein- und Auszahlungen aus laufender Tätigkeit pro Segment auszuweisen sind. Zudem erfolgt der Ausweis der Investitionstätigkeit in beiden betrachteten Bundesländern detaillierter als nach IPSAS 18 gefordert, da nicht nur der Gesamtbetrag der investiven Auszahlungen ausgewiesen wird, sondern diese nach Arten von Vermögensgegenständen getrennt ausgewiesen werden, und die Investitionstätigkeit in beiden Bundesländern auch die Einzahlungen aus dieser Tätigkeitsart umfasst.

Drittens ist eine Segmentbilanz zu erstellen (18.53, 18.54), die mindestens den Gesamtbetrag aller Buchwerte der Vermögensgegenstände und den Gesamtbetrag aller Buchwerte der Verbindlichkeiten pro Segment umfasst. Diese Anforderung wird von den Regelungen beider betrachteter Bundesländer aktuell nicht erfüllt, da die Regelungen zu den Teilrechnungen keine Teilbilanzen umfassen. Da jedoch im Rahmen der Anlagebuchhaltung in den Stammdaten bereits eine Zuordnung der einzelnen Vermögenswerte zu Kostenstellen oder Produkten erfolgt, um bspw. Abschreibungen den Teilergebnisrechnungen oder Einzahlungen aus der Veräußerung von Vermögenswerten den Teilfinanzrechnungen zuordnen zu können,

Bestimmungen der Gemeindeordnung und der Gemeindehaushaltsverordnung (VV Muster zur GO und GemHVO), Muster 19 und 21

³⁶ Vgl. ebenda

sind die Informationen zur Angabe des Gesamtbetrags des Segmentvermögens bereits in den Softwaresystemen vorhanden. Gleiches gilt für die Auswertung des Gesamtbetrags der Schulden pro Segment, da bei der Buchung von Verbindlichkeiten sowie Rückstellungen, um eine Zuordnung des Aufwands und der Auszahlung zu den jeweiligen Teilhaushalten vornehmen zu können, ebenfalls bereits eine Angabe der Kostenstelle oder des Produkts zwingend erforderlich ist. Die Erfüllung dieser Regelung des IPSAS 18 dürfte daher ebenfalls mit geringem Aufwand möglich sein, ggf. ist hierfür die Einrichtung zusätzlicher, softwaretechnischer Auswertungsmöglichkeiten erforderlich.

Innerhalb der Segmentergebnisrechnung sind zudem die Ergebnisanteile von *at equity* konsolidierten Beteiligungen separat anzugeben, wenn im Wesentlichen alle Tätigkeiten dieser Beteiligungen innerhalb eines Segments liegen (18.61). Ist eine solche Angabe innerhalb einer oder mehrerer Segmentergebnisrechnungen erforderlich, so ist auch der Buchwert der Anteile an diesen Beteiligungen in den jeweiligen Segmentbilanzen anzugeben (18.63). Die Anforderung des separaten Ausweises der Ergebnisanteile von mittels der Equity-Methode bilanzierten Beteiligungen wird durch die Regelungen beider betrachteter Bundesländer nicht erfüllt; die zur Erfüllung dieser Anforderung erforderlichen Informationen liegen jedoch vor, sodass diese Anforderung m.E. nach wiederum mit einem geringen Aufwand zu erfüllen wäre.

IPSAS 18.67 fordert, dass die Grundlagen der Ermittlung von Verrechnungspreisen für intersegmentäre Erträge und Aufwendungen im Anhang anzugeben sind. Diese Anforderung wird von beiden betrachteten Bundesländern nicht erfüllt. Innerhalb der Teilergebnisrechnungen sind, sofern eine interne Leistungsverrechnung erfolgt, Erträge und Aufwendungen hieraus zwar separat auszuweisen, die Angabe ihrer Ermittlungsgrundlage ist jedoch weder im Rahmen der Teilergebnisrechnung noch im Anhang verpflichtend, sodass die haushaltsrechtlichen Regelungen beider Länder diesbezüglich den Anforderungen des IPSAS 18 nicht entsprechen.

3.4.4 Zusammenfassung der identifizierten Abweichungen

Die in Kapitel 3.4.3 identifizierten Abweichungen der haushaltsrechtlichen Regelungen eines oder beider betrachteter Bundesländer von den Regelungen des IPSAS 18 können wie folgt zusammengefasst werden:

- IPSAS 18.9 ff.: Die Bildung von Segmenten wird sich auf kommunaler Ebene vorwiegend an den Dienstleistungen orientieren, da eine geografische Strukturierung auf kommunaler Ebene, zumindest als Primärstruktur, nicht sinnvoll ist. Obwohl sowohl in Niedersachsen als auch in Nordrhein-Westfalen die Bildung von Teilhaushalten nach örtlichen Verantwortungsbereichen verpflichtend vorgeschrieben bzw. alternativ zu-

lässig ist, ist aufgrund finanzstatistischer Vorgaben in jedem Fall ein produktorientierter Informationsausweis vorzuhalten. In der Praxis sind somit Segmentinformationen gemäß IPSAS 18 ermittelbar. Der Ausweis von Teilrechnungen nach örtlichen Verantwortungsbereichen im Einzelabschluss der Kernverwaltung dürfte die Anforderungen an die Segmentberichterstattung gemäß IPSAS 18 nicht erfüllen, da der Leistungs- bzw. Tätigkeitsbezug fehlt. Um die Anforderungen an die Segmentberichterstattung zu erfüllen, ist m.E. die Bildung von Segmenten auf Ebene von Produktbereichen oder ggf. Produktgruppen erforderlich.

- IPSAS 18.6: Sowohl in Niedersachsen als auch in Nordrhein-Westfalen ist der Ausweis von Segmentinformationen in Form von Teilrechnungen lediglich für den Jahresabschluss der Kernverwaltung verbindlich vorgeschrieben, nicht jedoch für den Gesamt- bzw. Konzernabschluss. Die Regelungen zu den Bestandteilen des Gesamtabschlusses stehen somit in beiden Bundesländern nicht im Einklang mit den Regelungen des IPSAS 18 und müssten ergänzt werden. Zudem müssen im Rahmen der Segmentberichterstattung auch die Konzerntöchter ihre Aktivitäten den Segmenten zuordnen, sofern sie nicht in ein einzelnes Segment fallen, um die Anforderungen des IPSAS 18 zu erfüllen.
- IPSAS 18.52, 18.61: Die Regelungen zur Erstellung der Segmentergebnisrechnung gemäß 18.52 werden von beiden betrachteten Bundesländern nicht vollumfänglich erfüllt. Ein separater Ausweis der Erträge aus Mitteln des Gesamthaushalts und Erträgen aus externen Quellen ist jedoch m.E. mit geringem Aufwand leistbar. Zudem ist der Ausweis interner Erträge und Aufwendungen in den Teilergebnisrechnungen nicht verpflichtend, sondern in Niedersachsen eine Soll-Vorschrift und in Nordrhein-Westfalen ein Wahlrecht; zur Erfüllung der Anforderungen von IPSAS 18 wären intersegmentäre Erträge und Aufwendungen zwingend in der Segmentergebnisrechnung auszuweisen. Der separate Ausweis von mit der Equity-Methode bewerteten Beteiligungen erfolgt in beiden betrachteten Bundesländern innerhalb der Teilergebnisrechnungen nicht und widerspricht damit IPSAS 18.61.
- IPSAS 18.53, 18.54: In beiden betrachteten Bundesländern ist die Erstellung einer Teilbilanz nicht vorgesehen, sodass die Regelungen beider betrachteter Bundesländer den Anforderungen an eine Segmentbilanz nicht entsprechen. Die Erfüllung dieser Anforderung ist jedoch m.E. mit geringem Aufwand leistbar.
- IPSAS 18.67: Die Angabe der Grundlage für die Ermittlung von intersegmentären Verrechnungspreisen im Anhang wird in beiden betrachteten Bundesländern nicht gefordert und widerspricht somit den Anforderungen des IPSAS 18.

3.5 *IPSAS 19: Sonstige Rückstellungen*

3.5.1 Kernaussagen

IPSAS 19 befasst sich mit der Definition, Ansatz- und Bewertungskriterien sowie den Angabepflichten in Bezug auf Rückstellungen mit Ausnahme solcher für Sozialleistungen, für Verträge, die noch zu erfüllen, aber nicht belastend sind, Versicherungsverträge, Personalarückstellungen und Einkommensteuerrückstellungen. Die wichtigsten Kernaussagen von IPSAS 19 in Bezug auf Rückstellungen sind:

- Eine Rückstellung ist anzusetzen, wenn eine gegenwärtige Verpflichtung gegenüber einem bestimmbareren Dritten, die aus einem vergangenen Ereignis resultiert, wahrscheinlich zu einem Abfluss wirtschaftlicher Ressourcen oder Dienstleistungspotential führt und der Betrag der Verpflichtung verlässlich geschätzt werden kann (19.22, 19.28).
- Eventualforderungen und –verbindlichkeiten werden nicht bilanziert, sondern im Anhang angegeben (19.35, 19.39).
- Rückstellungen sind zum bestmöglichen Schätzwert des Abflusses von Ressourcen oder Dienstleistungspotential, der mittels der Erwartungswertmethode berechnet wird, zur Erfüllung der Verpflichtung zum Bilanzstichtag zu bewerten (19.44, 19.47).
- Risiken und Unsicherheiten sind angemessen zu berücksichtigen und vorsichtig zu schätzen; Vorsicht bedeutet in diesem Zusammenhang eine realistische und keine pessimistische Einschätzung (19.50, 19.51).
- Rückstellungen sind grundsätzlich immer zum Barwert anzusetzen, wenn der Zinseffekt wesentlich ist (19.53); der anzuwendende Abzinsungssatz soll die zu erwartende Inflationsrate und entgangene Zinsen (sog. „time value of money“) sowie die spezifischen Risiken der Verpflichtung berücksichtigen (19.56); der durch den Zeitablauf ansteigende Zinsanteil ist als Finanzaufwand in der Ergebnisrechnung auszuweisen (19.70).
- Künftige Ereignisse sind bei der Bewertung der Rückstellung zu berücksichtigen, wenn es ausreichend objektive Anhaltspunkte für ihr Eintreten gibt (19.58).
- Erwartete Veräußerungsgewinne dürfen in die Bewertung einer Rückstellung nicht einbezogen werden (19.61).
- Erstattungen von Dritten sind bei der Bemessung von Rückstellungen nur zu berücksichtigen, wenn sie nahezu sicher sind, und sind als separater Vermögenswert zu bilanzieren (= Saldierungsverbot) (19.63). In der Ergebnisrechnung dürfen die Aufwen-

dungen für die Rückstellungsbildung mit der Erträgen aus der Erstattung von Dritten saldiert (= netto) ausgewiesen werden (19.64).

- Rückstellungen sind zu jedem Bilanzstichtag zu überprüfen und an den bestmöglichen Schätzwert anzupassen; sofern der Abfluss von Ressourcen nicht mehr wahrscheinlich (sondern z.B. nur noch möglich) ist, ist die Rückstellung aufzulösen (19.69). Rückstellungen dürfen nur für die Zwecke aufgelöst bzw. verwendet werden, für die sie gebildet wurden (19.71).
- Rückstellungen dürfen nicht für künftige Verluste aus der laufenden Geschäftstätigkeit gebildet werden (19.73).
- Für belastende Verträge sind Drohverlustrückstellungen zu bilden; die Bewertung erfolgt abzüglich eventueller Rückflüsse (19.76).
- Der Standard enthält die Definition sowie Bewertungsvorschriften für Restrukturierungsrückstellungen (19.83, 19.90, 19.93).
- Folgende Angabepflichten bestehen im Anhang in Bezug auf alle Rückstellungsarten (19.97, 19.98):
 - o Buchwert zu Beginn und zum Ende der Periode,
 - o zusätzliche, in der Periode gebildete Rückstellungen, einschließlich der Erhöhung bestehender Rückstellungen,
 - o während der Berichtsperiode aufgelöste Beträge durch Inanspruchnahme der Rückstellung,
 - o nicht in Anspruch genommene Beträge, die während der Periode aufgelöst wurden,
 - o die Zunahme des während der Berichtsperiode abgezinsten Betrags und die Auswirkungen von Anpassungen des Abzinsungssatzes,
 - o eine kurze Beschreibung der Art der Verpflichtung sowie der erwarteten Fälligkeiten von resultierenden Abflüssen,
 - o Angabe von Unsicherheiten hinsichtlich des Betrags oder der Fälligkeiten dieser Abflüsse, sowie ggf. wesentliche Annahmen für künftige Ereignisse, die bei der Ermittlung der Rückstellungshöhe berücksichtigt wurden,
 - o die Höhe aller erwarteten Rückerstattungen unter Angabe der Höhe der Vermögenswerte, die in Bezug auf die jeweilige Erstattung erfasst wurden.
- Sofern die Einheit Rückstellungen für Sozialleistungen erfasst, bei denen sie keine Gegenleistung in ähnlicher Höhe erhält, gelten die Angabepflichten dieses Standards auch für diese Rückstellungen (19.99).
- Folgende Angabepflichten bestehen im Anhang in Bezug auf Eventualverbindlichkeiten (19.100):

- Kurze Beschreibung der Art der Eventualverpflichtung,
 - Eine Einschätzung ihrer finanziellen Auswirkungen,
 - Die mit der Eventualverbindlichkeit in Zusammenhang stehenden Unsicherheiten in Bezug auf den Betrag und den Zeitpunkt des Abflusses von Ressourcen,
 - Die ggf. mit dieser in Zusammenhang stehenden, möglichen Erstattungen.
- Ist ein Zufluss wirtschaftlichen Nutzens oder Dienstleistungspotentials wahrscheinlich, bestehen für solche Eventualforderungen Angabepflichtigen hinsichtlich einer Kurzbeschreibung der Art der Eventualforderungen und einer Schätzung ihrer finanziellen Auswirkungen (19.105).
 - Werden Angaben zu Eventualverbindlichkeiten und/oder Eventualforderungen aus Praktikabilitätsgründen unterlassen, so muss dies angegeben werden (19.108).
 - Falls Angabepflichtigen unterlassen werden, weil diese die Position der Einheit ernsthaft beeinträchtigen würden (z.B. in einem Rechtsstreit), ist diese Tatsache anzugeben und die Gründe sind hierfür darzulegen (19.109).
 - Wird dieser Standard erstmals angewendet, so wird Einheiten eine retrospektive Anwendung empfohlen, indem der Bilanzwert des Ergebnisvortrags bzw. der Ergebnisrücklagen für die früheste, angegebene Berichtsperiode und sämtliche Vergleichsinformationen angepasst werden; falls Vergleichsinformationen nicht angepasst werden, ist diese Tatsache anzugeben (19.110).

3.5.2 Tabellarischer Abgleich der Regelungen des IPSAS 19 mit Gemeindehaushaltsrecht

Bundesland	§§	
	§§ GO/KVerf	GemHV/GemHKV/KomHKV
Brandenburg	§ 82 Abs. 1	§ 48 Abs. 1, 3, § 58 Abs. 2 Nr. 8
Baden-Württemberg	§ 90 Abs. 2, § 91 Abs. 4 S. 2, § 95 Abs. 1	§ 17 Nr. 8, § 41, § 42, § 43 Abs. 1 Nr. 3, § 44 Abs. 4, § 52 Abs. 4 Nr. 3, § 53 Abs. 2 Nr. 7
Bayern	Art. 74 Abs. 4 S. 2, Art. 76 Abs. 2	§ 74, § 75, § 76 Nr. 3, § 77 Abs. 5, § 85 Abs. 3 Nr. 3, § 86 Abs. 2 Nr. 3, 5, 6, 11
Hessen	§ 106 Abs. 4, § 108 Abs. 3 S. 2	§ 17 Abs. 1 Nr. 7, § 38 Abs. 1, § 39, § 40 Nr. 3, § 49 Abs. 4

Bundesland	§§ GO/KVerf	§§
		GemHV/GemHKV/KomHKV
		Nr. 3, § 50 Abs. 2 Nr. 4, 5
Mecklenburg-Vorpommern	§ 60 Abs. 1	§ 35, § 39, § 47 Abs. 1, Abs. 5 Nr. 3, § 48 Abs. 2 Nr. 6, 9, 11, 12, 14, 16
Niedersachsen	§ 123 Abs. 2, § 124 Abs. 4 S.6	§ 43, § 54 Abs. 4 Nr. 3, Abs. 5, § 55 Abs. 2 Nr. 5, 6
Nordrhein-Westfalen	§ 88, § 91 Abs. 2 Nr. 2	§ 32 Abs. 1 Nr. 3, § 34 Abs. 3 S. 2, § 36 Abs. 2-6, § 41 Abs. 4 Nr. 3, § 44 Abs. 2 S. 1 Nr. 4-5, S. 2, § 47 Abs. 1 S. 3
Rheinland-Pfalz	§ 108 Abs. 1	§ 31 Abs. 1, § 33 Abs. 1, § 36, § 40, § 47 Abs. 1, Abs. 5 Nr. 3, § 48 Abs. 2 Nr. 8, 10, 11, 13, 15
Saarland	§ 96 Abs. 1, Abs. 2 Nr. 2	§ 29 Abs. 1, § 31 Abs. 1, § 32, § 33 Abs. 3, § 42 Abs. 1, Abs. 4 Nr. 3, § 43 Nr. 6, 8, 9, 10
Sachsen	§ 85a	§ 34 Abs. 1, § 36 Abs. 1, § 37 Abs. 1, § 40 Abs. 3, § 41, § 46, § 51 Abs. 3 Nr. 3, § 52 Abs. 2 Nr. 7, 12
Sachsen-Anhalt	§ 103 Abs. 3, § 104a, § 108 Abs. 1	§ 32, § 34 Abs. 1, 3, § 35, § 36, § 37 Nr. 2, § 46 Abs. 4 Nr. 3, § 47 Nr. 4, 5
Schleswig-Holstein	--	§ 24, § 37 Abs. 1, § 37 Abs. 1 Nr. 3, § 40 Abs. 1, 3, § 41 Abs. 6, 8, § 48 Abs. 2 Nr. 3, § 50 Abs. 1, § 51 Abs. 1
Thüringen	§ 19 Abs. 1, § 30 Abs. 5, § 31 Abs. 2 Nr. 7, 10, 11, 13 ThürKDG	§ 33 Abs. 1, § 35 Abs. 1 Nr. 3, § 38, § 42, § 43 Abs. 4, § 49 Abs. 1, Abs. 5 Nr. 3, § 50 Abs. 2 Nr. 9, 11, 12, 14

3.5.3 Analyse der Unterschiede und Gemeinsamkeiten mit niedersächsischem und nordrhein-westfälischem Gemeindehaushaltsrecht

Rückstellungen sind nach Gemeindehaushaltsrecht zu bilden für Verpflichtungen, die dem Grunde nach zu erwarten sind, deren Höhe oder Fälligkeit aber noch ungewiss sind (§ 123 NkomVG, § 88 GO NRW). Darüber hinaus sind Rückstellungen zu bilden für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften. In Nordrhein-Westfalen sind Rückstellungen auch zu bilden für laufende Verfahren und bestimmte Aufwendungen (§ 88 GO NRW). Die zugrunde liegende Verpflichtung muss hinreichend konkretisiert sein. Aufgrund des dominierenden Vorsichtsprinzips sind Rückstellungen nach den den Vorschriften des Gemeindehaushaltsrechts zugrunde liegenden Regelungen des Handelsrechts auch dann anzusetzen, wenn die Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme unter 50% liegt, da es für die Beurteilung der Verpflichtung zur Rückstellungsbildung nicht auf eine quantitative Beurteilung, sondern auf die Qualität der Gründe für ihre Bildung ankommt.³⁷ Nach IPSAS 19.18 sind Rückstellungen zu bilden für gegenwärtige Verpflichtungen aus vergangenen Ereignissen, deren Begleichung wahrscheinlich zu einem Abfluss von Ressourcen mit wirtschaftlichem Nutzen oder Dienstleistungspotential führen wird, und deren Höhe oder Fälligkeit ungewiss ist. Die Bestimmung der Wahrscheinlichkeit des Bestehens der Verpflichtung und der Inanspruchnahme in Form des Ressourcenabflusses wird in IPSAS 19.31 ff. konkretisiert; hierbei handelt es sich um subjektive Wahrscheinlichkeiten, die auf Erfahrungen und Anhaltspunkten basieren, während der Ansatz des Handelsrechts davon ausgeht, dass die Quantifizierung der Wahrscheinlichkeit nicht möglich ist und daher die Qualität der stichhaltigen Gründe für den Ansatz einer Rückstellung in den Vordergrund stellt. Hieraus folgt, dass Rückstellungen nach Gemeindehaushaltsrecht in beiden betrachteten Bundesländern grundsätzlich zu einem früheren Zeitpunkt anzusetzen sein werden als nach IPSAS 19. Darüber hinaus sind einige Sachverhalte, die nach Gemeindehaushaltsrecht beider betrachteter Länder ggf. als Rückstellung zu passivieren sind, nach IPSAS 19 sonstige Verbindlichkeiten. Hierbei handelt es sich z.B. um Verpflichtungen für erhaltene Güter oder Dienstleistungen, die weder bezahlt noch formal vereinbart oder in Rechnung gestellt wurden. Nach Gemeindehaushaltsrecht werden diese z.T. als Rückstellungen für ausstehende Schlussrechnungen ausgewiesen, während sie nach IPSAS 19.19 als Verbindlichkeiten eingeordnet werden, da zur Bestimmung der Höhe oder Fälligkeit zwar Schätzungen erforderlich sind, die Unsicherheit jedoch deutlich geringer ist als bei Rückstellungen.

³⁷ Vgl. hierzu auch Ruhnke, Klaus, a.a.O., S. 563

Zudem setzen die Ansatzkriterien nach IPSAS 19.18 voraus, dass die Verpflichtung aus einem vergangenen Ereignis resultiert. Ein solches Ereignis liegt nur dann vor, die Einheit keine realistische Alternative hat, sich der Begleichung der Verpflichtung zu entziehen. Dies setzt voraus, dass die Verpflichtung gegenüber Dritten bestehen muss. Daher dürfen nach IPSAS 19.28 Rückstellungen nur für Außenverpflichtungen angesetzt werden. Die Definition des Rückstellungsbegriffs nach Gemeindehaushaltsrecht und die konkretisierende Aufzählung der verpflichtend anzusetzenden Rückstellungsarten in § 43 GemHKVO Nds. bzw. § 36 GemHVO NRW enthält hingegen auch Rückstellungen für Innenverpflichtungen (sog. Aufwandsrückstellungen). Hierzu zählen die Rückstellungen für unterlassene Instandhaltung sowie für sonstige Aufwendungen, die dem Grunde oder der Höhe nach zum Abschlussstichtag noch nicht genau bekannt sind (z.B. für die Erstellung des Jahresabschlusses in Höhe eigener Personalkosten). Dies steht somit im Widerspruch zu IPSAS 19.

Nach IPSAS 19.35 und 19.39 sind Eventualverbindlichkeiten und Eventualforderungen nicht anzusetzen. Eventualverbindlichkeiten werden im Anhang angegeben, wenn deren Erfüllung nicht gering (damit ist eine Wahrscheinlichkeit von <10% gemeint) ist. Es bestehen umfangreiche Angabepflichten für jede Klasse von anzugebenden Eventualverbindlichkeiten; dies schließt auch den Betrag ein, der sich bei einer Passivierung nach den Bewertungsregelungen für Rückstellungen ergeben hätte. Eine Angabepflicht in Form der Beschreibung der Art der Eventualforderung sowie eine Schätzung der finanziellen Auswirkungen auf der Grundlage der Bewertungsregelungen für Rückstellungen besteht auch für Eventualforderungen; beträgt die Wahrscheinlichkeit der Realisation von Ressourcen mit wirtschaftlichem Nutzen oder Dienstleistungspotential mehr als 95%, ist ein Vermögenswert anzusetzen. Zu Eventualforderungen enthalten die haushaltsrechtlichen Regelungen beider Bundesländer, analog dem Handelsrecht, keine Regelungen. Handelsrechtlich sind als Eventualschulden v.a. Haftungsverhältnisse gemäß § 251 S. 1 HGB anzugeben. Eine analoge Regelung enthält auch § 44 Abs. 2 GemHVO NRW sowie § 55 Abs. 2 Nr. 5 GemHKVO Nds.. Angabepflichtig ist der Gesamtbetrag der Haftungsverhältnisse, gegliedert nach Arten. Die Angabepflichten gemäß IPSAS 1.100 gehen über die Angabepflichten nach Gemeindehaushaltsrecht beider betrachteter Bundesländer insoweit hinaus, als dass auch die Angabe von Unsicherheiten hinsichtlich des Betrags oder der Fälligkeiten sowie mögliche Erstattungsansprüche angabepflichtig sind. Zusätzlich hierzu sind in beiden betrachteten Bundesländern auch sonstige finanzielle Verpflichtungen angabepflichtig (§ 44 Abs. 2 GemHVO NRW und § 55 Abs. 2 Nr. 6 GemHKVO Nds.). Diese unterscheiden sich insofern von den Eventualverbindlichkeiten, als dass bei diesen eine Inanspruchnahme sicher oder wahrscheinlich ist, während diese bei Haftungsverhältnissen unsicher ist. Diese Angabepflichten dienen dazu, die Adressaten über künftige sichere Liquiditätsabflüsse zu informieren, sofern diese für die Finanzlage bedeutsam sind.

Eine hierzu äquivalente Regelung enthält IPSAS 1.129 (d) (i), der eine Angabepflicht für nicht bilanzierte vertragliche Verpflichtungen vorsieht. Bezüglich der Eventualverbindlichkeiten und –forderungen kann somit festgestellt werden, dass abgesehen davon, dass Eventualschulden nach IPSASs ggf. nach Gemeindehaushaltsrecht schon als Rückstellung erfasst werden müssen, die Angabepflichten zu Eventualschulden nach IPSASs umfangreicher sind als nach Gemeindehaushaltsrecht; eine Angabepflicht zu Eventualforderungen gibt es nach Gemeindehaushaltsrecht nicht.

Rückstellungen sind nach Gemeindehaushaltsrecht in Höhe des Betrages anzusetzen, der nach sachgerechter Beurteilung notwendig ist (§ 124 Abs. 4 S. 6 NKomVG, § 91 Abs. 2 Nr. 2 GO NRW). Diese Formulierung ist aus dem Handelsrecht (§ 253 Abs. 1 S. 2) abgeleitet, das vor dem BilMoG auf den Betrag abstellte, der nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung notwendig ist. Rückstellungen sind im Unterschied zum HGB nach BilMoG nach Gemeindehaushaltsrecht nur abzuzinsen, wenn die zugrunde liegende Verpflichtung einen Zinsanteil enthält (§ 43 Abs. 2 S. 2 GemHKVO Nds.; eine explizite Aussage hierzu fehlt in den Vorschriften in NRW, allerdings ist das grundsätzliche Abzinsungsverbot in der NKF-Handreichung, 5. Aufl., Teil 3 § 36, Nr. 1.3, S. 1987 dargelegt). Für die Bewertung von Schulden gilt im Handelsrecht das aus dem Vorsichtsprinzip resultierende Höchstwertprinzip.³⁸ Dies führt dazu, dass in Zweifelsfällen eher der vorsichtigere Wert anzusetzen ist, allerdings rechtfertigt dies nicht eine übermäßige Bemessung oder eine bewusste Höherbewertung des Risikos. Nach IPSAS 19.44 ist eine Rückstellung in Höhe des Betrages der bestmöglichen Schätzung der Ausgabe zur Erfüllung der gegenwärtigen Verpflichtung zum Abschlussstichtag zu passivieren. Liegt für eine **größere Anzahl gleichartiger Sachverhalte** eine Bandbreite gleich wahrscheinlicher Werte vor, ist die Rückstellung mit dem arithmetischen Mittel von oberem und unterem Bandbreitenwert zu bemessen (IPSAS 19.47). Liegt eine Bandbreite nicht gleich wahrscheinlicher Werte vor, ist die Rückstellung mittels der Erwartungswertmethode zu bemessen (19.47). Wird nur ein **einzelner Sachverhalt** betrachtet, ist der wahrscheinlichste Betrag als Rückstellung anzusetzen; die Möglichkeit anderer Ergebnisse ist aber auch in diesem Fall zu berücksichtigen und die Rückstellung ggf. zu einem höheren oder niedrigeren Betrag zu bewerten. Rückstellungen sind nach 19.53 immer dann abzuzinsen, wenn der Zinsanteil wesentlich ist, sodass sich der Rückstellungswert im Zeitablauf erhöht; diese Erhöhung des Betrages durch die Aufzinsung ist als Zinsaufwand zu behandeln (19.70). Der Abzinsungssatz soll die Markterwartungen im Hinblick auf den Zinseffekt (fristadäquater Zinssatz für die Restlaufzeit) und das Risiko der Verpflichtung widerspiegeln, wobei das Risiko nicht doppelt im Zinssatz und in der Schätzung des Erfüllungsbetrags

³⁸ Vgl. hierzu Ruhnke, Klaus, a.a.O., S. 583 f.

berücksichtigt werden darf. Insofern unterscheiden sich die Regelungen zur Bewertung von Rückstellungen nach Gemeindehaushaltsrecht und IPSASs dahingehend, dass (a) nach Gemeindehaushaltsrecht Rückstellungen regelmäßig mit einem höheren Wert anzusetzen sind, und (b) bei Wesentlichkeit eine Abzinsung von Rückstellungen nach IPSASs immer erfolgt, unabhängig davon, ob die zugrunde liegende Verpflichtung einen Zinsanteil enthält. Ansammlungsrückstellungen wie für die Rekultivierung und Nachsorge von Abfalldeponien dürfen nach IPSAS 17.30 (c) nicht gebildet werden; der Rekultivierungsaufwand ist stattdessen zum Zeitpunkt der Anschaffung ergebnisneutral bei der Bewertung des Vermögensgegenstands zu berücksichtigen; die sich hieraus ergebenden Ergebnisbelastungen sind nach IPSASs (höhere Abschreibung und Zinsaufwand) und Gemeindehaushaltsrecht (Aufwand für die Rückstellungserhöhung) jedoch identisch.

Die Regelungen zum Ansatz von Rückstellungen für belastende Verträge, d.h. Drohverlustrückstellungen, gleichen sich grundsätzlich im Gemeindehaushaltsrecht und in den IPSASs. Allerdings gilt nach IPSAS 19.80 der Vorrang einer außerplanmäßigen Abschreibung vor der Rückstellungsbildung. Da gemäß § 47 Abs. 5 GemHKVO Nds. und § 35 Abs. 5 GemHVO NRW eine außerplanmäßige Abschreibung bei Vermögenswerten des Anlagevermögens nur bei einer voraussichtlich dauernden Wertminderung erfolgen darf, während nach IPSAS 21 und 26 die Erfassung des Wertminderungsaufwands unabhängig von der Dauerhaftigkeit einer Wertminderung sofort erfolgen muss, stehen die haushaltsrechtlichen Regelungen bei Drohverlustrückstellungen, denen Vermögenswerte des Anlagevermögens zugrunde liegen, nicht im Einklang mit IPSAS 19.80, da in diesem Fall die Rückstellungsbildung nach Gemeindehaushaltsrecht Vorrang vor der Erfassung einer außerplanmäßigen Wertminderung hätte.

Die Regelungen zur Auflösung und Inanspruchnahme von Rückstellungen nach IPSAS 19.71 sind identisch mit den gemeindehaushaltsrechtlichen Regelungen (§ 36 Abs. 6 GemHVO NRW, § 43 Abs. 5 GemHKVO Nds.).

Die nach IPSAS 19.97 f. erforderlichen Anhangangaben sind umfangreicher als nach Gemeindehaushaltsrecht. So fordert 19.97 einen Rückstellungsspiegel (in beiden betrachteten Bundesländern wird lediglich ein Verbindlichkeitenspiegel, jedoch kein Rückstellungsspiegel als Anlage zum Anhang erstellt), 19.98 fordert für jede Gruppe von Rückstellungen Angaben zur Art der Verpflichtung sowie der erwarteten Fälligkeit von Ressourcenabflüssen, der Angabe von Unsicherheiten hinsichtlich des Betrags oder der Fälligkeit dieser Abflüsse und der erwarteten Höhe von Erstattungen.

3.5.4 Zusammenfassung der identifizierten Abweichungen

Die in Kapitel 3.5.3 identifizierten Abweichungen der haushaltsrechtlichen Regelungen eines oder beider betrachteter Bundesländer von den Regelungen des IPSAS 19 können wie folgt zusammengefasst werden:

- IPSAS 19.19: Rückstellungen müssen von Verbindlichkeiten abgegrenzt werden. Verpflichtungen für Leistungen, die zwar bereits empfangen, aber noch nicht bezahlt, formal vereinbart oder in Rechnung gestellt wurden, werden nach IPSASs den Verbindlichkeiten zugeordnet, da die Unsicherheit in Bezug auf Höhe oder Fälligkeit in der Regel deutlich geringer ist als bei Rückstellungen. Rückstellungen für ausstehende Rechnungen dürften somit nicht gebildet werden, sondern wären den Verbindlichkeiten zuzuordnen.
- IPSAS 19.22 i.V.m. 19.28: Rückstellungen dürfen lediglich für Außenverpflichtungen angesetzt werden; Rückstellungen für Innenverpflichtungen nach Gemeindehaushaltsrecht in Niedersachsen und Nordrhein-Westfalen stehen somit im Widerspruch zu IPSAS 19.
- IPSAS 19.22 i.V.m. 19.31 ff.: Der Zeitpunkt des Ansatzes von Rückstellungen liegt aufgrund des dominierenden Vorsichtsprinzips in Deutschland nach Gemeindehaushaltsrecht tendenziell früher als nach IPSASs. Die haushaltsrechtlichen Regelungen zum Ansatz von Rückstellungen müssten in beiden Ländern dahingehend geändert werden, dass Verpflichtungen nur dann als Rückstellungen zu erfassen sind, wenn sie dem Grunde nach wahrscheinlich sind.
- IPSAS 19.35: Die Angabepflichten nach IPSASs zu Eventualschulden gehen über die Angabepflichten nach Gemeindehaushaltsrecht beider betrachteter Bundesländer hinaus.
- IPSAS 19.39: Das Gemeindehaushaltsrecht beider Bundesländer enthält keine Angabepflichten zu Eventualforderungen.
- IPSAS 19.44: Die Bewertung einer Rückstellung zum Betrag der bestmöglichen Schätzung führt tendenziell dazu, dass Rückstellungen nach IPSASs im Vergleich zum Gemeindehaushaltsrecht beider Bundesländer mit einem niedrigeren Betrag bewertet werden.
- IPSAS 19.30 (c): Die Bildung von Ansammlungsrückstellungen nach Gemeindehaushaltsrecht bspw. für die Rekultivierungsverpflichtung von Abfalldeponien ist nach IPSASs nicht erlaubt, stattdessen ist der Rekultivierungsaufwand in den Wertansatz des Vermögenswerts einzurechnen.

- IPSAS 19.80: Steht eine Drohverlustrückstellung im Zusammenhang mit Vermögenswerten des Anlagevermögens, die nach Gemeindehaushaltsrecht lediglich im Fall einer dauerhaften Wertminderung außerplanmäßig abgeschrieben werden müssen, widersprechen die haushaltsrechtlichen Regelungen beider Länder dem in 19.80 festgelegten Vorrang der Erfassung außerplanmäßiger Wertminderungen vor der Rückstellungsbildung.
- IPSAS 19.97, 19.98: Die Angabepflichten in Form eines Rückstellungsspiegels sowie verbaler Art nach IPSASs sind umfangreicher als nach Gemeindehaushaltsrecht.

3.6 *IPSAS 23: Erträge aus einseitigen Leistungsbeziehungen*

3.6.1 Kernaussagen

IPSAS 23 regelt die Bilanzierung und Bewertung von Transfererträgen (Steuern, Zuweisungen und Zuschüsse sowie sonstige Transfererträge) und definiert spezifische Anwendungsrichtlinien für die Erfassung von Steuererträgen einerseits und Transfererträgen aus Schuldenerlassen, Bußgeldern, Erbschaften, Geld- und Sachspenden, ehrenamtlicher Arbeit, Abtretungen, Vorauszahlungen auf Transfererträge und vergünstigten Darlehen andererseits. Die wichtigsten Kernaussagen des IPSAS 23 sind:

- Ein Transferertrag ist dann als Vermögenswert (z.B. in Form einer Forderung) mit seinem Zeitwert zu erfassen, wenn es wahrscheinlich ist, dass die wirtschaftlichen Ressourcen oder das Dienstleistungspotential der Einheit zufließen werden, und der Zeitwert des Vermögenswertes verlässlich gemessen werden kann (23.31, 23.42).
- Der Ertrag darf nur in Höhe der Nettovermögenszunahme erfasst werden, d.h. abzüglich ggf. in Verbindung mit dem Vermögenswert zu erfassender Verbindlichkeiten (23.44). Eine Verbindlichkeit ist zu erfassen, wenn der Transferertrag mit einer Bedingung („condition“) verknüpft ist, die dazu führt, dass der Transferempfänger bei Nichteinhaltung des festgelegten Verbrauchs den Vermögenswert an den Transfergeber zurückzugeben hat (23.17), die Rückgabe wahrscheinlich ist und der Wert der Rückgabe verlässlich gemessen werden kann (23.50). Die Verbindlichkeit ist in Höhe des bestmöglichen Schätzbetrags zur Erfüllung der gegenwärtigen Verpflichtung zum Abschlussstichtag zu bewerten (23.57).
- Erfüllt der Transferempfänger die Bedingung, ist die Verbindlichkeit auszubuchen und in gleicher Höhe ein Ertrag zu erfassen (23.45).
- Steuererträge und sonstige Transfererträge sind als Vermögenswerte zu erfassen, wenn das steuerbare Ereignis stattfindet und die Erfassungskriterien für einen Vermögenswert erfüllt sind (d.h. wenn es wahrscheinlich ist, dass künftige wirtschaftliche Ressourcen oder Dienstleistungspotential der Einheit zufließen werden und der Zeitwert des Vermögenswertes verlässlich gemessen werden kann) (23.59 i.V.m 23.31, 23.76 i.V.m. 23.31). Steuervorauszahlungen sind gleichzeitig als Forderung und als Verbindlichkeit zu erfassen (23.66); sobald das steuerbare Ereignis stattgefunden ist, ist die Verbindlichkeit ergebniswirksam als Ertrag aufzulösen (23.66).
- Sofern zwischen dem steuerbaren Ereignis und der Bezahlung der Steuern eine zeitliche Lücke besteht, können öffentliche Einheiten Steuererträge durch statistische Modelle verlässlich messen (23.68). Eine verlässliche Messung der Steuererträge

zum Zeitpunkt des steuerbaren Ereignisses ist aber z.B. nicht möglich, wenn die Steuerbasis volatil ist (23.70). In den meisten Fällen wird eine Erfassung der Steuererträge in der nachfolgenden Periode möglich sein; in einigen Fällen kann zwischen dem steuerbaren Ereignis und dem Ressourcenzufluss aber auch eine Zeitspanne von mehreren Jahren liegen.

- Steuererträge sind unsaldiert zu erfassen und dürfen nicht mit anderen Aufwendungen aufgerechnet werden (23.71).
- Entgangene Steuererträge der öffentlichen Einheit, die die Steuerzahler bei der Ermittlung des zu versteuernden Einkommens abziehen dürfen, dürfen den Steuererträgen nicht hinzugerechnet werden (23.73).
- Für eine öffentliche Einheit geleistete ehrenamtliche Arbeit kann als Ertrag und Vermögenswert bilanziert werden, muss es jedoch nicht (23.98). Werden solche Sachleistungen im Rahmen der Erstellung eines Vermögenswerts empfangen, so werden sie in die Herstellungskosten des Vermögenswerts einbezogen (23.99).
- Folgende Angabepflichten bestehen entweder in den einzelnen Rechnungen des Jahresabschlusses oder im Anhang in Bezug auf Steuer- und sonstige Transfererträge (23.106):
 - o den in Hauptklassen unterteilten Ertrag aus während der Berichtsperiode erfassten Transaktionen ohne zurechenbare Gegenleistung, mit gesonderter Darstellung der Steuern und ihrer Hauptklassen sowie der Transfers und ihrer Hauptklassen,
 - o den Betrag an Forderungen aus Steuern, Transfers sowie Lieferungen und Leistungen, der im Zusammenhang mit diesen Erträgen erfasst wurde,
 - o den Betrag an Verbindlichkeiten, der in Bezug auf transferierte Vermögenswerte, die Bedingungen unterliegen, erfasst wurde,
 - o den Betrag der erfassten Vermögenswerte, die Beschränkungen unterliegen,
 - o die Beträge aller vorgezogenen Einnahmen im Zusammenhang mit Transaktionen ohne zurechenbare Gegenleistungen,
- Folgende Angabepflichten bestehen im Anhang in Bezug auf Steuer- und sonstige Transfererträge (23.107):
 - o die Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden, die für die Erfassung von Transaktionen ohne zurechenbare Gegenleistung angewendet wurden,
 - o für die Hauptklassen der erfassten Erträge die Basis, auf welcher der tatsächliche Wert der zufließenden Ressourcen bewertet wurde,

- Informationen zu den Hauptklassen der Steuererträge, die die Einheit während der Berichtsperiode, in der das steuerbare Ereignis stattfindet, nicht verlässlich bewerten kann,
 - Die Beschaffenheit und Art der Hauptklassen von Hinterlassenschaften, Geschenken und Spenden unter gesondertem Ausweis erhaltener Naturalleistungen.
- IPSAS 23 enthält wichtige Übergangsvorschriften. Von einer Einheit angewendete Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden im Hinblick auf Steuererträge dürfen für einen Zeitraum von fünf Jahren nach Erstanwendung dieses Standards beibehalten werden, auch wenn sie den Bestimmungen dieses Standards nicht entsprechen (23.116). Von einer Einheit angewendete Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden im Hinblick auf sonstige Transfererträge dürfen für einen Zeitraum von drei Jahren nach Erstanwendung dieses Standards beibehalten werden, auch wenn sie den Bestimmungen dieses Standards nicht entsprechen (23.117). Änderungen der Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden innerhalb der genannten Zeitspannen sollen nur erfolgen, um den Anforderungen dieses Standards besser zu entsprechen; die Änderungen können klassenweise erfolgen (23.118). Nutzt eine Einheit diese Übergangsbestimmungen, so ist dies im Anhang anzugeben und es resultieren weitere Berichtspflichten (23.119). Werden die Übergangsbestimmungen für eine zweite oder nachfolgende Periode genutzt, so muss die Einheit angeben, welche Klassen von Transfererträgen sie bereits den Anforderungen dieses Standards gemäß erfasst (23.120).

3.6.2 Tabellarischer Abgleich der Regelungen des IPSAS 23 mit Gemeindehaushaltsrecht

Bundesland	§§ GO/KVerf	§§
		GemHV/GemHKV/KomHKV
Brandenburg	--	§ 47 Abs. 4-5, § 54 i.V.m. § 4 § 55 i.V.m. § 5, § 57 Abs. 3 Nr. 2.2.1, § 57 Abs. 4 Nr. 4.5, 4.7, § 67 Abs. 3
Baden-Württemberg	--	§ 40 Abs. 4, § 52 Abs. 3 Nr. 1.3.6, 1.3.7, 2.2, Abs. 4 Nr. 4, § 62 Abs. 6
Bayern	--	§ 72 Abs. 3, § 73, § 85 Abs. 2

Bundesland	§§ GO/KVerf	§§
		GemHV/GemHKV/KomHKV
		Nr. 2.2, Abs. 3 Nr. 2
Hessen	--	§ 38 Abs. 4, § 49 Abs. 3 Nr. 2.3.1, 2.3.2, Abs. 4 Nr. 2, und Nr. 4.5
Mecklenburg-Vorpommern	--	§ 37 Abs. 1-5, § 47 Abs. 1, Abs. 5 Nr. 2
Niedersachsen	--	§ 42 Abs. 4, 5, § 50 i.V.m. § 2, § 51 i.V.m. § 3, § 54 Abs. 2 Nr. 3.6, 3.7, § 54 Abs. 3 Nr. 2.3.6, 2.3.7, § 54 Abs. 4 Nr. 2.4, 2.5
Nordrhein-Westfalen	--	§ 38 i.V.m. § 2, § 39 i.V.m. § 3, § 41 Abs. 3 Nr. 2.2, § 41 Abs. 4 Nr. 4.6-4.8, § 43 Abs.2, 4, 5, § 44 Abs. 2 Nr. 7
Rheinland-Pfalz	§ 108 Abs. 1	§ 31 Abs. 1, § 33 Abs. 1, § 38, § 47 Abs. 1, Abs. 5 Nr. 2
Saarland	--	§ 33, § 42 Abs. 1, Abs. 4 Nr. 2, § 43 Nr. 21
Sachsen	--	§ 36 Abs. 1, 6-8, § 37 Abs. 1, § 40, § 51 Abs. 3 Nr. 2, § 61 Abs. 9
Sachsen-Anhalt	--	§ 34 Abs. 1, 3, § 46 Abs. 4 Nr. 2
Schleswig-Holstein	--	§ 40 Abs. 1, 3, 5-9, § 48 Abs. 2 Nr. 2, § 50 Abs. 2
Thüringen	§ 19 Abs. 1, § 30 Abs. 4, 5 ThürKDG	§ 35 Abs. 1, § 40, § 43, § 49 Abs. 1, Abs. 5 Nr. 2

3.6.3 Analyse der Unterschiede und Gemeinsamkeiten mit niedersächsischem und nordrhein-westfälischem Gemeindehaushaltsrecht

Auf kommunaler Ebene resultieren Steuererträge aus den Grundsteuern sowie der Gewerbesteuer, den örtlichen Aufwands- und Verbrauchssteuern (Hundesteuer, Jagdsteuer,

Zweitwohnungssteuer, Vergnügungssteuer etc.) sowie den Anteilen an den Gemeinschaftssteuern. Bezüglich des Zeitpunktes, zu dem Steuererträge ergebniswirksam zu erfassen sind, finden sich in den haushaltsrechtlichen Regelungen Niedersachsens keine expliziten Vorschriften, in Nordrhein-Westfalen wird hinsichtlich der Veranschlagung von Erträgen, die durch Leistungsbescheide festgesetzt werden, auf den Erfüllungszeitpunkt abgestellt.³⁹ In der Handreichung des Innenministeriums NRW heißt es hierzu: „Zu dem im Steuerbescheid bestimmten Erfüllungszeitpunkt entsteht der wertbegründende Tatbestand, sodass entsprechend dem Realisationsprinzip die Steuern erst zu diesem Zeitpunkt gemeindliche Erträge darstellen. Für den Anspruch oder die Verpflichtung der Gemeinde gegenüber Dritten kann deshalb die Wertaufhellung nach § 32 Absatz 1 Satz 2 Nummer 3 GemHVO NRW keine Anwendung finden (wenn die Aufstellungsfrist abgelaufen ist). Auf die Bestandskraft bzw. Rechtskraft des gemeindlichen Bescheides kommt es dabei nicht an. Der Ausgangspunkt für die Zuordnung ist vielmehr die rechtliche Entstehung durch Erlass eines Leistungsbescheides (Verwaltungsakt) als Ausdruck der Willenserklärung der Gemeinde bei steuerrechtlichen Geschäftsvorfällen. Bei der Festsetzung von Steuervorauszahlungen sowie von Steuernachzahlungen ist ebenfalls der Erfüllungszeitpunkt (auch Fälligkeitstermin) der wertbegründende Umstand und daher für die Zuordnung zum Haushaltsjahr ausschlaggebend.“⁴⁰ In Nordrhein-Westfalen wird demnach auf das Bescheiddatum als Zeitpunkt für die Erfassung von Steuererträgen abgestellt. In Bezug auf Festsetzungsbescheide gilt innerhalb einer Frist von 3 Monaten nach dem Bilanzstichtag das Wertaufhellungsprinzip. Hierzu heißt es in der Handreichung: „Bei der Zuordnung des Ertrages zu einem Haushaltsjahr ist grundsätzlich auf den Erfüllungszeitpunkt abzustellen, der in dem jeweiligen Leistungsbescheid der Gemeinde festgesetzt worden ist. Sofern die Gemeinde noch keinen Leistungsbescheid für das abgelaufene Haushaltsjahr erlassen hat und in der gesetzlichen Aufstellungszeit des gemeindlichen Jahresabschlusses noch Erkenntnisse dazu gewinnt, sind diese Informationen von der Gemeinde zu berücksichtigen, wenn der Leistungsbescheid von ihr innerhalb dieser Zeit erlassen wird (vgl. § 95 Absatz 3 GO NRW). Die Anwendung des Wertaufhellungsprinzips bei Leistungsbescheiden der Gemeinde ist auf den Aufstellungszeitraum von drei Monaten nach Ablauf des Haushaltsjahres begrenzt. Ohne diese Fristsetzung für die Anwendung des Wertaufhellungsprinzips läge es im Belieben der Gemeinde, örtliche Informationen zu berücksichtigen, wenn diese sich auf Gegebenheiten im abgelaufenen Haushaltsjahr beziehen (wertaufhellende Informationen).“⁴¹ Dies bedeutet, dass abweichend vom Bescheiddatum als

³⁹ Vgl. § 11 Abs. 2 GemHVO NRW.

⁴⁰ Vgl. MI NRW, Neues Kommunales Finanzmanagement in Nordrhein-Westfalen: Handreichung für Kommunen, 5. Auflage, Teil 3 GemHVO, S. 1245, S. 1605 ff.

⁴¹ Vgl. ebenda, a.a.O., S. 1606

Periodisierungskriterium Erträge aus Steuern noch im alten Jahr ergebniswirksam zu erfassen sind, wenn der Festsetzungsbescheid innerhalb von 3 Monaten nach Ablauf des Haushaltsjahres erlassen wird. In Niedersachsen finden sich hierzu keine klarstellenden Regelungen. Es ist aber davon auszugehen, dass auch hier Steuererträge erst dann zu erfassen sind, wenn ein rechtswirksamer Anspruch besteht und die Erträge somit zuverlässig gemessen werden können. Auch in Niedersachsen existiert für die Aufstellung des Jahresabschlusses eine Frist von 3 Monaten nach Ablauf des Haushaltsjahres (vgl. § 129 Abs. 2 NKomVG), sodass auch hier analog den Regelungen in Nordrhein-Westfalen eine Anwendung dieser Frist als Wertaufhellungszeitraum in Betracht kommen könnte. IPSAS 23.59 fordert, dass Steuererträge ergebniswirksam zu erfassen sind, wenn das steuerbare Ereignis stattfindet und es im Hinblick auf die korrespondierende Forderung wahrscheinlich ist, dass zukünftiger wirtschaftlicher Nutzen oder Dienstleistungspotential der Einheit zufließen wird und der Zeitwert der Forderung verlässlich gemessen werden kann. In diesem Zusammenhang führen 23.68 und 23.69 aus, dass im Falle des zeitlichen Auseinanderfallens von steuerbarem Ereignis und der Einforderung der Steuern statistische Modelle zur Ermittlung von Näherungswerten für die Steuererträge angewendet werden können, um eine verlässliche Schätzung zu ermöglichen. Sofern die Steuerbemessungsgrundlage Schwankungen unterliegt und sich dadurch keine verlässliche Schätzung aufgrund statistischer Modelle ermitteln lässt, sind die Steuererträge in der Periode zu erfassen, in der eine verlässliche Schätzung möglich ist (23.70). Grundsätzlich ist davon auszugehen, dass die Periodisierung von Steuererträgen, wie sie momentan in Nordrhein-Westfalen erfolgt, IPSASs-konform ist, da Steuererträge zu dem Zeitpunkt erfasst werden, zu dem sie verlässlich messbar sind. Die Erstellung der Messbescheide für die Realsteuern liegt nicht im Zuständigkeitsbereich der Gemeinde, sodass hier keine verlässliche Schätzung der Erträge aus Grund- und Gewerbesteuern für das jeweilige Jahr erfolgen kann (mit Ausnahme derer, die innerhalb des Wertaufhellungszeitraums durch die Gemeinde erlassen werden). Mindestens hinsichtlich der Gewerbesteuer gilt, dass die Bemessungsgrundlage stark schwankt, sodass eine verlässliche Messung mittels statistischer Modelle nicht plausibel erscheint. Die Anteile an den Gemeinschaftssteuern basieren auf den Ist-Zahlungen des örtlichen Aufkommens der jeweiligen Steuer nach Maßgabe einer Schlüsselzahl. Obwohl zumindest die Gemeindeanteile an der Einkommensteuer ebenfalls stark schwanken, ließen sich die Erträge hieraus mittels statistischer Modelle durchaus messen. Ob dies zu einer verlässlichen Schätzung des Wertes führen würde, muss allerdings bezweifelt werden. Allerdings wäre dies nur dann sinnvoll und durchführbar, wenn alle staatlichen Ebenen dasselbe Erfassungsprinzip anwenden, da die Festlegung der Gemeindeanteile an den Gemeinschaftssteuern momentan auf den Ist-Zahlungen des Vorjahres basiert, was dem Periodisierungsprinzip der Erfassung von Steuererträgen nach IPSAS

23 grundsätzlich widerspricht. Insofern ließe sich m.E. ebenfalls die Schlussfolgerung rechtfertigen, dass, sofern Bescheide, die vor Aufstellung des Jahresabschlusses erstellt werden und die sich auf das Vorjahr beziehen, dem Vorjahr noch zugerechnet werden, die Periodisierung von Steuereinnahmen aus den Gemeindeanteilen an den Gemeinschaftssteuern im Wesentlichen ebenfalls den im Rahmen von IPSAS 23 aufgestellten Kriterien entspricht. An dieser Stelle sei aber abschließend darauf hingewiesen, dass im Falle einer unveränderten Umsetzung der Anforderungen des IPSAS 23 in ein System von EPSASs in Bezug auf die Erfassung von Steuererträgen eine verbindliche Festlegung des Erfassungszeitpunkts dieser Erträge erfolgen sollte, um eine einheitliche Handhabung und damit im Resultat eine Vergleichbarkeit zwischen unterschiedlichen Ebenen von Gebietskörperschaften herzustellen. Da Erträge aus einseitigen Leistungsbeziehungen in Form von Steuern keine Entsprechung im privatwirtschaftlichen Bereich haben und diese sich in vielen Fällen durch eine zeitliche Lücke zwischen dem zugrunde liegenden Ereignis und dem Zeitpunkt, zu dem eine Erfassung verlässlich möglich ist, auszeichnen, wäre m.E. an dieser Stelle eine spezifische Regelung zur Erfassung dieser Erträge im Rahmen der Einführung von EPSASs notwendig, die sich hauptsächlich daran orientieren sollte, zu welchem Zeitpunkt eine verlässliche Messung unter Einbeziehung eines festgelegten Wertaufhellungszeitraums möglich ist, da die Erfassung von Näherungswerten mittels statistischer Modelle m.E. hier nicht sonderlich zielführend ist.

Sonstige Transfererträge auf kommunaler Ebene, die vom IPSAS 23 umfasst werden, sind neben Erbschaften, Spenden und ehrenamtlicher Arbeit im Wesentlichen Zuweisungen und Zuschüsse, wobei nicht explizit zwischen konsumtiven und investiven Zuschüssen unterschieden wird. Transfererträge sind gemäß 23.76 i.V.m. 23.30 und 23.31 zu erfassen, wenn es sich um Ressourcen handelt, die aufgrund vergangener Ereignisse von der Einheit kontrolliert werden, bei denen es wahrscheinlich ist, dass der Einheit durch sie künftiger wirtschaftlicher Nutzen oder Dienstleistungspotential zufließen wird und deren Zeitwert verlässlich gemessen werden kann. Sofern mit diesen Ressourcen Bedingungen verknüpft sind, die zu einer Rückgabeverpflichtung bei nicht zweckgemäßer Verwendung führen, ist zugleich eine Schuld zu erfassen (23.17). Die Schuld ist abhängig von der Art der Bedingung entweder anteilig über einen bestimmten Zeitraum oder zum Zeitpunkt des Eintritts eines spezifischen künftigen Ereignisses in voller Höhe aufzulösen (IPSAS 23.BC11).

Die Erfassung konsumtiver Zuwendungen und Zuschüsse entspricht in beiden betrachteten Ländern der Behandlung gemäß IPSAS 23.

Ein wesentlicher Unterschied ergibt sich bei der Erfassung investiver geleisteter und empfangener Zuwendungen und Zuschüsse gemäß den haushaltsrechtlichen Regelungen beider betrachteter Bundesländer, die sich ebenfalls voneinander unterscheiden. In Niedersachsen

werden geleistete Investitionszuschüsse als immaterielle Vermögensgegenstände aktiviert und planmäßig abgeschrieben (§ 42 Abs. 4 GemHKVO Nds.), während diese in Nordrhein-Westfalen, sofern die Gemeinde an den bezuschussten Vermögensgegenständen nicht das wirtschaftliche Eigentum hat, bei einer mengenbezogenen Gegenleistungsverpflichtung als immaterieller Vermögensgegenstand und bei einer zeitbezogenen Gegenleistungsverpflichtung als aktiver Rechnungsabgrenzungsposten, der entsprechend der Erfüllung der Gegenleistungsverpflichtung aufzulösen ist, zu aktivieren sind (§ 43 Abs. 2 GemHVO NRW). Geleistete Investitionszuschüsse dürfen gemäß IPSASs nur dann aktiviert werden, wenn die abstrakte und konkrete Bilanzierungsfähigkeit für einen Vermögenswert erfüllt ist. Dies ist nur dann der Fall, wenn die Gemeinde entweder das wirtschaftliche Eigentum an dem bezuschussten Vermögensgegenstand besitzt (Bilanzierung nach IPSAS 17) oder durch den Zuschuss ein Recht (Bilanzierung nach IPSAS 31) erwirbt.

Empfangene Investitionszuschüsse werden in Niedersachsen, sofern damit abnutzbare Vermögensgegenstände angeschafft oder hergestellt werden, als Sonderposten passiviert und über die Nutzungsdauer ertragswirksam aufgelöst. Sofern nicht abnutzbare Vermögensgegenstände bezuschusst werden, sind die empfangenen Zuschüsse grundsätzlich direkt mit dem Reinvermögen zu verrechnen; sofern ein Abbau von Fehlbeträgen ansonsten nicht möglich ist, können sie optional auch als außerordentlicher Ertrag erfasst werden (§ 42 Abs. 5 GemHKVO Nds.). Empfangene Investitionszuschüsse werden in Nordrhein-Westfalen bei zweckentsprechender Verwendung ebenfalls als passiviert und entsprechend der Abnutzung des Vermögenswerts ertragswirksam erfasst (§ 43 Abs. 5 GemHVO NRW). Hat der Zuwendungsgeber die ertragswirksame Auflösung ausgeschlossen, so ist am Jahresende eine Sonderrücklage in Höhe der Differenz zwischen dem bereits als Vermögenswert aktivierten Anteil und dem Gesamtbetrag zu bilden, die zum Zeitpunkt der Herstellung der Betriebsbereitschaft der damit angeschafften oder hergestellten Vermögenswerte ergebnisneutral mit der allgemeinen Rücklage zu verrechnen ist (§ 43 Abs. 4 GemHVO NRW). Eine Passivierung erhaltener Investitionszuschüsse kommt nach IPSAS 23 nur in Betracht, wenn an den Zuschuss eine Bedingung in Form einer Rückzahlungsverpflichtung geknüpft ist; sobald das Ereignis, an das die Rückzahlungsverpflichtung geknüpft ist, erfüllt wurde, ist der Passivposten aufzulösen. Während im kommunalen Haushaltsrecht die Passivierung von erhaltenen Investitionszuschüssen hauptsächlich eine Periodisierungsfunktion der damit verbundenen Erträge sowie eine Ausweisfunktion des fremdfinanzierten Anteils der Vermögensgegenstände erfüllt, steht im System der IPSASs der „richtige“ Ausweis von Schulden im Vordergrund: sofern keine gegenwärtige Verpflichtung in Form einer möglichen Rückzahlung besteht, wird der erhaltene Zuschuss auch nicht mehr als Schuld ausgewiesen, sondern in vol-

ler Höhe ertragswirksam vereinnahmt. Insofern besteht hier ein grundlegender Unterschied zwischen den kommunalen haushaltsrechtlichen Regelungen und den IPSASs.

Erbschaften werden ertragswirksam erfasst, wenn die Einheit einen durchsetzbaren Rechtsanspruch hat (23.90). Spenden werden ertragswirksam erfasst, wenn die Spende empfangen wird (23.93). Erbschaften und Spenden sind zu ihrem Zeitwert anhand von Marktpreisen oder durch ein Schätzgutachten zu bewerten (23.97). Ob bspw. Spenden im Falle einer Zweckgebundenheit passiviert oder ertragswirksam vereinnahmt werden, richtet sich wiederum danach, ob mit der zweckgebundenen Spende eine Rückzahlungsverpflichtung verbunden ist und wann das Ereignis eintritt, durch das die Rückzahlungsverpflichtung entfällt.

3.6.4 Zusammenfassung der identifizierten Abweichungen

Die in Kapitel 3.6.3 identifizierten Abweichungen der haushaltsrechtlichen Regelungen eines oder beider betrachteter Bundesländer von den Regelungen des IPSAS 23 können wie folgt zusammengefasst werden:

- IPSAS 23.59, 23.68 f.: Die derzeitige Erfassung von Steuererträgen zum Erfüllungszeitpunkt unter Anwendung eines zeitlich bestimmten, festgelegten Wertaufhellungszeitraums (wie in Nordrhein-Westfalen) lässt sich m.E. argumentativ als IPSASs-konform vertreten, da die Bemessungsgrundlage mindestens im Hinblick auf die Gewerbesteuer in der kommunalen Praxis durchaus erheblichen Schwankungen unterliegt. Im Hinblick auf die Gemeindeanteile an den Gemeinschaftssteuern gilt diese Aussage aufgrund der momentanen Berechnung dieser Anteile auf Basis der Ist-Zahlen des Vorjahres durch andere Ebenen von Gebietskörperschaften analog, allerdings lassen sich hier mehr Argumente dafür finden, dass eine verlässliche Schätzung aufgrund statistischer Modelle anstelle der Erfassung zum Erfüllungszeitpunkt durchaus möglich ist, auch wenn zumindest die Erträge aus der Einkommensteuer nicht unwesentlichen Schwankungen unterliegen.⁴² Bei einer Orientierung im Rahmen der Erstellung von EPSASs an IPSAS 23 sollte m.E., um eine einheitliche Anwendung zu gewährleisten und damit ein möglichst hohes Maß an Vergleichbarkeit zu erreichen, eine Spezifizierung von IPSAS 23.59 zwingend erfolgen.
- IPSAS 23.76: Die ertragswirksame Erfassung konsumtiver Zuschüsse und Zuwendungen entspricht in beiden betrachteten Ländern den Vorgaben dieses Standards. Die Behandlung sowohl geleisteter als auch empfangener Investitionszuschüsse wi-

⁴² Vgl. hierzu auch das Beispiel IPSAS 23.IG3 bis 23.IG5, bei dem anhand von Steuerzeitreihen und anderen statistischen Daten die Steuererträge durch die Anwendung eines statistischen Modells in der Periode ertragswirksam zu erfassen sind, in der das steuerbare Ereignis stattgefunden hat.

derspricht in beiden betrachteten Bundesländern den Regelungen des IPSAS 23, unabhängig davon, ob es sich um zweckgebundene Zuschüsse handelt oder nicht. Die Passivierung empfangener Investitionszuschüsse ist nach IPSAS nur möglich, sofern und solange der Zuschuss mit einer Bedingung verknüpft ist, die zu einer Rückzahlungsverpflichtung bei nicht zweckentsprechender Verwendung führt. Ist die Verwendung zweckentsprechend erfolgt und eine Rückzahlungsverpflichtung hiermit nicht mehr verbunden, so ist der Passivposten aufzulösen. Sofern ein empfangener Zuschuss bspw. für den Bau eines Schulgebäudes demnach nicht mit der Bedingung verknüpft ist, dass das Gebäude nach Herstellung der Betriebsbereitschaft über einen bestimmten Zeitraum als Schule genutzt wird, wäre der Zuschuss zum Zeitpunkt der Herstellung der Betriebsbereitschaft in voller Höhe ertragswirksam zu erfassen; nur in dem Fall, in dem bspw. eine Zeitspanne von 20 Jahren festgelegt wird, innerhalb derer das Gebäude seinem ursprünglichen Zweck entsprechend genutzt werden oder der Zuschuss ansonsten zurückgezahlt werden muss, würde der Zuschuss über 20 Jahre zeitanteilig aufgelöst.

3.7 IPAS 25: Pensions- und Beihilferückstellungen

3.7.1 Kernaussagen

IPSAS 25 behandelt sämtliche, im Zusammenhang mit Arbeitnehmern stehende Leistungen. Hierzu zählen neben kurzfristig fälligen Leistungen wie Löhnen und Gehältern auch langfristig fällige Leistungen wie bspw. Leistungen aus Anlass von Dienstjubiläen und Leistungen aus Anlass der Beendigung von Arbeitsverhältnissen wie Abfindungen. Daneben sind aber auch Leistungen aufgrund von Altersteilzeit und Leistungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses, die durch Pensions- und Beihilferückstellungen abgebildet werden, von diesem Standard umfasst. Die Kernaussagen des IPSAS 25 sind:

- Die in der deutschen kommunalen Praxis übliche Pflichtmitgliedschaft kommunaler Gebietskörperschaften in einem auf das räumliche Gebiet eines Bundeslandes begrenzten Kommunalen Versorgungsverband fällt unter den Begriff der leistungsorientierten Pläne gemäß IPSAS 25.10 i.V.m. 25.30. Finanzielle Mittel, die die Körperschaft des öffentlichen Rechts braucht, um ihre Aufgaben zu erfüllen, sind von den Mitgliedern der Körperschaft zur Verfügung zu stellen. Daher wären die kommunalen Gebietskörperschaften bei einer Unterdeckung verpflichtet, über die Umlage hinausgehende Beiträge zu leisten. Aus diesem Grund liegen keine beitragsorientierten Pläne („defined contribution plans“) im Sinne von IPSAS 25.54 ff. vor.
- Die in der Bilanz zu passivierende Pensionsrückstellung setzt sich zusammen aus dem Barwert der Verpflichtung am Bilanzstichtag zuzüglich versicherungsmathematischer Gewinne (bzw. abzüglich versicherungsmathematischer Verluste) (siehe Anmerkungen im nachfolgenden Absatz) abzüglich noch nicht erfasster, nachzurechnender Dienstzeitaufwendungen (die bspw. aus der Einführung eines neuen oder Änderung eines bestehenden Plans resultieren) abzüglich dem Zeitwert des Planvermögens zum Bilanzstichtag (25.65 i.V.m. 25.105).
- Versicherungsmathematische Gewinne und Verluste sind nur dann ergebniswirksam in Sinne des vorhergehenden Absatzes zu erfassen, wenn die kumulierten, nicht ergebniswirksam erfassten versicherungsmathematischen Gewinne oder –verluste zum Ende der vorhergehenden Periode entweder den Barwert der Verpflichtung zu diesem Zeitpunkt oder den Zeitwert des Planvermögens zu diesem Zeitpunkt um mehr als 10 % übersteigen (25.105).⁴³ Der ergebniswirksam zu erfassende Anteil versiche-

⁴³ Liegen versicherungsmathematische Gewinne oder Verluste innerhalb des 10%-Korridors, dürfen die ergebnisneutral in einer hierfür zu bildende, spezifische Rücklage eingestellt werden.

runingsmathematischer Gewinne und Verluste entspricht dann dem ermittelten Betrag außerhalb des 10%-Korridors. Dieser Betrag ist durch die durchschnittliche Restlebensarbeitszeit aller anspruchsberechtigten Arbeitnehmer zu teilen. Andere systematische Verfahren zur Erfassung der versicherungsmathematischen Gewinne und Verluste sind zulässig. Diese Verfahren können auch auf die Verteilung versicherungsmathematischer Gewinne und Verluste innerhalb des 10%-Korridors angewendet werden, um diese zu einem früheren Zeitpunkt ergebniswirksam zu erfassen (25.106).

- Der nach dem vorvorhergehenden Absatz ermittelte Betrag kann auch negativ sein (d.h. ein Vermögenswert); dieser ist mit dem niedrigen Betrag zwischen dem gemäß dem vorvorhergehenden Absatz ermittelten Betrag und der Summe aus allen kumulierten, nicht erfassten versicherungsmathematischen Verlusten und nachzuverrechnenden Dienstzeitaufwendungen und dem Barwert des wirtschaftlichen Nutzens in Form von Rückerstattungen aus dem Plan oder Minderungen künftiger Umlagezahlungen an den Plan anzusetzen (25.69).
- Folgende Aufwendungen sind ergebniswirksam zu erfassen, sofern nicht andere Standards die Einbeziehung dieser in die Anschaffungs- oder Herstellungskosten von Vermögenswerten verlangen oder erlauben (wie z.B. im Rahmen von Vorräten nach IPSAS 12.20 ff. oder im Rahmen des sonstigen Sachvermögens gemäß IPSAS 17.30 f.): laufender Dienstzeitaufwand, Zinsaufwand, erwartete Erträge aus dem Planvermögen oder aus Erstattungsansprüchen, versicherungsmathematische Gewinne oder Verluste, die außerhalb des 10%-Korridors liegen, nachzuverrechnender Dienstzeitaufwand und Erträge oder Aufwendungen in Zusammenhang mit Plankürzungen oder -änderungen (25.74).
- Für die Bestimmung des Barwerts der Verpflichtung am Bilanzstichtag hat die Einheit zu bestimmen, wie viel der durch den Arbeitnehmer im Austausch für erbrachte Arbeitsleistungen erworbenen Ansprüche der laufenden und früheren Perioden zuzurechnen sind (gemäß 25.80-25.84). Zudem ist die Festlegung versicherungsmathematischer Annahmen zu demografischen Variablen (Fluktuation, Sterbewahrscheinlichkeiten) und finanziellen Variablen (zukünftige Gehaltssteigerungen, Kostentrends der medizinischen Versorgung) notwendig (25.61 (a) i.V.m. 25.85-25.104).
- Die Abzinsung der erworbenen Ansprüche durch den Arbeitnehmer erfolgt mittels des Verfahrens der laufenden Einmalprämien („Projected Unit Credit Method“) (25.61 (b) i.V.m. 25.77).
- Die Zuordnung erworbener Leistungen auf Dienstjahre erfolgt bei der Methode der laufenden Einmalprämien linear, unabhängig davon, ob der Arbeitnehmer tatsächlich

durch in späteren Jahren erworbene Ansprüche höhere Leistungen aus dem Plan erhält als durch in früheren Jahren erworbene Ansprüche. Beginn ist der Zeitpunkt, in dem der Arbeitnehmer erstmalig Ansprüche erwirbt (unabhängig davon, ob die tatsächliche Realisierung der Ansprüche vom Fortbestand des Arbeitsverhältnisses abhängt oder nicht, wie bspw. bei Beamten auf Probe). Ende ist der Zeitpunkt, ab dem sich die Ansprüche des Arbeitnehmers durch weitere Arbeitsleistung nicht mehr wesentlich erhöhen (25.80).

- Versicherungsmathematische Annahmen müssen objektiv und aufeinander abgestimmt sein (25.85).
- Finanziellen Variablen sind die am Abschlussstichtag bestehenden Erwartungen des Marktes zugrunde zu legen, die sich auf den Zeitraum, in dem die Verpflichtungen zu erfüllen sind, beziehen (25.90).
- Als Zinssatz wird der Marktzinssatz für langfristige Regierungsanleihen zugrunde gelegt, da dieser mit der Währung und dem Zeitraum der nach Beendigung der Arbeitsverhältnisse zu erfüllenden Verpflichtungen übereinstimmen soll (25.91).
- Nachzuverrechnender Dienstzeitaufwand resultiert entweder aus der Änderung bestehender oder aus der Einführung neuer Pläne. Er entsteht nicht, wenn der Anspruch des Arbeitnehmers erst nach Ablauf einer bestimmten Frist wirksam wird, innerhalb dieses Zeitraums jedoch schon Ansprüche erworben wurden, da dieser Aufwand als laufender Aufwand zur Leistungserbringung zu erfassen ist. Im Wesentlichen wird ein solcher Aufwand in der Praxis aus Plankürzungen resultieren; der in diesem Fall negative nachzuverrechnende Aufwand zur Leistungserbringung (in Bezug auf frühere Perioden) wird linear über den durchschnittlichen Zeitraum bis zum Eintritt der Unverfallbarkeit verteilt (25.112). Der Effekt der Reduzierung der künftigen Arbeitsleistung wird zum Zeitpunkt der Kürzung ergebniswirksam erfasst (25.129).
- Die zu passivierende Pensionsrückstellung wird netto, d.h. abzüglich des Zeitwertes ggf. vorhandenen Planvermögens, bilanziert. Dies ist bspw. der Fall, wenn eine kommunale Gebietskörperschaft Beträge über die ermittelte Umlage hinaus an den Versorgungsverband leistet. Dies ist auch der Fall, wenn der Versorgungsverband einen Kapitalstock aufbaut (25.118).
- Wenn so gut wie sicher ist, dass eine andere Einheit Teile der erworbenen Ansprüche des Arbeitnehmers erstatten wird (z.B. bei Dienstherrenwechsel), sind die Erstattungsansprüche als separater Vermögenswert zum Zeitwert zu aktivieren (25.121). Auch in der Ergebnisrechnung können Aufwendungen für Pensionsrückstellungen mit Erträgen aus Erstattungsansprüchen saldiert werden.

- Eine Einheit darf Vermögenswerte und Verbindlichkeiten aus unterschiedlichen Plänen nur dann gegeneinander aufrechnen, wenn sie ein einklagbares Recht hat, die Überdeckung eines Plans tatsächlich zur Begleichung von Verpflichtungen aus der Unterdeckung eines anderen Plans zu verwenden und sie beabsichtigt, den Ausgleich auf Nettobasis durchzuführen oder die Überdeckung des einen Plans zur Ablösung der Verpflichtungen des anderen Plans zu verwenden (25.136).
- Es bestehen umfangreiche Angabepflichten zu leistungsorientierten Plänen (25.140 ff.).

3.7.2 Tabellarischer Abgleich der Regelungen des IPSAS 25 mit Gemeindehaushaltsrecht

Bundesland	§§	
	§§ GO/KVerf	GemHV/GemHKV/KomHKV
Brandenburg	§ 82 Abs. 1	§ 48 Abs. 1 Nr. 1-3, Abs. 2, § 58 Abs. 2 Nr. 9
Baden-Württemberg	§ 90 Abs. 2, § 91 Abs. 4 S. 2, § 95 Abs. 1	§ 17 Nr. 8, § 41 Abs. 2, § 44 Abs. 4, § 52 Abs. 4 Nr. 3.1, § 53 Abs. 2 Nr. 4
Bayern	Art. 74 Abs. 4 S. 2	§ 74 Abs. 1 Nr. 1, 2, § 77 Abs. 5, § 85 Abs. 3 Nr. 3, § 86 Abs. 2 Nr. 3, 12
Hessen	§ 108 Abs.3 S. 2	§ 39 Abs. 1 Nr. 1-3, Abs. 2 Nr. 1, Abs. 3, § 41 Abs. 6, § 49 Abs. 4 Nr. 3
Mecklenburg-Vorpommern	§ 60 Abs. 1	§ 35 Abs. 1 Nr. 1-3, Abs. 3, 4, § 47 Abs. 1, Abs. 5 Nr. 3.1, § 48 Abs. 2 Nr. 17
Niedersachsen	--	§ 43 Abs. 1 Nr. 1, Abs. 3, § 54 Abs. 4 Nr. 3
Nordrhein-Westfalen	§ 88, § 91 Abs. 2 Nr. 2	§ 36 Abs. 1, § 41 Abs. 4 Nr. 3.1
Rheinland-Pfalz	§ 108 Abs. 1	§ 31 Abs. 1, § 33 Abs. 1, § 36 Abs. 1 Nr. 1, 2 und Abs. 2-3, § 47 Abs. 1, Abs. 5 Nr. 3.1
Saarland	§ 96 Abs. 1, Abs. 2 Nr. 2	§ 29 Abs. 1, § 31 Abs. 1, § 32 Abs. 1 Nr. 1-3, Abs. 4-6, § 42

Bundesland	§§ GO/KVerf	§§
		GemHV/GemHKV/KomHKV
		Abs. 1, Abs. 4 Nr. 3.1
Sachsen	§ 85a	§ 34 Abs. 1, § 36 Abs. 1, § 37 Abs. 1, § 41 Abs. 1 Nr. 1 und 2, Abs. 2, 3, § 51 Abs. 3 Nr. 3a), b)
Sachsen-Anhalt	§ 103 Abs. 3, § 104a, § 108 Abs. 1	§ 32, § 34 Abs. 1, 3, § 35 Abs. 1 Nr. 1, 2 und S. 2-4, Abs. 2, § 38 Abs. 5, § 46 Abs. 4 Nr. 3a), e) aa)
Schleswig-Holstein	--	§ 24 Nr. 1, 2, 3, § 37 Abs. 1, § 40 Abs. 1, 3, § 41 Abs. 6, 8, § 48 Abs. 2 Nr. 3.1, 3.2
Thüringen	§ 19 Abs. 1, § 30 Abs. 5 ThürKDG	§ 33 Abs. 1, § 35 Abs. 1, § 38 Abs. 1 Nr. 1-3, Abs. 4, 5, § 43 Abs. 4, § 49 Abs. 1, Abs. 5 Nr. 3.1

3.7.3 Analyse der Unterschiede und Gemeinsamkeiten mit niedersächsischem und nordrhein-westfälischem Gemeindehaushaltsrecht

IPSAS 25.28 unterscheidet zwischen beitragsorientierten (defined contribution plans) und leistungsorientierten (defined benefit plans) Plänen. Eine solche Unterscheidung enthalten die haushaltsrechtlichen Regelungen beider betrachteter Bundesländer nicht. Wendet man die Erläuterungskriterien des IPSAS 25 auf die Altersversorgungsverpflichtungen der kommunalen Gebietskörperschaften gegenüber ihren Beschäftigten an, fallen Versorgungsansprüche von Beamten unter den Begriff der leistungsorientierten Pläne, während die Zusatzversorgung gegenüber den tariflich beschäftigten Arbeitnehmern unter den Begriff der beitragsorientierten Pläne fällt. Grund hierfür ist, dass im Rahmen der Verpflichtungen aus beamtenrechtlichen Versorgungsansprüchen das versicherungsmathematische Risiko und das Anlagerisiko bei der Gebietskörperschaft verbleibt, während im Hinblick auf Verpflichtungen für tariflich Beschäftigte das versicherungsmathematische Risiko und das Anlagerisiko beim Arbeitnehmer liegen und die Gebietskörperschaft über die Höhe der Beiträge hinaus weder rechtlich noch faktisch zur Zahlung darüber hinausgehender Beiträge verpflichtet ist.

Gemäß IPSAS 25.77 ist für die Berechnung des Barwerts der Verpflichtungen aus leistungsorientierten Plänen und des damit im Zusammenhang stehenden laufenden Dienstzeitaufwands bzw. des ggf. nachzuverrechnenden Dienstzeitaufwands die Methode der laufenden Einmalprämien anzuwenden, das zu den Anwartschaftsbarwertverfahren gehört. Hierbei werden die Leistungsanteile entweder gemäß der Planformel oder, wenn die Arbeitsleistung in späteren Jahren zu einem wesentlich höheren Leistungsniveau führt als in früheren Jahren, linear den Dienstjahren zugerechnet (25.80). Im Gegensatz hierzu schreiben die haushaltsrechtlichen Regelungen beider betrachteter Länder (§ 43 Abs. 3 GemHKVO Nds., § 36 Abs. 1 GemHVO NRW) die Anwendung des Teilwertverfahrens vor, das zu den Anwartschaftsdeckungsverfahren gehört. Zentraler Unterschied zwischen beiden Verfahren ist, dass bei Anwendung des Teilwertverfahrens die künftigen, auf den Pensionseintrittstermin abgezinsten Pensionsleistungen mit einem Rückwärtsverteilungsfaktor gleichmäßig auf die Dienstjahre verteilt werden, während bei der Methode der laufenden Einmalprämien eine Ungleichgewichtung der Perioden auftritt.⁴⁴ Während beim Teilwertverfahren der Pensionsaufwand der Periode ausgehend von der Bewertung der tatsächlichen Verpflichtung berechnet wird (bilanzorientierter Ansatz), wird der Pensionsaufwand der Periode beim Verfahren der laufenden Einmalprämien um aperiodische Einflüsse geglättet ausgewiesen (ergebnisorientierter Ansatz).⁴⁵ Die Berechnung nach dem Teilwertverfahren basiert auf den aktuellen Bezügen des einzelnen Beamten, Gehaltstrends werden nicht einbezogen und Leistungserhöhungen erst dann berücksichtigt, wenn sie eingetreten sind (vergangenheitsorientierte Sichtweise). Dies führt dazu, dass im Vergleich zur Methode der laufenden Einmalprämien zu Beginn eines Dienstverhältnisses höhere Verpflichtungsbeiträge und in späteren Jahren niedrigere Verpflichtungsbeiträge ergebniswirksam erfasst werden. Während das Teilwertverfahren die Aufwendungen eher gleichmäßig über die Dienstzeit verteilt, wird der Pensionsaufwand bei der Methode der laufenden Einmalprämien eher stärker auf spätere Dienstjahre verlagert.⁴⁶ Die beiden Verfahren unterscheiden sich somit grundsätzlich und stehen im Widerspruch zueinander. Daher wären die haushaltsrechtlichen Regelungen im Fall der Übernahme des IPSAS 25 in das EPSASs-System diesbezüglich anzupassen. Hinsichtlich der Einflussfaktoren auf die Bewertung sind im Rahmen der finanziellen versicherungsmathematischen Annahmen beim Verfahren der Methode der laufenden Einmalprämien auch künftige Gehaltssteigerungen zu berücksichtigen, die beim Teilwertverfahren keine Berück-

⁴⁴ Vgl. Pellens, Bernhard u.a.: Internationale Rechnungslegung, 6. Aufl., S. 445

⁴⁵ Vgl. Wielenberg, Stefan, Blecher, Christian: IAS 19 Leistungen an Arbeitnehmer (Employee Benefits), in: Münchner Kommentar zum Bilanzrecht, Band 1, IAS 19, Tz. 27, 4. Ergänzungslieferung 2013

⁴⁶ Vgl. Pellens u.a., a.a.O., S. 446

sichtigung finden, da hier zukünftige Änderungen nicht antizipiert werden, sondern lediglich die Stichtagsannahmen, d.h. die aktuelle Höhe der Bezüge zum Bilanzstichtag, relevant sind. Der anzuwendende Diskontierungssatz wird durch IPSAS 25.91 nicht konkret festgelegt. Er soll den Zeitwert des Geldes widerspiegeln und währungs- sowie fristenkongruent sein. IPSAS 25.94 führt aus, dass er sich entweder an der Marktrendite für Regierungsanleihen in gleicher Währung und Laufzeit oder alternativ, wenn kein ausreichend entwickelter Markt für Regierungsanleihen besteht, an der Marktrendite erstrangiger, festverzinslicher Unternehmensanleihen oder anderer Finanzinstrumente in gleicher Währung und Laufzeit orientieren soll. In den Gemeindehaushaltsordnungen beider Länder ist ein kapitalmarktunabhängiger Abzinsungssatz von 5% verpflichtend festgelegt. Diese Regelung steht im Widerspruch zu IPSAS 25.91, nach dessen Regelungen der Diskontierungssatz aktuell bei ca. 2,3% und damit wesentlich niedriger liegen dürfte.

IPSAS 25.105 sieht die sog. Korridormethode zur Behandlung versicherungsmathematischer Gewinne und Verluste vor, die durch Erhöhungen oder Verminderungen des Barwerts der Verpflichtung oder des Planvermögens in einer Periode entstehen (diese basieren ausschließlich auf Schätzungenauigkeiten durch die prospektive Ermittlung des Pensionsaufwands und haben nichts mit Wertänderungen der Verpflichtung zu tun). Gründe hierfür können sein, dass die tatsächliche Entwicklung von den Annahmen abweicht oder Schätzungen versicherungsmathematischer Annahmen (z.B. Zinssatz, Fluktuation, Sterblichkeit, Gehaltsentwicklung) verändert werden müssen. Dies würde zu einer erheblichen Änderung des Barwerts der Verpflichtung führen, die zeitlich gestreckt ergebniswirksam zu erfassen sind, um Ergebnisauswirkungen abzuschwächen. Hiernach sind versicherungsmathematische Gewinne und Verluste solange ergebnisneutral in einer Nebenrechnung zu erfassen, bis ihr gesamter kumulierter Betrag am Ende der Vorperiode 10% des Barwerts der Verpflichtung übersteigt. Der diese Grenze übersteigende Betrag ist nach IPSAS 25.106 über die durchschnittliche Restarbeitszeit aller im Plan erfassten Arbeitnehmer ergebniswirksam als Pensionsaufwand zu verteilen; andere systematische Verteilungsverfahren sind jedoch zulässig, sodass die die Grenze übersteigende Betrag auch in der Periode der Entstehung in voller Höhe ergebniswirksam erfasst werden dürfte. Da im Rahmen des Teilwertverfahrens versicherungsmathematische Gewinne und Verluste nicht entstehen, enthalten die haushaltsrechtlichen Regelungen hierzu naturgemäß keine Aussagen; die errechnete Veränderung des Bestands an Pensionsrückstellungen wird in voller Höhe ergebniswirksam erfasst.

An dieser Stelle ist anzumerken, dass sich die Behandlung versicherungsmathematischer Gewinne und Verluste nach IPSAS und IFRS momentan voneinander unterscheidet. IAS 19 sah bis zu seiner Überarbeitung im Jahr 2011 ebenfalls die Korridormethode vor, in der seit 2013 gültigen Fassung ist diese Methode jedoch nicht mehr zugelassen. Aufgrund der inhalt-

lichen Nähe derjenigen IPSASs, denen ein IAS zugrunde liegt, ist davon auszugehen, dass das IPSASB mittelfristig auch eine Überarbeitung des IPSAS 25 im Sinne einer Anpassung an die geänderten Vorschriften des IAS 19 vornehmen wird.

IPSAS 25.65 (d) i.V.m. 25.118 ff. sieht die Saldierung des zum Zeitwert bewerteten Planvermögens von dem Bestand an Pensionsrückstellungen vor. Planvermögen liegt vor, wenn Mittel zur Erbringung künftiger Pensionsleistungen außerhalb der Gebietskörperschaft angesammelt werden (z.B. in Form einer Kapitalversicherung bei Dritten). Eine solche Saldierung sowie eine Bewertung des Planvermögens zum Zeitwert ist nach den haushaltsrechtlichen Regelungen beider betrachteter Bundesländer nicht zulässig, da einerseits ein Saldierungsverbot von Posten der Aktivseite mit Posten der Passivseite besteht (§ 42 Abs. 2 GemHKVO Nds. und § 41 Abs. 2 GemHVO NRW) und andererseits Vermögensgegenstände höchstens mit den (fortgeführten) Anschaffungs- oder Herstellungskosten zu bewerten sind (§ 91 Abs. 2 Nr. 1 GO NRW und § 124 Abs. 4 NKomVG).

Im Zusammenhang mit Verpflichtungen aus leistungsorientierten Plänen stehende Erstattungsansprüche (bspw. ggü. vorherigen Dienstherrn) sind gemäß IPSAS 25.121 auf der Aktivseite zum Zeitwert zu aktivieren. Dies entspricht auch den haushaltsrechtlichen Regelungen beider Bundesländer. In der IPSASs-Ergebnisrechnung kann der Pensionsaufwand jedoch vermindert um die Erstattungsansprüche ausgewiesen werden. Eine solche Saldierung ist wiederum nach den haushaltsrechtlichen Vorschriften beider Bundesländer aus Gründen des Saldierungsverbots von Erträgen und Aufwendungen nicht erlaubt (§ 50 Abs. 1 GemHKVO Nds. und § 38 Abs. 1 GemHVO NRW).

IPSAS 25.140 ff. fordert zudem umfangreiche Anhangangaben in Bezug auf leistungsorientierte Pläne. Die haushaltsrechtlichen Regelungen zu den (Pensions-)Rückstellungen sowie zum Anhang enthalten keine explizit zu Pensionsrückstellungen zu leistende Angaben.

3.7.4 Zusammenfassung der identifizierten Abweichungen

Die in Kapitel 3.7.3 identifizierten Abweichungen der haushaltsrechtlichen Regelungen eines oder beider betrachteter Bundesländer von den Regelungen des IPSAS 25 können wie folgt zusammengefasst werden:

- IPSAS 25.28, 25.30: Beamtenrechtliche Versorgungsansprüche fallen unter den Begriff der leistungsorientierten Pläne (defined benefit plans), während die Versorgungsansprüche aus der Zusatzversorgung der tariflich Beschäftigten unter den Begriff der beitragsorientierten Pläne (defined contribution plans) fallen.
- IPSAS 25.77: Als versicherungsmathematische Bewertungsmethode ist die Methode der laufenden Einmalprämien zwingend anzuwenden. Diese Methode unterscheidet

sich grundlegend vom Teilwertverfahren, welches ausgehend vom Steuerrecht in die haushaltsrechtlichen Regelungen beider betrachteter Länder als zwingendes Verfahren übernommen wurde. Somit ist festzustellen, dass § 43 Abs. 3 GemHKVO Nds. und § 36 Abs. 1 GemHVO NRW im Widerspruch zu IPSAS 25.77 stehen.

- IPSAS 25.91: Der Diskontierungssatz ist in beiden betrachteten Bundesländer in den Verordnungen in Höhe von 5% fest vorgegeben, während er sich nach IPSAS an der Marktrendite für Regierungsanleihen in gleicher Währung und Laufzeit orientieren soll und damit variabel festzulegen ist.
- IPSAS 25.105: Gemäß IPSAS 25 ist für die Erfassung versicherungsmathematischer Gewinne und Verluste die sog. Korridormethode vorgesehen, die bei Anwendung des Teilwertverfahrens, wie durch kommunalrechtliche Regelungen verpflichtend vorgesehen, nicht relevant ist.
- 25.65 (d) i.V.m. 25.118 ff.: Besteht bei einer kommunalen Gebietskörperschaft Planvermögen, so ist eine Saldierung der Pensionsverpflichtungen mit dem zum Zeitwert bewerteten Planvermögen zulässig. Dies steht im Widerspruch zu den haushaltsrechtlichen Regelungen beider Bundesländer, die eine Saldierung von Aktiva mit Passiva ausdrücklich ausschließen. Darüber hinaus ist ggf. vorhandenes Planvermögen in der kommunalen Bilanz in beiden Ländern höchstens mit den Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten zu bewerten.
- IPSAS 25.121: Eine Saldierung des Aufwands für Pensionen mit Erstattungsansprüchen ist haushaltsrechtlich in beiden betrachteten Bundesländern nicht zulässig.
- IPSAS 25.140 ff.: Es sind umfangreichere und detaillierte Anhangangaben zu Verpflichtungen aus leistungsorientierten Plänen erforderlich als nach derzeitigem Gemeindehaushaltsrecht.

3.8 IPSAS 28-30: Verbindlichkeiten

3.8.1 Kernaussagen

Die Darstellung (d.h. Ausweis), Bilanzierung und Bewertung von finanziellen Verbindlichkeiten, die als Finanzinstrument klassifiziert werden, sowie die hierzu erforderlichen Anhangangaben sind in den IPSASs 28-30 geregelt. Zusätzlich hierzu regelt IPSAS 19 die Bilanzierung von Verbindlichkeiten, die keine Finanzinstrumente sind. IPSAS 28 bezieht sich auf die Darstellung, die Ansatz- und Bewertungsregelungen finden sich in IPSAS 29, und IPSAS 30 regelt die erforderlichen Anhangangaben. Die wichtigsten Kernaussagen der IPSASs 28-30 in Bezug auf Verbindlichkeiten sind:

- Eine finanzielle Verbindlichkeit (28.9) ist entweder
 - o eine vertragliche Verpflichtung, einer anderen Einheit Zahlungsmittel oder andere finanzielle Vermögenswerte zu liefern, oder finanzielle Vermögenswerte oder Schulden mit einer anderen Einheit zu unvorteilhaften Bedingungen zu tauschen, oder
 - o ein Vertrag, der ein originäres Finanzinstrument darstellt (d.h. dessen Wertänderung nicht von einem Basisobjekt wie Zinssatz oder Wechselkurs abhängt) und der durch eine variable Anzahl eigener Eigenkapitalinstrumente (z.B. Aktien) der Einheit erfüllt wird oder werden kann, oder
 - o ein Vertrag, der ein derivatives Finanzinstrument darstellt (d.h. dessen Wertänderung von einem Basisobjekt wie Zinssatz oder Wechselkurs abhängt) und der nicht durch den Austausch eines festgelegten Betrags an Zahlungsmitteln oder anderen finanziellen Vermögenswerten gegen eine festgelegte Anzahl eigener Eigenkapitalinstrumente der Einheit erfüllt wird oder werden kann.
- Aus dieser Definition wird ersichtlich, dass für das Vorliegen einer finanziellen Verbindlichkeit eine vertragliche Vereinbarung notwendig ist. Verbindlichkeiten, die auf gesetzlichen oder hoheitlichen Grundlagen (z.B. öffentlich-rechtliche Forderungen) beruhen, sind daher vom Anwendungsbereich der IPSAS 28-30 nicht erfasst; für sie gelten die Vorschriften zur Bilanzierung und Bewertung von IPSAS 19.
- Finanzielle Verbindlichkeiten deutscher kommunaler Gebietskörperschaften gemäß IPSASs 28-29 sind somit Anleihen, Verbindlichkeiten aus kreditähnlichen Rechtsgeschäften in Form von Hypotheken-, Grund- und Rentenschulden und Restkaufgeldern, Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen sowie einige Arten von Transferverbindlichkeiten (in den Fällen, in denen die Verbindlichkeit durch vertragli-

che Regelung entsteht) wie z.B. Schuldendiensthilfen und einige sonstige Verbindlichkeiten wie z.B. sonstige Wertpapiersschulden. Verbindlichkeiten, die unter IPSAS 19 fallen, sind einige Arten von Transferverbindlichkeiten wie Finanzausgleichsverbindlichkeiten, Steuerverbindlichkeiten, Verbindlichkeiten aus durchlaufenden Posten (z.B. Verbindlichkeiten aus abzuführender Lohn- und Kirchensteuer oder Verbindlichkeiten gegenüber den Sozialversicherungsträgern), Verbindlichkeiten aus sozialen Leistungen sowie Verbindlichkeiten aus Zuweisungen und Zuschüssen für laufende Zwecke und aus Investitionszuschüssen (die gemäß IPSAS 23 zu bilanzieren sind), sofern die Verbindlichkeit durch gesetzliche oder hoheitliche Regelungen entsteht.

- Zinsaufwand sowie Gewinne und Verluste im Zusammenhang mit finanziellen Verbindlichkeiten sind ergebniswirksam zu erfassen (28.40).
- Finanzielle Vermögenswerte und finanzielle Verbindlichkeiten sollen gegeneinander aufgerechnet werden, wenn die Einheit einen rechtlich durchsetzbaren Anspruch zur Aufrechnung hat und beabsichtigt, den Ausgleich auf Nettobasis durchzuführen oder den finanziellen Vermögenswert und die Verbindlichkeit gleichzeitig zu realisieren (28.47).
- Finanzielle Verbindlichkeiten sind entweder der Kategorie „ergebniswirksam zum Zeitwert bewertete Verbindlichkeiten“ oder der Kategorie „andere finanzielle Verbindlichkeiten“ zuzuordnen. Alle finanziellen Verbindlichkeiten, die nicht der ersten Kategorie angehören, sind der zweiten Kategorie als Auffangkategorie zuzuordnen (29.10).
- „Ergebniswirksam zum Zeitwert bewertete Verbindlichkeiten“ sind solche, die entweder zu Handelszwecken gehalten werden (d.h. zur Erzielung von Gewinnen aus kurzfristigen Preissteigerungen) oder solche, die freiwillig bei der erstmaligen Bilanzierung in diese Kategorie eingeordnet werden, weil dies zu einer Vermeidung oder Reduzierung von Ansatz- oder Bewertungsinkonsistenzen führt oder eine Gruppe finanzieller Verbindlichkeiten vom Management auf Grundlage des Zeitwerts überwacht und gesteuert wird (29.10).
- Finanzielle Verbindlichkeiten sind zu passivieren, wenn die Einheit Vertragspartner wird (29.16). Sie sind auszubuchen, wenn die vertraglichen Verpflichtungen beglichen, aufgehoben oder erfüllt wurden (29.41).
- Ein Tausch von Schuldinstrumenten mit substantiell abweichenden Bedingungen zwischen einem bestehenden Kreditgeber und –nehmer ist als Tilgung der ursprünglichen und Eingehen einer neuen finanziellen Verbindlichkeit zu bilanzieren. Dies gilt auch, wenn Bedingungen eines existierenden Vertrags substantiell geändert werden (29.42).

- Sämtliche finanziellen Verbindlichkeiten sind erstmalig zum Zeitwert zu passivieren; bei der Kategorie „andere finanzielle Verbindlichkeiten“ sind die direkt zurechenbaren Transaktionskosten vom Zeitwert abzuziehen (29.45).
- Bei der Folgebewertung sind „ergebniswirksam zum Zeitwert bewertete Verbindlichkeiten“ weiterhin zum Zeitwert und „andere finanzielle Verbindlichkeiten“ zu fortgeführten Anschaffungskosten (d.h. abzgl. Tilgungen) unter Anwendung der Effektivzinsmethode zu bewerten (29.49). Wenn die Anschaffungskosten vom Rückzahlungsbetrag abweichen, wird die Differenz mittels der Effektivzinsmethode über die Laufzeit des Kredits amortisiert (d.h. der Verbindlichkeit jährlich zugerechnet). Veränderungen des Zeitwerts bei „ergebniswirksam zum Zeitwert bewerteten Verbindlichkeiten“ werden ergebniswirksam erfasst.
- Eine Umgliederung einer „ergebniswirksam zum Zeitwert bewerteten Verbindlichkeit“ in die Kategorie „andere finanzielle Verbindlichkeiten“ und umgekehrt ist nicht erlaubt, d.h. die erstmalige Zuordnung ist grundsätzlich bindend (29.53).
- Die Bilanzierung und Bewertung von finanziellen Verbindlichkeiten gemäß IPSASs 28-29 hat retrospektiv zu erfolgen, d.h. die Eröffnungsbilanzwerte und alle Vorjahreswerte, die im Abschluss enthalten sind, sind so anzupassen, als wären die Regelungen der Standards schon immer angewendet worden (28.56, 29.114).
- IPSAS 30 enthält umfangreiche Angabepflichten in Bezug auf Finanzinstrumente; relevant in Bezug auf Verbindlichkeiten sind die Tz. 11 – 14, 24 – 25, 29-36, 38 – 43, 46.

3.8.2 Tabellarischer Abgleich der Regelungen der IPSAS 28-30 zum Themenbereich Verbindlichkeiten mit Gemeindehaushaltsrecht

Bundesland	§§	
	§§ GO/KVerf	GemHV/GemHKV/KomHKV
Brandenburg	--	§ 50 Abs. 6, § 53 Abs. 3
Baden-Württemberg	§ 91 Abs. 4 S. 2, § 95 Abs. 1	§ 44 Abs. 4, § 48 Abs. 3, § 52 Abs. 4 Nr. 4
Bayern	Art. 74 Abs. 4 S. 2	§ 77 Abs. 5, § 81 Abs. 3, § 85 Abs. 3 Nr. 4
Hessen	§ 108 Abs.3 S. 2	§ 45 Abs. 3
Mecklenburg-Vorpommern	§ 60 Abs. 1	§ 33 Abs. 6, § 36 Abs. 3, § 47 Abs. 1, Abs. 5 Nr. 4.6
Niedersachsen	§ 124 Abs. 4 S. 6	§ 45 Abs. 8, § 49 Abs. 2, § 54

Bundesland	§§ GO/KVerf	§§
		GemHV/GemHKV/KomHKV
		Abs. 4 Nr. 2
Nordrhein-Westfalen	§ 91 Abs. 2 Nr. 2	§ 28 Abs. 2, § 41 Abs. 4 Nr. 4, § 42 Abs. 2, § 47, § 54 Abs. 1 S. 1
Rheinland-Pfalz	§ 108 Abs. 1	§ 31 Abs. 1, § 33 Abs. 1, § 34 Abs. 6, § 37 Abs. 3, § 42 Abs. 5, § 47 Abs. 1, Abs. 5 Nr. 4, § 52
Saarland	§ 96 Abs. 1, Abs. 2 Nr. 2	§ 29 Abs. 1, § 31 Abs. 1, § 35 Abs. 5, § 38 Abs. 3, § 42 Abs. 1, Abs. 4 Nr. 4
Sachsen	--	§ 34 Abs. 1, § 36 Abs. 1, § 37 Abs. 1, § 39 Abs. 3, § 42, § 51 Abs. 3 Nr. 4
Sachsen-Anhalt	§ 104a, § 108 Abs. 1	§ 32, § 34 Abs. 1, 3, § 37 Nr. 1, § 42 Abs. 3, § 46 Abs. 4 Nr. 4
Schleswig-Holstein	--	§ 35a Abs. 1, § 37 Abs. 1, § 40 Abs. 1, § 41 Abs. 6, § 48 Abs. 2 Nr. 4, § 49 Abs. 2
Thüringen	§ 19 Abs. 1, § 30 Abs. 5 ThürKDG	§ 33 Abs. 1, § 35 Abs. 1, § 36 Abs. 6, § 39 Abs. 3, § 43 Abs. 4, § 49 Abs. 1, Abs. 5 Nr. 4

3.8.3 Analyse der Unterschiede und Gemeinsamkeiten mit niedersächsischem und nordrhein-westfälischem Gemeindehaushaltsrecht

Eine Klassifizierung in unterschiedliche Kategorien von finanziellen Verbindlichkeiten, wie IPSAS 29.10 sie vorsieht und anhand derer sich die Folgebewertung finanzieller Verbindlichkeiten unterscheidet, sieht das kommunale Haushaltsrecht nicht vor. Verbindlichkeiten sind nach kommunalem Haushaltsrecht in Anlehnung an das Handelsrecht in beiden betrachteten Bundesländern zum Rückzahlungsbetrag anzusetzen (§ 124 Abs. 4 S. 6 NKomVG, § 91 Abs. 2 Nr. 2 GO NRW). Hier liegt ein grundlegender Unterschied zu IPSAS 29, dessen Grundregel für sämtliche finanziellen Vermögenswerte und Verbindlichkeiten eine Erstbewer-

tung zum beizulegenden Zeitwert vorsieht (29.45). Bei finanziellen Verbindlichkeiten, die nicht ergebniswirksam zum beizulegenden Zeitwert folgebewertet werden, sind bei der Erstbewertung die Transaktionskosten vom beizulegenden Zeitwert abzuziehen (29.45). Damit werden Verbindlichkeiten nach IPSAS 29 grundsätzlich zum Barwert anstelle des Rückzahlungsbetrags angesetzt.

Zudem besteht in Niedersachsen die Pflicht zur Aktivierung eines Disagios als aktiver Rechnungsabgrenzungsposten, während in Nordrhein-Westfalen für die Aktivierung eines Disagios ein Aktivierungswahlrecht besteht (§ 49 Abs. 2 GemHKVO Nds., § 42 Abs. 2 GemHVO NRW). Der aktive Rechnungsabgrenzungsposten ist im Fall der Aktivierung des Disagios in beiden betrachteten Bundesländern planmäßig über maximal die gesamte Laufzeit der Verbindlichkeit aufzulösen. Bei der Aufnahme eines mit einem Disagio versehenen Darlehens ergibt sich somit eine Abweichung zu IPSAS 29, da nach IPSAS 29 nur der geringere, vereinnahmte Betrag passiviert wird und im Rahmen der Folgebewertung eine Aufzinsung mittels der Effektivzinsmethode vorzunehmen ist, sodass sich am Ende der Laufzeit der Verbindlichkeit der Rückzahlungsbetrag in der Bilanz ergibt.

Im Rahmen der Folgebewertung werden Verbindlichkeiten, die der Kategorie „Ergebniswirksam zum Zeitwert bewertet“ zugeordnet wurden, auch weiterhin zum Zeitwert bewertet, während die der Kategorie „andere finanzielle Verbindlichkeiten“ zugeordneten Verbindlichkeiten zu fortgeführten Anschaffungskosten mittels der Effektivzinsmethode bewertet werden. Das Anwendungsfeld der „ergebniswirksam zum Zeitwert bewerteten“ Verbindlichkeiten dürfte in der kommunalen Praxis äußerst gering sein (z.B. mit der Absicht des kurzfristigen Rückerwerbs begebene Anleihen), sodass die Folgebewertung zu fortgeführten Anschaffungskosten die Regelbewertung der kommunalen finanziellen Verbindlichkeiten darstellen dürfte.

3.8.4 Zusammenfassung der identifizierten Abweichungen

Die in Kapitel 3.8.3 identifizierten Abweichungen der haushaltsrechtlichen Regelungen eines oder beider betrachteter Bundesländer von den Regelungen der IPSAS 28-30 im Hinblick auf Verbindlichkeiten können wie folgt zusammengefasst werden:

- IPSAS 29.45: Die Bewertung sämtlicher finanzieller Verbindlichkeiten erfolgt nach IPSAS 29 zum Zeitwert anstelle des Rückzahlungsbetrags, wie nach kommunalem Haushaltsrecht in beiden betrachteten Ländern vorgeschrieben.
- IPSAS 29.49: Keine Aktivierung eines Disagios, stattdessen Bewertung zu fortgeführten Anschaffungskosten mittels der Effektivzinsmethode, während die haushaltsrechtlichen Regelungen entweder eine Pflicht (Niedersachsen) oder ein Wahlrecht (Nord-

rhein-Westfalen) zur Aktivierung eines Disagios unter den aktiven Rechnungsabgrenzungsposten vorsehen.

3.9 *Rahmenkonzept*

3.9.1 **Einleitende Bemerkungen**

Das Rahmenkonzept (Conceptual Framework) liegt zumindest in Teilen bislang lediglich in einer Entwurfsfassung vor und soll voraussichtlich im September 2014 endgültig beschlossen werden. Allerdings gilt das Rahmenkonzept nicht unmittelbar und hat voraussichtlich keinen Vorrang vor den Regelungen der einzelnen IPSASs. Insofern kommt dem Rahmenkonzept lediglich eine ergänzende bzw. klarstellende Funktion zu. Die wesentlichen Inhalte des Rahmenkonzepts mit Stand April 2014 werden im nachfolgenden Kapitel dieses Gutachtens dargestellt. Da es noch nicht endgültig verabschiedet ist und in seiner Entwurfsfassung bereits zahlreichen Änderungen unterlag, wird es nicht in die Analyse der Abweichungen im Rahmen dieses Gutachtens einbezogen, um unrichtige Aussagen im Falle einer weiteren Überarbeitung bis zur endgültigen Veröffentlichung zu vermeiden.

3.9.2 **Kernaussagen**

Das Rahmenkonzept liegt erst in Teilen (Kapitel 1-4) in endgültiger Fassung vor. Diese Teile beschreiben die Funktion und den Status des Rahmenkonzepts, die Zielsetzung und Adressaten von Jahresabschlüssen, die allgemeinen Zwecken dienen, die Grundsätze ordnungsmäßiger Berichterstattung (qualitative Anforderungen) sowie die rechnungslegende Einheit. Die weiteren Teile des Rahmenkonzepts liegen derzeit lediglich in Entwurfsfassung vor; sie sollen im September 2014 endgültig verabschiedet sein und beinhalten Regelungen zu Definitionen und Bilanzansatz (F ED 2), Bewertungsmaßstäben (F ED 3) sowie Regelungen zur Darstellung von Informationen im Jahresabschluss (F ED 4). In den nachfolgenden Kernaussagen sind auch diejenigen Teile enthalten, die bisher lediglich in Entwurfsfassung (Stand: März 2014) vorliegen; diese sind mit „ED“ gekennzeichnet. An dieser Stelle sei deshalb ausdrücklich darauf hingewiesen, dass sich die Aussagen der Kapitel, die bislang lediglich in der Entwurfsfassung vorliegen, noch ändern können.

Das Rahmenkonzept, welches die konzeptionellen Grundlagen für die Rechnungslegung nach IPSASs formuliert, beinhaltet die folgenden Kernaussagen:

- Das Rahmenkonzept selber stellt keinen IPSAS dar. Aus diesem Grund haben die Regelungen des Rahmenkonzepts auch keinen Vorrang gegenüber den Regelungen der IPSASs; im Konfliktfall haben die Regelungen der IPSASs sogar Vorrang gegen-

über den Regelungen des Rahmenkonzepts (F 1.2). Das Rahmenkonzept soll einerseits dazu dienen, Hilfestellung in Bilanzierungs- und Bewertungsfragen zu bieten, zu denen noch kein IPSAS oder keine Praxisempfehlung (Recommended Practice Guideline, kurz „RPG“) vorliegt (F 1.3) und soll andererseits Ausgangspunkt für die Erarbeitung neuer Standards durch das IPSASB sein (F 1.1).

- Der Anwendungsbereich des Rahmenkonzepts liegt auf Jahresberichten, die zu allgemeinen Zwecken erstellt werden („general purpose financial reports“, kurz „GPFR“); diese richten sich v.a. an Adressaten, die nicht die Möglichkeit besitzen, Jahresberichte einzufordern, die ihren spezifischen Informationsbedürfnissen entsprechen (F 1.4). GPFRs umfassen mehr Informationen als solche, die im Rahmen eines Jahresabschlusses vermittelt werden (F 2.29). Sie bestehen aus den Einzel- und Konzernabschlüssen mit ihren einzelnen Bestandteilen (Bilanz, Ergebnisrechnung, Finanzrechnung, Eigenkapitalveränderungsrechnung, Segmentberichte) inklusive dem Anhang und der Darstellung ergänzender Informationen, die die Informationen der Jahresabschlüsse ergänzen, erläutern oder vervollständigen (F 1.4, 1.6). Das Rahmenkonzept ist anzuwenden von zentralen, regionalen und kommunalen Gebietskörperschaften; umfasst hiervon sind Ministerien, Abteilungen, Programme, Kommissionen, Agenturen und Gremien, Sozialversicherungsträger und internationale Regierungsorganisationen (F 1.8)
- Ziel von IPSASs-Jahresberichten ist die Bereitstellung von Informationen zur Erfüllung der Rechenschaftspflicht und die Vermittlung entscheidungsnützlicher Informationen (F 2.1).
- Primäre Adressaten von IPSASs-Jahresberichten sind Leistungsempfänger, Ressourcengeber und deren Vertreter (Mitglieder von Legislativorganen) (F 2.3, 2.4).
- Informationsbedürfnisse dieser Adressaten bestehen v.a. hinsichtlich der Leistungsfähigkeit der Einheit in der Rechnungslegungsperiode (hinsichtlich der Erstellung ihrer Dienstleistungen sowie anderer operativer und finanzieller Zwecke, der Bewirtschaftung der Ressourcen und der Einhaltung der Budgetvorgaben), der Zahlungsfähigkeit und Solvenz der Einheit, der langfristigen Zukunftsfähigkeit der Leistungserstellung der Einheit und ihrer Veränderungen aufgrund von Aktivitäten während der Rechnungslegungsperiode sowie der Fähigkeit der Einheit, sich an veränderte Rahmenbedingungen anzupassen (z.B. demografische oder weltwirtschaftliche Faktoren) (F 2.11).
- Jahresberichte, die allgemeinen Zwecken dienen, sollen daher Informationen über die Vermögens- Ertrags- und Finanzlage einer öffentlichen Einheit beinhalten (F 2.14-2.16). Um diese Informationen besser verstehen und interpretieren zu können, sollte

die Einheit zusätzliche Informationen bereitstellen, bspw. zur Einhaltung von Budgetvorgaben (F 2.18-2.21), Informationen zur Messung der Zielerreichung von Aktivitäten (F 2.22-2.24) sowie Erwartungen hinsichtlich der Leistungserstellung in künftigen Perioden (F 2.25-2.27) und den Auswirkungen von Aktivitäten der Rechnungslegungsperiode auf künftige Perioden (F 2.17).

- Die Grundsätze ordnungsmäßiger Berichterstattung (qualitative Anforderungen an Jahresberichte) sind Relevanz („relevance“), glaubwürdige Darstellung („faithful representation“), Verständlichkeit („understandability“), Zeitnähe („timeliness“), Vergleichbarkeit („comparability“) und Begründetheit („verifiability“) (F 3.2). Beherrschende Beschränkungen der Informationen von Jahresberichten zu allgemeinen Zwecken sind die Wesentlichkeit („materiality“), die Abwägung zwischen Kosten und Nutzen der Informationsbereitstellung („cost-benefit“) und die Abwägung zwischen den qualitativen Anforderungen im Sinne einer angemessenen Ausgewogenheit („appropriate balance“) (F 3.3).
- Nach dem Grundsatz der Relevanz müssen die vermittelten Informationen einen bestätigenden und/oder prognostizierenden Wert haben, um die Zwecke der Rechnungslegung zu erfüllen (F 3.6).
- Der Grundsatz der glaubwürdigen Darstellung beinhaltet die Sekundärgrundsätze der Vollständigkeit („completeness“), Neutralität („neutrality“), Fehlerfreiheit („free from material error“) sowie der wirtschaftlichen Betrachtungsweise („substance over form“). (F 3.10).
- Der Grundsatz der Verständlichkeit beinhaltet, dass die Informationsqualität so beschaffen sein muss, dass sachkundige Adressaten ihre Bedeutung verstehen; Informationen dürfen nicht deshalb weggelassen werden, weil sie für bestimmte Adressaten zu schwer verständlich sein könnten (F 3.17, 3.18).
- Der Grundsatz der Zeitnähe erfordert die Bereitstellung von Informationen zu einem Zeitpunkt, zu dem diese Informationen Relevanz für Rechenschafts- und Entscheidungszwecke haben (F 3.19).
- Der Grundsatz der Vergleichbarkeit besteht aus drei Dimensionen: Vergleichbarkeit der Informationen mit zu früheren Zeitpunkten bereitgestellten prospektiven Informationen einer Einheit und Vergleichbarkeit der Informationen einer Einheit im Zeitablauf (intertemporale Vergleichbarkeit) sowie Vergleichbarkeit ähnlicher Informationen verschiedener Einheiten (interorganisationale Vergleichbarkeit) (F 3.24). Die adäquate Einhaltung der Grundsätze der Stetigkeit („consistency“) sowie der Einheitlichkeit („uniformity“) (F 3.22, 3.23) unterstützen die Einhaltung des Grundsatzes der Vergleichbarkeit.

- Der Grundsatz der Begründetheit („verifiability“) besagt, dass sich die Adressaten von Jahresabschlüssen zu allgemeinen Zwecken darauf verlassen können, dass die vermittelten Informationen wirtschaftliche und andere Umstände glaubwürdig darstellen (F 3.26).
- Der Grundsatz der Wesentlichkeit als Beschränkung der Grundsätze ordnungsmäßiger Rechnungslegung besagt, dass der Jahresabschluss alle Informationen enthalten muss, deren Weglassen oder Falschdarstellung dazu führen kann, dass die Rechenschaftspflicht der Einheit nicht erfüllt wird oder deren Weglassen oder Falschdarstellung die Entscheidungen von Adressaten beeinflusst (F 3.32). Die Wesentlichkeit von Informationen hängt dabei von der Art und dem Betrag des jeweiligen Abschlusspostens ab.
- Die Abwägung zwischen Kosten und Nutzen der bereitgestellten Informationen soll sicherstellen, dass der aus der Informationsbereitstellung resultierende Nutzen die Kosten der Informationsbereitstellung übersteigt (F 3.35).
- Grundsätzlich muss bei der Erstellung eines Jahresberichts zu allgemeinen Zwecken zwischen den verschiedenen Grundsätzen ordnungsmäßiger Berichterstattung abgewogen werden; Ziel ist es, eine angemessene Balance zwischen den verschiedenen Grundsätzen herzustellen, die dazu führt, die Ziele eines Jahresberichts bestmöglich zu erreichen (F 3.42).
- Die rechnungslegende Einheit ist eine Regierung oder eine andere öffentliche Einheit, ein Programm oder ein identifizierbarer Teil einer Aktivität, welcher Jahresberichte zu allgemeinen Zwecken erstellt (F 4.1); die rechnungslegende Einheit kann dabei auch aus zwei oder mehreren einzelnen Einheiten bestehen, die einen Jahresbericht zu allgemeinen Zwecken derart erstellen, als wären Sie eine einzige Einheit – solche rechnungslegenden Einheiten werden als rechnungslegende Konzerneinheit bezeichnet (F 4.2). Die Abgrenzung mehrerer rechnungslegender Einheiten orientiert sich nicht nur an der rechtlichen Selbständigkeit von Einheiten; auch rechtlich unselbständige Einheiten oder Teile von Einheiten können rechnungslegungspflichtig sein, wenn es Adressaten für die von ihnen zu erstellenden Jahresberichte gibt (F 4.8, 4.11).
- Bilanzierungsfähige Abschlussposten in der IPSASs-Rechnungslegung sind Vermögenswerte („assets“) und Schulden („liabilities“) in der Bilanz, revenue („Erträge“) und expenses („Aufwendungen“) in der Ergebnisrechnung sowie Zuflüsse von Eigentümern („ownership contributions“) und Abflüsse an Eigentümer („ownership distributions“) in anderen Bestandteilen der IPSASs-Rechnungslegung (F ED 2 1.5).

- Das Reinvermögen („net assets“) ist definiert als Differenz zwischen den Vermögenswerten und den Schulden (F ED 2 1.6).
- Die Nettosition („net financial position“) ist wie folgt definiert: Vermögenswerte – Schulden + (andere Ressourcen („other resources“) – andere Verpflichtungen („other obligations“)) (F ED 2 1.7).
- Das Reinvermögen und die Nettosition sind keine bilanzierungsfähigen Abschlussposten, sondern Residualgrößen, die sich aus den bilanzierungsfähigen Abschlussposten ergeben (F ED 2 1.8).
- Vermögenswerte sind Ressourcen, die
 - a. aus vergangenen Ereignissen resultieren,
 - b. von der Einheit kontrolliert werden. (F ED 2 2.1)
- Eine Ressource ist verknüpft mit der Fähigkeit, Dienstleistungspotential oder wirtschaftlichen Nutzen zu generieren (F ED 2 2.2). Dienstleistungspotential ist die Fähigkeit eines Vermögenswertes, von der Einheit zur Erstellung von Gütern oder für die Bereitstellung von Dienstleistungen, die dazu beitragen, die Ziele der Einheit zu erreichen, genutzt zu werden (F ED 2 2.3); es muss nicht mit Netto-Zahlungszuflüssen verbunden sein. Als Beispiele können Kultur, Erholungs-, Verteidigungsvermögenswerte und andere öffentliche Güter genannt werden; Vermögenswerte, die Dienstleistungspotential beinhalten, sind meist in ihrer Art spezialisiert, um konkrete Ziele zu erreichen (F ED 2 2.4).
- Die folgenden Indikatoren können als Anhaltspunkte für das Kriterium der Kontrolle (b.) durch die Einheit dienen (F ED 2 2.7):
 - o rechtliches Eigentum,
 - o Verfügungsmacht über die Ressource oder die Fähigkeit, den Zugang zu der Ressource zu beschränken,
 - o die Mittel, um die Verwendung der Ressource im Hinblick auf die mit dieser zu erreichenden Ziele sicherzustellen, oder
 - o ein durchsetzbares Recht bezüglich des Dienstleistungspotentials oder des wirtschaftlichen Nutzens der Ressource.
- Schulden sind (F ED 2 3.1)
 - a. gegenwärtige Verpflichtungen, die
 - b. aus vergangenen Ereignissen resultieren, und die
 - c. zu einem Abfluss von Ressourcen führen.
- Gegenwärtige Verpflichtungen (a.) sind rechtliche oder andere Bestimmungen; es kommt hier nicht auf die rechtliche, sondern auf die tatsächliche wirtschaftliche Aus-

gestaltung des Sachverhalts an (F ED 2 3.2). Die Verpflichtung muss aber immer gegenüber externen Dritten bestehen (F ED 2 3.5).

- Wenn die Verpflichtung rechtlich durchsetzbar ist, ist sie eine gegenwärtige Verpflichtung. Es gibt aber auch andere bindende Verpflichtungen, die entstehen, wenn die Einheit eine bestimmte Handlungsweise angedeutet und damit eine begründete Erwartung gegenüber Dritten geweckt hat, dass sie bestimmte Verantwortlichkeiten übernehmen wird, sodass zum gegenwärtigen Zeitpunkt nur geringe oder keine Alternativen bestehen, die Erfüllung der Verpflichtung zu vermeiden (F ED 2 3.7, 3.11).
- Alle Vermögenswerte und Schulden, die die abstrakte (d.h. die Definition) und konkrete (d.h. Erfüllung der Wahrscheinlichkeit und zuverlässige Meßbarkeit) Bilanzierungsfähigkeit erfüllen, sind in der Bilanz zu erfassen (F ED 2 6.2). Außer in denen Fällen, in denen ein IPSAS die Erfassung von anderen Ressourcen und anderen Verpflichtungen in der Bilanz erlaubt, obwohl sie nicht die Definition eines Vermögenswerts oder einer Schuld erfüllen, entsprechen sich das Reinvermögen und die Nettoposition (F ED 2 6.2).
- Zuflüsse von Eigentümern („contributions from owners“) sind Zuflüsse von Ressourcen an die Einheit von externen Dritten in ihrer Funktion als Eigentümer, die zur Existenz oder der Erhöhung des Anteils am Reinvermögen der Einheit führen (F ED 2 6.3).
- Abflüsse an Eigentümer („distributions to owners“) sind Abflüsse von Ressourcen von der Einheit an externe Dritten in ihrer Funktion als Eigentümer, die zum Erlöschen oder der Verringerung des Anteils am Reinvermögen der Einheit führen (F ED 2 6.4).
- Erträge sind (F ED 2 4.1)
 - o Erhöhungen von Vermögenswerten oder anderen Ressourcen und Verringerungen von Schulden einer Einheit in der gegenwärtigen Rechnungslegungsperiode, die zu einer Erhöhung der Nettoposition führen, mit Ausnahme von Zuflüssen von Eigentümern, sowie
 - o Abnahmen von anderen Verpflichtungen („other obligations“), die in früheren Perioden erfasst wurden.
- Aufwendungen sind (F ED 2 4.2)
 - o Erhöhungen der Schulden und anderen Verpflichtungen und Verringerungen von Vermögenswerten einer Einheit in der gegenwärtigen Rechnungslegungsperiode, die zu einer Verringerung der Nettoposition führen, mit Ausnahme von Abflüssen an Eigentümer, sowie
 - o Abnahmen von anderen Ressourcen („other resources“) einer Einheit, die in früheren Perioden erfasst wurden.

- Erträge und Aufwendungen, die die abstrakte und konkrete Bilanzierungsfähigkeit erfüllen, sind ergebniswirksam zu erfassen (F ED 2 4.7).
- Die Zielsetzung der Bewertung von Vermögenswerten und Schulden besteht darin, diejenigen Bewertungsmaßstäbe auszuwählen, die die finanzielle Leistungsfähigkeit, die operative Leistungsfähigkeit und die Dienstleistungskosten der gegenwärtigen Rechnungslegungsperiode am zuverlässigsten widerspiegeln, um die Rechenschaftspflicht der Einheit zu erfüllen und Entscheidungsprozesse zu unterstützen (F ED 3 2.2).
- Die folgenden Bewertungsmaßstäbe für Vermögenswerte werden im Rahmenkonzept diskutiert (F ED 3 2.5):

Bewertungsmaßstab	Angebots- oder nachfrageorientiert	Beobachtbar oder nicht beobachtbar auf einem Markt	Einheitsspezifisch oder nicht einheitsspezifisch
Historische Kosten („historical cost“)	angebotsorientiert	Grundsätzlich beobachtbar	Einheitsspezifisch
Marktwert in einem offenen, aktiven und geordneten Markt („market value in open, active and orderly market“)	Angebot = Nachfrage	Beobachtbar	Nicht einheitsspezifisch
Marktwert in einem inaktiven Markt („market value in inactive market“)	nachfrageorientiert	Abhängig von der Bewertungstechnik	Nicht einheitsspezifisch
Wiederherstellungswert („replacement value“)	angebotsorientiert	Beobachtbar	Einheitsspezifisch
Nettoveräußerungswert („net selling price“)	nachfrageorientiert	Beobachtbar	Einheitsspezifisch
Nutzwert („value in use“)	nachfrageorientiert	Nicht beobachtbar	Einheitsspezifisch

- Die folgenden Bewertungsmaßstäbe für Schulden werden im Rahmenkonzept diskutiert (F ED 3 2.6):

Bewertungsmaßstab	Zugangs- oder Abgangswerte	Korrespondierender Wertmaßstab für Vermögenswerte
Historische Kosten („historical cost“)	angebotsorientiert	Historische Kosten
Marktwert („market value“)	Angebot = Nachfrage	Marktwert
Übernahmewert („assumption price“)	angebotsorientiert	Wiederherstellungswert
Ablöswert („cost of release“)	nachfrageorientiert	Nettoveräußerungswert
Erfüllungsbetrag („cost of fulfilment“)	nachfrageorientiert	Nutzwert

- Historische Kosten sind die Gegenleistung in Form von Zahlungsmitteln oder – äquivalenten, um einen Vermögenswert zu erwerben oder der Marktwert einer anderen Gegenleistung zum Zeitpunkt des Erwerbs oder der Entwicklung (F ED 3 3.1). Historische Kosten werden durch planmäßige und ggf. außerplanmäßige Abschreibungen über die Nutzungsdauer des Vermögenswertes verteilt; sie werden nach der Ersterfassung nicht an geänderte Preise oder Werterhöhungen des Vermögenswertes angepasst (F ED 3 3.1, 3.2). In Bezug auf Schulden sind historische Kosten die Gegenleistung, die eine Einheit als Ausgleich für das Eingehen einer Verpflichtung in Zahlungsmitteln oder –äquivalenten erhält, oder der Wert einer anderen Gegenleistung, die eine Einheit zum Zeitpunkt des Eingehens der Verpflichtung erhält (F ED 3 4.2).
- Zeitwerte spiegeln die wirtschaftlichen und finanziellen Umstände am Bilanzstichtag wieder (F ED 3 3.11), hierzu gehören die Marktwerte für Vermögenswerte und Schulden sowie der Wiederherstellungswert, der Nettoveräußerungswert und der Nutzwert für Vermögenswerte (F ED 3 3.12) sowie der Übernahmewert, der Ablöswert und der Erfüllungsbetrag für Schulden (F ED 3 4.1).
- Der Marktwert eines Vermögenswertes ist der Betrag, zu dem ein Vermögenswert zwischen sachverständigen, bereitwilligen Parteien in einer unabhängigen Transaktion getauscht wird (F ED 3 3.13). Offene, aktive und geordnete Märkte haben die folgenden Charakteristika: es gibt keine Beschränkungen für Transaktionswillige, Transaktionen finden in einer für die Preisfindung ausreichenden Regelmäßigkeit und einem ausreichenden Umfang statt und es gibt viele Marktteilnehmer, die über ausreichende Informationen verfügen, sodass die gegenwärtige Preisbildung fair erfolgen kann (F

ED 3 3.17). In der Praxis gibt es solche Märkte nur selten. Inaktive Märkte sind solche, auf denen Vermögenswerte gehandelt werden, die einzigartig sind und selten gehandelt werden, sodass Transaktionen individuell ausgehandelt werden und es eine Bandbreite möglicher Preise gibt, zu denen eine Transaktion abgeschlossen werden kann. Transaktionskosten auf solchen Märkten sind üblicherweise hoch. Aus diesem Grund sind Schätzverfahren notwendig, um den Preis zu ermitteln, zu dem eine Transaktion auf einem solchen Markt zum gegenwärtigen Zeitpunkt und den gegenwärtigen Konditionen abgeschlossen werden würde (F ED 3 3.18). Der Marktwert von Schulden ist der Betrag, zu dem die Verpflichtung zwischen sachverständigen, bereitwilligen Parteien in einer unabhängigen Transaktion beglichen werden müsste (F ED 3 4.6).

- Der Wiederherstellungswert eines Vermögenswerts ist der wirtschaftlichste Betrag, der für die Einheit notwendig ist, um das Dienstleistungspotential eines Vermögenswerts (inklusive des Veräußerungswertes am Ende des Nutzungsdauer) zu ersetzen (F ED 3 3.26). Der Übernahmewert ist der Betrag, den die Einheit vernünftigerweise akzeptieren würde, um eine bestehende Verpflichtung zu übernehmen (F ED 3 4.13).
- Der Nettoveräußerungswert eines Vermögenswerts ist der Betrag, den die Einheit durch den Verkauf des Vermögenswerts erzielen kann, nach Abzug der Veräußerungskosten (F ED 3 3.38). Der Ablöswert von Schulden ist der Betrag, der (a) entweder durch den Gläubiger zur Erfüllung der Verpflichtung akzeptiert wird oder (b) den eine dritte Partei verlangen würde, um die Schuld zu übernehmen (F ED 3 4.8).
- Der Nutzwert eines Vermögenswerts ist der gegenwärtige Wert des verbleibenden Dienstleistungspotentials oder des wirtschaftlichen Nutzens für die Einheit, wenn der Vermögenswert weiter genutzt wird, und der Nettobetrag, den die Einheit durch die Veräußerung des Vermögenswerts am Ende der Nutzungsdauer erzielen wird (F ED 3 3.47). Der Erfüllungsbetrag von Schulden ist der gegenwärtige Betrag (Tageswert), um die mit den Schulden verbundene Verpflichtung zu erfüllen (F ED 3 4.18).
- Unter der Darstellung („presentation“) von Informationen wird die Auswahl („information selection“), die Platzierung („information location“) und die Organisation („information organization“) von Informationen, die in Jahresberichten enthalten sind, verstanden (F ED 4 1.5). Ziel ist es, Informationen zur Verfügung zu stellen, die der Zielsetzung finanzieller Berichterstattung und den Grundsätzen ordnungsmäßiger Berichterstattung unter Berücksichtigung ihrer Beschränkungen entsprechen; die Darstellung umfasst dabei die Anzeige („display“) und den Ausweis („disclosure“) von Informationen (F ED 4 1.6). Angezeigte und ausgewiesene Informationen haben die

gleiche Relevanz (F ED 4 1.11); der Ausweis von Informationen ersetzt nicht die Anzeige von Informationen (F ED 4 1.13).

- Anzuzeigende Informationen kommunizieren die Schlüsselinformationen eines Jahresberichts und sind in prägnanter, verständlicher Form darzustellen mit Hilfe von Darstellungsmethoden wie eindeutigen Bezeichnungen, Tabellen oder Grafiken. Auszuweisende Informationen dienen dazu, in Jahresberichten angezeigte Informationen verständlicher zu machen, indem bspw. angewandte Methoden erläutert werden und angezeigte Informationen in disaggregierter Form dargestellt werden (F ED 4 1.7, 1.9). In einigen Fällen werden dieselben Informationen in den verschiedenen Bestandteilen eines Jahresberichts angezeigt und ausgewiesen, jedoch mit unterschiedlicher Zielsetzung.
- Die Informationsauswahl soll sich an den wirtschaftlichen oder sonstigen Umständen, hinsichtlich derer die Informationen notwendig sind, den Zielsetzungen finanzieller Berichterstattung, den Grundsätzen ordnungsgemäßer Berichterstattung und den Informationen, deren Angabe in Jahresberichten vorgeschrieben ist, orientieren. Der Grundsatz der Wesentlichkeit spielt bei der Informationsauswahl eine bedeutende Rolle (F ED 4 2.1-2.3). Die Informationsauswahl sollte so erfolgen, dass keine Informationsüberfrachtung auftritt (F ED 4 2.13); aus diesem Grund ist eine Priorisierung und Zusammenfassung wichtig, damit alle wesentlichen Transaktionen und Ereignisse in ihrer Substanz dargestellt werden (F ED 4 2.14, 2.15). Zudem sollte eine kontinuierliche und kritische Überprüfung der Informationsauswahl stattfinden (F ED 4 2.17).
- Die Informationsplatzierung umfasst Entscheidungen darüber, in welchem Bestandteil der Jahresberichte Informationen enthalten sein sollen und an welcher Stelle innerhalb eines Bestandteils die Informationen platziert werden sollen (F ED 4 3.3).
- Die Informationsorganisation dient im Wesentlichen der Zielerreichung finanzieller Berichterstattung und der Einhaltung der Grundsätze ordnungsmäßiger Berichterstattung (F ED 4 4.1). Sie soll sicherstellen, dass Schlüsselbotschaften verständlich dargestellt werden; dies schließt die Identifizierung wichtiger Zusammenhänge ein (F ED 4 4.2). Die Informationsorganisation trägt dazu bei, Zusammenhänge zwischen Informationen in unterschiedlichen Teilen des Jahresberichts zu betonen, die Ähnlichkeit von Informationen in unterschiedlichen Teilen des Jahresberichts aufzuzeigen und gemeinsame Zwecke von Informationen in unterschiedlichen Teilen des Jahresberichts zu verdeutlichen (F ED 4 4.6-4.9). Bei der Informationsanzeige in Jahresabschlüssen ist darauf zu achten, dass diese einen strukturierten Überblick über die Vermögens-, Ergebnis- und Finanzlage einer Einheit erlaubt (F ED 4 4.10). Der In-

formationsausweis im Anhang ist so zu organisieren, dass der Zusammenhang zwischen angezeigten Informationen in den Rechnungen und den auszuweisenden Informationen deutlich wird (z.B. durch Verweise innerhalb der Rechnungen zu den dazugehörigen Angaben im Anhang) (F ED 4 4.14).

4. Beispielhafte Einschätzung des erforderlichen Umstellungsaufwands für kommunale Gebietskörperschaften in Deutschland

Zum Zweck der Einschätzung des (einmaligen) Umstellungsaufwands für die Erstellung einer ersten Eröffnungsbilanz nach EPSASs bei den beiden, von der Projektgruppe bestimmten kommunalen Gebietskörperschaften fanden am 23.06.2014 Vor-Ort-Termine mit den Finanzverantwortlichen statt. Bei der Stadt Münster waren dies Herr Alfons Reinkemeier (Stadtkämmerer) sowie Herr Michael Schetter (Amtsleiter des Amtes für Finanzen und Beteiligungen). Gesprächspartner des Landkreises Osnabrück waren Herr Hans-Jörg Haferkamp (Leiter des Fachdienstes Finanzen und Kommunalaufsicht), Herr Rainer Vinke (Leiter der Abteilung Finanzen und Controlling) sowie Herr Johannes Hawighorst (Leiter der Rechnungsprüfung). Im Rahmen der Vor-Ort-Gespräche wurden auf Basis des aktuellsten, verfügbaren Jahresabschlusses (Einzelabschluss, jeweils des Jahres 2012) die Themenbereiche identifiziert, bei denen sich Anpassungsbedarfe in der Rechnungslegung ergeben unter der Annahme, dass die Regelungen der EPSASs die Regelungen der IPSASs 1:1 adaptieren. Im Anschluss an das Gespräch wurde eine Tabelle erstellt, in der die wesentlichen, relevanten Themenbereiche auf Basis der Besprechungsergebnisse zusammengefasst wurden. Diese Tabelle wurde von den Ansprechpartnern vor Ort in einem zweiten Schritt mit dem geschätzten Umstellungsaufwand in Personentagen ergänzt. Diese Schätzungen bilden die Grundlage für den in den nachfolgenden beiden Unterkapiteln beschriebenen Umstellungsaufwand. Wie bei Schätzungen üblich sind die nachfolgenden Ausführungen als überschlägig geschätzte Orientierungswerte zu verstehen, da noch keine konkreten Umrechnungen erfolgt sind.

4.1 Stadt Münster

Der bei der Stadt Münster geschätzte (einmalige) Umstellungsaufwand bewegt sich zwischen 600 und 1200 Personentagen sowie einem zusätzlichen Sachaufwand von ca. 250.000 € für die IT-technische Umsetzung der erforderlichen Anpassungen. Die breite Spanne beim geschätzten Personalaufwand in Tagen ergibt sich daraus, dass die IPSAS

viele Bewertungswahlrechte beinhalten, deren Übernahme oder Einschränkung im Rahmen der Erarbeitung von EPSAS derzeit noch nicht vorausgesehen werden kann. Der geschätzte Personal- und Sachaufwand ergibt sich v.a. aus folgenden Sachverhalten:

- Es wird im Zuge der Anpassungen der veränderten Bilanzgliederung nach Fristigkeit mit Personalaufwand von ca. 20-25 Tagen für die Festlegung der Stammdaten (Bestandskonten und Bilanzstruktur) und Zuordnung der Bewegungsdaten zu den neuen Stammdaten gerechnet; in diesem Zusammenhang wird zusätzlich mit einem geschätzten Sachaufwand von 20.000 € für die Unterstützung bei der IT-technischen Umsetzung der Anpassungen gerechnet.
- Im Hinblick auf die Anpassungen in Bezug auf das Sachanlagevermögen wird mit einem Personalaufwand im Umfang von 223 – 528 Personentagen gerechnet. Grundlage dieser Schätzung sind die folgenden Annahmen:
 - Eine Neubewertung des sonstigen Sachanlagevermögens (mit Ausnahme der als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien) ist nicht notwendig; dies setzt voraus, dass das Wahlrecht des IPSAS 17 der Bewertung zu fortgeführten Anschaffungs- oder Herstellungskosten oder zu Zeitwerten unverändert in die EPSAS übernommen wird und dieses Wahlrecht auch für die Erstellung der ersten Eröffnungsbilanz nach EPSAS gilt.
 - Abschreibung des Sachanlagevermögens nach dem Komponentenansatz, nach dem jeder Teil einer Sachanlage (betrifft in Münster v.a. Infrastrukturvermögen sowie bebaute Grundstücke) mit einem bedeutsamen Anschaffungswert im Verhältnis zum Gesamtwert des Vermögensgegenstands getrennt abgeschrieben wird. Sofern der Komponentenansatz für den Altbestand an Vermögenswerten nicht angewendet werden muss, entfällt der größte Teil des o.g. geschätzten Personalaufwands. Sofern der Komponentenansatz jedoch eng ausgelegt würde, könnte sich der geschätzte Personalaufwand sogar noch erhöhen.
 - Neubewertung von Gebäuden mit einem Erinnerungswert von 1 €.
 - Auflösung von Instandhaltungsrückstellungen für Infrastrukturvermögen und bebaute Grundstücke.
- Die Bewertung des Finanzanlagevermögens wäre v.a. in Bezug auf Anteile an verbundenen Unternehmen sowie Beteiligungen anzupassen, wofür ein Personalaufwand von 20 – 30 Personentagen kalkuliert wird.
- Im Bereich des Umlaufvermögens wären die unter den Vorräten auszuweisenden zum Verkauf gehaltenen Grundstücke wertmäßig anzupassen. Dies betrifft in der

Stadt Münster ca. 600 Grundstücke, wofür ein Personalaufwand von ca. 75 Personentagen zu veranschlagen wäre.

- Desweiteren sind Forderungen mit fortgeführten Anschaffungskosten unter Anwendung der Effektivzinsmethode zu bilanzieren, wofür ein Personalaufwand von ca. 10-20 Personentagen und zusätzlich Sachaufwand von 20.000 – 30.000 € einzukalkulieren wären.
- Die Anpassung der unter den Sonderposten auf der Passivseite bilanzierten Sachverhalte erfordert einen geschätzten Personalaufwand von 45 – 65 Tagen. Dies beinhaltet
 - die Ermittlung der erhaltenen Investitionszuwendungen, bei denen noch eine Rückzahlungsverpflichtung besteht und die Anpassung der Auflösungsdauer an diesen Zeitraum (anstelle der Auflösung über die Nutzungsdauer des bezuschussten Vermögensgegenstands),
 - die Ausbuchung der Investitionszuwendungen, bei denen das nicht mehr der Fall ist,
 - die Ausbuchung der Sonderposten für Beiträge, sowie
 - die Umbuchung und Auflösung der unter den sonstigen Sonderposten ausgewiesenen Sachverhalte.
- Im Hinblick auf erforderliche Anpassungen der Pensionsrückstellungen ist eine verlässliche Einschätzung des Umstellungsaufwands derzeit nicht möglich. Nach jetzigem Stand wird mit einem konkreten Aufwand von ca. 6 Tagen zu rechnen sein. Je nachdem, wie die konkreten Regelungen zur Bewertung von Pensionsrückstellungen gestaltet sein werden, kann sich dieser Aufwand jedoch erheblich erhöhen, da die Pensionsrückstellungen vom Personalamt der Stadt Münster selbst berechnet werden. Der Aufwand von 6 Tagen setzt voraus, dass in Bezug auf Pensionsrückstellungen derzeit angewandte Pauschalierungsregelungen wie bspw. im Hinblick auf den Beginn der ruhegehaltfähigen Dienstzeit unverändert angewendet werden können. Sofern diese Regelungen einer tatsächlichen individuellen Prüfung unterzogen werden müssten, erhöht sich der zu veranschlagende Personalaufwand erheblich. Der Aufwand zur Anpassung von Instandhaltungsrückstellungen wurde bereits im Rahmen der Aufwandsschätzung zu Anpassungen des Sachanlagevermögens berücksichtigt; der Aufwand zur Anpassung der sonstigen Rückstellungen ist vernachlässigbar.
- Für die Erfüllung der Anforderungen an die Segmentberichterstattung nach IPSASs wird ebenfalls mit einem erheblichen Personalaufwand von 150 – 300 Personentagen gerechnet, der eine eingehende Analyse des Ist-Zustands bzw. Anpassungsbedarfs

sowie eine umfassende Neukonzeptionierung für 70 Produktgruppen (=Teilpläne) umfasst. Zusätzlich hierzu wird in Bezug auf die IT-technische Umsetzung der Anforderungen mit einem zusätzlichen Sachaufwand von ca. 200.000 € gerechnet.

- Der mit der Erstellung eines erstmaligen Anhangs nach IPSASs/EPSASs verbundene Personalaufwand kann aktuell ebenfalls nicht verlässlich bestimmt werden. Es ist aber davon auszugehen, dass er sich ungefähr im Bereich von ca. 70-120 Personentagen bewegen würde.
- Die Erstellung des Anhangs würde neben dem einmaligen Umstellungsaufwand auch in der laufenden Bilanzierung nach EPSASs zu einem dauerhaften zusätzlichen Aufwand im Vergleich zur Rechnungslegung nach jetzigem kommunalem Haushaltsrecht führen. Diese Aussage gilt auch für andere Themenbereiche wie bspw. die Beurteilung, ob Anhaltspunkte für die Durchführung von Werthaltigkeitstests bei Vermögenswerten bestehen, die jährlich zu erfolgen hat.

4.2 *Landkreis Osnabrück*

Der beim Landkreis Osnabrück geschätzte (einmalige) Umstellungsaufwand bewegt sich zwischen 550 und 650 Personentagen sowie einem zusätzlichen Sachaufwand von 370.000 € für die Zeitwertermittlung bebauter Grundstücke in Form externer Gutachten (sofern erforderlich) sowie die IT-technische Umsetzung der Anpassungen.

Der geschätzte Personal- und Sachaufwand ergibt sich v.a. aus folgenden Sachverhalten:

- Es wird im Zuge der Anpassungen der veränderten Bilanzgliederung nach Fristigkeit mit einem Personalaufwand von ca. 5-10 Tagen gerechnet; die hiermit verbundenen Sachkosten für die Berichtsprogrammierung und Auswertungsunterstützung werden auf ca. 5.000 € geschätzt.
- Anpassungen des Umfangs der zu aktivierenden Herstellungskosten in Form zu aktivierender „produktionsbedingter Kosten der allgemeinen Verwaltung“ (gemäß Vollkostenansatz nach IPSASs), die bislang in den aktivierten Eigenleistungen nicht enthalten sind, in Höhe von ca. 10 Personentagen.
- Die unter den immateriellen Vermögenswerten aktivierten geleisteten Investitionszuschüsse sind auf ihre Aktivierungsfähigkeit zu überprüfen, was in einem Personalaufwand von ca. 10 Personentagen resultiert.
- Im Hinblick auf die Anpassungen in Bezug auf das Sachanlagevermögen wird mit einem Personalaufwand im Umfang von ungefähr 460 Personentagen gerechnet. Grundlage dieser Schätzung sind die folgenden Annahmen:
 - Eine Neubewertung des sonstigen Sachanlagevermögens (mit Ausnahme der als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien) ist nicht notwendig; dies setzt vo-

raus, dass das Wahlrecht des IPSAS 17 der Bewertung zu fortgeführten Anschaffungs- oder Herstellungskosten oder zu Zeitwerten unverändert in die EPSAS übernommen wird und dieses Wahlrecht auch für die Erstellung der ersten Eröffnungsbilanz nach EPSASs gilt. Würde jedoch eine Bewertung zu Zeitwerten nach EPSASs für die Eröffnungsbilanz gefordert, wird der Aufwand hierfür auf ca. 450 Personentage für das Infrastrukturvermögen und das übrige bewegliche Vermögen und auf ca. 300.000 € für die Einholung von Verkehrswertermittlungen für die bebauten Grundstücke geschätzt.

- Abschreibung des Sachanlagevermögens nach dem Komponentenansatz, nach dem jeder Teil einer Sachanlage (betrifft v.a. Infrastrukturvermögen) mit einem bedeutsamen Anschaffungswert im Verhältnis zum Gesamtwert des Vermögensgegenstands getrennt abgeschrieben wird. Sofern der Komponentenansatz für den Altbestand an Vermögenswerten nicht angewendet werden muss, entfällt der größte Teil des o.g. geschätzten Personalaufwands.
- Neubewertung von Gebäuden mit einem Erinnerungswert von 1 €.
- Auflösung von Instandhaltungsrückstellungen für bebaute Grundstücke.
- Der Aufwand für die Neubewertung des Finanzanlagevermögens ist vernachlässigbar unter der Voraussetzung, dass verbundene Unternehmen und Beteiligungen entweder mittels der Equity-Methode oder mit Anschaffungskosten bewertet werden dürfen analog den Regelungen der IPSASs.
- Im Umlaufvermögen ergeben sich ebenfalls nur geringe Anpassungen, für die ein Aufwand von ca. 11-13 Personentagen einzukalkulieren wäre.
- Die Anpassung der unter den Sonderposten auf der Passivseite bilanzierten Sachverhalte erfordert einen geschätzten Personalaufwand von 10-20 Tagen. Dies beinhaltet
 - die Ermittlung der erhaltenen Investitionszuwendungen, bei denen noch eine Rückzahlungsverpflichtung besteht und die Anpassung der Auflösungsdauer an diesen Zeitraum (anstelle der Auflösung über die Nutzungsdauer des bezuschussten Vermögensgegenstands),
 - die Ausbuchung der Investitionszuwendungen, bei denen das nicht mehr der Fall ist.
- Im Hinblick auf erforderliche Anpassungen bei den Rückstellungen ergibt sich ebenfalls nur geringer Anpassungsbedarf. Hier wäre jedoch Sachaufwand in Höhe von ca. 2.000 € für die Einholung eines zweiten Gutachtens nach Neuberechnung der Pensionsrückstellungen einzukalkulieren.

- Für die Erfüllung der Anforderungen an die Segmentberichterstattung nach IPSASs wird ebenfalls mit einem Personalaufwand von 20-50 Personentagen für die erstmalige Einrichtung der Auswertungen sowie damit im Zusammenhang stehender Zuordnungsarbeiten gerechnet. Zusätzlich hierzu wird in Bezug auf die IT-technische Umsetzung der Anforderungen mit einem zusätzlichen Sachaufwand von ca. 20.000 € gerechnet.
- Der mit der Erstellung eines erstmaligen Anhangs nach IPSAS/EPSAS verbundene Personalaufwand kann aktuell ebenfalls nicht verlässlich bestimmt werden. Es ist aber davon auszugehen, dass er sich ungefähr im Bereich von ca. 60-70 Personentagen bewegen würde.
- Die Erstellung des Anhangs würde neben dem einmaligen Umstellungsaufwand auch in der laufenden Bilanzierung nach EPSASs zu einem dauerhaften zusätzlichen Aufwand im Vergleich zur Rechnungslegung nach jetzigem kommunalem Haushaltsrecht führen. Diese Aussage gilt auch für andere Themenbereiche wie bspw. die Beurteilung, ob Anhaltspunkte für die Durchführung von Werthaltigkeitstests bei Vermögenswerten bestehen, die jährlich zu erfolgen hat.

5. Einschätzung erforderlicher Softwareanpassungen (aus Sicht eines Softwareanbieters)

Der Umstellungsaufwand im Hinblick auf IT-technische Anpassungen ist abhängig davon, ob die betrachtete Gebietskörperschaft ihr System im Alleinbetrieb betreut oder ob sie an ein Rechenzentrum angeschlossen ist. In jedem Fall ist, wie schon aus dem vorhergehenden Kapitel ersichtlich, eine Anpassung der Stammdaten wie des Kontenplans etc. notwendig. Der Umfang der erforderlichen Anpassungen kann jedoch nicht pauschal geschätzt werden. Zusätzlich zu dem von den kommunalen Gebietskörperschaften geschätzten Sachaufwand für erforderliche IT-technische Anpassungen im vorhergehenden Kapitel sind ferner noch entwicklungsseitige Softwareanpassungen notwendig. Hierzu wurde beispielhaft eine Abschätzung der Anpassungen in Bezug auf die Finanzsoftware newsystem kommunal von Infoma vorgenommen. Zu diesem Zweck fand am 11.07.2014 ein Gespräch mit Herrn Steffen Schanz (Leiter Pre-Sales Consulting), Herrn Jürgen Scherer (Senior Consultant Pre-Sales) sowie in der Folge mit Herrn Armin Schiller (Produktmanager) statt. An dieser Stelle muss betont werden, dass die nachfolgenden Angaben nicht auf die Finanzsoftware anderer Hersteller übertragbar sind, da sich die im kommunalen Bereich im Einsatz befindlichen Systeme deutlich voneinander unterscheiden.

Die entwicklungsseitigen Anpassungen in Bezug auf newsystem kommunal werden nach jetziger Schätzung einen Umfang von ca. 10 Personentagen umfassen. Anpassungen betreffen

- die Erstellung eines Schemas für die Erstellung der Eigenkapitalveränderungsrechnung im Mastermandanten sowie die Aufnahme des Schemas in die Berichtsdefinition,
- die Entwicklung eines Programms, welches automatisiert Umbuchungen erstellt, um die Forderungen und Verbindlichkeiten aus den Nebenbuchhaltungen zu Zwecken der Segmentberichterstattung nach Segmenten aufzuteilen,
- ggf. Erstellung einer Mappingtabelle für Produkte/Produktgruppen/Produktbereiche, falls mehrere Konzernmandanten im Rahmen der Segmentberichterstattung zu einem Segment zusammenzufassen sind,
- Entwicklung einer Stapelverarbeitung, um die Verzinsung der Forderungen und Verbindlichkeiten bei Anwendung der Effektivzinsmethode automatisiert zu berechnen und zu buchen, sowie

- Ggf. Schaffung einer Möglichkeit zur Konsolidierung von Planzahlen zu Zwecken der Erstellung einer Vergleichsrechnung zwischen Plan- und Istwerten im Konzernabschluss.

6. Zusammenfassung und Bewertung der Ergebnisse

Wie in Kapitel 2 bereits angesprochen, liegt den International Public Sector Accounting Standards (IPSASs) und damit auch den ggf. künftig für alle Mitgliedsstaaten der EU geltenden European Public Sector Accounting Standards (EPSASs), da diese die IPSASs als primäre Referenzbasis verwenden sollen, ein grundlegend anderer Rechnungslegungszweck zugrunde als dem kommunalen Haushaltsrecht in Deutschland, welches unter Berücksichtigung der Spezifika des öffentlichen Sektors mehr oder weniger stark an die Vorschriften des Handelsgesetzbuches angelehnt ist. Ausgehend von der Vermittlung entscheidungsnützlicher Informationen steht die Vermittlung eines realistischen Bildes der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage im Mittelpunkt einer Rechnungslegung nach IPSASs. Auch nach dem Handelsrecht sowie im Rahmen des kommunalen Haushaltsrechts soll der Jahresabschluss ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage vermitteln, hier allerdings mit expliziten Verweis auf die Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung.⁴⁷ Trotz der gleich lautenden Formulierung der Zwecke des Jahresabschlusses unterscheidet sich die bilanzielle und bewertungsbezogene Vorgehensweise im System der IPSASs und nach kommunalem Haushaltsrecht in vielen Themenbereichen voneinander, da sich zur Realisierung des o.g. Zwecks im System der IPSASs die bilanzielle Behandlungsweise an der daraus resultierenden Entscheidungsnützlichkeit für die Adressaten auszurichten hat, während im Rahmen des Handelsrechts der „Gläubigerschutz“ und im kommunalen Haushaltsrecht eine daraus resultierende „vorsichtige“ Bilanzierung dominierend ist.⁴⁸

⁴⁷ Vgl. § 264 Abs. 2 S. 1 HGB sowie bspw. § 95 Abs. 1 S. 2 GO NRW. Durch Verweis auf die Beachtung der GoB wird sichergestellt, dass diese nicht unter Hinweis auf die Vermittlung eines tatsächlichen Bildes der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage ausgehebelt werden können.

⁴⁸ Die Ausrichtung an der Entscheidungsnützlichkeit von Informationen wird in der Wissenschaft v.a. dahingehend kritisiert, dass sie als Deduktionsbasis ungeeignet ist, da sich eine Vielzahl unterschiedlicher Bilanzierungsmethoden unter Bezugnahme auf dieses Ziel rechtfertigen lässt. Als Beispiel hierfür führt Ballwieser die bilanzielle Behandlung von Leasingverhältnissen gemäß der noch gültigen Fassung des IAS 17 sowie gemäß der überarbeiteten Fassung in Form des ED/2013/6 an; letzterer beinhaltet eine grundlegend andere Bilanzierung von Leasingverträgen als die bisher nach IAS 17 geforderte, da die Einteilung in Miet- und Finanzierungsleasingverträge künftig entfallen soll. Vgl. Ballwieser, Wolfgang: Warum es (noch immer) lohnt, über Gewinnermittlung nachzudenken, Abschiedsvorlesung vom 07.02.2014, abrufbar unter http://www.bwl.uni-muenchen.de/aktuelles/nachrichten/20140208/02_vortrag_abschiedsvorlesung.pdf, S. 8 ff.. Die unterschiedlichen

Zusammenfassend ist zunächst festzuhalten, dass die Mehrzahl der kommunalen Gebietskörperschaften in Deutschland (d.h. diejenigen, die schon auf Basis der Doppik ihren Haushalt aufstellen, diesen bewirtschaften und Rechnung legen) bei der Einführung europäischer Rechnungslegungsstandards auf der Basis von IPSASs wesentlich weniger umfangreich von Anpassungen betroffen sein werden als die staatlichen Ebenen mit Ausnahme der Bundesländer, die ebenfalls schon die Doppik eingeführt haben, da viele Informationen lediglich angepasst, aber nicht vollständig neu ermittelt werden müssen.

In formaler Hinsicht ergibt sich ein Änderungsbedarf bei der Gliederung der Bilanz (nach Fristigkeit der Positionen). Aus Sicht der Jahresabschlussadressaten (insbesondere die Rats- und Kreistagsmitglieder, aber auch Bürger) sind diese Änderungen jedoch eher positiv zu beurteilen, da hierdurch Informationen zur Verfügung gestellt werden, die für das Verständnis der Vermögenslage einer öffentlichen Einheit relevant sind und die aus einem nach kommunalrechtlichen Vorschriften erstellten Jahresabschluss nicht ersichtlich sind.⁴⁹ Im Hinblick auf die formale Vergleichbarkeit der Jahresabschlüsse von nach EPASs bilanzierenden Einheiten wäre es jedoch zwingend notwendig, die Gliederung der Bestandteile des Jahresabschlusses detaillierter und verbindlicher zu regeln, als dies nach IPSAS 1 der Fall ist.

Des Weiteren wäre eine Eigenkapitalveränderungsrechnung zu erstellen, die nach Kommunalrecht in keinem Bundesland gefordert ist. Eine solche Eigenkapitalveränderungsrechnung ist angesichts der Vielzahl von Fällen, in denen nach IPSASs eine ergebnisneutrale Erfassung von Erträgen und Aufwendungen direkt im Eigenkapital erforderlich ist, durchaus sinnvoll, um die im Haushaltsjahr erfolgten Zuführungen und Entnahmen aus Rücklagen sowie ggf. Verrechnungen mit der Nettosition an einer zentralen Stelle ersichtlich zu machen. Sie würde somit die nachrichtlichen Angaben unterhalb der Ergebnisrechnung ersetzen.

Zudem muss zwingend im Rahmen des Konzern- bzw. Gesamtabschlusses eine Segmentberichterstattung erfolgen, die nach kommunalem Haushaltsrecht bislang orientiert am Produktrahmen lediglich für den Einzelabschluss der Kernverwaltung vorgeschrieben ist und auf den im Haushaltsplan ausgewiesenen Teilhaushalten basiert. Auch dieses Änderungserfordernis ist zumindest bei kommunalen Gebietskörperschaften ab einer bestimmten Größenordnung, deren Ausgliederungen und Beteiligungen ein gewisses Finanzvolumen umfassen, das oftmals gleich oder sogar höher als das Finanzvolumen des Kernhaushalts ist, aus Sicht

Bilanzierungsarten von Leasingverträgen werden hingegen beide jeweils „mit Verweis auf die Entscheidungsnützlichkeit der Information für Rechnungslegungsadressaten gerechtfertigt“ (Ballwieser, S. 10).

⁴⁹ Dies bedeutet nicht, dass die Informationen eines Jahresabschlusses nach kommunalem Haushaltsrecht nicht vollständig sind, was die Vermögenserfassung betrifft. Gemeint ist lediglich, dass aus der Bilanz nach IPSASs zusätzliche Informationen ersichtlich sind, die aus der Bilanz nach kommunalem Haushaltsrecht nicht entnommen werden können, weil sie entweder gar nicht verfügbar sind oder lediglich aus dem Anhang ersichtlich sind.

der Abschlussadressaten positiv zu beurteilen. Zudem wird eine Segmentberichterstattung nach IPSASs zur Erfüllung ihres Zwecks in der Regel auf der Ebene von Produktbereichen ansetzen, was die Verständlichkeit der dargestellten Informationen erhöht.

Eine nach derzeitigem Gemeindehaushaltsrecht erstellte Ergebnis- und Finanzrechnung entspricht im Wesentlichen den derzeitigen Anforderungen der IPSAS 1 und 2. Bezüglich dieser beiden Bestandteile des Jahresabschlusses sind nur marginale, vernachlässigbare Änderungen erforderlich, sofern im Rahmen von EPSASs die Regelungen der IPSASs adaptiert werden.

Daneben ist sowohl in formaler als auch in materieller Hinsicht die Erstellung eines Anhangs als Bestandteil des Jahresabschlusses zu nennen, an den nach IPSASs erheblich umfangreichere Anforderungen gestellt werden als nach kommunalem Haushaltsrecht. Im Rahmen des Anhangs zu tätige Angaben finden sich nicht an zentraler Stelle bzw. in einem Standard, sondern sind über alle IPSASs verteilt. Momentan verlangen die IPSASs ca. 1.000 einzelne Pflichtangaben, die in ihrem Detaillierungsgrad variieren. Die Erstellung eines solchen Anhangs nach IPSASs ist sowohl bei der Umstellung selbst als auch im Zuge der laufenden Bilanzierung mit einem erheblich höheren Aufwand verbunden als die Erstellung eines Anhangs gemäß den derzeit gültigen kommunalrechtlichen Anforderungen.

Bezüglich der kommunalen Aktiva hängt der Umfang erforderlicher Anpassungsarbeiten stark davon ab, ob und inwieweit EPSASs die Wahlrechte der IPSASs übernehmen oder einschränken. Eine Änderung, die sich unabhängig von der Ausgestaltung von Wahlrechten einheitlich für alle kommunalen Gebietskörperschaften ergibt, ist die zwingende Neubewertung von sog. „als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien“, da für diese Aktiva die Angabe des beizulegenden Zeitwerts mindestens im Anhang zwingend erforderlich ist; der damit verbundene Aufwand für die Kommunen lässt sich nicht pauschal voraussagen, da er abhängig ist von dem Bestand, den die einzelne Kommune an solchen Vermögenswerten hält. In den Bundesländern, die die Erstellung der Eröffnungsbilanz auf Basis vorsichtig geschätzter Zeitwerte vorgenommen haben, wird der Aufwand tendenziell geringer ausfallen als in Bundesländern, in denen die Bewertung zum Zweck der Erstellung der Eröffnungsbilanz auf Basis fortgeführter Anschaffungs- oder Herstellungskosten erfolgt ist. Hintergrund der Regelung des IPSAS 16 ist der Zweck, der mit diesen Vermögenswerten verfolgt wird. Einen ähnlichen Zweck verfolgte bereits das erste, in Deutschland auf kommunaler Ebene erprobte Reformmodell (sog. „Speyerer Verfahren“), welches sich allerdings in der Reformdiskussion Ende der 90'er bzw. Anfang der 2000'er Jahre nicht durchsetzen konnte. Aus Sicht der Abschlussadressaten ist der Ausweis von Zeitwerten für „als Finanzinvestition gehaltene Immobilien“ jedoch durchaus als Informationsgewinn zu betrachten, da hierdurch unter Einbeziehung bestimmter Teile des Finanzvermögens die Ermittlung des Schuldendeckungspotenti-

als einer kommunalen Gebietskörperschaft möglich wird. Auch die Nettogesamtschulden einer Kommune lassen sich durch separate Angabe der „als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien“ unter Einbeziehung bestimmter Teile des Finanzvermögens aus der Bilanz ermitteln.

Bezüglich der Bewertung der anderen Vermögenswerte des Anlagevermögens (immaterielle Werte sowie sonstiges Sachvermögen) ist abzuwarten, in welchem Umfang Wahlrechte der entsprechenden IPSASs in die EPSASs übernommen oder eingeschränkt werden. Aus Sicht der Jahresabschlussadressaten und unter Nutzen-Aufwands-Gesichtspunkten wäre es empfehlenswert, für diejenigen Vermögenswerte die Angabe von Zeitwerten zwingend vorzuschreiben, bei denen die Verwendung zur öffentlichen Aufgabenerfüllung nicht im Vordergrund steht. Für alle anderen Vermögenswerte bietet die Angabe eines Zeitwerts keine zusätzliche, verwertbare Information, da diese Vermögenswerte ohnehin nicht realisiert werden können oder sollen. Insofern sollte m.E. bei der Orientierung der EPSASs an IPSAS 31 und 17 die Wahlmöglichkeit der Folgebewertung zum Neubewertungsbetrag gestrichen werden.

Erhebliche Änderungen und damit ein erhöhter Aufwand im Rahmen der laufenden Bilanzierung ist auch mit der Anwendung der beiden IPSASs zum Themenbereich außerplanmäßige Wertminderungen verbunden. Ein gemildertes Niederstwertprinzip wie nach HGB kennen die IPSASs nicht. Vielmehr werden bestimmte Indikatoren genannt, die Hinweise auf außerplanmäßige Wertminderungen geben; sie bieten erheblich höhere bilanzpolitische Spielräume und führen nicht per se zu einer verbesserten Qualität des Vermögensausweises. An dieser Stelle wäre es aus Adressatensicht angebracht, auf eine möglichst eindeutige Konkretisierung dieser Indikatoren hinzuarbeiten.

Im Bereich des Finanzanlagevermögens bestehen gemäß IPSAS 6 (für den Einzelabschluss) wiederum Bewertungswahlrechte, sodass sich der Umstellungsaufwand ebenfalls in überschaubarem Rahmen bewegen wird, da sowohl eine Bewertung mittels der Equity-Methode als auch eine Bewertung anhand der Anschaffungskosten zulässig ist; betroffen von Anpassungen werden v.a. Anteile sein, die bisher mit einem Erinnerungswert von 1 € bewertet sind (z.B. Anteile an Zweckverbänden). Aus Sicht der Abschlussadressaten wäre jedoch auch an dieser Stelle zu fordern, die Bewertung von Finanzvermögen an die Zweckbindung zu knüpfen.

Wesentliche Auswirkungen in der laufenden Bilanzierung ergeben sich im Fall der Änderung von Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden sowie im Falle der Feststellung wesentlicher Fehler aus Vorjahren, da in diesen Fällen grundsätzlich eine retrospektive Anpassung der Jahresabschlusszahlen zu erfolgen hat, während im Gemeindehaushaltsrecht eine prospektive Änderung den Regelfall darstellt.

Einer der erheblichsten Kritikpunkte an den IPSASs betrifft die Behandlung von Sachverhalten, die nach kommunalem Haushaltsrecht auf der Passivseite unter den Sonderposten zu passivieren sind. Aufgrund der erheblichen Bedeutung der Finanzierung durch Zuweisungen und Zuschüsse im und zwischen den einzelnen Ebenen des öffentlichen Sektors erscheint es nicht sachgerecht, die Passivierung dieser Sachverhalte lediglich an eine Rückzahlungsverpflichtung zu knüpfen. Gerade im kommunalen Bereich hat die Finanzierung von Investitionen über Zuschüsse und Zuwendungen anderer Gebietskörperschaften eine erhebliche Bedeutung. Eine Beschränkung der Passivierungspflicht auf Zuwendungen, denen eine Rückzahlungsverpflichtung zugrunde liegt, und die Beschränkung der Passivierungsdauer auf den Zeitraum der Gültigkeit der Rückzahlungsverpflichtung verschlechtert die Entscheidungsnützlichkeit der Informationen des Jahresabschlusses für die Adressaten erheblich. Sie führt erstens dazu, dass Periodenergebnisse erheblich schwanken und zweitens lässt sich der fremdfinanzierte Anteil des Anlagevermögens nicht mehr auf einen Blick aus der Bilanz erkennen. Zudem hätte die Übernahme dieser Regelung des IPSAS 23 einen erheblichen Umstellungsaufwand zur Folge, da nach kommunalem Haushaltsrecht passivierte Sonderposten an die Nutzungsdauer des bezuschussten Vermögenswerts gekoppelt sind und nicht, wie nach IPSASs gefordert, an die Dauer der Rückzahlungsverpflichtung. Hinsichtlich der bilanziellen Abbildung erhaltener investiver Zuschüsse sollte somit aus Adressatensicht auf eine grundlegende Veränderung dieser Regelungen bei der Erarbeitung von EPSASs gedrängt werden, um die Entscheidungsnützlichkeit der Informationen sicherzustellen und ein realistisches Bild der Vermögens- und Ertragslage zu vermitteln. Im Hinblick auf die bilanzielle Behandlung weiterer Transfererträge sind in diesem Zusammenhang vor allem die Regelungen zur Erfassung von Steuererträgen nach IPSASs kritisch zu betrachten. Die Umsetzung der Regelungen des IPSAS 23 in einen gleichlautenden EPSAS hätten für die Jahresabschlussadressaten ebenfalls eine Verschlechterung der Dokumentations- und Rechenschaftsfunktion des Jahresabschlusses zur Folge, da der Erfassungszeitpunkt für Erträge aus Steuern einem nicht unerheblichen Ermessensspielraum unterliegt. So sieht IPSAS 23 die Möglichkeit vor, bestimmte Steuererträge, bei denen zwischen dem steuerbaren Ereignis und dem Eingang der Steuern ein Zeitverzug vorliegt, mittels statistischer Modelle bereits in der Periode, in der das steuerbare Ereignis stattfindet, ergebniswirksam zu erfassen. Eine solche Vorgehensweise resultiert jedoch darin, dass im Rechnungswesen eher Annahmen und Schätzungen des Managements denn tatsächliche Sachverhalte abgebildet werden, und eröffnet erhebliche Ermessensspielräume, durch die die Verlässlichkeit der Informationen beeinträchtigt wird. Hier ist aus Sicht der Adressaten darauf hinzuwirken, dass die Erfassungszeitpunkte für die unterschiedlichen Arten von Steuererträgen, sofern möglich und sinnvoll, einheitlich konkretisiert werden.

Im Hinblick auf die Rückstellungen würde eine Übernahme bzw. Anlehnung an die IPSASs 19 und 25 in einem System von EPSASs ebenfalls Umstellungsaufwand bei den kommunalen Gebietskörperschaften hervorrufen. Aus Sicht der Abschlussadressaten ist die zwingende Voraussetzung des Vorliegens einer Außenverpflichtung für die Passivierung einer Rückstellung als vorteilhaft zu beurteilen. Hintergrund der Bildung von Aufwandsrückstellungen nach HGB und kommunalem Haushaltsrecht ist die Periodisierungsfunktion, d.h. diese Rückstellungen werden gebildet, um bestimmte Aufwendungen der richtigen Verursachungsperiode zuzurechnen. Beim Ansatz und der Bewertung solcher Rückstellungen besteht ein bilanzpolitischer Gestaltungsspielraum, der nach IPSASs deutlich eingeschränkt ist. Dies ist aus Sicht der Abschlussadressaten als positiv zu bewerten. Im Hinblick auf die Bewertung von Pensions- und Beihilferückstellungen kann die Übernahme der Regelungen des IPSAS 25 in ein System von EPSASs aus Adressatensicht ebenfalls positiv beurteilt werden, da hierdurch eine erhöhte Vergleichbarkeit kommunaler Jahresabschlüsse resultieren würde;⁵⁰ dies gilt allerdings nur, wenn bestimmte Annahmen, die nach den Regelungen des IPSAS 25 bilanzpolitische Gestaltungsspielräume eröffnen, konkretisiert und einheitlich festgelegt werden. Als Beispiel ist hier der Abzinsungssatz zu nennen, dessen einheitliche Festlegung bspw. monatlich durch die Europäische Zentralbank vorgenommen werden könnte, anstatt die Bestimmung den bilanzierenden Einheiten selbst zu überlassen. Als positiv ist bei Anwendung der Regelungen des IPSAS 25 im Vergleich zu kommunalem Haushaltsrecht einerseits hervorzuheben, dass die Berücksichtigung von Gehaltssteigerungen und Rentenerhöhungen zu einem realistischeren Ausweis der vorhandenen Pensionsrückstellungen führen wird. Andererseits führt die zulässige Anwendung der Korridormethode dazu, dass aus Änderungen der versicherungsmathematischen Grundlagen resultierende Gewinne und Verluste nicht eine ständige Korrektur der Pensionsrückstellungen nach sich ziehen; diese Behandlungsweise verdeutlicht somit, dass gerade Pensionsrückstellungen mit erheblichen Schätzungen behaftet sind. Die Zulässigkeit eines Korridors dient somit dem Ziel, den Bilanzansatz innerhalb definierter Grenzen konstant zu lassen, und Gewinne bzw. Verluste gleichberechtigt erst dann ergebniswirksam abzubilden, wenn diese außerhalb des Korridors liegen; im Ergebnis wird somit ein konstanterer Bilanzansatz ausgewiesen.

⁵⁰ Die erhöhte Vergleichbarkeit bezieht sich darauf, dass es momentan in einigen Bundesländern nicht vorgesehen ist, dass Kommunen Pensionsrückstellungen in ihrer Bilanz ausweisen und den damit im Zusammenhang stehenden Aufwand ergebniswirksam erfassen müssen. Eine einheitliche Regelung für alle Kommunen würde somit die Vergleichbarkeit erhöhen. Darüber hinaus unterscheiden sich auch die je nach Bundesland vorgegebenen Abzinsungssätze; auch diesbezüglich könnte bei einer verbindlichen Regelung nach EPSASs eine erhöhte Vergleichbarkeit der Zahlen resultieren.

Die Europäische Kommission verfolgt mit der Initiative der Harmonisierung des europäischen Rechnungswesens im öffentlichen Sektor die nachfolgend genannten vier Ziele: **Verbesserung der Steuerung öffentlicher Einheiten, Erhöhung der Transparenz, Verbesserung der Rechenschaftspflicht sowie Erhöhung der Vergleichbarkeit der Rechnungslegung im Sektor Staat insgesamt.**⁵¹ Aus dem Blickwinkel der kommunalen Ebene in Deutschland ist jedoch fraglich, inwieweit diese Ziele durch die geplante Initiative erreicht werden und ob sie mit einem den Aufwand deckenden oder übersteigenden Nutzen verbunden sind.

Im Hinblick auf das erste Ziel der **verbesserten Steuerung** kann aus kommunaler Sicht konstatiert werden, dass die Erreichung dieses Ziels und der damit verbundene Nutzen nicht ersichtlich ist. Dies gilt zumindest für die Mehrzahl der kommunalen Gebietskörperschaften, nämlich diejenigen, die bereits auf das Ressourcenverbrauchskonzept umgestellt haben. Lediglich in denjenigen Kommunen, die noch nach kameralem System rechnen, könnte die Initiative diesbezüglich einen Nutzen bringen, sofern diese neuen Daten in der Folge auch beim Treffen von Entscheidungen berücksichtigt werden. Zudem hängt die Verbesserung der Steuerung einer öffentlichen Einheit eng mit dem Haushaltswesen zusammen, da der Haushalt das zentrale Steuerungsinstrument im öffentlichen Sektor ist. Dies wurde bereits bei der Reform auf kommunaler Ebene im Jahr 2003 berücksichtigt, die sich nicht auf eine isolierte Umstellung der Rechnungslegung beschränkte, sondern auch die Reform des Haushaltswesens umfasste. Die nationale Reform auf kommunaler Ebene ging somit über den derzeitigen Reformansatz der Europäischen Kommission weit hinaus, indem zur Erreichung einer verbesserten Steuerung die verpflichtende Angabe von Zielen und Kennzahlen im kommunalen Haushaltsrecht sowohl im Haushaltsplan als auch für den Jahresabschluss verankert wurde. Inwieweit durch Rechnungslegungsdaten, die erst ca. ein halbes Jahr nach dem Ende der betrachteten Periode zur Verfügung stehen, die Steuerung verbessert werden kann, ist zweifelhaft; die derzeitigen nationalen Anforderungen an das kommunale Haushalts- und Rechnungswesen gehen zumindest in der Mehrzahl der deutschen Bundesländer weit über diese Anforderungen hinaus. Darüber hinaus haben wissenschaftliche Untersuchungen ergeben, dass doppische Rechnungslegungsinformationen keinen signifikanten Einfluss auf die Aufstellung des Haushalts haben, wenn der Haushalt weiterhin auf kameraler Basis erstellt wird und lediglich die Rechnungslegung auf doppischer Basis erfolgt.⁵² Die Verbesserung der Steuerung öffentlicher Einheiten hängt demnach wesentlich davon ab, ob auf den

⁵¹ Vgl. Vortrag von Makaronidis, Alexandre auf dem Zukunftskongress Staat & Verwaltung, 01./02.07.2014, Berlin.

⁵² Vgl. Lüder, Klaus/Jones, Rowan: Chapter 1: The diffusion of accrual accounting and budgeting in European governments – a cross-country analysis, S. 35, in: Lüder, Klaus/Jones, Rowan (Hrsg.): Reforming governmental accounting and budgeting in Europe, Frankfurt/Main, 2003

einzelnen Ebenen von Gebietskörperschaften von Seiten der Exekutive und Legislative die Bereitschaft besteht, einen Gleichklang zwischen Haushalts- und Rechnungswesen herzustellen. In Deutschland haben sich im vergangenen Jahr der Deutsche Bundestag und der Bundesrat für die zentralstaatliche Ebene jedoch schon gegenteilig geäußert.⁵³

Auch die eng miteinander verbundenen Ziele der **Erhöhung der Transparenz und der Rechenschaftspflicht** können nutzenseitig nur für diejenigen kommunalen Einheiten positiv beurteilt werden, die noch nach dem Geldverbrauchskonzept ihren Haushalt führen und Rechnung legen. Für die Mehrzahl der Kommunen in Deutschland ist somit auch im Hinblick auf dieses Ziel kein wesentlicher, über den derzeitigen Status Quo hinausgehender Nutzen erkennbar, da durch eine Rechnungslegung auf der Basis von EPSASs lediglich bereits jetzt schon vorliegende Informationen in anderer Form dargestellt werden. Zwar lassen sich, wie aus den obigen Ausführungen erkennbar, durchaus einzelne Vorteile einer EPSASs-Rechnungslegung basierend auf den IPSASs gegenüber den nationalen Regelungen im Detail ausmachen, in gleicher Weise sind andere Aspekte der EPSASs-Rechnungslegung jedoch auch mit Nachteilen gegenüber der derzeitigen Abbildung nach Gemeindehaushaltsrecht verbunden. Da derzeit noch nicht absehbar ist, wie die EPSASs aussehen werden, kann diesbezüglich keine verlässliche Einschätzung getroffen werden, inwieweit sich ein ausgeglichenes oder möglicherweise sogar positives Verhältnis zwischen Aufwand und Nutzen im Vergleich zum derzeitigen Stand für die kommunale Ebene ergeben könnte.

Das vierte Ziel der **Erhöhung der Vergleichbarkeit** der Rechnungslegung im Sektor Staat insgesamt mag, wenn es tatsächlich gelingt, die Vergleichbarkeit zu verbessern, mit einem Nutzen auf europäischer und auch gesamtdeutscher Ebene verbunden sein, für die kommunalen Gebietskörperschaften in Deutschland ergibt sich hieraus jedoch zunächst kein Nutzen. Eine erhöhte Vergleichbarkeit des Jahresabschlusses bspw. der Stadt Münster und der Stadt Hannover ist aus Sicht der einzelnen Stadt zunächst nicht mit einem erhöhten Nutzen verbunden. Lediglich aus gesamtdeutscher Sicht bestünde durch Einführung europäischer Standards die Möglichkeit, die Zersplitterung des Rechnungswesens auf den unterschiedli-

⁵³ Vgl. Deutscher Bundestag: Beschlussempfehlung und Bericht des Haushaltsausschusses (8. Ausschuss) zu dem Bericht der Kommission an den Rat und das Europäische Parlament: Die angestrebte Umsetzung harmonisierter Rechnungsführungsgrundsätze für den öffentlichen Sektor in den Mitgliedstaaten: Die Eignung der IPSAS für die Mitgliedstaaten KOM(2013) 114 endg.; Ratsdok. 7677/13*) – Drucksache 17/13183 Nr. A.12 – sowie Bundesrat: Entschließung des Bundesrates zur angestrebten Einführung von europäischen Rechnungsführungsstandards (EPSAS) zu dem Bericht der Kommission an den Rat und das Europäische Parlament - Die angestrebte Umsetzung harmonisierter Rechnungsführungsgrundsätze für den öffentlichen Sektor in den Mitgliedstaaten - Die Eignung der IPSAS für die Mitgliedstaaten COM(2013) 114 final vom 6.3.2013 sowie zu dem Beschluss des Deutschen Bundestages vom 27. Juni 2013 (TOP 37; zu Drucksachen 17/13183 Nr. A.12, 17/14148), Drucksache 811/13 vom 19.12.2013

chen Ebenen von Gebietskörperschaften in Deutschland endlich aufzuheben. Dies lässt sich jedoch nur unter der Voraussetzung erreichen, dass Ermessensspielräume und Wahlrechte, die die IPSASs als primäre Referenzbasis für die EPSASs beinhalten, so weit wie möglich eingeschränkt werden. Ob dies gelingen kann, hängt entscheidend davon ab, ob in den Mitgliedsstaaten die Bereitschaft vorhanden ist, von bestimmten Behandlungsweisen Abstand zu nehmen (d.h. vorhandene IPSASs-Wahlrechte konsequent einzuschränken und sich auf einheitliche Verfahrensweisen zu einigen) zugunsten einer erhöhten innereuropäischen Vergleichbarkeit. Eine solche Vorgehensweise ist dann jedoch tendenziell mit einem höheren Aufwand für die Gebietskörperschaften in Europa verbunden, als wenn Wahlrechte bestehen blieben. Sofern man die Wahrscheinlichkeit einer so weit wie möglichen, von der Mehrzahl der Beteiligten mitgetragenen Beschränkung von Wahlrechten und Ermessensspielräumen auf europäischer Ebene als gering beurteilt, wären die Ziele einer höheren Transparenz sowie einer ggf. verbesserten Steuerung auch erreichbar, wenn man sich unter Zugrundelegung einer periodengerechten Rechnungslegung auf bestimmte Grundsätze und Definitionen einigen würde, deren Konkretisierung jedoch den einzelnen Mitgliedsstaaten überlassen würde. Eine erhöhte Vergleichbarkeit würde unter den genannten Annahmen bei beiden Varianten nicht resultieren. Die eingesparten Ressourcen für den Aufbau einer EPSAS-Governance könnten im letzten Fall dann jedoch anderweitig und sinnvoller eingesetzt werden, sodass diese Alternative dann ein günstigeres Kosten-Nutzen-Verhältnis aufweisen würde als die von der Europäischen Kommission intendierte Vorgehensweise.

7. Kontaktinformationen für Anmerkungen und Rückfragen

In Bezug auf die Inhalte dieses Gutachtens freue ich mich jederzeit über Anmerkungen und Hinweise. Bitte richten Sie diese an die nachfolgenden Kontaktinformationen:

Hochschule für Wirtschaft und Recht Berlin

Fachbereich 3 – Allgemeine Verwaltung

Prof. Dr. Berit Adam

Professur für Öffentliches Management, insbes. Controlling und Finanzmanagement im öffentlichen Sektor

Alt-Friedrichsfelde 60

10315 Berlin

Telefon dienstlich: 030/30877-2666

Telefon mobil: 0172/4004050

Email: berit.adam@hwr-berlin.de

LITERATURVERZEICHNIS

Monographien und Zeitschriftenartikel

Ballwieser, Wolfgang: Warum es (noch immer) lohnt, über Gewinnermittlung nachzudenken, Abschiedsvorlesung vom 07. Februar 2014, abrufbar unter http://www.bwl.uni-muenchen.de/aktuelles/nachrichten/20140208/02_vortrag_abschiedsvorlesung.pdf

Deloitte und F.A.Z.-Institut (Hrsg.): Rechnungslegung nach IFRS: Grundlagen und wesentliche Unterschiede zum deutschen Bilanzrecht, 3., überarbeitete Auflage, Frankfurt/Main 2009

Europäische Kommission: Bericht der Kommission an den Rat und das Europäische Parlament: Die angestrebte Umsetzung harmonisierter Rechnungsführungsgrundsätze für den öffentlichen Sektor in den Mitgliedstaaten: Die Eignung der IPSAS für die Mitgliedstaaten, COM(2013) 114 final vom 06.03.2013

EUROSTAT: Europäisches System Volkswirtschaftlicher Gesamtrechnungen (ESVG 2010), Luxemburg, 2014

Ernst & Young: International Public Sector Accounting Standards Disclosure Checklist: September 2012 Edition, abrufbar unter [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY_-_International_Public_Sector_Accounting_Standards_Disclosure_Checklist_-_September_2012_Edition/\\$FILE/EY-IPSAS-Ctools-%20Disclosurechecklist-Sept2012.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY_-_International_Public_Sector_Accounting_Standards_Disclosure_Checklist_-_September_2012_Edition/$FILE/EY-IPSAS-Ctools-%20Disclosurechecklist-Sept2012.pdf)

IPSASB: Handbook 2013, New York 2013, abrufbar unter <http://www.ifac.org/publications-resources/2013-handbook-international-public-sector-accounting-pronouncements>

Hennrichs, Joachim, Kleindiek, Detlef, Watrin, Christoph (Hrsg.): Münchner Kommentar zum Bilanzrecht, Band 1 IFRS, München, 4. Ergänzungslieferung 2013

Lüder, Klaus/Jones, Rowan: Chapter 1: The diffusion of accrual accounting and budgeting in European governments – a cross-country analysis, S. 13-57, in: Lüder, Klaus/Jones, Ro-

wan (Hrsg.): Reforming governmental accounting and budgeting in Europe, Frankfurt/Main, 2003

Lüder, Klaus/Jones, Rowan (Hrsg.): Reforming governmental accounting and budgeting in Europe, Frankfurt/Main, 2003

National Audit Office UK: IPSAS Compliance Guide for 2010-11, London, abrufbar unter http://www.nao.org.uk/wp-content/uploads/2013/03/IPSAS_Disclosure_checklist_Nov2010.xls

Pellens, Bernhard, Fülbier, Rolf Uwe, Gassen, Joachim: Internationale Rechnungslegung, 6. Aufl., Stuttgart 2006

Ruhnke, Klaus: Rechnungslegung nach IFRS und HGB, 2. Auflage, Stuttgart 2008

Statistisches Bundesamt: Generalrevision 2014: Methodische Weiterentwicklung der Volkswirtschaftlichen Gesamtrechnungen, Wiesbaden 2014, abrufbar unter https://www.destatis.de/DE/Methoden/VGRRevision/Revision2014_pdf.pdf?__blob=publicationFile

Watrin, Christoph: Einführung in die Rechnungslegung nach IFRS, in: Hennrichs, Joachim, Kleindiek, Detlef, Watrin, Christoph (Hrsg.): Münchner Kommentar zum Bilanzrecht, Band 1, Teil A, München, 4. Ergänzungslieferung 2013

Wielenberg, Stefan, Blecher, Christian: IAS 19 Leistungen an Arbeitnehmer (Employee Benefits), in: Hennrichs, Joachim u.a.: Münchner Kommentar zum Bilanzrecht, Band 1, 4. Ergänzungslieferung 2013

Gesetze, Verordnungen, Ausführungsvorschriften, Beschlüsse

Deutscher Bundesrat: Entschließung des Bundesrates zur angestrebten Einführung von europäischen Rechnungsführungsstandards (EPSAS) zu dem Bericht der Kommission an den Rat und das Europäische Parlament - Die angestrebte Umsetzung harmonisierter Rechnungsführungsgrundsätze für den öffentlichen Sektor in den Mitgliedstaaten – Die Eignung

der IPSAS für die Mitgliedstaaten COM(2013) 114 final vom 6.3.2013 sowie zu dem Beschluss des Deutschen Bundestages vom 27. Juni 2013 (TOP 37; zu Drucksachen 17/13183 Nr. A.12, 17/14148), Drucksache 811/13 vom 19.12.2013

Deutscher Bundestag: Beschlussempfehlung und Bericht des Haushaltsausschusses (8. Ausschuss) zu dem Bericht der Kommission an den Rat und das Europäische Parlament: Die angestrebte Umsetzung harmonisierter Rechnungsführungsgrundsätze für den öffentlichen Sektor in den Mitgliedstaaten: Die Eignung der IPSAS für die Mitgliedstaaten KOM(2013) 114 endg.; Ratsdok. 7677/13*) – Drucksache 17/13183 Nr. A.12 –

Gemeindehaushaltsverordnung-Doppik (GemHVO-Doppik Mecklenburg-Vorpommern) vom 25. Februar 2008, GVOBl. M-V 2008, S. 34, Stand: letzte berücksichtigte Änderung: mehrfach geändert durch Verordnung vom 13. Dezember 2011 (GVOBl. M-V S. 1118)

Gemeindehaushaltsverordnung (GemHVO Rheinland-Pfalz) vom 18. Mai 2006, GVBl. 2006, 203, Stand: letzte berücksichtigte Änderung: mehrfach geändert durch Artikel 1 der Verordnung vom 06.04.2010 (GVBl. S. 64)

Gemeindeordnung für Baden-Württemberg (Gemeindeordnung - GemO) in der Fassung vom 24. Juli 2000, GBl. 2000, 581, Stand: letzte berücksichtigte Änderung: §§ 12, 28 und 69 geändert durch Artikel 1 des Gesetzes vom 16. April 2013 (GBl. S. 55)

Gemeindeordnung für den Freistaat Bayern (Gemeindeordnung - GO) in der Fassung der Bekanntmachung vom 22. August 1998, GVBl 1998, 796, Stand: letzte berücksichtigte Änderung: Art. 20a geänd. (Art. 65 G v. 24.07.2012, 366)

Gemeindeordnung für das Land Nordrhein-Westfalen (GO NRW) in der Fassung der Bekanntmachung vom 14. Juli 1994, GV. NRW. 1994, 666, Stand: letzte berücksichtigte Änderung: mehrfach geändert durch Artikel 1 des Gesetzes vom 19.12.2013 (GV. NRW. S. 878)

Gemeindeordnung Rheinland-Pfalz (GemO) in der Fassung vom 31. Januar 1994, GVBl. 1994, 153, Stand: letzte berücksichtigte Änderung: §§ 85, 86b, 88, 91 und 92 geändert durch Artikel 1 des Gesetzes vom 20.12.2013 (GVBl. S. 538)

Gemeindeordnung für den Freistaat Sachsen (SächsGemO) in der Fassung der Bekanntmachung vom 18. März 2003, SächsGVBl. 2003, 55, Stand: zuletzt geändert durch Artikel 1 des Gesetzes vom 28. November 2013 (SächsGVBl. S. 822)

Gemeindeordnung für das Land Sachsen-Anhalt (Gemeindeordnung - GO LSA) in der Fassung der Bekanntmachung vom 10. August 2009, GVBl. LSA 2009, 383, Stand: letzte berücksichtigte Änderung: § 60 geändert durch Artikel 1 des Gesetzes vom 18. Oktober 2013 (GVBl. LSA S. 498)

Gemeindeordnung für Schleswig-Holstein (Gemeindeordnung - GO -) in der Fassung vom 28. Februar 2003, GVOBl. 2003, 57, Stand: letzte berücksichtigte Änderung: §§ 16 a bis 16 c neu gefasst, §§ 16 d bis 16 g neu eingefügt, §§ 47 f und 135 geändert (Art. 1 Ges. v. 22.02.2013, GVOBl. S. 72)

Hessische Gemeindeordnung (HGO) in der Fassung der Bekanntmachung vom 7. März 2005, GVBl. I 2005, 142, Stand: zuletzt geändert durch Artikel 18 des Gesetzes vom 27. Mai 2013 (GVBl. S. 218)

IT.NRW: Vorschriften für die Zuordnung von Aufgaben und Leistungen zu den Produktgruppen (Zuordnungsvorschriften Produktgruppen - ZOVP), Stand Januar 2013

Kommunalhaushaltsverordnung (KommHVO Saarland) vom 10. Oktober 2006, Amtsblatt 2006, S. 1842, zuletzt geändert durch die Verordnung vom 2. September 2013, Amtsbl. I S. 281,

Kommunalverfassung des Landes Brandenburg (BbgKVerf) vom 18. Dezember 2007, GVBl.I/07, [Nr. 19], S.286), zuletzt geändert durch Artikel 2 des Gesetzes vom 16. Mai 2013 (GVBl.I/13, [Nr. 18])

Kommunalverfassung für das Land Mecklenburg-Vorpommern (Kommunalverfassung - KV M-V) vom 13. Juli 2011, Verkündet als Artikel 1 des Gesetzes über die Kommunalverfassung und zur Änderung weiterer kommunalrechtlicher Vorschriften vom 13. Juli 2011 (GVOBl. M-V. S. 777), GVOBl. M-V 2011, S. 777

Gesetz Nr. 788 - **Kommunales Selbstverwaltungsgesetz Saarland** - KSVG - vom **15. Januar 1964** in der Fassung der Bekanntmachung vom **27. Juni 1997** (Amtsbl. S. 682), zuletzt geändert durch das Gesetz vom 11. Februar 2009 (Amtsbl. S. 1215)

Ministerium des Innern Niedersachsen: RdErl. vom 04.12.2006, Nds. MBl. S. 42, Muster 13 für die Teilergebnis- und Teilfinanzrechnung

Ministerium des Innern Nordrhein-Westfalen: RdErl. v. 24.2.2005, Muster für das doppelte Rechnungswesen und zu Bestimmungen der Gemeindeordnung und der Gemeindehaushaltsverordnung (VV Muster zur GO und GemHVO)

Ministerium des Innern Nordrhein-Westfalen: Neues Kommunales Finanzmanagement in Nordrhein-Westfalen: Handreichung für Kommunen, 5. Auflage, Teil 3 GemHVO

Niedersächsisches Kommunalverfassungsgesetz (NKomVG) in der Fassung vom 17. Dezember 2010, GVBl. S. 576, zuletzt geändert durch Artikel 10 des Gesetzes vom 17.11.2011 (GVBl. S. 422 (455))

Landesbetrieb für Statistik und Kommunikationstechnologie Niedersachsen: Verbindliche Zuordnungsvorschriften und Hinweise zum niedersächsischen Kontenrahmen für 2014, Nds. MBl. Nr. 28 vom 07.08.2013

Landesbetrieb für Statistik und Kommunikationstechnologie Niedersachsen: Verbindlicher Produktrahmen für Niedersachsen vom 23.07.2013 (Nds. MBl. Nr. 28 vom 07.08.2013, S. 558)

Landesverordnung über die Aufstellung und Ausführung eines doppelten Haushaltsplanes der Gemeinden (Gemeindehaushaltsverordnung-Doppik - GemHVO-Doppik Schleswig-Holstein) vom 30. August 2012, GVOBl. Schleswig-Holstein, S.646

Thüringer Gemeinde- und Landkreisordnung (Thüringer Kommunalordnung - ThürKO -) in der Fassung der Bekanntmachung vom **28. Januar 2003**, GVBl. 2003, 41, Stand: letzte berücksichtigte Änderung: § 4 geändert durch Artikel 2 des Gesetzes vom 28. Oktober 2013 (GVBl. S. 293, 295)

Thüringer Gemeindehaushaltsverordnung-Doppik (ThürGemHV-Doppik) vom 11. Dezember 2008, GVBl. Nr. 13 vom 29.12.2008

Verordnung über die Aufstellung und Ausführung des Haushaltsplans der Gemeinden (Kommunale Haushalts- und Kassenverordnung- KomHKV Brandenburg) vom 14. Februar 2008, GVBl.II/08, [Nr. 03], S.14, zuletzt geändert durch Verordnung vom 28. Juni 2010, GVBl.II/10, [Nr. 38]

Verordnung des Innenministeriums Baden-Württemberg über die Haushaltswirtschaft der Gemeinden (Gemeindehaushaltsverordnung -GemHVO) vom 11. Dezember 2009, GBl. 2009, 770, Stand: letzte berücksichtigte Änderung: § 64 geändert durch Artikel 6 des Gesetzes vom 16. April 2013 (GBl. S. 55, 57)

Verordnung über das Haushalts-, Kassen- und Rechnungswesen der Gemeinden, der Landkreise und der Bezirke nach den Grundsätzen der doppelten kommunalen Buchführung (Kommunalhaushaltsverordnung - Doppik - KommHV-Doppik Bayern) vom 5. Oktober 2007, GVBl 2007, S. 678 Stand: letzte berücksichtigte Änderung: § 5 Abs. 4 neu gefasst, Abs. 5 geänd. (§ 6 V v. 3.1.2011, 22)

Verordnung über die Aufstellung und Ausführung des Haushaltsplans der Gemeinden (Gemeindehaushaltsverordnung – GemHVO Hessen -) vom 2. April 2006, GVBl. I S. 235, geändert durch Verordnung vom 27. Dezember 2011, GVBl. I S. 840

Verordnung über die Aufstellung und Ausführung des Haushaltsplans sowie die Abwicklung der Kassengeschäfte der Gemeinden auf der Grundlage der kommunalen Doppik (Gemeindehaushalts- und -kassenverordnung - GemHKVO Niedersachsen-) vom 22. Dezember 2005, Nds. GVBl. 2005, 458, ber. 2006, 441, Stand: letzte berücksichtigte Änderung: § 26 a geändert durch Verordnung vom 01.02.2011 (Nds. GVBl. S. 31)

Verordnung über das Haushaltswesen der Gemeinden im Land Nordrhein-Westfalen (Gemeindehaushaltsverordnung NRW - GemHVO NRW) vom 16. November 2004, Artikel 15 des Gesetzes über ein Neues Kommunales Finanzmanagement für Gemeinden im Land Nordrhein-Westfalen (Kommunales Finanzmanagementgesetz NRW - NKFG NRW) vom 16.11.2004, GV. NRW. S. 644

Verordnung des Sächsischen Staatsministeriums des Innern über die kommunale Haushaltswirtschaft nach den Regeln der Doppik (Sächsische Kommunalhaushaltsverordnung-Doppik – SächsKomHVODoppik) vom 8. Februar 2008, rechtsbereinigt mit Stand vom 30. November 2008

Verordnung über die Aufstellung und Ausführung des Haushaltsplanes der Gemeinden im Land Sachsen-Anhalt nach den Grundsätzen der doppelten Buchführung (Gemeindehaushaltsverordnung Doppik - GemHVO Doppik) vom 22. Dezember 2010, GVBl. LSA 2010, 648

Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union (AEUV), ABl. EG Nr. C 115 vom 9.5.2008, S. 47, zuletzt geändert durch die Akte über die Bedingungen des Beitritts der Republik Kroatien und die Anpassungen des Vertrags über die Europäische Union, des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union und des Vertrags zur Gründung der Europäischen Atomgemeinschaft (ABl. EU L 112/21 vom 24.4.2012) m.W.v. 1.7.2013