Bilanzierung von Pensionsverpflichtungen im Jahresabschluss der Gebietskörperschaft

– EPSAS: Auf dem Weg zu einem neuen europäischen Rechnungslegungsstandard für den öffentlichen Sektor –

Von *Dipl.-Finw. Harald Bott / Dipl.-Kfm. Enno Klier, LL.M., beide Wiesbaden*[*]

A. Doppisches Rechnungswesen auf staatlicher und kommunaler Ebene: Harmonisierung durch EPSAS?
B. Bilanzierung von Pensionsverpflichtungen im Gesamtabschluss des Landes Hessen
  I. Anwendung handelsrechtlicher Vorgaben
  II. Bilanzausweis: Umfang der Passivierung
  III. Bewertung der Pensions- und Beihilfeverpflichtungen
    1. Bewertungsmethode / Bewertungsverfahren
    2. Demografische Grundlagen
    3. Rechnungszins
    4. Bezügetrends und Preissteigerungen
    5. Abbildung des Pensionsaufwands einschließlich Bewertungsanpassungen
  IV. Bilanzierungspraxis: Erfahrungswerte auf Landesebene
C. Bilanzierung von Pensionsverpflichtungen nach IPSAS
  I. Leistungsorientierte vs. beitragsorientierte Pensionspläne
  II. Bewertungs- und Verteilungsverfahren: Projected Unit Credit Method
  III. Pensionsverpflichtungen und Planvermögen
  IV. Pensionsaufwand: Komponenten und Ausweis
  V. Ergänzende Informationen im Anhang
D. Erkenntnisse für die Entwicklung der EPSAS
  I. Bewertungsmethode
  II. Bewertungsanpassungen: insbesondere versicherungsmathematische Gewinne und Verluste
  III. Bewertungsparameter: insbesondere Rechnungszins
E. Fazit

Pensionsverpflichtungen der öffentlichen Hand erlangen im Rahmen der Bilanzierung von Gebietskörperschaften eine besondere Bedeutung. Im Zuge der Modernisierung der Haushaltswirtschaft auf kommunaler und staatlicher Ebene und der hiermit eröffneten Möglichkeit, das bisherige kamerale Rechnungswesen im Interesse eines vollständigen Ausweises von Vermögen, Schulden und Ressourcenverbrauch durch ein doppisches Rechnungswesen abzulösen, stellen sich auch Fragen des Ausweises von Pensions-und Beihilfeverpflichtungen, die auf staatlicher Ebene einen beachtlichen Anteil der Bilanzsumme ausmachen können.

Das Land Hessen hat sich bereits mit Kabinettsbeschluss vom 14. 7. 1998 für die Einführung der doppelten Buchführung entschieden.[1] Es hat im November 2009 als erstes Flächenland der Bundesrepublik Deutschland eine nach kaufmännischen Grundsätzen erstellte Eröffnungsbilanz auf den 1. 1. 2009 sowie im Anschluss regelmäßig, zuletzt am 28. 10. 2014, einen Geschäftsbericht zum Gesamtabschluss für das abgelaufene Haushaltsjahr vorgelegt.[2]

Die bilanzielle Behandlung von Pensionsverpflichtungen hat das Land Hessen in entsprechender Anwendung der handelsrechtlichen Bilanzierungsvorgaben i.S. der §§ 238 ff. HGB, zuletzt unter Beachtung der Standards staatlicher Doppik i.S. der §§ 7a, 49a HGrG geregelt.

Die Verfasser analysieren im Folgenden die Praxistauglichkeit und Belastbarkeit der im Rahmen der Bilanzierung des Landes auf der Grundlage nationaler handelsrechtlicher Leitlinien entwickelten Lösungsansätze, u.a. auch im Hinblick auf zwischenzeitliche nationale und internationale Entwicklungen.[3] Die Überlegungen münden in Schlussfolgerungen für die vonseiten der EU-Kommission angestrengte Entwicklung sog. European Public Sector Accounting Standards (EPSAS) zur Harmonisierung des öffentlichen Rechnungswesens im Gemeinschaftsgebiet.

A. Doppisches Rechnungswesen auf staatlicher und kommunaler Ebene: Harmonisierung durch EPSAS ?

Der aktuelle Stand der Rechnungslegung auf den unterschiedlichen staatlichen Ebenen in Deutschland weist einen äußerst **heterogenen Zustand** auf.[4] Im Zuge der Modernisierung des Haushaltswesens hat die Reformierung des Rechnungswesens der Gebietskörperschaften auf kommunaler und staatlicher Ebene, bedingt durch unterschiedliche Einschätzungen und Sichtweisen der Betroffe-

* Dipl.-Finw. Harald Bott leitet das Referat Kassen- und Rechnungswesen im Hessischen Ministerium der Finanzen, Wiesbaden, Dipl.-Kfm. Enno Klier, LL.M., leitet das Bilanzteam im Hessischen Competence Center für Neue Verwaltungsteuerung, Wiesbaden.

1 Vgl. *Engels/Eibelshäuser*, Öffentliche Rechnungslegung – Von der Kameralistik zur Doppik, 2010, Teil 1 Rn. 35.

2 Die Geschäftsberichte des Landes Hessen zur Eröffnungsbilanz und den Folgeabschlüssen stehen im Internet unter der Adresse www.bilanz.hessen.de zum Download zur Verfügung.

3 Zur Bilanzierung in Hessen im Überblick vgl. auch Antwort der Landesregierung auf die Große Anfrage der Fraktionen der CDU und der FDP, LT-Drs. 18/4676 v. 9. 11. 2011 sowie *Schäfer*, in: Wallmann/Nowak/Mühlhausen/Steingässer, Moderne Finanzkontrolle und öffentliche Rechnungslegung, Denkschrift Eibelshäuser, 2013, S. 433 ff.

4 Zur Umsetzung der Haushaltsreformen auf staatlicher und kommunaler Ebene in den einzelnen Ländern vgl. im Überblick *Bott/Klier*, DK 2014, 80 f., *Häfner/Wissing/Quast*, Standards staatlicher Doppik, 2014, S. 29 ff., *Nowak/Ranscht-Oswald/Schmitz*, in: Böcking, Handbuch der Rechnungslegung, Kap. B 990, Öffentliches Rechnungswesen, Rn. 1 ff. (Stand: Juli 2014), *Budäus/Hilgers/Steger*, ifst-Schrift Nr. 500 (2014), DB0666633, S. 53 ff. sowie unter http://www.haushaltssteuerung.de/haushaltsreform-deutschland.html; Stand 2. 4. 2013 [Abruf Juli 2014] sowie zum heterogenen Stand des Rechnungswesens auf den unterschiedlichen staatlichen Verwaltungsebenen vgl. auch *Ernst & Young*, Overview and comparison of public accounting and auditing practices in the 27 EU Member States, 2012, S. 161 ff.

nen, aber auch durch eine den föderalen Strukturen geschuldete uneinheitliche Regelung in den einzelnen Bundesländern auf den unterschiedlichen Verwaltungsebenen, keine homogene Entwicklung erfahren. Diese Konstellation hat letztlich zu unterschiedlichen Rechnungsstilen einerseits und unterschiedlichen Haushaltsbewirtschaftungssystemen andererseits geführt, die bislang lediglich über Mindestanforderungen auf kameraler Basis einer Vergleichbarkeit zugeführt werden.[5]

Während auf kommunaler Ebene die Doppik den kameralen Rechnungsstil weitgehend abgelöst hat, hält der Bund bislang noch an einem kameralen Rechnungswesen fest, wenngleich er mit seinem am 9. 5. 2014 veröffentlichten[6] Abschlussbericht des Projektes zur Modernisierung des Haushalts- und Rechnungswesen des Bundes feststellt, dass zum weiteren Aufbau einer umfassenden Vermögensrechnung[7] eine Finanzbuchhaltung unverzichtbar ist, mithin bisherige Überlegungen zur erweiterten Kameralistik offensichtlich nicht mehr als zielführend gewertet werden.[8] Auf Länderebene ist die Lage uneinheitlich. Neben Hessen nützen bislang lediglich Hamburg und Bremen das doppische System, die überwiegende Mehrheit der Bundesländer verharrt hingegen bislang in der tradierten Kameralistik. Die Flächenländer Baden-Württemberg und Nordrhein-Westfalen sehen ab 2016 bzw. 2017 die Aufstellung von Vermögensrechnungen auf staatlicher Ebene nach doppischen Grundsätzen vor.[9]

Eine erstrebenswerte Vereinheitlichung des staatlichen Rechnungswesens in Deutschland auf der Grundlage eines doppischen Rechnungswesens ist im Zuge der aktuellen Diskussion zur Entwicklung sog. **European Public Sector Accounting Standards (EPSAS)** für die Harmonisierung der Rechnungslegung des öffentlichen Sektors im europäischen Raum denkbar.[10] Im Zusammenhang mit der Überwachung und Koordinierung der EU-Wirtschafts- und Finanzpolitik hat sich die EU-Kommission vor dem Hintergrund der Staatsschuldenkrise mit Bericht vom 6. 3. 2013[11] für die Einführung harmonisierter, an der Periodenrechnung orientierter Grundsätze des öffentlichen Rechnungswesens in den EU-Mitgliedstaaten ausgesprochen.[12] Der Bericht geht auf die Richtlinie 2011/85/EU des Rates über die haushaltspolitischen Rahmen der Mitgliedstaaten vom 8. 11. 2011[13] zurück, die die Notwendigkeit von einheitlichen Anforderungen in Bezug auf die Vorschriften und Verfahren hervorhebt, die die haushaltspolitischen Rahmen der Mitgliedstaaten bilden. Vor dem Hintergrund, dass vollständige und zuverlässige Systeme des öffentlichen Rechnungswesens für alle Teilsektoren des Staates die Voraussetzung für die Erstellung von Statistiken von hoher Qualität sind, die die Vergleichbarkeit zwischen den Mitgliedstaaten gewährleisten, war die Kommission mit Art. 16 Abs. 3 der Richtlinie 20011/85/EU beauftragt worden, eine Bewertung der Frage vorzunehmen, ob die internationalen Rechnungsführungsgrundsätze für den öffentlichen Sektor (»International Public Sector Accounting Standards«) für die Mitgliedstaaten geeignet sind. Hiermit wurde der **Grundstein** zu einer nunmehr greifbaren Vereinheitlichung der öffentlichen Rechnungslegung im europäischen Raum gelegt.[14] Nach dem Bericht der EU-Kommission vom 6. 3. 2013 zur Eignung der IPSAS für eine angestrebte Umsetzung harmonisierter Rechnungsführungsgrundsätze für den öffentlichen Sektor der Mitgliedstaaten wird anerkannt, dass die IPSAS nicht ohne Weiteres in den EU-Staaten eingeführt werden können, jedoch gleichwohl einen geeigneten Bezugsrahmen für eine nach Auffassung der EU-Kommission erforderliche eigenständige Entwicklung der EPSAS darstellen.[15] Der Zeitplan von EUROSTAT sieht vor, dass bis Mitte 2015 von der Europäischen Kommission eine Rahmenverordnung zu den EPSAS erarbeitet und sodann vom Europäischen Parlament und vom Europäischen Rat verabschiedet werden soll. Bis dahin sollen auch die für die EPSAS notwendigen Governance-Strukturen und Prozesse geschaffen werden. Im Zeitraum 2016 bis 2020 sollen die EPSAS erarbeitet und schrittweise in den Mitgliedstaaten eingeführt werden. Die von der Europäischen Kommission angestrengte Reform beschränkt sich auf eine Harmonisierung des Rechnungswesens. Das Haushaltswesen der Gebietskörperschaften bleibt insoweit von den EPSAS unberührt. Zu Nutzen und Kosten einer Einführung von EPSAS in den Mitgliedstaaten hat EUROSTAT im Oktober 2014 eine von PwC erstellte Auftragsstudie veröffentlicht.[16]

Im Rahmen der anstehenden Erörterung und Entwicklung der EPSAS als künftigem Rechnungslegungsstandard für den öffentlichen Sektor wird auch zu untersuchen sein, ob und inwieweit die bestehende Regelungen der IPSAS der noch zu konkretisierenden Zielsetzung der öffentlichen Rechnungslegung entsprechen und dementsprechend in ein EPSAS-Regelwerk überführt werden können

5 Vgl. § 49b HGrG.

6 (http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Oeffentliche Finanzen/Bundeshaushalt/Projekt-MHR/2014_09_05_AbschlussberichtMHR.html).

7 Vgl. hierzu auch Bundesrechnungshof, Bemerkungen 2013 zur Haushalts- und Wirtschaftsführung des Bundes vom 9. 12. 2013, betr. Vermögensrechnung 2012, BT-Drs. 18/111, 72 f.

8 Vgl. hierzu auch *Nowak*, Behördenspiegel Juni 2014 sowie *KPMG*, Institut für den öffentlichen Sektor, Public Governance Herbst 2014, 25.

9 Vgl. Landtag Baden-Württemberg, LT-Drs. 15/4487, 4 sowie zum Reformprojekt in Nordrhein-Westfalen unter https://www.epos.nrw.de/konzepte-infos-neu/publikationen.

10 Zutr. *Budäus/Burth/Hilgers,* HaushaltsZeitung 02/2013, 11 ff. sowie *Müller-Marqués Berger/Heiling*, Wg 2014, 144, 148 f.

11 EU-Kommission v. 6. 3. 2013, COM(2013) 114 final.

12 Zum Harmonisierungserfordernis vgl. auch *Nowak*, in: Wallmann/Nowak/Mühlhausen/Steingässer, Moderne Finanzkontrolle und öffentliche Rechnungslegung, Denkschrift Eibelshäuser, 2013, S. 363 ff.

13 ABl. L 306 vom 23. 11. 2011, S. 41.

14 Vgl. *Böcking/Koch,* in: Entwicklung der öffentlichen Rechnungslegung in Europa, hrsg. v. Hessischer Rechnungshof, 2014, S. 163.

15 Bericht der EU-Kommission vom 6. 3. 2013, COM(2013) 114 final, S. 10.

16 Collection of information related to the potential impact, including costs, of implementing accrual accounting in the public sector and technical analysis of the suitability of individual IPSAS standards v. 1. 8. 2014. http://epp.eurostat.ec.europa.eu/portal/page/portal/government_finance_statistics/government_accounting.

bzw. für Zwecke der finanzstatistischen Berichterstattung noch einer entsprechenden Anpassung bedürfen.[17] Der Standard **IPSAS 25**, der mit Leistungen an Beschäftigte (Employee Benefits) überschrieben ist und hierbei auch die Bilanzierung von Vorsorgeverpflichtungen regelt, gehört zu den in diesem Zusammenhang zu untersuchenden Vorgaben.[18]

B. Bilanzierung von Pensionsverpflichtungen im Gesamtabschluss des Landes Hessen

Die Bilanzierung von Pensionsverpflichtungen der Gebietskörperschaft erlangt als sog. implizite Verschuldung auf staatlicher Ebene eine herausragende Bedeutung. Die Pensions- und Beihilferückstellungen des Landes Hessen belaufen sich zum 31. 12. 2013 auf einen Betrag i.H.v. 59,4 Mrd. EUR. Sie berücksichtigen Verpflichtungen ggü. ca. 67.800 Versorgungsempfängern und 106.600 Leistungsanwärtern.

I. Anwendung handelsrechtlicher Vorgaben

Auf der Grundlage des § 71a LHO[19] und dem insoweit eindeutigen Bezug auf die nationalen handelsrechtlichen GoB hat das Land Hessen bereits im Rahmen seiner Eröffnungsbilanzierung auf den 1. 1. 2009 seine Buchführungs- und Bilanzierungsvorgaben auf staatlicher Ebene in enger Anlehnung an die Bestimmungen der §§ 238 ff. HGB ausgerichtet. Auch für die Rechnungslegung auf staatlicher Ebene gewährleisten die Vorschriften des HGB als Referenzmodell eine vorsichtige und objektivierte Ergebnisermittlung; sie bieten einen Schutz vor unangemessenen, ergebnisorientierten Wertermittlungen. Die Anwendung handelsrechtlicher Rechnungslegungsgrundsätze sowie eine hier betonte kaufmännische Vorsicht mit dem Realisations- und Gläubigerschutzprinzip ist für Zwecke der Dokumentation des Vermögenserhalts bzw. eines eingetretenen Ressourcenverbrauchs nach Einschätzung des Landes auch im öffentlichen Bereich als Grundlage einer nachhaltigen und generationengerechten Finanzpolitik sinnvoll.[20]

Die nationalen handelsrechtlichen Bilanzierungsvorgaben sehen mit den §§ 249, 253 HGB lediglich allgemeine Bestimmungen zur Behandlung von Pensionsverpflichtungen vor. Auf Einzelfragen zu Ansatz und Bewertung von Altersversorgungsverpflichtungen ist allerdings das Institut der Wirtschaftsprüfer mit den Stellungnahmen IDW RS HFA 30 v. 10. 6. 2011[21] im Allgemeinen sowie IDW RS HFA 23 v. 24. 4. 2009[22] hinsichtlich der Besonderheiten von Verpflichtungen gegenüber Beamten und deren Hinterbliebenen eingegangen. Ansatz und Bewertung der Pensionsverpflichtungen werden danach durch den Umfang der Passivierung, die Bewertungsmethode, die biometrischen Grundlagen und die finanziellen Annahmen, hier insbes. den Rechnungszins, bestimmt.

Die Konkretisierung der handelsrechtlichen Bestimmungen durch die Standards staatlicher Doppik i.S. der §§ 7a, 49a HGrG wird im Rahmen der Bilanzierung des Landes Hessen hinsichtlich der Bestimmungen zum Ausweis der Pensions- und Beihilferückstellungen auch im Vorfeld einer verpflichtenden Anwendung vor dem 1. 1. 2015 berücksichtigt. Die aktuelle Fassung der Standards staatlicher Doppik i.d.F. v. 23. 10. 2013[23] stellt für den Ausweis von Pensions- und Beihilfeverpflichtungen der Gebietskörperschaft auf die allgemeinen handelsrechtlichen GoB i.S. der §§ 238 ff. HGB ab und konkretisiert die Ansatz- und Bewertungsparameter.[24]

II. Bilanzausweis: Umfang der Passivierung

Die Pensions- und Beihilfeverpflichtungen des Landes werden als ungewisse Verbindlichkeiten in der Bilanz unter der Position »Rückstellungen für Pensionen und andere Verpflichtungen« ausgewiesen. Die **Ungewissheit** der Pensionsverpflichtungen kann darin bestehen, ob überhaupt bzw. zu welchem Zeitpunkt, in welcher Höhe und für welche Dauer Pensionsleistungen zu erbringen sind. Entsprechendes gilt für Beihilfen, die eine Gebietskörperschaft, z.B. in Krankheitsfällen, ihren ehemaligen Beschäftigten während der Zeit ihres Ruhestandes zu gewähren hat.[25]

17 Vgl. hierzu ausführlich *Nowak*, European Public Sector Accounting Standards (EPSAS) als Chance für eine Harmonisierung der europäischen öffentlichen Rechnungslegung, in: Wallmann/Nowak/Mühlhausen/Steingässer, Moderne Finanzkontrolle und öffentliche Rechnungslegung, Denkschrift Eibelshäuser, 2013, S. 375 ff.

18 Zur Klassifizierung der IPSAS Standards vgl. Europäische Kommission: Commission Staf Working Document, SWD(2013) 57 final vom 6. 3. 2013, Anhang 7.1, S. 125 sowie zuletzt PwC v. 1. 8. 2014, Collection of information related to the potential impact, including costs, of implementing accrual accounting in the public sector and technical analysis of the suitability of individual IPSAS standards, Kap. 8.3, S. 134 ff.

19 Entsprechend § 33a HGrG a.F., aufgehoben durch HGrG-ModG v. 31. 7. 2009, BGBl. II 2009, 2580.

20 So auch *Eibelshäuser*, DK 2006, 618, 619, *Breidert/Rüdinger*, DK 2008, 32, *Böcking/Dutzi*, DK 2008, 415, 417, *Nowak/Ranscht-Ostwald/Schmitz*, in: Böcking, Handbuch der Rechnungslegung, Kap. B 990 Öffentliches Rechnungswesen, Rn. 94 ff. (Stand: November 2012) sowie zuletzt auch *Wüstemann/Wüstemann*, in: Wallmann/Nowak/Mühlhausen/Steingässer, Moderne Finanzkontrolle und öffentliche Rechnungslegung, Denkschrift Eibelshäuser, 2013, S. 579 ff.; hierzu kritisch vgl. u.a. *Budäus*, DK 2009, 27, 33 sowie *Budäus/Hilgers*, Zeitschrift für Planungs- und Unternehmenssteuerung, 19 (2009), 377.

21 Verabschiedet vom Hauptfachausschuss (HFA) am 9. 9. 2010, Änderungen durch den HFA am 10. 6. 2011.

22 Verabschiedet vom HFA am 24. 4. 2009.

23 Die Standards staatlicher Doppik sind am 19. 12. 2013 in ihrer aktualisierten Fassung v. 23. 10. 2013 auf der Homepage des BMF veröffentlicht worden: http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Oeffentliche_Finanzen/Standards_fuer_Haushalte/standardisierung-rechnungswesen.html, (Abruf: 17. 10. 2014).

24 Vgl. hierzu auch *Nowak/Ranscht-Ostwald/Schmitz*, in: Böcking, Handbuch der Rechnungslegung, Kap. B 990 Öffentliches Rechnungswesen, Rn. 191 ff. (Stand: Juli 2014).

25 Vgl. BFH v. 30. 1. 2002 – I R 71/00, BStBl II 2003, 279 sowie *Zwirner*, WPg 2012, 198.

Die Rückstellungen berücksichtigen die erkennbaren Risiken und ungewissen Verpflichtungen in Höhe der erwarteten Inanspruchnahme. Wesentliches Merkmal der Pensions- und Beihilfeverpflichtungen ist, dass die Pensions- und Beihilfezahlungen nach Eintritt in den Ruhestand im Rahmen der Altersversorgung als Leistungen erfolgen, deren Gegenleistung durch den Begünstigten bereits während der aktiven Phase erbracht worden ist. Die bei Eintritt des Versorgungsfalls gewährten Leistungen wurden während der aktiven Tätigkeit des Beamten verdient; die Versorgungsleistungen stellen daher entsprechend ihrer **wirtschaftlichen Verursachung** bereits Personalaufwand der Perioden dar, in denen die Arbeitsleistung erbracht worden ist. Die Pensions- und Beihilferückstellungen werden deshalb bereits während des aktiven Beschäftigungsverhältnisses kontinuierlich durch erfolgswirksame Zuführungen aufgebaut. Zum Zeitpunkt des Eintritts in den Ruhestand weist die für den Beschäftigten ausgewiesene Pensions- und Beihilferückstellung die nach versicherungsmathematischen Grundsätzen ermittelte Versorgungsverpflichtung des Dienstherrn aus. Mit der Leistung der Versorgungsbezüge bzw. Beihilfeleistungen werden die in den Jahren der Ansammlung aufgebauten Pensions- und Beihilferückstellungen in Anspruch genommen.

Der **Umfang** der Passivierungspflicht für Pensionsverpflichtungen richtet sich gem. nationalem Handelsrecht nach dem Durchführungsweg der Altersversorgung und dem Zeitpunkt der die Versorgung begründenden Zusage:[26]

- Im Hinblick auf die erstmalige Einführung bzw. eindeutige Regelung einer Rückstellungspflicht für laufende Pensionen und Anwartschaften durch das BiRiLiG v. 19. 12. 1985[27] für unmittelbare Pensionsverpflichtungen, die mit Rechtsanspruch ab dem 1. 1. 1987 erteilt wurden (Neuzusagen), hat der Gesetzgeber für Altzusagen ein Passivierungswahlrecht zugelassen. Von der grundsätzlichen Passivierungspflicht sind danach Direktzusagen ausgenommen, die vor dem 1. 1. 1987 erteilt worden sind. (Art. 28 Abs. 1 Satz 1 EGHGB).[28]
- Für mittelbare Pensionsverpflichtungen, d.h. für Pensionsverpflichtungen, die der Arbeitgeber über einen externen Versorgungsträger erfüllt,[29] hat der Gesetzgeber auf Dauer ein Passivierungswahlrecht eingeräumt (Art. 28 Abs. 1 Satz 2 EGHGB).

Das Land Hessen weist die unmittelbaren Versorgungslasten ggü. den Beamten des Landes vollumfänglich aus. Von dem Passivierungswahlrecht für Altzusagen i.S. des Art. 28 Abs. 1 Satz 1 EGHGB macht das Land im Interesse einer vollständigen, transparenten Darstellung der Schulden keinen Gebrauch. Die bilanzierten Versorgungsverpflichtungen erstrecken sich daher auf sämtliche zum Bilanzstichtag erdienten Versorgungsansprüche sowohl der Beamten im aktiven Dienst (sog. Leistungsanwärter) als auch der Ruhestandsbeamten, die bereits Versorgungsleistungen beziehen (sog. Versorgungsempfänger).

Die Altersrente für **nicht beamtete Beschäftigte** des öffentlichen Dienstes wird über die gesetzliche Rentenversicherung mit der Deutschen Rentenversicherung als Träger abgewickelt. Das Land entrichtet als Arbeitgeber insoweit Beiträge zur gesetzlichen Rentenversicherung, die das entsprechende Versorgungsrisiko trägt. Die Arbeitgeberbeiträge zur gesetzlichen Rentenversicherung belasten als laufender Personalaufwand die Ergebnisrechnung. Die hieraus resultierenden Versorgungsansprüche gehen nicht in die Rechnungslegung des Landes ein. Hinsichtlich der Zusatzversorgung für die nicht beamteten Beschäftigten des öffentlichen Dienstes, die über die umlagefinanzierte Versorgungsanstalt des Bundes und der Länder, Karlsruhe (VBL), der als eigenständiger Träger der Versorgungslast abgewickelt wird, und eine mittelbare Pensionsverpflichtung begründet,[30] hat das Land auf der Grundlage des Art. 28 Abs. 1 Satz 2 EGHGB keine Rückstellung gebildet.

Das Vorgehen des Landes steht mit den konkretisierenden Vorgaben der **Standards staatlicher Doppik** (SsD) zur Ausübung der nationalen handelsrechtlichen Wahlrechte nach Art. 28 EGHGB im Einklang. Sie sehen eine Passivierungspflicht auch für Pensionen, Beihilfen und ähnliche Verpflichtungen aus Rechtsansprüchen vor, die vor dem 1. 1. 1987 erworben worden sind (SsD, Tz. 5.7.2.1) und schließen die Bildung von Rückstellungen für mittelbare Pensionsverpflichtungen aus (SsD, Tz. 5.7.3.1.).[31]

III. Bewertung der Pensions- und Beihilfeverpflichtungen

1. Bewertungsmethode / Bewertungsverfahren

Ungewisse Verbindlichkeiten sind nach allgemeinen handelsrechtlichen Grundsätzen mit dem nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung notwendigen Erfüllungsbetrag zu bewerten (§ 253 Abs. 1 Satz 2 HGB). Der aus den Versorgungsleistungen resultierende Verpflichtungsumfang ist unter Berücksichtigung der biometrischen Wahrscheinlichkeiten und finanziellen Annahmen nach versicherungsmathematischen Grundsätzen zu ermitteln. Die Pensions- und Beihilfeverpflichtungen berücksichtigen hierbei Bezüge- und Kostensteigerungen und sind als langfristige ungewisse Verbindlichkeiten grds. fristadäquat auf den Bilanzstichtag abzuzinsen. Für das hierbei anzuwendende **versicherungsmathematische Berechnungsverfahren** formuliert das IDW folgende Anforderungen:[32]

26 Vgl. IDW RS HFA 23, Tz. 3 ff. sowie IDW RS HFA 30, Tz. 9 ff.

27 Gesetz zur Durchführung der Vierten, Siebenten und Achten Richtlinie des Rates der Europäischen Gemeinschaften zur Koordinierung des Gesellschaftsrechts (Bilanzrichtlinien-Gesetz – BiRiLiG), BGBl. I 1985, 2355.

28 Vgl. BT-Drs. 10/4268, 150 sowie IDW RS HFA 30, Tz. 12 und IDW RS HFA 23, Tz. 7.

29 Vgl. IDW RS HFA 30, Tz. 36 ff.

30 Vgl. IDW RS HFA 30, Tz. 43, 45.

31 Hierzu kritisch *Ellerich*, Wpg 2012, 1131, 1136.

32 Vgl. IDW RS HFA 30, Tz. 60.

- Für die Bewertung der Altersversorgungsverpflichtungen sind die anerkannten Regeln der Versicherungsmathematik anzuwenden.
- Laufende Rentenverpflichtungen sowie Altersversorgungsverpflichtungen ggü. ausgeschiedenen Anwärtern sind mit ihrem Barwert anzusetzen.
- Bei Pensionsanwartschaften der Leistungsanwärter muss die Mittelansammlung grds. über die Aktivitätsperiode des einzelnen Versorgungsanwärters erfolgen. Für die Verteilung der Mittelansammlung kommen verschiedene versicherungsmathematische Verfahren in Betracht. In Abhängigkeit von der Versorgungszusage muss das gewählte Bewertungsverfahren den Pensionsaufwand verursachungsgerecht über den Zeitraum verteilen, in dem der Versorgungsberechtigte seine Gegenleistung erbringt.

Für die Bewertung von Verpflichtungen aus ratierlich erdienten Pensionsanwartschaften kommen nach nationalem Recht sowohl das Anwartschaftsbarwertverfahren (Projected Unit Credit Method i.S.d. IAS 19) als auch das versicherungsmathematische Teilwertverfahren in Betracht.[33] Im Rahmen der Bemessung der Pensions- und Beihilferückstellungen auf den Bilanzstichtag werden lediglich die bislang erdienten Ansprüche berücksichtigt.

Das Land Hessen berücksichtigt zur Bewertung der Pensions- und Beihilfeverpflichtungen und die Verteilung des Pensionsaufwands auf die Erdienungszeit seit der Eröffnungsbilanzierung die versicherungsmathematischen Grundsätze unter Anwendung des **Teilwertverfahrens**. Nach dem Teilwertverfahren wird der Barwert der zu erwartenden Versorgungsbezüge unter Berücksichtigung künftiger Kostensteigerungen gleichmäßig als Annuität auf die Zeit zwischen Finanzierungsbeginn- und Finanzierungsendalter verteilt. Das Teilwertverfahren berücksichtigt hierbei auch die Zeitspanne zwischen Dienstbeginn und Zeitpunkt der Pensionszusage. Veränderungen im Leistungsumfang der Pensionsverpflichtungen werden bei dem Teilwertverfahren auf die gesamte Beschäftigungszeit (mit-)verteilt. Das Teilwertverfahren unterstellt eine kontinuierliche Arbeitsleistung des pensionsberechtigten Beamten und sieht vor, dass die künftigen, auf den Pensionseintrittstermin abgezinsten Pensionsleistungen mit einem Rückwärtsverteilungsfaktor gleichmäßig über die Dienstjahre verteilt werden.[34] Die Anwendung des Teilwertverfahrens ist nach den SsD für bereits laufende Leistungen und unverfallbare Anwartschaften pensionierter oder ausgeschiedener Beamter verpflichtend vorgeschrieben (SsD, Tz. 5.7.2.1).

Ein saldierter Ausweis von Pensions- und Beihilfeverpflichtungen einerseits und hierfür vorgesehenem **Deckungsvermögen**, der seit BilMoG auch nach nationalem Handelsrecht denkbar ist, kommt auf Landesebene nicht zum Tragen, da das für Zwecke der Altersversorgung im Aufbau befindliche Sondervermögen des Landes Hessen i.H.v. ca. 1,6 Mrd. EUR (Stand 31. 12. 2013) nicht die engen Anforderungen eines Planvermögens i.S. des § 246 Abs. 2 HGB erfüllt, das neben einer Zweckexklusivität auch eine Insolvenzsicherheit aufweisen muss.[35] Die SsD gehen im Einklang mit diesem Verständnis gleichfalls nicht von einer Einschlägigkeit des Verrechnungsgebots im Bereich der Altersversorgung nach § 246 Abs. 2 HGB aus (SsD, Tz. 5.7.2.1).[36] Das Sondervermögen Versorgungsrücklage des Landes Hessen[37] wird daher nicht zu Zeitwerten in Ansatz gebracht, sondern nach allgemeinen Grundsätzen mit den Anschaffungskosten bilanziert.

2. Demografische Grundlagen

Zu den versicherungsmathematischen Parametern, die für die Bewertung von Altersversorgungsverpflichtungen heranzuziehen sind, zählen die Sterbe- und Invalidisierungswahrscheinlichkeiten, die Fluktuation sowie die in die Bewertung eingehende Altersgrenze, die unter Beachtung der vertraglich vorgesehenen Altersgrenze und der voraussichtlichen Pensionierungsgewohnheiten der jeweiligen Versorgungsbestände festzulegen ist.[38] Die von dem Land Hessen gebildeten Pensions- und Beihilferückstellungen berücksichtigen hinsichtlich der biometrischen Annahmen die allgemein anerkannten »Richttafeln 2005G« von *Prof. Dr. Klaus Heubeck* sowie die Auswertung von Individualdaten der Leistungsanwärter, der Versorgungsempfänger und deren Angehörigen.

3. Rechnungszins

Rückstellungen mit einer Restlaufzeit von mehr als einem Jahr sind nach nationalem Handelsrecht grds. mit den ihrer Restlaufzeit entsprechenden durchschnittlichen Marktzinssätzen der vergangenen sieben Geschäftsjahre abzuzinsen (§ 253 Abs. 2 Satz 1 HGB). Abweichend von dieser grds. Vorgabe dürfen Rückstellungen für Altersversorgungsverpflichtungen vereinfachend unter der Annahme einer pauschalen Restlaufzeit von 15 Jahren abgezinst werden (§ 253 Abs. 2 Satz 2 HGB). Der für die Abzinsung von Pensions- und ähnlichen langfristigen Rückstellungen als Marktzins maßgebende Zinssatz wird von der Deutschen Bundesbank gem. § 253 Abs. 2 Satz 2 HGB i.V.m. der Rückstellungsabzinsungsverordnung verbindlich auf Basis von Null-Kupon-Festzinsswaps ermittelt und monatlich bekannt gegeben (§ 253 Abs. 2 Satz 4 HGB); zum 31. 12. 2013 beläuft sich der Rechnungszins auf 4,88 % p.a.

Das Land Hessen diskontiert seine Pensions- und Beihilfeverpflichtungen nicht mit dem allgemeinen handelsrechtlichen Rechnungszins i.S. des § 253 Abs. 2 HGB, sondern legt stattdessen den für die öffentliche Haushaltswirtschaft mit den Standards staatlicher Doppik (§ 7a HGrG) entwickelten besonderen Zinssatz zugrunde, der

33 Vgl. IDW RS HFA 30, Tz. 61.
34 Vgl. *Glöckner*, Die Anwendung internationaler Rechnungslegungsstandards (IPSAS/IFRS) auf ausgewählte Bilanzierungsprobleme der doppischen kommunalen Rechnungslegung, 2007, 69 f. m.w.N.
35 Vgl. *Ballwieser*, in: MünchKomm-[HGB], Bd. 4, 3. Aufl. 2013, zu § 246 HGB 142 ff.
36 Vgl. hierzu kritisch IDW vom 18. 10. 2012, www.idw.de sowie *Ellerich*, WPg 2012, 1131, 1136.
37 Hessisches Versorgungsrücklagengesetz v. 15. 12. 1998, GVBl. I S. 526, zuletzt geänd. durch Ges. v. 27. 5. 2013, GVBl. S. 218.
38 Vgl. IDW RS HFA 30 Tz. 62.

sich zum 31. 12. 2013 mit 3,95 % bemisst.[39] Dieser Referenzzinssatz ergibt sich aus dem siebenjährigen Durchschnitt der Umlaufrenditen für börsennotierte **Bundeswertpapiere** mit einer Restlaufzeit von über 15 bis einschließlich 30 Jahren[40] und berücksichtigt die Refinanzierungskonditionen der öffentlichen Hand. Der Zinssatz wird jährlich durch das Gremium i.S. des § 49a HGrG überprüft und bei einer Abweichung von mehr als 0,5 Prozentpunkten entsprechend angepasst (SsD, Tz. 5.7.2.1). Der Korridor soll eine Verzerrung des Ergebnisses durch finanzmarktbedingte Schwankungen der Zinsniveaus vermeiden und ein verlässliches Verfahren zur Diskontierung der Rückstellungen für Pensions- und Beihilfeverpflichtungen gewährleisten.

4. Bezügetrends und Preissteigerungen

Seit der Novelle der handelsrechtlichen Bestimmungen durch das BilMoG v. 25. 5. 2009[41] werden auch künftige Bezüge-, Gehalts- und Rententrends bei der Bewertung der Pensions- und Beihilferückstellungen berücksichtigt.[42] Erwartete Pensionsanpassungen und Bezügesteigerungen sind im Rahmen des Gesamtabschlusses des Landes Hessen auf den 31. 12. 2013 auf Basis der vergangenen sieben Jahre nach Verprobung mit der Zukunftserwartung mit 1,5 % p.a., künftige Kosten- und Preissteigerungen für die Entwicklung der Gesundheitskosten bei den Beihilferückstellungen mit 3,1 % p.a. berücksichtigt. Die Vorgehensweise entspricht der in Tz. 5.7.2.1 der Standards staatlicher Doppik enthaltenen Vorgabe.

Mit der erstmaligen Berücksichtigung von Preis- und Kostentrends im Rahmen der Bemessung der Pensions- und Beihilferückstellungen durch das BilMoG v. 25. 5. 2009 ist eine Neubewertung der Rückstellungen auf den 1. 1. 2010 mit einer deutlichen Ausweitung des Rückstellungsvolumens einhergegangen. Das Land Hessen verteilt den durch die Anpassung der Bewertung auf den 1. 1. 2010 ermittelten zusätzlichen Rückstellungsbedarf i.H.v. insgesamt 10,5 Mrd. EUR nach der Übergangsbestimmung des Art. 67 Abs. 1 EGHGB mit ratierlichen Zuführungen i.H.v. 1/15 (= 0,7 Mrd. EUR p.a.) auf 15 Jahre. Diese Zuführung belastet das außerordentliche Ergebnis.

5. Abbildung des Pensionsaufwands einschließlich Bewertungsanpassungen

In der Ergebnisrechnung der Gebietskörperschaft geht der kontinuierliche Aufbau der Pensions- und Beihilferückstellungen mit der verursachungsgerechten Abbildung der Zuführungen als Personalaufwand im Posten »soziale Abgaben und Aufwendungen für Altersversorgung und Unterstützung« (§ 275 Abs. 2 Nr. 6b HGB) einher. Die Zuführung zu den Pensions- und Beihilferückstellungen berücksichtigt infolge der Fortschreibung des Barwerts bzw. Anwartschaftsbarwerts zudem einen Zinsanteil, der im Finanzergebnis unter dem Posten »Zinsen und ähnliche Aufwendungen« (§ 277 Abs. 5, § 275 Abs. 2 Nr. 13 HGB) gezeigt wird.

Nach nationalem Bilanzrecht wird die Pensionsrückstellung zum Ende der jeweiligen Abrechnungsperiode ermittelt. Die Differenz zur Pensionsrückstellung des Vorjahres unter Berücksichtigung der in der Abrechnungsperiode geleisteten Pensionszahlungen ergibt den erfolgswirksam zu erfassenden Personal- bzw. Versorgungsaufwand. Änderungen der biometrischen Rechnungsgrundlagen, des Rechnungszinses sowie der sonst. Bewertungsparameter werden unmittelbar zum Zeitpunkt des Bekanntwerdens erfolgswirksam berücksichtigt.[43]

IV. Bilanzierungspraxis: Erfahrungswerte auf Landesebene

Die Erfahrungswerte des Landes Hessen im Zuge der Umstellung auf das kaufmännische Rechnungswesen im Allgemeinen decken sich mit dem Erkenntnisgewinn bei der Bilanzierung der Pensions- und Beihilfeverpflichtungen im Besonderen. Inzwischen bewährt und anerkannt zeigt die Doppik als neue Form der Abbildung von Regierungs- und Verwaltungshandeln und damit einhergehend auch den Verbrauch öffentlicher Ressourcen. Die Doppik sorgt für eine umfassende **Transparenz**, ermöglicht gerade mit dem Ausweis der Pensions- und Beihilfeverpflichtungen i.H.v. ca. 59,4 Mrd. EUR (Stand zum 31. 12. 2013, davon entfallen 51,8 Mrd. EUR auf Pensionen sowie 7,6 Mrd. EUR auf Beihilfen) eine vollumfängliche Aussage über Vermögen und zum Stichtag bereits wirtschaftlich verursachte Schulden des Landes. Die Pensions- und Beihilfeverpflichtungen des Landes Hessen ggü. ca. 67.800 Versorgungsempfängern und 106.600 Leistungsanwärtern nehmen nach den Verhältnissen zum Bilanzstichtag 31. 12. 2013 ca. 48,3 % der Gesamtverschuldung (123,0 Mrd. EUR) sowie 48,1 % der Bilanzsumme (123,6 Mrd. EUR) ein. Die mit Aufbau und Fortschreibung der Rückstellungen einhergehende Belastung des Jahresergebnisses mit Versorgungssaufwand (2013: ca. 3,8 Mrd. EUR) und Zinsaufwand (2013: ca. 2,5 Mrd.EUR) gewährleisten zugleich eine periodengerechte Zuordnung von Lasten, die in Anbetracht des beachtlichen Personalkörpers des Landes signifikant die laufenden Bezüge für die Beamten (2013: ca. 4,6 Mrd. EUR) und Entgelte für die nicht beamteten Beschäftigten (2013: ca. 2,2 Mrd. EUR) die Bediensteten komplettiert.

Mit der Doppik ist auf staatlicher Ebene in Hessen zugleich die Grundlage für eine Kosten- und Leistungsrechnung und eine leistungsbezogene und ergebnisorientierte Haushaltsausrichtung in Form eines Produkthaushalts geschaffen worden.[44] Die Einbeziehung der mit dem Aufbau der Pensionsrückstellungen verbundenen Kosten mit ihren auch (noch) nicht zahlungswirksamen Bestandteilen sind Ausfluss eines quantitativ und qualitativ **deutlich er-**

39 Tz 5.7.2.1 der Standards staatlicher Doppik i.d.F. v. 23. 10. 2013.
40 Deutsche Bundesbank, Statistik, Zeitreihe WU 3975.
41 Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz v. 25. 5. 2009, BGBl. I 2009, 1102.
42 Vgl. IDW RS HFA 30 Tz. 1, 51 ff.
43 Vgl. BW RS HFA 30, Tz. 85 ff.
44 §§ 1a, 7a HGrG, § 2 HHG 2013/2014 v. 14. 12. 2012, GVBl. Hessen 2012, S. 63.

weiterten Informationsangebots, das Fragen der Effizienz der Mittelverwendung sowie der Effektivität der gesetzten Ziele beantworten lässt.

Der beschriebene und für ein Bundesland nicht untypische Umfang der Pensions- und Beihilfeverpflichtungen des Landes Hessen stellt allerdings auch ein Volumen dar, das bereits bei geringfügiger Anpassung der **Bewertungsparameter** zu beachtlichen ergebniswirksamen, versicherungsmathematisch bedingten Veränderungen im Verhältnis zum jeweiligen Jahresergebnis führt. So ist in der bisherigen Bilanzierungspraxis des Landes, z.B. im Kj. 2012, die Anpassung des Rechnungszinses von 4,5 % auf 3,95 % mit einem versicherungsmathematischen Verlust von ca. 4,8 Mrd. EUR einhergegangen. Die Anpassungen des Bezügetrends von 1,3 % auf 1,5 % und des Kostentrends im Gesundheitswesen von 2,7 % auf 3,1 % haben einen weiteren negativen Ergebnisbeitrag i.H.v. ca. 2,1 Mrd. EUR verursacht. Die ratierliche Folgeanpassung zur Berücksichtigung des Bezüge- und Kostentrends auf den 1. 1. 2010 nach BilMoG i.H.v. jährlich 1/15 belastete das Jahresergebnis zusätzlich mit einem Betrag von 0,7 Mrd. EUR.[45] Der Jahresfehlbetrag 2012 belief sich auf insgesamt 10,6 Mrd. EUR. Die versicherungsmathematischen Verluste nehmen damit im Kj. 2012 ca. 72 % des Jahresergebnisses ein. Die Unwägbarkeiten der vorliegenden Langzeitbetrachtungen gehen insoweit mit deutlichen Nachjustierungen einher, die Ausfluss von zum Abschlussstichtag aktuell angepassten Bewertungsannahmen und insbes. bei einer Verknüpfung mit dem Haushalt als solche zu identifizieren sind.[46]

Von den der aktuellen Zinsentwicklung und den damit einhergehenden Folgewirkungen im Rahmen der Bilanzierung von Pensions- und Beihilfeverpflichtungen einer Gebietskörperschaft in gleicher Weise betroffen ist die Freie und Hansestadt Hamburg, die gleichfalls auf staatlicher Ebene bilanziert und in ihrem Geschäftsbericht 2012[47] darauf hinweist, dass eine sowohl nach den handelsrechtlichen Bestimmungen als auch nach den Standards staatlicher Doppik erforderliche Anpassung infolge der Absenkung des Diskontierungszinssatzes von 6 % auf 3,95 % im Jahr der Anpassung zu einem versicherungsmathematischen Verlust i.H.v. ca. 5 Mrd. EUR führen wird.

Der Bund weist in seiner aktuellen Vermögensrechnung zum 31. 12. 2013[48] nach versicherungsmathematischen Grundsätzen ermittelte Rückstellungen für Pensionen und ähnliche Verpflichtungen i.H.v. 487,1 Mrd. EUR aus. Die versicherungsmathematischen Verluste infolge der Anpassung der Bewertungsparameter für die Ermittlung der Pensions- und Beihilferückstellungen berücksichtigen im Haushaltsjahr 2013 u.a. eine Absenkung des Rechnungszinses um 0,23 % auf nunmehr 3,49 % und belaufen sich insgesamt auf ca. 20,8 Mrd. EUR.[49] Der Jahresfehlbetrag 2013 des Bundes ermittelt sich im Rahmen der Fortschreibung des Vermögens-/Schuldensaldos auf ca. 17,4 Mrd. EUR.[50]

Neben der unmittelbaren erfolgsmäßigen Auswirkung der Anpassung der Bewertungsparameter führen auch in der Methode des **Teilwertverfahrens** bedingte Besonderheiten zu Effekten , die ergebnisverzerrend auftreten können. So führt die im Teilwertverfahren mit einem Rückwärtsfaktor angelegte Gleichverteilung des Dienstzeitaufwands auf den Zeitraum ab Diensteintritt, z.B. bei Besoldungsanpassungen, stets zu einem Nachholeffekt, der das aktuelle Jahr belastet. Die Tarifanpassungen durch das Hessische Besoldungs- und Versorgungsanpassungsgesetz 2013/2014 vom 20. 11. 2013 im Haushaltsjahr 2013 haben so z.B. zu einem Einmaleffekt i.H.v. 1,2 Mrd. EUR für die Anpassung der Pensionsrückstellungen geführt.

C. Bilanzierung von Pensionsverpflichtungen nach IPSAS

Im Kontext der internationalen Rechnungslegung erstellen an europäischen Börsen notierte Unternehmen nach der IAS-Verordnung v. 19. 7. 2002[51] seit dem Geschäftsjahr 2005 ihren Konzernabschluss zwingend in Übereinstimmung mit den IFRS (International Financial Reporting Standards). Innerhalb der IFRS regelt der Standard IAS 19 »Employee Benefits« die Rechnungslegung für Leistungen an Beschäftigte. Der Standard ist in einer aktualisierten Fassung am 16. 6. 2011 veröffentlicht worden. Mit seinen Neuerungen, die zu einer transparenteren und vergleichbareren Abbildung der betrieblichen Altersversorgung in IFRS-Abschlüssen führen sollen, ist der Standard IAS 19 (rev. 2011) auf Berichtsperioden anzuwenden, die am oder nach dem 1. 1. 2013 beginnen.

Die vom »International Public Sector Accounting Standards Board« (IPSASB) veröffentlichten IPSAS stellen Rechnungslegungsstandards dar, die für den öffentlichen Sektor in Anlehnung an die IAS erarbeitet worden sind. Der im Februar 2008 herausgegebene IPSAS 25 »Leistungen an Arbeitnehmer«, der bei Einheiten mit einer periodengerechten Rechnungslegung ab dem 1. 1. 2011 Anwendung findet,[52] regelt u.a. Fragen der Bilanzierung von Pensions- und Beihilfeverpflichtungen der öffentlichen Hand nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses.

45 Vgl. Geschäftsbericht 2012 des Landes Hessen, S. 43.

46 Vgl. hierzu auch *Winters*, Pensionen und Beihilfe – Beamtenversorgung als Haushaltslast?, in: KPMG Public Governance Sommer 2014, S. 6 ff.

47 http://www.hamburg.de/fb/geschaeftsbericht-2012/, Geschäftsbericht 2012, Tz. 5.11 Sonstige Risiken, S. 36 (Abruf: 13. 10. 2014).

48 Http://www.bundesfinanzministerium.de/Web/DE/Themen/Oeffentliche_Finanzen/Bundeshaushalt/Haushalts_und_Vermoegensrechnungen_des_Bundes/haushalts_vermoegensrechnungen_des_bundes.html, S. 23 ff. (Abruf: 13. 10. 2014).

49 Für Pensionsrückstellungen i.H.v. 16,1 Mrd. EUR sowie für Beihilferückstellungen i.H.v. 4,7 Mrd. EUR; vgl. Vermögensrechnung des Bundes für das Haushaltsjahr 2013, S. 25, 27.

50 Vermögensrechnung des Bundes für das Haushaltsjahr 2013, S. 7.

51 Verordnung (EG) Nr. 1606/2002 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 19. 7. 2002 betreffend die Anwendung internationaler Rechnungslegungsstandards (ABl L 243, 11. 9. 2002, S. 1), geändert durch Verordnung (EG) Nr. 297/2008 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 11. 3. 2008 (ABl. L 097, 9. 4. 2008, S. 62Nr. 1606/2002).

52 Vgl. IPSAS 25.177 ff.

Der Standard IPSAS 25 basiert auf der vom International Accounting Standards Board (IASB) überarbeiteten Fassung von IAS 19 aus dem Jahr 2004; eine Weiterentwicklung analog zur Revision des IAS 19 ist bisher noch nicht erfolgt.

Die nachfolgenden Betrachtungen gehen auf die aktuellen Vorgaben für die Kategorie **Leistungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses** – Pensionsverpflichtungen – des IPSAS 25 ein. Darüber hinaus werden auch die wesentlichen Änderungen des IAS 19 (rev. 2011) betrachtet, die für eine entsprechende Anpassung des IPSAS 25 an den aktuellen Stand von IAS 19 relevant sein könnten.

I. Leistungsorientierte vs. beitragsorientierte Pensionspläne

Die internationalen Bilanzierungsstandards unterscheiden in Abhängigkeit von dem wirtschaftlichen Gehalt der Leistungszusagen zwischen beitragsorientierten Pensionsplänen und leistungsorientierten Pensionsplänen (IPSAS 25.27 ff., IAS 19.26 ff.):

- **Beitragsorientierte Pläne** (defined contribution plan) sind Pläne für Leistungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses, bei denen ein Unternehmen festgelegte Beiträge an eine eigenständige Einheit (einem Fonds) entrichtet und weder rechtlich noch faktisch zur Zahlung darüber hinausgehender Beiträge verpflichtet ist. Bei Beitragsplänen werden lediglich die für in einer Berichtsperiode fällig werdenden festgelegten Beitragszahlungen als (Perioden-)Aufwand erfasst. Der Ausweis einer Rückstellung bei dem Arbeitgeber entfällt, da das Versorgungsrisiko aus der Pensionszusage den externen Versorgungsträger bzw. den Arbeitnehmer trifft und von dem Arbeitgeber neben der Beitragsentrichtung keinerlei zusätzliche Risiken zu tragen sind.[53]
- **Leistungsorientierte Pläne** (defined benefit plan) sind demgegenüber Pläne für Versorgungsleistungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses, die nicht unter die Definition der beitragsorientierten Pläne fallen, mithin zu einem bei dem Arbeitgeber verbleibenden Risiko führen, das unter Berücksichtigung der versicherungsmathematischen Annahmen und Methoden zu ermitteln und im Rahmen der Bildung einer Pensionsrückstellung zu berücksichtigen und in der Bilanz jährlich fortzuschreiben ist. Der Arbeitgeber trägt bei leistungsorientierten Plänen das Versorgungsrisiko, das sowohl das versicherungsmathematische Risiko als auch das Anlagerisiko umfasst (IPSAS 25.30).

Übertragen auf die Situation der bilanzierenden Gebietskörperschaft fallen Versorgungsansprüche von **Beamten** inländischer Gebietskörperschaften stets unter den Begriff der **leistungsorientierten Pläne**. Die Versorgung von Beamten und deren Hinterbliebenen wird durch Gesetz geregelt (Vgl. § 3 Abs. 1 HBeamtVG[54]). Auf die gesetzlich zustehende beamtenrechtliche Versorgung kann weder ganz noch teilweise verzichtet werden (§ 3 Abs. 3 HBeamtVG). Der Dienstherr bleibt daher ggü. seinen Beamten stets vollumfänglich verpflichtet. Die Gebietskörperschaft kann daher ihre primäre Versorgungsverpflichtung im Unterschied zur Privatwirtschaft nicht auf Dritte (externe Versorgungsträger) übertragen.[55] Sowohl das mit der Versorgungszusage verbundene versicherungsmathematische Risiko als auch ein evtl. Anlagerisiko werden von der Gebietskörperschaft als bilanzierende Einheit getragen (IPSAS 25.30). Dies gilt auch dann, wenn sich die Gebietskörperschaft zur Abwicklung und Erfüllung der Aufgaben einer umlagefinanzierten Versorgungskasse bedient, mithin die Auszahlung der Versorgungsleistungen von dieser vorgenommen werden.[56]

Hinsichtlich der **nicht beamteten Beschäftigten** stellt die Abwicklung der Altersversorgung über die gesetzliche Rentenversicherung einen sog. staatlichen Plan dar, der wie ein gemeinschaftlicher Plan mehrerer Arbeitgeber zu behandeln und vorliegend als beitragsorientierter Plan einzuordnen ist (IPSAS 25.43 ff.).[57] Entsprechendes gilt im Ergebnis für die Zusatzversorgung für die tariflich beschäftigten Arbeitnehmer des öffentlichen Dienstes, die über die Versorgungsanstalt des Bundes und der Länder (VBL) abgewickelt wird (vgl. § 18 BetrAVG) und nach nationalem Bilanzrecht als mittelbare Pensionsverpflichtung zu qualifizieren ist.[58] Bei entsprechenden gemeinschaftlichen Plänen mehrerer Arbeitgeber ist eine Einordnung als beitragsorientiert oder leistungsorientiert in Abhängigkeit von der Ausgestaltung des Plans vorzunehmen (IPSAS 25.32). Die Behandlung wie ein beitragsorientierter Plan kommt bei gemeinschaftlichen Plänen auch in Betracht, wenn nach der Ausgestaltung ein leistungsorientierter Plan vorliegt, die bilanzierende Einheit aber mangels ausreichender Informationen nicht in der Lage ist, die für die Bilanzierung notwendigen Daten hinreichend verlässlich zu bestimmen (IPSAS 25.35).

II. Bewertungs- und Verteilungsverfahren: Projected Unit Credit Method

Als Methode zur Bestimmung des Barwerts von Pensionsverpflichtungen bei leistungsorientierten Plänen und des damit verbundenen Dienstzeitaufwands wird nach den internationalen Standards die **Projected Unit Credit Method (PUC-Methode)** verpflichtend vorgegeben, die auch als Methode der laufenden Einmalprämien bezeichnet wird und ein Anwartschaftsbarwertverfahren darstellt (IPSAS 25.77, IAS 19.67).

Mit der Bezeichnung als Methode der laufenden Einmalprämien kommt bei der PUC-Methode zum Ausdruck, dass der in einem Jahr erdiente Teil des Pensions-

53 Vgl. *Derbort/Herrmann/Mehlinger/Seeger*, Bilanzierung von Pensionsverpflichtungen, 2012, S. 133.

54 Hessisches Beamtenversorgungsgesetz – HBeamtVG – v. 27. 5. 2013, GVBl. S. 218.

55 Vgl. IDW RS HFA 23, Tz. 3 ff., 7 ff.

56 Vgl. IDW RS HFA 23, Tz. 5, 9 ff.

57 Vgl. *Knigge*, Bilanzierung von Pensionszusagen nach IFRS, 2014, S. 117.

58 Gl.A. *Adam*, Gutachtliche Stellungnahme zu Abweichungen der IPSAS/EPSAS von kommunalem Haushaltsrecht, Berlin 2014, 79, 82 sowie *Thurnes/Hainz*, Pensionsrückstellungen in kommunalen Bilanzen nach dem Bilanzrechtsmodernisierungsgsetz (BilMoG), GemH 2009, 174.

anspruches im gleichen Jahr durch eine (fiktive) Einmalprämie zu finanzieren ist.[59] Die PUC-Methode geht davon aus, dass in jedem Dienstjahr ein festgelegter Teil des endgültigen Leistungsanspruchs erdient wird und bewertet jeden dieser **Leistungsbausteine** separat. Bei dieser Methode wird zu jedem Bewertungsstichtag nur der Teil der Verpflichtung bewertet, der bereits erdient ist. Die PUC-Methode gehört zu den Ansammlungsverfahren, bei denen die Verpflichtung nach den arbeitsrechtlichen Vorschriften des Erdienens angesammelt wird.[60] Mit der Summe der einzelnen Leistungsbausteine wird sukzessive die endgültige Verpflichtung aufgebaut, die zum Stichtag abzuzinsen ist.[61] Bei der Zuordnung von Leistungen auf Dienstjahre wird grds. die Planformel zugrunde gelegt. Falls die in späteren Dienstjahren geleistete Arbeit zu einem wesentlich höheren Leistungsniveau führt als die in früheren Dienstjahren erbrachte Leistung, ist die Leistungszuordnung linear vorzunehmen (IPSAS 25.80, IAS 19.70).

Eine Besonderheit der PUC-Methode ist, dass der in der Erfolgsrechnung abzubildende Pensionsaufwand mit den Komponenten Dienstzeitaufwand und Zinsaufwand nicht erst am Ende des Geschäftsjahres, sondern bereits zu Beginn des Geschäftsjahres unter Zugrundelegung einer Prognose – daher **»projected«** – ermittelt wird. Neben diesen Aufwandskomponenten werden auch die erwarteten Pensionszahlungen bereits zu Beginn eines Jahres geschätzt, sodass bereits am Jahresanfang Erfahrungswerte für die Höhe der Pensionsrückstellung am Jahresende und die für das Ergebnis in laufender Rechnung relevante Größe des Pensionsaufwands ermittelt werden können.[62]

Die Zuführung zur Rückstellung erfolgt entsprechend der Handhabung nach nationalem Handelsrecht erst zum Jahresende, jedoch hinsichtlich der Komponenten Dienstzeitaufwand als hinzuerdienter Leistungsbaustein der Berichtsperiode einerseits und Zinsaufwand infolge der Aufzinsung der passivierten Schuld andererseits mit den Schätzwerten zu Jahresbeginn. **Abweichungen** zwischen den geschätzten Werten im Vergleich zu den tatsächlich Werten am Geschäftsjahresende führen als dritte Komponente des Pensionsaufwands zu sog. versicherungsmathematischen Gewinnen oder Verlusten, die nach den zum 1. 1. 2013 aktualisierten internationalen Bilanzierungsvorgaben nunmehr verpflichtend vollumfänglich im Rahmen der bilanziellen Abbildung der Pensions- und Beihilfeverpflichtungen berücksichtigt sowie nicht mehr in der GuV der Periode, sondern stattdessen und im sonstigen Ergebnis (other comprehensive income) der Gesamtergebnisrechnung ausgewiesen werden (vgl. unten Abschn. C.IV.).

Die Berechnungen im Rahmen der PUC-Methode basieren auf **versicherungsmathematischen Annahmen**, die sowohl demografischen als auch ökonomischen Risiken Rechnung tragen (IPSAS 25.85 ff.). Die Rechnungsgrundlagen berücksichtigen im Rahmen der demografischen Bewertungsannahmen die für den zu bewertenden Personenbestand geeigneten Wahrscheinlichkeiten für das Eintreten der biometrischen Risiken Tod und Invalidität, Fluktuationsverhalten und Pensionseintrittsalter nach Plan und Verhalten der Versorgungsberechtigten. Zu den ökonomischen Annahmen zählen der laufzeitadäquate Rechnungszins zur Diskontierung der künftigen Versorgungsleistungen sowie der Bezüge- und Kostentrend für die voraussichtliche Entwicklung der Pensions- und Beihilfeleistungen (IPSAS 25.96 ff.).

Als versicherungsmathematische Annahme mit wesentlicher Auswirkung erlangt der **Rechnungszinssatz** für die Diskontierung der künftigen Versorgungsleistungen der Gebietskörperschaft besondere Bedeutung. Der Rechnungszinssatz ist nach allgemeinen internationalen Grundsätzen auf der Grundlage der Renditen zu bestimmen, die am Abschlussstichtag für erstrangige, festverzinsliche Industrieanleihen am Markt erzielt werden; in Ländern ohne liquiden Markt für solche Industrieanleihen sind stattdessen die (am Abschlussstichtag geltenden) Marktrenditen für Staatsanleihen zu verwenden (IAS 19.63 ff.). Der Abzinsungssatz reflektiert den Zeitwert des Geldes (IAS 19.84) und berücksichtigt die voraussichtliche Auszahlung der Leistungen im Zeitablauf (IAS 19.85). Auch nach IPSAS 25 als für den öffentlichen Sektor maßgebendem Standard ist die Abzinsung von Pensionsverpflichtungen (gleichfalls) grds. mit einem Abzinsungssatz vorzunehmen, der den **»Zeitwert des Geldes«** widerspiegelt (IPSAS 25.91 ff.). Dieser kann sich im Rahmen einer bestmöglichen Schätzung der bilanzierenden Einheit auf die am Abschlussstichtag geltenden **Renditen für Regierungsanleihen**, für erstrangige festverzinsliche Unternehmensanleihen oder für andere Finanzinstrumente orientieren; das IPSASB favorisiert hierbei eine Ausrichtung an Renditen für Regierungsanleihen und räumt bei einem nicht hinreichend entwickelten Markt für Regierungsanleihen eine Anlehnung an Renditen für erstrangige festverzinsliche Unternehmensanleihen ein (IPSAS 25.94, IPSAS 25 BC8f).

III. Pensionsverpflichtungen und Planvermögen

Die aus dem leistungsorientierten Plan (defined benefit plan) resultierende Verpflichtung wird nach der Terminologie der internationalen Rechnungslegungsstandards in der Bilanz als **zu bilanzierende Schuld** (definded benefit liability) ausgewiesen. Der als bilanzielle Verpflichtung zu erfassende Betrag ermittelt sich gem. IPSAS 25.65 als Saldo folgender Beträge:

(a) Barwert der leistungsorientierten Verpflichtung am Abschlusstag (IPSAS 25.77)
(b) zuzüglich/abzüglich versicherungsmathematischer Gewinne / Verluste (IPSAS 25.105 f.)
(c) abzüglich eines bisher noch nicht erfassten nachzuverrechnenden Dienstzeitaufwands (IPSAS 25.112)

59 Vgl. *Seemann*, in: BeckHdb IFRS, 4. Aufl. 2013, § 26 Altersversorgungspläne/Leistungen an Arbeitnehmer, Rn. 51 ff.
60 Vgl. *Derbort/Herrmann/Mehlinger/Seeger*, Bilanzierung von Pensionsverpflichtungen, 2012, S. 72 f.
61 Vgl. *Keßler, M.*, Pensionsverpflichtungen nach neuem HGB und IFRS, 2010, S. 316.
62 Vgl. *Adam*, Einführung in die IPSAS, Grundlagen und Fallstudie, 2013, S. 87.

(d) abzüglich des beizulegenden Zeitwerts eines Planvermögens (IPSAS 25.118 ff.).

Mit IAS 19R (rev. 2011) sind hinsichtlich der Ermittlung der zu bilanzierenden Schuld sowohl zu (b) als auch zu (c) Fortentwicklungen der internationalen Bilanzierungspraxis zu beachten, die bislang noch nicht im Rahmen einer Revision des IPSAS 25 Berücksichtigung gefunden haben.

Zu (a) Der **Barwert der leistungsorientierten Verpflichtung** (»defined benefit obligation«) zum Berichtsstichtag als Ausgangsgröße für die Ermittlung der zu passivierenden Schuld ist der Barwert der Verpflichtung, die durch die Leistungen des Beschäftigten in der Berichtsperiode oder in früheren Perioden entstanden ist. Die DBO stellt insoweit den Bruttobetrag der Verpflichtung dar, der das Vorhandensein eines Planvermögens noch nicht berücksichtigt (IPSAS 25.66) und sich letztlich aus dem Barwert der erwarteten, dem Grunde nach bereits erdienten zukünftigen Auszahlungen ergibt.[63] Der Barwert der erdienten Leistungen ist mit der PUC-Methode auf der Grundlage versicherungsmathematischer Annahmen zu ermitteln und auf den Bilanzstichtag mit einem den Zeitwert des Geldes widerspiegelnden Rechnungszins abzuzinsen (IPSAS 25.77 ff.).

Zu (b) **Versicherungsmathematische Gewinne und Verluste** entstehen durch Abweichungen zwischen Plan- und Ist-Werten bei den demografischen und ökonomischen Annahmen. Da Teile des Pensionsaufwands in der Gewinn- und Verlustrechnung sowie im Rahmen der bilanziellen Fortschreibung der zu bilanzierenden Verpflichtung (zunächst) als Schätzgrößen – mit Wertstellung zu Beginn des Geschäftsjahres – ausgewiesen werden, sind die Abweichungen im Vergleich zu den tatsächlichen Stichtagsgrößen am Ende des Geschäftsjahres im Rahmen der Schlussbilanzierung als versicherungsmathematische Gewinne und Verluste zu erfassen.[64] Nach den aktuellen Vorgaben des IPSAS 25 wird im Anwendungsbereich der sog. »Korridormethode« hier eine zeitverzögerte Erfassung versicherungsmathematischer Gewinne und Verluste ermöglicht, die sich auch im Rahmen des bilanziellen Ausweises der Pensionsverpflichtungen auswirkt. Die tatsächlich bestehende Pensionsverpflichtung konnte hierbei im Einzelfall erheblich von der bilanzierten Schuld abweichen.

Zur bisherigen Behandlung der versicherungsmathematischen Gewinne und Verluste nach IPSAS 25.105 ff. einerseits und der diesbezüglichen Fortentwicklung der internationalen Rechnungslegung nach den aktualisierten Bestimmungen in IAS 19R.127 ff., andererseits,[65] die seit dem **1. 1. 2013** mit einer **Aufhebung der bisherigen Methodenwahlrechte** nunmehr stets zu einer vollumfänglichen Berücksichtigung der versicherungsmathematischen Ergebnisse bereits im Berichtsjahr und damit zu einem realitätsnahen Ausweis der tatsächlichen Pensionsverpflichtung in der Bilanz führt, vgl. unten Abschn. C.IV.

Zu (c) **Nachzuverrechnender Dienstzeitaufwand** ist die Veränderung des Barwerts der Leistungsverpflichtung, die sich aufgrund von Änderungen der Planvereinbarungen in der aktuellen Periode für Leistungen der Arbeitnehmer aus früheren Perioden ergibt (IPSAS 25.112 ff.). Soweit nach der bisherigen Praxis, die noch mit IPSAS 25.112 abgebildet wird, hinsichtlich der Erfassung im Rahmen der auszuweisenden Pensionsverpflichtung zwischen verfallbaren und unverfallbaren Dienstzeitaufwänden zu unterscheiden war, ist mit IAS 19R (rev. 2011) eine vollständige Erfassung von nachzuverrechnendem Dienstzeitaufwand im Zeitpunkt der Planänderung geregelt worden. Damit entfällt hier künftig die Möglichkeit der Verteilung eines noch verfallbaren nachzuverrechnenden Dienstzeitaufwands auf die zukünftigen Dienstjahre (IAS 19R.102 ff).

Zu (d) Mit der Berücksichtigung eines vorhandenen **Planvermögens** im Rahmen der Ermittlung der zu bilanzierenden Schuld aus leistungsorientierten Pensionsplänen wird die Nettoverpflichtung in der Bilanz ausgewiesen (IPSAS 25.65). Das Planvermögen muss hierbei als für die Erfüllung der Pensionsverpflichtungen gesichert zur Verfügung stehen. Das Planvermögen wird bei der Ermittlung des in der Bilanz auszuweisenden Betrags mit dem tatsächlichen Wert, d.h. mit dem Zeitwert, von der Pensionsverpflichtung abgezogen (IPSAS 25.118 ff.). Der Zeitwert entspricht regelmäßig dem Markt- bzw. Börsenwert.

IV. Pensionsaufwand: Komponenten und Ausweis

In der Erfolgsrechnung des Berichtsjahrs wird der leistungsorientierte Pensionsplan nach der Vorgabe des IPSAS 25.74, der insoweit noch auf die Regelung des IAS 19 a.F. aus 2004 zurückgeht, im Saldo durch die Auswirkungen (noch) folgender Komponenten berücksichtigt:

(a) Erhöhungen des Barwerts: Laufender Aufwand zur Leistungserbringung (sog. Dienstzeitaufwand) (IPSAS 25.76 ff.)
(b) Zinsaufwand (IPSAS 25.95)
(c) Erwartete Erträge aus dem Planvermögen (IPSAS 25.125 ff.)
(d) Versicherungsmathematische Gewinne und Verluste (IPSAS 25.105 ff.)
(e) Nachzuverrechnender Dienstzeitaufwand (IPSAS 25.112)
(f) Auswirkungen möglicher Plankürzungen oder -abgeltungen (IPSAS 25.129 f.).

Im Folgenden werden die einzelnen Komponenten des Pensionsaufwands nach IPSAS 25, im Anschluss die Abweichungen zu IAS 19 (rev. 2011) dargestellt.

Zu (a): Im Rahmen der PUC-Methode werden zunächst der zukünftige Pensionsaufwand und die Entwicklung des Planvermögens am Jahresanfang unter Zugrundelegung der zu diesem Zeitpunkt unterstellten Plananahmen für das Geschäftsjahrende geschätzt (»best estimate«). Der Pensionsaufwand steht mit der Komponente des laufenden Dienstzeitaufwands **(laufender Aufwand**

63 Vgl. *Keßler*, Pensionsverpflichtungen nach neuem HGB und IFRS, 2010, S. 312.

64 Vgl. *Keßler*, Pensionsverpflichtungen nach neuem HGB und IFRS, 2010, S. 387.

65 Vgl. hierzu auch *Pellens/Barekzai/Obermüller*, Pensionsverpflichtungen nach IAS 19 in der Niedrigzinsphase – eine europäische Bestandsaufnahme, WPg 2014, 663, 672.

zur Leistungserbringung) bereits zu diesem Zeitpunkt fest; er entspricht den mittels PUC-Methode ermittelten, im Berichtsjahr neu hinzuerdienten Pensionsansprüchen (IPSAS 25.80 ff.).

Zu (b): Entsprechendes gilt auch für den **Zinsaufwand**, der infolge der Aufzinsung der Pensionsverpflichtungen den Barwert der leistungsorientierten Verpflichtung fortschreibt und auf der Grundlage des Kenntnisstands zu Beginn des Geschäftsjahrs mit einer geschätzten Größe ermittelt wird und als weitere Komponente des Pensionsaufwands die Erfolgsrechnung belastet (IPSAS 25.95).

Zu (c): **Erträge aus dem Planvermögen** sind im Rahmen der PUC nicht auf der Grundlage der tatsächlichen, sondern wie der Zinsaufwand aus der Aufzinsung der Pensionsverpflichtungen mit der erwarteten Größe in der Erfolgsrechnung als solche auszuweisen. Der Unterschiedsbetrag zwischen erwarteten und tatsächlichen Erträgen ist Bestandteil des versicherungsmathematischen Ergebnisses (IPSAS 25.125). Die erwarteten Erträge aus dem Planvermögen werden zu Beginn der Berichtsperiode auf der Grundlage der Markterwartungen hinsichtlich der Entwicklung des über den Zeitraum der Verpflichtung gehaltenen Planvermögens ermittelt (IPSAS 25.126).

Zu (d): Am Jahresende werden Abweichungen der Bewertung auf Basis der ursprünglichen Planannahmen im Vergleich zu den tatsächlich bis zum Geschäftsjahresende eingetretenen Werten regelmäßig als sog. **versicherungsmathematische Gewinne und Verluste** ermittelt. Die Vorgaben des IPSAS 25.105 f. lassen im Einklang mit den bisherigen Bestimmungen des IAS 19 auf der Grundlage der sog. Korridorlösung (noch) die Ausübung von Methodenwahlrechten hinsichtlich Zeitpunkt und Umfang des Ausweises von versicherungsmathematischen Ergebnissen in Erfolgsrechnung und Bilanz zu. Versicherungsmathematische Gewinne und Verluste sind nur dann zu erfassen, wenn die kumulierten, nicht ergebniswirksam erfassten Gewinne oder Verluste entweder den Barwert der Verpflichtung oder den Zeitwert des Planvermögens zum Ende der vorhergehenden Periode um mehr als 10 % (Abweichungskorridor) übersteigen (IPSAS 25.106). Für die Behandlung der versicherungsmathematischen Gewinne und Verluste innerhalb dieses (10-Prozent-)Korridors stehen danach methodisch drei Optionen offen: a) keine Erfassung in der Erfolgsrechnung, b) Erfassung in der Erfolgsrechnung sowie c) Erfassung außerhalb der Erfolgsrechnung im sonstigen Ergebnis. Der den Korridor überschreitende Teil des versicherungsmathematischen Ergebnisses ist als Ertrag oder Aufwand in der Erfolgsrechnung zu erfassen und über die durchschnittliche Restarbeitszeit der vom Plan erfassten Beschäftigten zu verteilen; darüber hinaus ist allerdings auch jede sinnvolle Amortisationsmethode für versicherungsmathematische Gewinne und Verluste zulässig, die zu einer schnelleren Erfassung der versicherungsmathematischen Gewinne und Verluste führt, mithin auch ein Verzicht auf eine Nichterfassung innerhalb des Korridors (IPSAS 25.106).

Zu (e): Ein **nachzuverrechnender Dienstzeitaufwand** entsteht bei Einführung oder Änderung eines leistungsorientierten Pensionsplans mit einer Erhöhung der zugesicherten Leistungen, die in vorherigen Perioden erdient wurden.[66] Der zu verrechnenden Dienstzeitaufwand ist bislang hinsichtlich unverfallbarer Anwartschaften sofort, ansonsten ratierlich in der Folgezeit aufwandswirksam zu erfassen (IPSAS 25.112)

Zu (f): Aufwand aufgrund von **Planabgeltungen** entsteht bei Übertragungen von Pensionsverpflichtungen auf einen anderen Träger oder bei Abfindungen (IPSAS 25.129 ff.).

Im Jahr 2011 hat das IASB die überarbeitete Version des **IAS 19R (2011)** veröffentlicht. Nach IAS 19R.120 (a) und (b) werden im Rahmen der Bilanzierung nach IFRS seit dem 1. 1. 2013 nur noch die beiden Komponenten Dienstzeitaufwand (a) und Netto-Zinsaufwand (b) in der Gewinn- und Verlustrechnung der Periode als Pensionsaufwand dargestellt. Die im Übrigen aus der Neubewertung resultierenden Effekte werden künftig nicht mehr im Rahmen der Ausübung von Methodenwahlrechten in der laufenden Gewinn- und Verlustrechnung, sondern stattdessen zwingend vollumfänglich im sonstigen Ergebnis ausgewiesen.

Vor dem Hintergrund, dass sich IPSAS 25 noch auf den IAS 19 (2008) bezieht, ist auf die folgenden wesentlichen Änderungen des IAS 19R (2011) im Vergleich zu IPSAS 25 hinzuweisen, die u.E. insoweit zugleich einen Anpassungsbedarf dokumentieren:[67]

- Die seit dem 1. 1. 2013 anzuwendende Neufassung des IAS 19R sieht hinsichtlich der Erfassung der **versicherungsmathematischen Gewinne und Verluste** in der Erfolgsrechnung **die Abschaffung der Korridormethode** und Auflösung der hiermit bislang verbundenen Methodenwahlrechte mit der Folge vor, dass versicherungsmathematische Gewinne und Verluste künftig vollständig in der Periode ihrer Verursachung im **sonstigen Ergebnis** (Other Comprehensive Income, **OCI**), mithin außerhalb der Erfolgsrechnung zu erfassen sind.[68] Diese Behandlung geht mit einer vollumfänglichen Berücksichtigung der versicherungsmathematischen Ergebnisse im Rahmen einer bilanzwirksamen Erfassung des aktuellen Verpflichtungswerts einher. Der Effekt aus der Neubewertung der Nettoschuld unter Berücksichtigung der auf den Bilanzstichtag aktualisierten demografischen und finanziellen Annahmen belastet insoweit nicht (mehr) die laufende GuV/Erfolgsrechnung.
- **Nachzuverrechnender Dienstzeitaufwand** ist nach IAS 19R.103 nunmehr unmittelbar erfolgswirksam zu erfassen. Mit der vollständigen Erfassung von nachzuverrechnendem Dienstzeitaufwand im Zeitpunkt der Planänderung entfällt künftig die Möglichkeit noch verfallbaren nachzuverrechnenden Dienstzeitaufwand auf zukünftige Dienstjahre zu verteilen.
- Mit der Einführung des *»net interest approach«* wird nunmehr der **Nettozinsaufwand** ausgewiesen, der

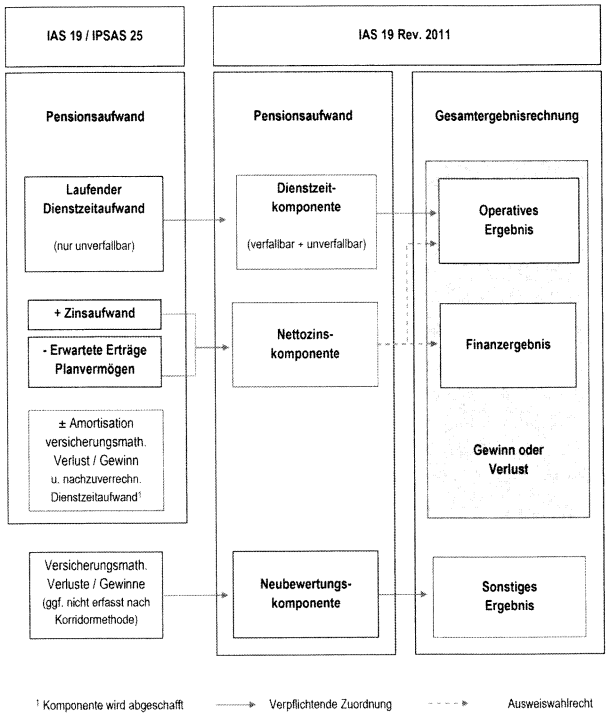
66 Vgl. *Hagemann*, Pensionsrückstellungen, 2. Aufl. 2012, S. 174.

67 Vgl. hierzu *auch B. Adam*, Gutachtliche Stellungnahme zu Abweichungen der IPSAS/EPSAS von kommunalem Haushaltsrecht und Einschätzung des resultierenden Umstellungsaufwands, 2014, S. 82.

68 IAS 19 R 120 (c) sowie IAS 19 R 127), vgl. auch *Keßler, M.* Pensionsverpflichtungen nach neuem HGB und IFRS, 2010, S. 347.

sich durch die Multiplikation des Zinssatzes auf die Nettoverpflichtung (Verpflichtungsumfang (DBO) abzüglich Planvermögen) berechnet. Der Nettozinsaufwand setzt sich aus dem Zinsaufwand des Barwertes der leistungsorientierten Verpflichtung und dem Zinsertrag des Planvermögens zusammen. Für die Verzinsung sowohl der Pensionsverpflichtung als auch des Planvermögens ist nach IAS 19.125 der gleiche Abzinsungssatz anzuwenden. In der Erfolgsrechnung erfolgt nach IPSAS 25.74 ein getrennter Ausweis von Zinsaufwand (IPSAS 25.95) und den erwarteten Erträgen aus Planvermögen (IPSAS 25.125 ff.).

Die folgende Übersicht zeigt die Komponenten des Pensionsaufwands im Rahmen leistungsorientierter Versorgungspläne unter Berücksichtigung der noch aktuellen Vorgaben des IPSAS 25 einerseits und des seit 1. 1. 2013 anzuwendenden IAS 19R.120 andererseits:[69]



V. Ergänzende Informationen im Anhang

Ergänzende Informationen, anhand derer die Abschlussadressaten die Art der leistungsorientierten Pläne und die finanziellen Auswirkungen von Änderungen dieser Pläne beurteilen können, sind von der bilanzierenden Einheit im Anhang zum Jahresabschluss offenzulegen (IPSAS 25.140 f.). Art und Umfang der erforderlichen ergänzenden Informationen werden mit IPSAS 25.141 detalliert aufgelistet.[70]

Mit IAS 19R (rev. 2011) geht eine Ausweitung der Anhangangaben einher, die mit der Einführung eines prinzipienorientierten Anhangkonzepts zu den Pensionsangaben verbunden ist und einen weitreichenden Einblick in die Risikostruktur und das Risikomanagement der Pensionspläne ermöglichen soll.[71] Die erweiterten Anhangangaben beinhalten nach IAS 19.135 drei Zielsetzungen, an denen die ergänzenden Informationen auszurichten sind:

(a) Erläuterung der Merkmale der leistungsorientierten Versorgungspläne und der damit verbundenen Risiken
(b) Ermittlung und Erläuterung der im Abschluss ausgewiesenen Beträge
(c) Erläuterung, wie leistungsorientierte Versorgungspläne Betrag, Fälligkeit und Unsicherheit künftiger Zahlungsströme der bilanzierenden Einheit beeinflussen können.

Zur unter (c) genannten Zielsetzung gehört auch eine Sensitivitätsanalyse zur Verdeutlichung, wie sich potenzielle Änderungen der versicherungsmathematische Parameter, wie Rechnungszins, Trends, Renteneintrittsalter und Sterbewahrscheinlichkeit, auswirken (IAS 19R.145). Zudem sind Auswirkungen des leistungsorientierten Versorgungsplans auf die zukünftigen Zahlungsströme aufzuzeigen und ein Fälligkeitsprofil der Pensionszahlungen anzugeben (IAS 19R.147).

D. Erkenntnisse für die Entwicklung der EPSAS

Valide und vergleichbare Haushaltsdaten der öffentlichen Hand auf doppischer Basis zur effektiven haushaltspolitischen Überwachung und die Einhaltung von Transparenz bei der Verwendung von Staatsvermögen/-einnahmen bzw. der Darlegung von Schuldenständen auf allen politischen Ebenen nach harmonisierten Vorgaben sind Zielsetzungen, die im Rahmen der Entwicklung und Einführung von EPSAS als neuem Rechnungsführungsstandard für den öffentlichen Sektor Bedeutung erlangen.

Die im Schrifttum für die Entwicklung der EPSAS als harmonisierten europäischen Rechnungslegungsstandard im öffentlichen Sektor herausgearbeiteten Kriterien heben die erforderliche **Objektivierung und Verlässlichkeit** der öffentlichen Rechnungslegung hervor.[72] Die öffentliche Rechnungslegung dient der parlamentarischen Kontrolle und einer transparenten (finanziellen) Abbildung von Regierungs- und Verwaltungshandeln und somit der Information über die wirtschaftliche Lage der öffentlichen Haushalte unter Berücksichtigung eines generationengerechten Ressourceneinsatzes.[73] Der Objektivierung kommt hierbei eine übergeordnete Bedeutung zu, da gerade durch eine entsprechende Ermessensbegrenzung die intendierten Schutzzwecke erfüllt und eine hinreichende

69 Darstellung nach *Faßhauer/Böckem*, WPg 2011, 1006.
70 Vgl. hierzu auch Checkliste von Ernst & Young mit Anhangangaben nach IPSAS (Stand September 2012), 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.
71 Vgl. *Faßhauer/Böckem*, WPg 2011, 1003, 1009.
72 Vgl. *Nowak/Ranscht-Oswald/Schmitz*, in: Böcking, Handbuch der Rechnungslegung, Kap. B 990, Öffentliches Rechnungswesen, Rn. 363 ff., 407 ff. (Stand: Juli 2014) sowie *Nowak, K./Keilmann, U. et al.*, in: Entwicklung der öffentlichen Rechnungslegung in Europa, hrsg. v. HRH, 2014, S. 134 ff.
73 Vgl. *Böcking/Koch*, in: Entwicklung der öffentlichen Rechnungslegung in Europa, hrsg. v. HRH, 2014, S. 164.

Rechtssicherheit geboten werden können.[74] Eine objektivierte, willkürfreie Berichterstattung hat nicht nur im Rahmen der Rechenschaftslegung ggü. dem Parlament, sondern auch ggü. Bürgern und Öffentlichkeit als Souverän zu erfolgen, in dessen Auftrag der Staat / die Gebietskörperschaft die Ressourcen des Landes (nur) treuhänderisch verwaltet. Die institutionelle Transparenz stellt ein wesentliches Element einer demokratisch legitimierten öffentlichen Ressourcensteuerung dar.[75] Die erforderliche Objektivierung ermöglicht schließlich erst eine Vergleichbarkeit sowie mit Blick auf die aktuelle Diskussion zu EPSAS auch eine belastbare Finanzberichterstattung nicht nur auf nationaler sondern auch auf supranationaler Ebene (ESVG, SNA).[76]

Der gebotene vollständige Schuldenausweis zum Bilanzstichtag sowie eine verursachungsgerechte Periodisierung von Aufwendungen und Erträgen werden im Rahmen des bilanziellen Ausweises von Pensions- und Beihilfeverpflichtungen der Gebietskörperschaft durch objektivierte, verlässliche Grundsätze zur Ermittlung der auszuweisenden Schuld und eine vorgegebene willkürfreie Methodik zur Verteilung des Versorgungsaufwands über die Perioden der Beschäftigung erreicht.

Der im Rahmen der Entwicklung der EPSAS festzulegende Grad der Objektivierung erfordert im Hinblick auf Bedeutung und Umfang der Belastungen gerade bei den in Rede stehenden Pensions- und Beihilfeverpflichtungen eine weitgehende Konkretisierung der Bilanzierungsvorgaben, die eine intendierte **Vergleichbarkeit** ermöglichen. Die in den IPSAS enthaltenen Wahlrechte beinträchtigen die Vergleichbarkeit, sodass entsprechende Wahlrechte im Rahmen der Entwicklung von EPSAS auf dem Prüfstand stehen und zu reduzieren sind.[77]

Im Vergleich zur aktuellen Handhabung nach den nationalen Bestimmungen einerseits und den Vorgaben des IPSAS 25 bzw. IAS 19R andererseits erlangen hierbei u.E. insbesondere die Bewertungsmethode-, die Behandlung von versicherungsmathematischen Gewinnen und Verlusten sowie der Diskontierungszins besondere Bedeutung:

I. Bewertungsmethode

Die internationalen Bilanzierungsvorgaben sehen für das versicherungsmathematische Verfahren zur Bewertung der Versorgungsverpflichtungen und die damit einhergehende Verteilung des anzusammelnden (Rückstellungs-) Aufwands verpflichtend die PUC-Methode als Anwartschaftsbarwertverfahren vor. Das im Inland neben der PUC–Methode zulässige und für die Berechnung von Pensionsverpflichtungen und Periodisierung des Versorgungsaufwands weitverbreitete **Teilwertverfahren**[78] stellt demgegenüber ein Gleichverteilungsverfahren dar, das nach nationalem Recht für Zwecke der steuerlichen Gewinnermittlung nach § 6a EStG zwingend anzuwenden ist und in der Vergangenheit mit Blick auf die traditionelle Verknüpfung von Handels- und Steuerbilanz im Rahmen der Maßgeblichkeit auch hinsichtlich der handelsrechtlichen Abbildung von Versorgungsverpflichtungen in zulässiger Weise Anwendung gefunden hat.[79] Die **PUC-Methode,** die sowohl nach IPSAS 25 als auch im Bereich der IFRS mit IAS 19 vorgegeben ist und insoweit auch im Rahmen der Entwicklung von EPSAS nicht zur Disposition steht, weist im Vergleich zum Teilwertverfahren zugleich systemimmanente Vorteile auf, die – auch ausgerichtet an der Intention der Rechnungslegung der öffentlichen Hand – für eine Ausrichtung im Rahmen der Entwicklung von EPSAS überzeugen. In diesem Zusammenhang lassen sich folgende Aspekte festhalten:

- Während beim Teilwertverfahren jährlich gleichbleibende Jahresprämien zugeführt und verzinst werden, wird bei der PUC-Methode die zu passivierende Verpflichtung aus den jeweils erdienten Leistungsbausteinen der Versorgungsanspruchs sukzessive aufgebaut. Die PUC-Methode kann daher **alle Anwartschaftsverläufe** zutreffend abbilden,[80] während das Teilwertverfahren mit seiner gleichbleibenden Aufwandsverteilung über die gesamte Dienstzeit nur dann zu vertretbaren Ergebnissen führt, wenn auch tatsächlich alle Dienstjahre zu einem weitestgehend gleichen Anstieg der Verpflichtung beitragen.[81] In der Praxis wird sich hinsichtlich der Wahl der Bewertungsmethode insoweit auch national langfristig die PUC-Methode durchsetzen, da sie stets zu handelsrechtlich zulässigen Wertansätzen führt, nicht hingegen das versicherungsmathematische Teilwertverfahren, das einen gleichmäßig verursachten Aufwand voraussetzt.[82]
- In der Verteilung des Aufwands über die Perioden der aktiven Beschäftigungsphase führen PUC-Methode einerseits und Teilwertverfahren andererseits zu einem unterschiedlichen **Verlauf der Ansammlungskurven** während der Anwartschaftsphase. Mit der Gleichverteilung der Prämien nach dem Teilwertverfahren weist die PUC-Methode eher einen progressiv ansteigenden Verlauf in der Verteilung des Periodenaufwands auf. Sowohl das Teilwertverfahren als auch die PUC-Methode führen allerdings bei Eintritt des Leistungsfalls zu einem übereinstimmenden Barwert der Verpflich-

74 Vgl. *Wüstemann/Wüstemann*, in: Denkschrift Eibelshäuser, 2013, S. 579 f.
75 Vgl. *Budäus*, in: Denkschrift Eibelshäuser, 2013, 81 ff.
76 *Vgl. Nowak*, in: Denkschrift Eibelshäuser, 2013, S. 375 f., zur Berichterstattung zu betrieblichen Altersversorgungseinrichtungen vgl. auch ESVG 2010, S. 426 ff., mit Ergänzungstabelle 17.5 einschl. der nicht in Hauptkonten der ESVG erfassten Versorgungsverpflichtungen im Sektor Staat, vgl. ESVG 2010, 17.125, 17.131.
77 Gl.A. *Müller-Marqués Berger/Wirts*, IPSAS als Ausgangsbasis für eine europäische öffentliche Rechnungslegung – Status quo und verbreitete Vorurteile, in Entwicklung der öffentlichen Rechnungslegung in Europa hrsg.v. HRH, 2014, S. 457.
78 Vgl. *Derbort/Herrmann/Mehlinger/Seeger,* Bilanzierung von Pensionsverpflichtungen, 2012, S. 72.
79 Vgl. IDW RS HFA 30 Tz. 60, 61.
80 Vgl. *Hagemann*, Pensionsrückstellungen, 2. Aufl. 2012, S. 145.
81 Vgl. IDW RS HFA 30, Tz. 61.
82 Vgl. *Grottel/Rhiel,* in: BeckBilKomm, 9. Aufl. 2014, § 249 Rn. 198.

tung; auch der Pensionsaufwand ist über die Totalperiode bei beiden Verfahren identisch.[83]

- Das Teilwertverfahren belastet mit einer Gleichverteilung bei einer nachträglichen Erhöhung der Leistungen sämtliche Dienstjahre zwischen Dienstein- und -austritt (Rückwärtsverteilung bis zum Finanzierungsstart). Hierbei kann es z.B. bei Besoldungsanpassungen, die den Gehaltstrend über- oder unterschreiten, zu das Jahresergebnis verzerrenden, nachholenden **Einmaleffekten** für vergangene Geschäftsjahre kommen, die bei der PUC-Methode nicht auftreten.[84]
- Die **Systematik der PUC-Methode** gewährleistet, dass der Pensionsaufwand mit seinen Komponenten Dienstzeitaufwand und Netto-Zinsaufwand bereits zu Jahresbeginn auf Basis einer bestmöglichen Schätzung feststeht und mit dieser Größe in die laufende Ergebnisrechnung eingeht. Veränderungen im Rahmen biometrischer oder ökonomischer Parameter zum Abschlussstichtag werden nach IAS 19R als versicherungsmathematische Effekte erfolgsneutral im sonstigen Ergebnis erfasst, mithin unmittelbar gegen Eigenkapital gebucht, und beeinträchtigen mit ihrer Volatilität nicht die Vergleichbarkeit der laufenden Erfolgsrechnung. Mit der entsprechenden Behandlung der versicherungsmathematischen Ergebnisse nach IAS 19R wird zugleich ein vollumfänglicher Ausweis der zu bilanzierenden Schuld erreicht.

II. Bewertungsanpassungen: insbesondere versicherungsmathematische Gewinne und Verluste

Anpassungen der biometrischen oder ökonomischen Bewertungsparameter im Rahmen der Ermittlung der Pensions- und Beihilferückstellungen führen bei Anwendung des Teilwertverfahrens nach nationalem Bilanzrecht zu einer unmittelbaren erfolgswirksamen Erfassung der Barwertfortschreibung in laufender Ergebnisrechnung. Die internationalen Bilanzierungsvorgaben, die in der Fassung des IAS 19R (rev. 2011) den zwischenzeitlichen Erfahrungen der Bilanzierungspraxis Rechnung tragen und seit dem 1. 1. 2013 eindeutige verpflichtende Regelungen zur Behandlung der versicherungsmathematischen Effekte in Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung beinhalten, überzeugen sowohl im Vergleich zu den aktuellen nationalen Bilanzierungsvorschriften als auch zu den aktuellen noch nicht angepassten Bestimmungen des IPSAS 25.

- Mit der Abschaffung der sog. Korridormethode und bisheriger Wahlrechte zur glättenden erfolgswirksamen Berücksichtigung geht mit IAS 19R eine **Vereinheitlichung** der Erfassung von versicherungsmathematischen Gewinnen und Verlusten im sonstigen Ergebnis einher. Eine außerbilanzielle Fortführung der versicherungsmathematischen Ergebnisse sowie hierfür erforderliche Nebenrechnungen erübrigen sich in Zukunft. Neben der Korridormethode ist auch die Variante der sofortigen GuV-wirksamen Erfassung im Rahmen des IAS 19R zugunsten der einheitlichen Erfassung im sonstigen Ergebnis abgeschafft worden.
- Der verpflichtende Ausweis der versicherungsmathematischen Gewinne und Verluste im sonstigen Ergebnis erhöht die **Vergleichbarkeit** der Rechnungslegung der bilanzierenden Einheiten, deren laufende Ergebnisrechnung nicht mehr durch optionale bzw. zwingende Anpassungen verzerrt werden, die auf einer Fortentwicklung der Bewertungsannahmen zum Abschlussstichtag beruhen und den Barwert der Verpflichtung z.B. aufgrund veränderter ökonomischer Rahmendaten beeinflussen. Mit der vollständigen erfolgsneutralen Erfassung der versicherungsmathematischen Gewinne und Verluste wird zugleich ein vollumfänglicher Ausweis der tatsächlich bestehenden Versorgungsverpflichtung im Rahmen der Bilanzierung zum Abschlussstichtag gewährleistet.

III. Bewertungsparameter: insbesondere Rechnungszins

Die Erfahrungen der Bilanzierungspraxis zeigen, dass dem Rechnungszins zur Diskontierung der Pensions- und Beihilfeverpflichtungen von Gebietskörperschaften auch mit Blick auf den Umfang der Versorgungsverpflichtungen wesentliche Bedeutung zukommt.

- Soweit IPSAS 25.94 für die Ableitung des Zinssatzes zur Abzinsung der Pensions- und Beihilfeverpflichtungen der öffentlichen Einheiten vorrangig eine Orientierung an **Regierungsanleihen** vorsieht, steht die aktuelle Bestimmung der nationalen Standards staatlicher Doppik hiermit bereits im Einklang (SsD, Tz. 5.7.2.1).
- Hinsichtlich der Festlegung des zum Bilanzstichtag anzuwendenden Rechnungszinses wird im Interesse einer intendierten Vergleichbarkeit der Finanzberichterstattung und Rechnungslegung eine Regelung zu treffen sowie ein **Verfahren** zu entwickeln sein, das Ermessensspielräume der bilanzierenden Einheiten unterbindet. In Anlehnung an die nationale Regelung des § 253 Abs. 2 HGB, die unter Einbindung der Bundesbank eine zentrale Ermittlung und verpflichtende Festlegung des anzuwendenden Zinsfußes gewährleistet, ließe sich künftig auf europäischer Ebene ein Verfahrensschritt unter Einbindung der EZB implementieren, die für Zwecke der Ermittlung der Pensionsverpflichtungen im europäischen Raum einen Zinssatz einheitlich und verbindlich festlegen und bekannt geben könnte.[85]
- Die **PUC-Methode** mit einer für die Ergebnisrechnung bedeutsamen Schätzung des Netto-Zinsergebnisses auf der Grundlage der Erkenntnisse zu Beginn des Geschäftsjahres einerseits sowie die seit 1. 1. 2013 nach IAS 19R verpflichtende Behandlung der Abweichungen des maßgebenden Zinsfußes zum Abschlussstichtag als versicherungsmathematischen Gewinn oder Verlust andererseits, der im sonstigen Ergebnis ausgewiesen wird und die laufende Ergebnisrechnung nicht

83 Vgl. *Derbort/Herrmann/Mehlinger/Seeger,* Bilanzierung von Pensionsverpflichtungen, 2012, S. 74.

84 Vgl. *Keßler,* Pensionsverpflichtungen nach neuem HGB und IFRS, 2010, S. 121.

85 So auch *Adam*, Gutachtliche Stellungnahme zu Abweichungen der IPSAS/EPSAS von kommunalem Haushaltsrecht, Berlin 2014, S. 111.

verzerrt, überzeugt im Vergleich zur aktuellen Handhabung im Rahmen des Teilwertverfahrens auch mit Blick auf haushaltsrechtliche Vorgaben.

E. Fazit

Der Standard IPSAS 25 stellt unter Berücksichtigung der noch vorzunehmenden Anpassung an IAS 19R eine **geeignete Grundlage** für die zu entwickelnden Vorgaben für die Bilanzierung von Pensions- und Beihilfeverpflichtungen im Rahmen der EPSAS dar. Im Hinblick auf die heterogene Entwicklung der Bilanzierung des öffentlichen Bereichs auf staatlicher und kommunaler Ebene würde eine entsprechende Orientierung zugleich eine zielführende Harmonisierung der Abbildung von Pensionslasten im Inland führen.[86] Eine eindeutige Zuordnung der in den EU-Staaten zum Tragen kommenden Leistungen, nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses nach der vorliegend für die bilanzielle Abbildung zu beachtenden Systematik, die mit der Unterscheidung zwischen beitragsorientierten und leistungsorientierten Plänen auf das Versorgungs- bzw. Anlagerisiko abstellt, muss hierbei gewährleistet sein.

Im Interesse der intendierten Vergleichbarkeit der Jahresabschlüsse und der Finanzberichterstattung der Mitgliedstaaten erfordert die gebotene **Objektivierung** der bilanziellen Abbildung konkrete Vorgaben, die sich über die Abgrenzung der passivierungspflichtigen Schuld hinaus insbes. auf die PUC-Methode als Bewertungsverfahren, den anzuwendenden Rechnungszins sowie die Behandlung der einzelnen Komponenten des Pensionsaufwands im Rahmen der Ergebnisrechnung und dem sonstigen Ergebnis beziehen müssen. Die im Rahmen der Fortentwicklung des IAS 19R (rev. 2011) umgesetzten Praxiserfahrungen zeigen mit der Abschaffung der bislang optionalen und ergebnisglättenden Korridormethode und den seit 1. 1. 2013 nunmehr verpflichtenden Vorgaben zum Ausweis der Ergebniseffekte eine Einschränkung bislang bestehender Bilanzierungs- und Methodenwahlrechte auf, die auch im Rahmen der Entwicklung eines einheitlichen Rechnungslegungsstandards für den öffentlichen Bereich der Mitgliedstaaten erforderlich ist.

In diesem Zusammenhang wird auch insbesondere der **Rechnungszins** zur Diskontierung des Barwerts der Pensionsverpflichtungen auf den Bilanzstichtag als wesentliche ökonomische Rechnungsgrundlage einer zentralen Vorgabe bedürfen.

Die Ermittlung und bilanzielle Abbildung der Pensions- und Beihilfeverpflichtungen zum jeweiligen Abschlussstichtag erfordert auch im Anwendungsbereich der PUC-Methode aufgrund der Komplexität und versicherungsmathematischen Berechnungen regelmäßig aktuarische Unterstützung. Die bereits im Rahmen der Einführung von EPSAS thematisierte Frage der **Erleichterungen** für kleinere bzw. weniger risikobehaftete Einheiten[87] erlangt auch im vorliegenden Kontext Bedeutung.[88]

86 Gl.A. *Adam*, Gutachtliche Stellungnahme zu Abweichungen der IPSAS/EPSAS von kommunalem Haushaltsrecht, Berlin 2014, S. 111.

87 Vgl. PwC, Collection of information related to the potential impact, including costs, of implementing accrual accounting in the public sector and technical analysis of the suitability of individual IPSAS standards v. 1. 8. 2014, S. 163 f.

88 Vgl. hierzu bereits *Adam*, Einführung in die IPSAS, Grundlagen und Fallstudie, 2013, S. 88.