

Martin Mattes, Andreas Bergmann

Verbesserte Transparenz durch International Public Sector Accounting Standards?

KTI-Projekt prüft die Anwendbarkeit von IPSAS in öffentlichen Institutionen

Während die Globalisierung der Kapitalmärkte in den vergangenen Jahren bei Unternehmen zu wesentlichen Verbesserungen und Vereinheitlichungen in der Rechnungslegung geführt hat, ist diese Frage bei öffentlichen Institutionen bisher kaum ein Thema. In öffentlichen Haushalten sind Abschlüsse nach anerkannten Standards entsprechend kaum anzutreffen. Mit der Erstellung von International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) durch den International Federation of Accountants (IFAC) kann sich das ändern.

Die Börsenkotierung erfordert auch hierzulande, je nach Titelsegment, eine Berichterstattung nach *International Financial Reporting Standards (IFRS)*, vormals *International Accounting Standards (IAS)*, *Swiss GAAP FER*, oder *US GAAP*. An diesen Vorschriften orientiert sich auch das geplante Bundesgesetz über die Rechnungslegung. Auf Gebietskörperschaften und Unternehmen des öffentlichen Rechts sind diese drei Standards nur bedingt anwendbar. Beim Rechnungslegungsgesetz war eine Anwendung für den öffentlichen Sektor im ersten Vernehmlassungsentwurf ebenfalls nicht vorgesehen. Eine Ausdehnung des Geltungsbereichs wird zwar vereinzelt gefordert, allerdings liegt hinsichtlich der materiellen Anpassungen noch nicht einmal ein Entwurf vor. Es sind einige Abschlüsse öffentlicher Unternehmen nach IFRS und Swiss GAAP FER bekannt, doch handelt es sich dabei meist

um sogenannte Werke (Elektrizität, Gas), die «verselbständigen» sind und deshalb sehr nahe bei privaten Unternehmen liegen. Swiss GAAP FER 21



Martin Mattes, dipl. Wirtschaftsprüfer,
Senior Manager, Ernst & Young,
Zürich

beschäftigt sich mit Nonprofit-Organisationen, hat aber eher karitative Spendenorganisationen und weniger die Vielfalt von Rechtsträgern der öffentlichen Hand im Auge.

IPSAS-Standards bauen auf den Regeln des HRM auf

Das schweizerische *Harmonisierte Rechnungsmodell (HRM)* beschränkt sich auf die Regelungen des Zusammenspiels der verschiedenen Rechnungen (Bilanz, laufende Rechnung, Investitionsrechnung) sowie auf einen einheitlichen Kontenrahmen. Es handelt sich dabei, im Gegensatz zu zahlreichen ausländischen Rechnungsmodellen im öffentlichen Sektor, um ein sogenannt doppeltes Modell, das nach den Prinzipien der doppelten Buchhaltung funktioniert und Forderungen bzw. Schulden bei ihrer Entstehung und nicht erst bei der geldmässigen Übertragung erfasst. Damit verfügen

Die beiden Autoren wurden in der Ausarbeitung dieses Beitrages unterstützt durch die beiden Co-Autoren *Matthias Lehmann* und *Andreas Gampel* vom Institut für Verwaltungs-Management der Zürcher Hochschule Winterthur.

wir in der Schweiz über eine vergleichsweise solide Grundlage für die Einführung von Rechnungslegungsstandards. Das Harmonisierte Rechnungsmodell ist aber kein Rechnungslegungsstandard und hält mit der Ent-

wicklung in der Privatwirtschaft bei weitem nicht Schritt. Dies, obwohl der Staat an sich besonders hohen Ansprüchen an Transparenz und Rechenschaft unterworfen sein sollte.

Bis Ende Jahr 2001 hat die International Federation of Accountants (IFAC) nun insgesamt 17 IPSAS Standards verabschiedet, welche speziell auf die Bedingungen im öffentlichen Sektor eingehen, sich aber sehr stark an den IFRS orientieren. Die IPSAS Standards sind in erster Linie für die Rechnungslegung von Verwaltungseinheiten ohne eigene Rechtspersönlichkeit und mit Leistungsaufträgen gegenüber der Bevölkerung und Politik konzipiert. Damit wird der Grundsatz von «True and fair view» auch im öffentlichen Sektor umgesetzt. Sogenannte *Government Business Enterprises (GBE)* wenden bereits heute die Normen der IFRS an. GBE sind gemäss IPSAS Verwaltungseinheiten, die über eine eigene Rechtspersönlichkeit und die Berechtigung verfügen, eigene kommerzielle Geschäfte auszuführen. Die Aufsicht über die GBE liegt noch immer bei der öffentlichen Verwaltung.

Trend in Richtung allgemein anerkannte Rechnungslegungsstandards im öffentlichen Sektor

In der Schweiz ist zum Beispiel das Institut für geistiges Eigentum im Status einer selbständigen öffentlich-rechtlichen Anstalt organisiert und fällt als GBE nicht in den Geltungsbereich der IPSAS. Das Institut entschied sich, seine Rechnungslegung nach IFRS auszugestalten.

Spezialgesetzliche Unternehmungen, die öffentliche Aufgaben erfüllen, wie z.B. die Post und die SBB, wenden Swiss GAAP FER an. Die Swisscom hat sich auf die IFRS verpflichtet [1]. Daraus wird der Anwendungsbereich der anerkannten Rechnungslegungsstandards wie IFRS und Swiss GAAP FER für den öffentlichen Sektor ersichtlich. Die IPSAS weichen nur dort von den IFRS ab, wo Besonderheiten entstehen oder in der Privatwirtschaft keine vergleichbaren Situationen vorhanden sind. Hierzulande hat IPSAS

bisher nur geringe Beachtung gefunden, obwohl es stichhaltige Gründe für die rasche Einführung dieser Standards gibt.

Die Vorteile der IPSAS-Normen liegen auf der Hand. Einerseits lassen sich die Bewertungs- und Konsolidierungsnormen mit den Standards der IFRS gut vereinbaren, andererseits lässt eine Rechnungslegung nach IPSAS grosse Wahlrechte bei der Darstellung der Buchhaltung zu. Dadurch erhalten die Rechnungslegungen der öffentlichen Institutionen nicht nur eine internationale Ausrichtung im Sinne der vor allem bei grösseren Körperschaften oft internationalen Kapitalgeber, sondern werden auch auf unternehmerische Prinzipien ausgerichtet.

Argumente für die Lancierung von IPSAS in der Schweiz

Vor allem die folgenden Überlegungen sprechen für eine baldige Einführung der IPSAS-Normen in der Schweiz:

1. Im Rahmen von «Basel II» [2] werden Banken und Sparkassen voraussichtlich ab 2005 verpflichtet, bei der Kreditgewährung auf ein Rating abzustellen. Liegt ein solches nicht vor, werden die schlechteste Risikokategorie, die höchste Eigenkapitalunterlegung und dadurch die höchsten Zinskonditionen für den Schuldner vorgeschrieben. Eine transparente,

nicht allzu stark variierende Rechnungslegung ist für das Rating unabdingbar. Da sich die IPSAS sehr stark nach den anerkannten IFRS richten, sind IPSAS ein Garant für Kontinuität.

2. Die Finanzaufsicht, vor allem über die Gemeinden, ist gegenwärtig ein kontroverses Thema. Insbesondere die Beispiele der Gemeinden Leukerbad und Lungern oder die Kantonalbanken Krisen haben deutlich vor Augen geführt, dass auch für den öffentlichen Sektor ein effizientes Bewertungssystem von Nöten ist. Neben Bewertungsfragen sind v.a. auch Konsolidierungsprobleme weitestgehend ungelöst. Diese betreffen vor allem die Politischen Gemeinden mit den ihnen zum Teil angegliederten Bürgergemeinden oder Schulgemeinden. Zusätzlich verlangen auch Gemeindewerke wie Industrielle Betriebe nach Konsolidierungsvorschriften. Rechnungslegungsvorschriften würden zumindest zur Lösung dieser Problematik beitragen.
3. Das Harmonisierte Rechnungsmodell HRM (auch Neues Rechnungsmodell, NRM, genannt) weist eine Reihe konzeptioneller Mängel auf, die ohnehin in nächster Zeit angegangen werden müssen (z.B. Vermischung Buchhaltung-Kostenstellenrechnung-Mittelflussrechnung; fehlende Offenheit gegenüber Produktrechnung; fehlender Ausweis von Sondereinflüssen).
4. Den öffentlich-rechtlichen Körperschaften bringt die Anwendung der IPSAS-Standards eine erheblich gesteigerte Aussagekraft durch Vergleichbarkeit mit den allgemeinen und international anerkannten Rechnungslegungsvorschriften. Die so geschaffene grössere Transparenz entfaltet den grössten Nutzen in der gesteigerten Qualität der finanziellen Führung, dem erleichterten Umgang mit Kapitalgebern und der Kommunikation mit dem interessierten Bürger.

Laufende Ergänzung der IPSAS-Standards

Ein grosser Teil der IPSAS-Vorschriften ist auf Grund einer ersten Sichtung für schweizerische Verhältnisse rele-



Andreas Bergmann, Dr. oec. HSG,
Dozent für Betriebswirtschaftslehre/
Controlling an der Zürcher Hochschule
Winterthur (ZHAW), Winterthur/ZH

Hauptunterschiede zwischen der Anwendung von IPSAS-Normen und dem HRM:

Kriterium	Harmonisiertes Rechnungsmodell (HRM)	International Public Sector Accounting Standards (IPSAS)
Zweck/Ziel	Vorschlag der Konferenz der kantonalen Finanzdirektoren für die Rechnungslegung von öffentlich-rechtlichen Körperschaften zuhanden der Kantone. • Basis für die individuelle Rechtsetzung in den einzelnen Kantonen (Finanzhaushalt- und Gemeindegesetz) • Vereinheitlichung der Rechnung von Kantonen und Gemeinden	Sammlung von Regeln, zur Präzisierung von einzelnen Themen der Rechnungslegung in öffentlichen Haushalten • Schaffen von Transparenz für Stakeholders • True-and-fair-view-Prinzip
Anwendung	Definition der wichtigsten Bilanzgrössen (Finanz- und Verwaltungsvermögen). Einheitlicher Kontenrahmen (Kostenarten, Funktionen). Empfehlung für Abschreibungsvorschriften. Auch Instrument zur Kreditbewilligung.	Beruft sich auf die Praxis und Erfahrungswerte von privatwirtschaftlichen Unternehmen. Können deshalb laufend ergänzt werden.
Anpassungsfähigkeit	Eher langwieriger Prozess. Auf politischem Weg müssen Gesetze, Verordnungen und Kreisschreiben neu festgesetzt werden.	Werden laufend auf Basis der bestehenden IFRS ergänzt.
Konsolidierung	Bottom-up Ansatz, der für jede Gemeinde (Politische, Schul-, Kirchgemeinde usw.) vorschreibt, dass alle vom Rechtsträger ohne eigene Rechtsform (inkl. unselbständige Anstalten) erbrachten Leistungen in einer Rechnung zusammenzufassen sind. Keine Definition des Konsolidierungskreises.	IPSAS gibt die Art und Weise vor, wie konsolidiert werden muss, und definiert auch den Konsolidierungskreis (Top-down).
Rating/Benchmarking	Relativ schwierig, da nur wenig einheitliche Rechnungsvorschriften bestehen (Kontenrahmen) und jeder Kanton die Rechnungslegung im Rahmen der Gesetzgebung unterschiedlich geregelt hat. Dadurch hoher Aufwand für vergleichbare Zahlen.	Dank vergleichbarer Rechnungslegungen lassen sich Benchmarks zwischen den einzelnen Verwaltungen erstellen. Dadurch entsteht für das Rating mehr Transparenz.

vant. Dies gilt insbesondere für die Regeln zur Bewertung und Konsolidierung. Die bisher publizierten IPSAS-Standards beinhalten verschiedene Bestimmungen, wie z.B. über die Präsentation der Jahresrechnung (laufenden Rechnungen) von Non-Profit- und Verwaltungsorganisationen. Dabei bezieht sich jeder Standard auf einen dem IFRS-Regelwerk zugrunde liegenden Standard, welcher jeweils speziell den Gegebenheiten des öffentlichen Sektors und von Non Profit Organisations-

nen angepasst wurde. Die Anzahl der publizierten Standards wird kontinuierlich durch die Anpassung der IFRS auf die Besonderheiten des öffentlichen Sektors erweitert.

KTI-Projekt prüft Einsatzmöglichkeit der IPSAS

Im Rahmen eines grösseren Forschungs- und Entwicklungsprojekts unter Federführung des Instituts für Verwaltungs-Management (IVM) der Zürcher Hochschule Winterthur (ZHW), Ernst & Young und der Stadt Kloten sollen in einem ersten Schritt die Standards von IPSAS auf schweizerische Verhältnisse übertragen werden. Weitere Stakeholder (Kanton Zürich, Zürcher Kantonalbank, ComRating SA, HSW Luzern) sind ebenfalls im Projekt vertreten. Das Projekt wird durch die *Kommission für Technologie und Innovation (KTI)* unterstützt.

Zuerst wird ein Restatement des Jahresabschlusses 2001 der Stadt Kloten auf der Grundlage der IPSAS erstellt. Für das Projektteam war es wichtig, eine mittelgrosse Stadt zu berücksichtigen, da eine erstmalige Anwendung der IPSAS einerseits ein überblickbares, aber andererseits ein nicht allzu einfaches Beispiel erfordert. Anhand dieses Restatements wird ersichtlich, welche Eigenheiten bei der Umsetzung der IPSAS auf den öffentlichen Sektor in der Schweiz zu beachten sind. In einem zweiten Schritt sollen Anwendungsrichtlinien von IPSAS geschaffen werden, die parallel zum üblichen HRM eingesetzt werden können. Dadurch erhält die Projektleitung erste Umsetzungserfahrungen betreffend der neu konzipierten Accountingstandards.

Schliesslich gilt es auch die Kosten und den Ausbildungsbedarf der Verwaltungsangestellten bei einer Umstellung

auf IPSAS zu eruieren und die Auswirkungen auf die Aufsicht der Rechnungsabschlüsse von öffentlichen Institutionen zu beurteilen.

Letztlich liegt eine Umsetzung der IPSAS auf Schweizer Verhältnisse im Interesse von allen Projektbeteiligten. Das proaktive Vorgehen ermöglicht den Gebietskörperschaften, nicht zuletzt auf dem Kapitalmarkt, Konkurrenzvorteile bei der Kapitalaufnahme zu erarbeiten. ■■■

Anmerkungen

- 1 Bock, Christian, Die Bedeutung von Rechnungslegungsstandards für öffentliche Unternehmen, Der Schweizer Treuhänder 2001, S. 225 ff.
- 2 Konsultationspapier des Basler Ausschuss für Bankenaufsicht, welches die Förderung der Sicherheit und Solidität des Finanzwesens zum Ziel hat.

RESUME

Amélioration de la transparence grâce aux International Public Sector Accounting Standards (IPSAS)?

Alors que la globalisation des marchés financiers a permis d'améliorer et d'unifier sensiblement la présentation des comptes des entreprises, cette question n'a guère suscité d'intérêt jusqu'à ce jour auprès des institutions publiques. Les choses peuvent changer depuis que l'International Federation of Accountants (IFAC) a publié 17 «International public sector accounting standards (IPSAS)».

Ces normes sont spécialement adaptées aux conditions du secteur public et s'inspirent largement des International financial reporting standards

(IFRS). Les normes IPSAS sont destinées en premier lieu à la présentation des comptes des unités administratives sans personnalité juridique, qui sont chargées d'exécuter des mandats de prestations vis-à-vis de la population et de la politique. L'application de ces normes marque l'avènement du principe de «true and fair view» dans le secteur public.

Dans le cadre d'un (plus) vaste projet de recherche et de développement mené sous la direction de l'Institut für Verwaltungs-Management (IVM) de la Zürcher Hochschule Winterthur

(ZHW), d'Arthur Andersen AG et de la ville de Kloten, il est prévu d'adapter les normes IPSAS aux conditions suisses.

La première étape comprend une nouvelle formulation des comptes annuels 2001 de la ville de Kloten sur la base des normes IPSAS. Dans un deuxième temps, il s'agira de mettre au point des directives d'application des normes IPSAS qui pourront être utilisées parallèlement au modèle de comptabilité harmonisé (MCH) usuel.

MM/AB/MA