

Kurzer Überblick zu den International Public Sector Accounting Standards (IPSAS)

von Andreas Gamper, Rebecca Frei und Andreas Bergmann

Bis Mitte 2004 veröffentlichte das Public Sector Committee (PSC) der IFAC insgesamt 21 Standards, die öffentliche Institutionen bei der Erstellung ihrer Jahresrechnung nach IPSAS verwenden können. Die bisher veröffentlichten Standards sind ausschliesslich in englischer Sprache publiziert und umfassen ungefähr 700 Seiten. In den Grundzügen orientieren sich diese sehr stark an den IFRS/IAS-Normen. Die Inhalte der bisher publizierten IPSAS.

Das Dokument erhält keinen Anspruch auf Vollständigkeit und kann die Lektüre und Anwendung der IPSAS nicht ersetzen.

IPSAS 1: Presentation of financial Statement (Darstellung der Jahresrechnung; analog IAS 1)

Grundsätzlich verlangt IPSAS 1, dass die Ertrags-, Vermögens- und Finanzlage den tatsächlichen Verhältnissen entsprechen muss. Die Elemente der Jahresrechnung bestehen aus der Bilanz, der Gewinn- und Verlustrechnung, einer Cash Flow (MFR)-Rechnung sowie der Darstellung der Veränderung der Vermögenswerte.

IPSAS 2: Cash Flow Statements (Geldflussrechnung; analog IAS 7)

Dieser Standard regelt wie Informationen über die Bewegungen der Zahlungsmittel (cash) und Zahlungsmitteläquivalente (cash equivalents) darzustellen sind. In der Geldflussrechnung werden die Informationen nach der betrieblichen Tätigkeit, der Investitions- und der Finanzierungstätigkeit klassifiziert. Für die Ermittlung des Cash Flow aus betrieblicher Tätigkeit erlaubt dieser Standard die direkte oder die indirekte Methode.

IPSAS 3: Net Surplus or Deficit for the Period, Fundamental Errors and Changes in Accounting Policies (Jahresergebnis, grundlegende Fehler, Änderungen der Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden; analog IAS 8)

Grundlegende Fehler müssen in der Jahresrechnung veröffentlicht werden. Eine Änderung in der Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden soll, wenn möglich, vermieden werden. Falls die neue Darstellung mehr Transparenz bietet, macht es Sinn, die Rechnungslegung zu ändern. IPSAS lässt, im Unterschied zu IAS, ausserordentliche Posten noch zu, verwendet aber eine sehr restriktive Definition.

IPSAS 4: The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates (Auswirkungen von Änderungen der Wechselkurse; analog IAS 21)

Für Transaktionen in fremden Währungen basieren die Umrechnungen in die Währung der Rechnungsführung auf dem Kurs am Transaktionstag. Bei der Veräußerung von Sachgütern (Investitionsgüter) mit historischen Kurswerten gelten ebenfalls die Kurse am Transaktionstag als Bewertungsgrundlagen. Geldwerte dagegen müssen zum aktuellen Tageskurs am Bilanzstichtag umgerechnet werden.

IPSAS 5: Borrowing Costs (Fremdkapitalkosten; analog IAS 23)

Dieser Standard verlangt grundsätzlich die sofortige erfolgswirksame Aufwandsverrechnung der Fremdkapitalkosten (sogenannter Benchmark). In der alternativ zulässigen Methode dürfen Fremdkapitalkosten, die direkt dem Erwerb, dem Bau oder der Herstellung eines qualifizierten Vermögenswert zugeordnet werden können, als Teil der Anschaffungs- oder Herstellungskosten dieses Vermögenswertes aktiviert werden. Dabei müssen die Kosten verlässlich ermittelt werden und der Verwaltungseinheit ein künftiger wirtschaftlicher Nutzen daraus erwachsen. Folgende Güter werden als qualifizierter Vermögenswert definiert: Bürogebäude, Spitäler oder langlebige Infrastrukturen, wie Strassen, Brücken oder Elektrizitätswerke.

IPSAS 6: Consolidated Financial Statements and Accounting for controlled Entities (Konzernrechnung und Einbezug von beherrschten Einheiten; analog IAS 27)

Dieser Standard regelt die Auf- und Darstellung des Buchhaltungsabschlusses einer zusammengefassten Verwaltungseinheit bestehend aus einem Stammhaus und beherrschten Einheiten. Alle in- und ausländischen Beteiligungen, die das Kriterium der Beherrschung erfüllen, müssen (voll) konsolidiert werden. Ein Verwaltungseinheit, welche unterstellte Einheiten besitzt, sich aber selbst im Besitz einer Muttergesellschaft befindet, muss keinen Konzernabschluss erstellen, sondern die Gründe angeben, warum nicht konsolidiert wurde. Weitere Ausnahmen bestehen, wenn die Verwaltungseinheit nur vorübergehend die Kontrolle über die kontrollierte Einheit behält oder langfristige Restriktionen bestehen. Diese Einheiten sollen nach den Prinzipien von IPSAS 7 assoziierte Einheiten und IPSAS 8 Joint Ventures abgerechnet werden.

IPSAS 7: Accounting for Investments in Associates (Rechnungslegung von Anteilen an assoziierten Einheiten; analog IAS 28)

Auf eine assoziierte Einheit übt der Anteilseigner einen massgeblichen Einfluss aus. Als massgeblicher Einfluss wird eine Beteiligung von mindestens 20 Prozent der Stimmrechte am assoziierten Unternehmen betrachtet. Eine assoziierte Einheit ist weder eine beherrschte Einheit, noch ein Joint Venture. Assoziierte Einheiten werden mit der Equity Methode in die konsolidierte Rechnung übernommen.

IPSAS 8: Financial Reporting of Interests in Joint Ventures (Rechnungslegung von Beteiligungen an

Zusammenfassung IPSAS

Autoren: Andreas Gamper, Rebecca Frei, Andreas Bergmann Seite 2 von 7

Stand: 20.09.2005

Gemeinschaftsunternehmen; analog IAS 31)

Ein Joint Venture besteht aus zwei oder mehreren Vertragsparteien. Dabei bestehen drei Haupttypen von Joint Ventures. Entweder führen diese eine wirtschaftliche Tätigkeit durch oder verwalten Vermögenswerte unter gemeinschaftlicher Führung oder verwalten gemeinschaftlich geführte Einheiten.

IPSAS 9: Revenue from Exchange Transactions (Ertrag aus Transaktionen mit zurechenbarer Gegenleistung; analog IAS 18)

Im Gegensatz zu IAS 18 behandelt IPSAS 9 ausschliesslich die Erträge, welche in Zusammenhang mit dem Verkauf von Gütern, der Erbringung von Dienstleistungen sowie Zinserträge, die aus der Nutzung von Vermögenswerten der Einheit durch Dritte anfallen. Zu den Erträgen aus „Non-exchange“-Transactions gehören Einkünfte, die keine direkte Gegenleistung für den Kunden bringen, wie z.B. Steuern oder Taxen. IAS 18 hingegen befasst sich mit der Verbuchung aller Erträge. Die Erträge aus Transaktionen mit zurechenbarer Gegenleistung sind periodengerecht abzugrenzen. Die Verbuchung von Gewinnen oder Verlusten kann erst nach dem Übertrag von Nutzen und Gefahr auf den Käufer erfolgen.

IPSAS 10: Hyperinflationary Economies (Rechnungslegung in hyperinflationären Volkswirtschaften; analog IAS 29)

Dieser Standard ist für Schweizer Verhältnisse nicht von Bedeutung. Er definiert Vorschriften, wie hyperinflationäre Volkswirtschaften ihre Rechnungslegung gestalten müssen. Als „hyperinflationäre Volkswirtschaft“ wird ein Staat bezeichnet, der in den vergangenen drei Jahren eine Inflation von mindestens 100 % verspürte.

IPSAS 11: Construction Contracts (Bau- und Fertigungsaufträge; analog IAS 11)

Bei den Bau- und Fertigungsaufträgen unterscheidet IPSAS zwischen kommerziellen und nicht kommerziellen Verträgen. Letztere kommen zustande, wenn der Auftraggeber ebenfalls aus dem öffentlichen Sektor stammt (z.B. anderes Departement). Da sich die Erstellung von Bauwerken oder ähnliche Vorhaben häufig über mehrere Jahre erstreckt, müssen die realisierten Werte am Stichtag der Jahresrechnung anteilmässig verbucht werden. Grundsätzlich sind alle Projektkosten, die wertvermehrend für die Erstellung aufgewendet wurden, aktivierbar. Dagegen sind allg. Verwaltungskosten, allgemeine Verkaufskosten sowie Forschungskosten davon ausgeschlossen.

IPSAS 12: Inventories (Vorräte; analog IAS 2)

Die Lagerbewertung soll nach IPSAS zum tieferen zwischen dem nettorealisierbaren Wert sowie den historischen Kosten erfolgen. Als Bewertungsmethoden sind entweder die FIFO (First-In, First-Out) oder die Weighted Average Cost-Methode erlaubt. Ausdrücklich verboten ist die LIFO-Methode.

IPSAS 13: Leases (Leasing; analog IAS 17)

Dieser Standard befasst sich mit Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden und Angabepflichten für Leasingnehmer und Leasinggeber bei Leasinggeschäften. Der Standard ist grundsätzlich bei der Bilanzierung aller Leasingverhältnisse anzuwenden ausser im Zusammenhang mit natürlichen Ressourcen wie Öl, Gas, Holz, Metalle. Auch Lizenzvereinbarungen Gegenstände wie Patente, Videoaufnahmen, Manuskripte und Kopierrechte sind nicht Gegenstand von IPSAS 13.

IPSAS 14: Events after the Reporting Date (Ereignisse nach dem Bilanzstichtag; analog IAS 10)

Ziel ist die Regelung für die Einheit welche Ereignisse nach dem Bilanzstichtag für die Einheit zu berücksichtigen sind. Zudem definiert der Standard die Angaben über den Zeitpunkt und die Ereignisse, welche die Einheit nach dem Bilanzstichtag zu machen hat.

IPSAS 15: Financial Instruments: Disclosure and Presentation (Finanzinstrumente – Offenlegung und Darstellung; analog IAS 32)

Der Standard beinhaltet die Regeln zur Darstellung und Angabe von Informationen über die verschiedenen Finanzinstrumente. Dabei wird die Bilanzierung von Anteilen an Tochterunternehmen, assoziierten Unternehmen sowie Joint Ventures nicht in diesem Standard geregelt. Der Standard enthält auch keine Vorgabe für die Bewertung (anders z.B. IAS 39).

IPSAS 16: Investment Property (Renditeliegenschaften; analog IAS 40)

Dieser Standard definiert die Zugehörigkeiten zu den Renditeliegenschaften. Als Renditeliegenschaften gelten Objekte, welche langfristig für die Erzielung von Kapitalgewinnen oder Mieterträgen gehalten werden. Dabei dürfen die Bilanzpositionen nicht für die Erstellung von Leistungen und Produkte der Kerntätigkeit verwendet werden. Diese fallen unter IPSAS 17. Nicht in IPSAS 16 behandelt wird die Handhabung von natürlichen Ressourcen wie Wald, Gas oder nicht erneuerbare Ressourcen. Die Bewertung erfolgt zu Fair Value.

IPSAS 17: Property, Plant and Equipment (Sachanlagen; analog IAS 16)

Dieser Standard regelt die Bilanzierung von Sachanlagen. Darunter fallen auch Liegenschaften, die betrieblich genutzt werden. Eine Sachanlage gilt dann als Vermögenswert, wenn einerseits seine Anschaffungs- und Herstellkosten verlässlich ermittelt werden können und andererseits die Wahrscheinlichkeit besteht, dass dank dem Gegenstand zukünftig ein wirtschaftlicher Nutzen der Einheit zufließt. IPSAS 17 zählt ausdrücklich auch militärisches Spezialgerät und Infrastrukturvermögen zu den Sachanlagen. Ausdrücklich

Zusammenfassung IPSAS

Autoren: Andreas Gamper, Rebecca Frei, Andreas Bergmann Seite 4 von 7
Stand: 20.09.2005

ausgeschlossen werden in IPSAS 17 die Handhabung von natürlichen Ressourcen wie Wald, Gas oder nicht erneuerbare Ressourcen. Die Bewertung der Sachanlagen erfolgt zu Anschaffungskosten unter Berücksichtigung der Abschreibung über betriebliche Nutzungsdauer (Benchmark). Alternativ ist auch die Bewertung zu Fair Value zulässig.

IPSAS 18: Segment Reporting (Segmentberichterstattung; analog IAS 14)

Ein Segment definiert klar unterscheidbare Tätigkeiten oder eine Gruppe von Tätigkeiten. Für jedes Segment ist im Anhang zur Jahresrechnung Aufschluss über die finanzielle Leistung zu geben. Zudem muss die Verteilung der Ressourcen auf die verschiedenen Segement offengelegt werden.

IPSAS 19: Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets (Rückstellungen, Eventualverpflichtungen und Eventualaktiven; analog IAS 37)

Dieser Standard regelt die Bilanzierung und Bewertung von Rückstellungen, Eventualverpflichtungen und Eventualaktiven. Rückstellungen sind zu bilanzieren, wenn die Einheit eine Verpflichtung aufgrund eines in der Vergangenheit liegenden Ereignisses hat, ein Abfluss von Mitteln in Zukunft aufgrund dieser Verpflichtung wahrscheinlich wird, und die Höhe des Betrages verbindlich festgesetzt werden kann. Eventualverpflichtungen sind nicht zu bilanzieren, aber offenzulegen, sofern ein Abfluss von Ressourcen nicht unwahrscheinlich ist. Eventualaktiven sind offenzulegen, wenn ein Zufluss von Nutzen wahrscheinlich ist.

IPSAS 20: Related Party Disclosures (Nahestehende Personen und Einheiten; analog IAS 24)

Nahestehende Unternehmen und Einheiten werden durch Personen der eigenen Einheit (öff. Verwaltung) beeinflusst, in dem sie die finanzielle oder betreffend der operativen Tätigkeiten Einfluss auf die nahestehende Einheit ausüben.

IPSAS 21: Impairment of Non Cash-Generating Assets (Wertverminderungen von nicht Einnahmen generierenden Vermögenswerten; analog IAS 36)

IPSAS 21 definiert die Bestimmungen, wie Wertminderungen von Vermögenswerten, die kein Bargeld generieren, zu behandeln sind. Zusätzlich werden die Anforderungen an die Erfassung und Offenlegung von Wertminderungen festgelegt.

CASH BASIS IPSAS: Berichterstattung unter Berücksichtigung der Zahlungsströme von Geld- und geldnahen Mittel öffentlicher Institutionen

Der Zweck dieses Standards ist, die Anforderungen darzulegen, wie öffentliche Institutionen Bericht erstatten müssen, wenn sie nach dem Ein- und Ausgang von Zahlungsströmen buchführen. Die Buchhaltung erkennt Transaktionen nur, wenn

Bargeld (einschliesslich geldnahe Mittel) durch die öffentliche Institution empfangen oder bezahlt wurde. Es ist mit einer Einnahmen- und Ausgabenrechnung vergleichbar. Die Finanzberichte, die nach CASH BASIS IPSAS erstellt sind, müssen Informationen über die Quellen, den Zweck wozu das Geld verwendet wurde sowie den Bargeldbestand per Berichtsdatum enthalten.

Im Gegensatz dazu steht das System des Accrual Accounting (auch Accrual-Prinzip genannt). Dieses Prinzip verlangt die zeitliche Abgrenzung, d. h., dass Aufwand und Ertrag in der Berichtsperiode festgehalten werden, in welcher sie effektiv anfallen.

Dem **CASH BASIS Standard** und **IPSAS 10** kommt für die Rechnungslegung der Schweiz keine Bedeutung zu.

Intivations to Comment:

Revenue from Non-Exchange Transactions (Including Taxes and Transfers) (Erträge aus Transaktionen ohne zurechenbare Gegenleistung)

Diese ITC behandelt Erträge ohne Gegenleistungen wie z.B. Steuern, Bussen, Subventionen u.a. Im Kern der Diskussion steht die Frage nach der Erfassung und Bewertung der Leistungen. Hierbei steht bei Steuern eine Erfassung beim 'Taxable Event' im Vordergrund. Die anderen Non-Exchange Transactions sollen mit dem Aktiva-/Passiva-Ansatz behandelt werden.

Zur vorliegenden ITC existiert ein Exposure Draft, der voraussichtlich im Herbst/Winter 2005 in die Vernehmlassung gehen wird.

Accounting for Social Policies of Governments (Sozialpolitische Verpflichtungen)

Die obengenannte ITC stellt einen Vorschlag zur Handhabung von Verpflichtungen in Form von Geld-, Sach- oder Dienstleistungen im Bereich der Sozialpolitik dar. Sie behandelt insbesondere die Frage nach dem Zeitpunkt der Erfassung der Verpflichtung und deren Behandlung.

Die ITC behandelt ausschliesslich Verpflichtungen gegenüber Bürgern bzw. Dritten, so z.B. Leistungen aus Sozialversicherungen, Fürsorge, des öffentlichen Gesundheitswesens, der Katastrophenhilfe etc. Nicht in dieselbe Kategorie fallen hingegen Vorsorgeleistungen an Arbeitnehmer. Diese werden nach den Bestimmungen von IAS 19 behandelt.

Research Reports:

Budget Reporting (Budgetvergleiche)

Es liegt zum Thema Budget Reporting erstmals ein Entwurf für einen Exposure Draft vor. Dieser befasst sich ausschliesslich mit der sogenannten "ex-ante" Budgetberichterstattung, d.h. der Darstellung von Budgetvergleichen in der Jahresrechnung. Zentral sind dabei insbesondere die folgenden umstrittenen

Zusammenfassung IPSAS

Autoren: Andreas Gamper, Rebecca Frei, Andreas Bergmann Seite 6 von 7
Stand: 20.09.2005

Fragen:

- In wie weit sind Veränderungen des Budgets durch Nachtragskredite oder ähnliche Vorgänge darzustellen und zu begründen?
- Wie wird mit dem Problem umgegangen, dass Budgets von konsolidierten Einheiten, namentlich von kommerziellen Unternehmen, in der Regel nicht offengelegt und damit auch nicht konsolidiert werden können?

Die Vernehmlassung wird per Herbst 2005 erwartet.

Harmonization with Statistical Reporting (Harmonisierung mit der Finanzstatistik)

Ein Standard zum Statistical Reporting ist ebenfalls in der Entwurfsphase. Dieser ist v.a. dem sogenannten "sector reporting", also der Offenlegung von Angaben zum sog. General Government Sector (GGS), gewidmet. Der GGS ist typischerweise nicht identisch mit dem Konsolidierungskreis gemäss IPSAS 6 bis 8. Er schliesst einerseits am Markt tätige Unternehmen, selbst wenn diese vom Staat beherrscht sind, aus. Andererseits schliesst er nicht beherrschte Einheiten mit rein staatlichem Charakter ein.

Der vorliegende Entwurf ist noch wenig ausgereift, mit einem Exposure Draft bzw. einer Vernehmlassung ist erst im letzten Quartal dieses Jahres zu rechnen.

Heritage Assets (Kulturerbe)

Eine Regelung zur Handhabung von Heritage Assets ist in Planung.