

# Chancen und Gefahren der Anwendung von IPSAS

## Erfahrungen anhand eines Pilotprojektes mit der Stadt Kloten

*Im Rahmen eines Forschungs- und Entwicklungsprojektes unter Federführung des Instituts für Verwaltungs-Management (IVM) der Zürcher Hochschule Winterthur (ZHAW), der Stadt Kloten, Ernst & Young AG, ComRating AG und der HSW Luzern wurde eine Umstellung vom Harmonisierten Rechnungsmodell (HRM) auf IPSAS (International Public Sector Accounting Standards) der Jahresrechnung 2001 der Stadt Kloten vorgenommen. Die ersten Erfahrungen zeigen, dass eine Umstellung der Rechnungslegung sowohl eine sehr zeitintensive Angelegenheit ist als auch nach einer guten Planung mit der entsprechenden Vorlaufzeit verlangt.*

Insbesondere eine umfassende Anlagebuchhaltung ist für die Einführung von IPSAS unerlässlich. Dabei fördert eine tiefe Aktivierungsgrenze die Transparenz. In der Privatwirtschaft werden zum Teil Sachgüter mit einem Anschaffungswert von tausend Franken in der Jahresrechnung aktiviert und betriebswirtschaftlich beschrieben. Die nachfolgenden Überlegungen stammen hauptsächlich aus den Erfahrungen des Projektes «Rechnungslegungsstandards für Kantone und Gemeinden im Rahmen von IPSAS» anhand des Restatement der Jahresrechnung 2001 der Stadt Kloten nach IPSAS.

### 1. Kompakte Darstellung

Eine Jahresrechnung nach IPSAS beinhaltet neben der Bilanz, der Erfolgsrechnung und der Geldflussrechnung auch einen Nachweis des Eigenkapitals sowie einen klar strukturierten Anhang. Der Eigenkapitalnachweis gibt

Auskunft über diejenigen Kapitalbewegungen der öffentlichen Körperschaft, welche nicht in der Erfolgrechnung erfasst sind. Davon sind vor allem Einlagen und Entnahmen aus Spezial-



Andreas Bergmann, Dr. oec. HSG,  
Professor für Betriebswirtschaftslehre,  
Leiter Institut für Verwaltungs-Management,  
Zürcher Hochschule Winterthur,  
Winterthur/ZH

finanzierungen betroffen. Nicht nur die Kapitalbewegungen erhalten vermehrte Beachtung, sondern auch der Bilanz wird mit IPSAS grössere Aufmerksamkeit geschenkt. Die Vermögenssituation einer öffentlichen Körperschaft kann einfacher eruiert werden. Die Geldflussrechnung lässt überdies eine einfache Überwachung der Liquiditätssituation zu. Dieser Aufbau der Jahresrechnung ist mit demjenigen von privatwirtschaftlichen Unternehmen vergleichbar [1]. Er ermöglicht dem geübten Bilanzleser, und somit dem einzelnen Bürger, einen schnellen und effizienten Einblick in die wirtschaftlichen Verhältnisse der öffentlichen Institution. Die Rechnungswesenausbildung an öffentlichen und privaten Bildungsstätten basiert auf dem System der doppelten Buchhaltung und dem Kontenplan von privatwirtschaftlichen Unternehmen (Käfer, KMU oder ähnliche). Deshalb sind Behördenmitglieder und Bürger, sofern sie überhaupt über Vorkenntnisse im Bereich Rechnungswesen verfügen, an diese Darstellungsweise gewohnt und bekundet häufig Mühe, bei finanzpolitischen Entscheiden die notwendigen Informationen einer nach den HRM-Grundsätzen erstellten Rechnung zu entnehmen.

### 2. Konsolidierung

Obwohl öffentliche Körperschaften aus einem Geflecht von verbundenen und teilweise beherrschten Institutionen bestehen, berücksichtigt das HRM diesen Umstand nicht und folgt der Sichtweise eines Einzelabschlusses, selbst wenn diese Sichtweise keine *True and Fair View* vermittelt. Mit der Tendenz der rechtlichen Verselbständigung ohne Änderung der Eigentumsverhältnisse, die wir insbesondere im Bereich der Werke seit einigen Jahren feststellen,

fand eine eigentliche Dekonsolidierung beherrschter Einheiten statt. IPSAS folgt dagegen den bewährten Konsolidierungsregeln nach *International Financial Reporting Standards (IFRS)* bzw. *International Accounting Standards (IAS)* und harmonisiert in dieser Hinsicht die Rechnungen. Es definiert den Konsolidierungskreis nach klar festgelegten Kriterien im Top-down-Verfahren. Durch die Anwendung von IPSAS ergibt sich erstmals die Möglichkeit, eine ganzheitliche konsolidierte Betrachtungsweise der finanziellen Situation einer öffentlichen Körperschaft zu publizieren. IPSAS unterscheidet grundsätzlich die Konsolidierung folgender Beziehungen: Tochtergesellschaften, Beteiligungen und Joint Ventures. Neben der Festlegung der Konsolidierungsmethode sind Bewertungsfragen, die Informationsbeschaffung sowie die Definition des Konsolidierungskreises wichtig. Dabei ist zu beachten, dass lediglich die Unternehmen oder Institutionen zu konsolidieren sind, die durch die öffentliche Körperschaft auch beherrscht werden. Dabei kann im öffentlichen Sektor nicht in jedem Fall auf den Kapitalanteil abgestellt werden [2]. Vielfach handelt es sich nicht um Kapitalgesellschaften, sondern um Anstalten des öffentlichen Rechts, Zweckverbände, Genossenschaften oder privatrechtliche Vereine. Zur Abklärung der Frage der Beherrschung sind weitere Kriterien wie z. B. die Einsitznahme in Leitungsgremien, die Übernahme bzw. Delegation von gesetzlichen Aufgaben oder die Zuweisung von Nutzen und Gefahr zu berücksichtigen.

Die eigentliche Konsolidierung erfolgt sodann, wie in privaten Unternehmen, im Bottom-up-Verfahren. Die zu konsolidierenden Beteiligungen müssen ihre Rechnung ebenfalls nach den Grundsätzen von IPSAS bzw. im Falle von kommerziellen Einheiten (sog. Government Business Enterprises) nach den Grundsätzen von IAS/IFRS erstellen. Im Forschungsprojekt wurden diese Einzelabschlüsse bei Beherrschung vollkonsolidiert (ggf. mit Ausweis der Minderheitsanteile). Wesentliche Minderheitsbeteiligungen wurden einer Bewertung nach der sogenannten Equity-Methode unterzogen. Geringfügige Beteiligungen werden zum An-

schaffungswert abzüglich allfälliger Wertverminderungen ausgewiesen. In der Wissenschaft kontrovers ist in diesem Zusammenhang die Bewertung der wesentlichen Minderheitsbeteiligungen. Während Knechtenhofer/Schedler [3] eine Quotenkonsolidierung vorschlagen, hat sich das Projektteam nach eingehenden Beratungen für die Equity-Methode entschieden. Am Beispiel von zwei Zweckverbänden konnte gezeigt werden, dass die Ermittlung des Eigenkapitals ohne weiteres möglich ist und deshalb eine Abweichung der gängigen Praxis bei privaten Unternehmen nicht angezeigt ist. Überdies vermittelt die Quotenkonsolidierung unseres Erachtens ein falsches Bild, da die Muttergesellschaft bei Minderheitsbeteiligungen in der Regel weder de iure noch de facto auf anteilige Vermögenswerte der Tochter zurückgreifen kann. Das gilt auch im öffentlichen Sektor.

### 3. Anpassungsbedarf

Im Rahmen des Forschungsprojekts konnte gezeigt werden, dass sich die IPSAS in der Schweiz durchaus anwenden lassen. Insbesondere die Grundsätze ordnungsgemässer Rechnungslegung entsprechen unserem Rechtsverständnis und weitestgehend auch dem geltenden Schweizerischen Privatrecht (OR 662a). Die spezifischen Regelungen von IPSAS für den öffentlichen Sektor sind pragmatisch und tragen den Besonderheiten, insbesondere



Andreas Gamper, Betriebsökonom FH, wissenschaftlicher Mitarbeiter, Institut für Verwaltungs-Management, Zürcher Hochschule Winterthur, Winterthur/ZH

dem für den öffentlichen Sektor typischen Fehlen eines Marktes, angemessenen Rechnung. So ist beispielsweise bei betrieblich genutzten Vermögenswerten (Verwaltungsvermögen, z. B. Strassen, Schulhäuser usw.) eine Abweichung vom Marktwertprinzip vorgehen.

Einige Unterschiede zwischen den beiden Rechnungslegungssystemen sind offensichtlich und beziehen sich auf die Darstellung der einzelnen Komponenten des Jahresabschlusses. *Abbildung 1* gibt dazu detailliertere Erläuterungen.

Um den Anpassungsbedarf zwischen den beiden Rechnungslegungssystemen zu eruieren, bedarf es konkreter Anwendungsrichtlinien nach IPSAS, für die das Projektteam im Pilotprojekt einen ersten Entwurf erstellt hat [4].

### 4. Bewertungsdifferenzen

Die unterschiedlichen Bewertungsregeln zwischen IPSAS und HRM führen zwangsläufig zu Bewertungsdifferenzen. Dabei gilt es zwischen den Differenzen, die aus früheren Rechnungsperioden resultieren, und denen, die die laufende Rechnung betreffen, zu unterscheiden. Erstere wurden im IPSAS-Abschluss in der Eröffnungsbilanz im Konto Neubewertungsdifferenzen festgehalten. Bewertungsdifferenzen resultierend aus der Laufenden Rechnung werden dagegen über die Erfolgsrechnung verbucht. Wie sich die verschiedenen Bewertungsdifferenzen auf die Erfolgsrechnung und Eröffnungs- und Schlussbilanz auswirken, verdeutlicht *Abbildung 2*, welche das Konto Sachanlagen darstellt:

Im Pilotprojekt resultierten dank der unterschiedlichen Bewertungspraxis zwischen HRM und IPSAS Neubewertungsreserven von insgesamt etwa 84 Mio. Franken in der Eröffnungsbilanz sowie deren 96 Mio. Franken in der Schlussbilanz. Dabei fiel mit einem Anteil von rund 85 Prozent der Großteil dieser Bewertungsdifferenzen auf die betrieblich genutzten Grundstücke und Immobilien. Es fällt sofort auf, dass die daraus entstandenen Neubewertungsreserven nur bedingt zusätzliche Vermögenswerte darstellen.

## 5. Chancen

Die Bewertungsansätze von IPSAS entsprechen dem Sinn einer *True and Fair View*. Dadurch ergibt sich ein präziseres Bild der finanziellen Situation

der öffentlichen Körperschaft. Diese Tatsache wird zusätzlich durch die korrekte zeitliche Abgrenzung unterstützt. Die Bewertungsregeln von IPSAS ermöglichen eine Bewertung nach Marktwerten (fair value), sofern ein solcher

Marktwert ermittelt werden kann. IPSAS berücksichtigt allerdings auch, dass es im öffentlichen Sektor für viele Vermögenswerte keinen Marktwert gibt. Diese werden nach der Cost-Methode (Anschaffungswert minus Ab-

Abbildung 1

### Unterschiede der Rechnungslegungssysteme IPSAS und HRM

Element der Jahresrechnung	Bestimmung nach IPSAS	Bestimmung nach HRM
<b>Bilanz</b>	<p>Aktiven: Sie werden nach Fristigkeit, sprich Aufteilung in Umlauf- und Anlagevermögen, gegliedert.</p> <p>Sekundär ist eine Unterteilung in VV und FV möglich.</p> <p>Passiven: Sie werden nach Fristigkeit, sprich Aufteilung in kurzfristiges und langfristiges Fremdkapital sowie Eigenkapital, gegliedert.</p>	<p>Aktiven: Sie werden in <i>Verwaltungsvermögen (VV)</i> und <i>Finanzvermögen (FV)</i> unterteilt.</p> <p>Der Fristigkeit wird nur bedingt Rechnung getragen.</p> <p>Passiven: Sie wird in Fremdkapital, Spezialfinanzierungen sowie Eigenkapital gegliedert.</p>
<b>Erfolgsrechnung</b>	<p>Klare Gliederung in betriebliche, betriebsfremde und ausserordentliche Aufwände und Erträge. Sehr restriktive Regelung für ausserordentliche Tatbestände.</p> <p>Es ist sowohl eine Gliederung nach Sachgruppen wie auch eine nach Funktionen möglich.</p>	<p>Keine Gliederung in betriebliche, betriebsfremde und ausserordentliche Aufwände und Erträge.</p> <p>Eine Gliederung nach Sachgruppen und Funktionen ist in der Rechnung üblich.</p>
<b>Geldflussrechnung</b>	<p>Cash-Flow, sowie Veränderung der Liquidität, Investitionen, Finanzierungen werden ausgewiesen.</p>	<p>Die Investitionsrechnung ist lediglich eine Auflistung der Finanzierungen und Investitionen, kein Nachweis der Liquidität.</p>
<b>Eigenkapitalnachweis</b>	<p>Weist folgende Bestandteile im Eigenkapital aus:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Vorfälle, die nicht über die Erfolgsrechnung gebucht werden;</li> <li>• Zweckbestimmte Reserven;</li> <li>• Neubewertungsreserven;</li> <li>• Akkumulierte Rechnungsergebnisse.</li> </ul>	<p>Existiert in der Rechnung der öffentlichen Hand nicht. Veränderungen in den Spezialfinanzierungen werden häufig über die Erfolgsrechnung verbucht. Zudem fehlt eine klare Gliederung des Eigenkapitals, wie es IPSAS vorsieht.</p>
<b>Anhang</b>	<p>Präzisierung der Informationen der einzelnen Komponenten der Jahresrechnung Zusätzlich Informationen zu:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Konsolidierungskreis;</li> <li>• Sachanlagenspiegel (inkl. Angaben zur Aktivierungsgrenze);</li> <li>• Eventualverpflichtungen;</li> <li>• Angaben zur Geschäftstätigkeit.</li> </ul>	<p>Existiert in der Rechnung der öffentlichen Hand nicht. Öffentliche Körperschaften erstellen zwar einen Anhang, deren Vielfalt ist aber grenzenlos.</p>

schreibung) bewertet. Die Bewertungsregeln von IPSAS liefern die Basis für eine materielle Harmonisierung, auch wenn teilweise noch ein weitgehendes Wahlrecht eingeräumt wird. Dieses sollte unter Umständen auf nationaler Ebene konkretisiert werden.

Neben der transparenten Darstellung, der periodengerechten Verbuchung der Geschäftsvorfälle und Anwendung des «True and Fair View»-Prinzips ist die Einführung von IPSAS im Hinblick auf das Rating von öffentlichen Körperschaften interessant. Weil IPSAS die Finanzlage anschaulicher macht und die Möglichkeit der effektiveren finanziellen Führung bietet, erhalten die Kapitalgeber eine zuverlässigere Beurteilung der Finanzlage von öffentlichen Körperschaften. Dies bewirkt eine erleichterte Informationsbeschaffung für das Rating. Der Ratingprozess wird durch IPSAS vereinfacht, dessen Ergebnis aber nicht beeinflusst. Dank dem HRM verfügt die Schweiz bereits über eine formelle Harmonisierung. IPSAS kann darauf aufbauen und eine materielle Harmonisierung bewirken.

## 6. Gefahren

Um die Projektkosten bei der Einführung von IPSAS im Griff zu haben, ist eine sorgfältige Planung unerlässlich. Dem Aufbau einer informativen Anlagebuchhaltung gilt es besondere Aufmerksamkeit zu schenken. Eine verlässliche Zusammenstellung der Kosten einer Umstellung der Jahresrechnung von HRM nach IPSAS ist zum heutigen Zeitpunkt nur beschränkt möglich. Die Werte aus dem Pilotprojekt mit der Stadt Kloten sind nur beschränkt aussagekräftig, da einmalige, speziell für das Pilotprojekt angefallene Kosten nicht für die Kostenberechnung einer generellen Umstellung berücksichtigt werden dürfen.

Das Verhältnis des Stundenaufwandes zwischen ausführenden internen Personen und externen Beratern beträgt im Idealfall etwa fünf zu eins. Im ungünstigsten Fall beläuft sich das Verhältnis auf zwei zu eins. Das IPSAS-Projektteam schätzt den internen Arbeitsaufwand auf ein Personenjahr. Für die Beratungsleistungen rechnet das Projektteam mit einem Zeitaufwand,

Abbildung 2  
**Auswirkungen der Bewertungsdifferenzen am Beispiel der Sachanlagen in CHF 1000**

Konto	Eröffnungsbilanz			Schlussbilanz			Erfolgrechnung			
	HRM	IPSAS	BD	HRM	IPSAS	BD	HRM	IPSAS	BD	
Sachanlagen	0	855	855	0	740	740				
Abschreibungen							115 <sup>1</sup>	0	115	115

Anmerkungen:

Es wurden während des Jahres 2001 keine Investitionen getätigt.  
BD = Bewertungsdifferenzen

<sup>1</sup> Differenz zwischen den Bewertungsdifferenzen in Eröffnungsbilanz und Schlussbilanz ist in der ER zu verbuchen, womit die Abschreibungen nach IPSAS um CHF 115 000 grösser sind.

Bei den CHF 855 000 handelt es sich um Neubewertungsreserven, da nach HRM die Sachanlagen bereits voll abgeschrieben sind. Die Anwendung von IPSAS eruierte diesen Wert dank einer Abschreibung nach betriebswirtschaftlichen Grundsätzen seit Anschaffung dieser Sachanlagen. Erfolgswirksam ist der Betrag von CHF 115 000 für Abschreibungen nach IPSAS in der laufenden Berichtsperiode.

der im Idealfall etwa zwei bis drei Personenmonate beträgt. Natürlich hängt die Grössenordnung des Aufwandes auch von der Komplexität der zu umzustellenden öffentlichen Körperschaft, insbesondere von der Grösse des Konsolidierungskreises, ab.

Landesspezifische Anwendungsrichtlinien oder gar ein einheitliches Accounting Manual für mehrere Körperschaften, wie es im Ausland z. T. bereits existiert, kann jedoch den Umstellungsaufwand deutlich reduzieren und auch die Ausbildungsproblematik entschärfen.

## 7. Planung

Die Jahresrechnung nach den Grundsätzen von IPSAS zu führen, bedeutet einerseits einen nicht zu unterschätzenden Anpassungsbedarf, andererseits muss sichergestellt werden, dass die folgenden Jahresabschlüsse alle ausnahmslos nach den Prinzipien von IPSAS geführt werden. Um eine stetige Rechnungslegung garantieren zu können, ist es hilfreich, kritische Erfolgsfaktoren festzuhalten sowie den Einbezug aller betroffenen Institutionen sicherzustellen. Um den Behörden und den Steuerzahlern eine Beurteilung der Ergebnisse anhand einer Vergleichsperiode zu ermöglichen, ist ein Vorlauf von fast zwei Jahren nötig. Wenn die definitive

Umstellung also z. B. auf das Jahr 2005 erfolgen soll, braucht man die ersten IPSAS-Zahlen per 1. Januar 2004, damit die Erfolgsrechnung des Jahres 2004 bereits IPSAS-konform erstellt werden kann. Grosse Beachtung muss auch dem Sachlagespiegel geschenkt werden. Oft beträgt die Nutzungsdauer viele Jahre. Viele weiterhin genutzte Anlagen und Immobilien wurden bereits vor längerer Zeit beschafft. Aus diesem Grund ist es wichtig, dass bei der Implementierung von IPSAS bereits verlässliche Daten der vergangenen Jahre vorhanden sind.

## 8. Finanzpolitische Konsequenzen

Dank IPSAS müssen stille Reserven erstmals offengelegt werden. Eine Einführung von IPSAS bringt aus Sicht der Politik die Gefahr, dass stille Reserven über Steuersenkungen realisiert werden könnten. Im Falle der Stadt Kloten konnte dank der Aufwertung der betrieblichen Investitionen zusätzliches Eigenkapital generiert werden. Aber auch Aufwertungen in den Renditeimmobilien und Finanzinvestitionen hatten eine Zunahme des Eigenkapitals zur Folge. Dieses positive Ergebnis ist aber nicht automatisch auf andere Gemeinden übertragbar. Zudem bedeutet eine zusätzliche Aufwertung

der Kapitalreserven nicht automatisch, dass Steuersenkungen veranlasst werden können. Nach der Umstellung vom HRM auf IPSAS soll die Gemeinde immer einen Ausblick in die nahe bis mittelfristige Zukunft tätigen. Verfügt eine Gemeinde über einen hohen Ersatzbedarf, sind für die nötigen Investitionen nicht Buchwerte, sondern flüssige Mittel nötig. Ebenfalls sind strukturelle Veränderungen, die im Falle der Stadt Kloten in letzter Zeit mehrheitlich ungünstiger Natur waren, zu berücksichtigen. In diesem Fall sind Steuersenkungen deplaziert und würden zu einer erhöhten Verschuldung führen. Deshalb ist es wichtig, dass die öffentliche Körperschaft eine detail-

lierte und sorgfältige Finanzplanung erstellt.

Es existieren vermutlich auch öffentliche Körperschaften, in denen eine Neubewertung durch IPSAS eine Abnahme des Eigenkapitals nach sich zieht. Ein möglicher Grund dafür kann eine Überbewertung des Finanzvermögens (Wertschriften und Renditeimmobilien) in Folge entsprechender Vorgaben des innerkantonalen Finanzausgleichs sein.

Um genauere Aussagen über finanzpolitische Konsequenzen von Umstellungen von HRM nach IPSAS für die öffentlichen Haushalte in der Schweiz

machen zu können, bedarf es zusätzlicher Untersuchungen und Analysen.

## 9. Fazit

Das Forschungsprojekt in der Stadt Kloten hat grundsätzlich die Anwendbarkeit von IPSAS in der Schweiz bestätigt. Es hat aufgezeigt, in welchen Bereichen Anpassungen nötig sind. Es hat aber auch gezeigt, dass das HRM mit seiner doppelstrukturierten Grundstruktur eine mögliche Basis für die Anwendung von IPSAS darstellt.

Die Konferenz der Kantonalen Finanzdirektoren verfolgt derzeit diesen Weg. Sie plant eine Überarbeitung des HRM

## RESUME

# Opportunités et risques résultant d'une application des IPSAS

Dans le cadre d'un projet de recherche et de développement mené sous la direction de l'*Institut für Verwaltungs-Management (IVM)*, de la *Zürcher Hochschule Winterthur (ZHW)*, de la ville de Kloten, d'Ernst & Young AG, de ComRating AG et de HSW Lucerne, on a procédé à une redéfinition des comptes annuels 2001 de la ville de Kloten en remplaçant les normes du *modèle comptable harmonisé (MCH)* par les principes inhérents aux International Public Sector Accounting Standards (IPSAS). Les premières expériences montrent non seulement qu'un tel changement de la présentation des comptes nécessite beaucoup de temps, mais qu'il exige de plus une excellente planification, comportant une période d'essai préalable. Les réflexions qui suivent émanent pour l'essentiel des expériences faites avec le projet KTI «Normes de présentation des comptes des cantons et des communes dans le cadre des normes IPSAS» à l'aide du retraitement des comptes annuels 2001 de la ville de Kloten selon les normes IPSAS.

### 1. Présentation compacte

Les comptes annuels établis selon les normes IPSAS contiennent, outre le bilan, le compte d'exploitation et le tableau de financement, un tableau de variation des fonds propres, ainsi qu'une annexe bien structurée. Le tableau de variation des fonds propres fournit des renseignements sur le mouvements des capitaux des corporations de droit public qui ne sont pas englobées dans le compte d'exploitation. Cela concerne plus spécialement les investissements et les prélèvements résultant des financements spéciaux. L'application des normes IPSAS incite à accorder davantage d'attention non seulement aux mouvements de capitaux, mais aussi au bilan. L'état de la fortune d'une corporation de droit public peut être plus facilement établi. Le tableau de financement autorise en outre une surveillance plus aisée de l'état des liquidités. Cette structure des comptes annuels est comparable à celle d'une entreprise de l'économie privée. Elle permet au lecteur de bilans exercé,

soit à chaque citoyen, de se rendre compte rapidement et efficacement de la situation économique d'une institution de droit public. La formation comptable dispensée dans les centres de formation publics et privés est basée sur le système de la comptabilité double et le plan comptable des entreprises de l'économie privée (Käfer, PME, etc.).

### 2. Opportunités


Les approches d'évaluation des IPSAS correspondent à l'esprit «true & fair view». Il en résulte une image plus précise de la situation financière de la corporation de droit public. Cette image peut encore être renforcée par une régularisation correcte dans le temps. Les règles d'évaluation des IPSAS permettent une estimation selon les valeurs du marché (fair value), pour peu que de telles valeurs puissent être déterminées. Au demeurant, les règles IPSAS tiennent compte du fait que, dans le secteur public, il n'existe pas de valeur du marché pour un grand nombre d'actifs.

unter Berücksichtigung der IPSAS. Auch der Bund hat sich mit der für das Jahr 2007 geplanten Einführung des Neuen Rechnungsmodells (NRM) stark an den IPSAS orientiert. Es ist deshalb zu erwarten, dass die Erfahrungen in der Stadt Kloten in diese Entwicklungen einfließen können. Der übergreifende Charakter dieser Projekte stellt sicher, dass die Einführung von IPSAS nach einheitlichen Grundsätzen erfolgt, was in Anbetracht der Tragweite der zu klärenden Fragen zu begrüssen ist.

Aus wissenschaftlicher und praktischer Sicht bleiben nach dem Projekt vor allem zwei Fragen offen. Einerseits die technische Frage nach dem Optimie-

rungspotential aus Kosten-Nutzen-Sicht. Die IPSAS sind als Standards so definiert, dass sie entweder erfüllt werden oder nicht. Eine graduelle Erfüllung ist nicht vorgesehen. Es stellt sich jedoch trotzdem die Frage, welche Umsetzungsschritte prioritär und welche im Interesse der Wirtschaftlichkeit und der Machbarkeit eher sekundär anzugehen sind.

Die zweite offene Frage ist eine politologische. Welchen Einfluss hat die *True and Fair View* auf die Politik. Die Politik ist geprägt von taktischen Überlegungen, die in einem Widerspruch zum Konzept der *True and Fair View* stehen könnten. Immerhin entspricht dieser Grundsatz dem Anspruch der

Politik an die Verwaltung. Dieses ambivalente Verhältnis sollte aus unserer Sicht ebenfalls genauer untersucht werden. 

## Anmerkungen

- 1 Vgl. auch Bergmann, A./Kälin, U.: Das öffentliche Rechnungswesen im Umbruch. ST 9/03, 747 ff.
- 2 Vgl. auch Knechtenhofer, B./Schedler, K., Rechnungslegung von Beteiligungen in Schweizer Gemeinden. ST 9/03, 755 ff.
- 3 Knechtenhofer, B./Schedler, K., 757.
- 4 Die gesamten Ergebnisse und Anwendungsrichtlinien sind in einem Projektbericht unter dem Titel «Rechnungslegungsstandards für Kantone und Gemeinden im Rahmen von IPSAS» zusammengefasst. Dieser ist bei der Kantonalen Drucksachen- und Materialzentrale (KDMZ) zu beziehen.

## RESUME

Ces derniers sont évalués selon la méthode des coûts (valeur d'acquisition moins amortissements). Les règles d'évaluation des IPSAS fournissent la base d'une harmonisation matérielle, même si elles autorisent parfois une grande liberté de choix. Une telle harmonisation devrait, selon les circonstances, se concrétiser sur le plan national.

Outre la présentation transparente, l'enregistrement périodique des opérations et l'application du principe «true & fair view», l'introduction des normes IPSAS est aussi intéressante pour ce qui est de la notation (rating) des corporations de droit public. Les normes IPSAS clarifiant la situation financière et une gestion financière plus efficace, les investisseurs peuvent se faire une idée plus sûre de la situation financière des corporations de droit public, ce qui facilite la collecte d'informations pour la notation.

### 3. Risques

La maîtrise des coûts du projet relatif à l'introduction des normes IPSAS nécessite une planification rigoureuse. Il importe de vouer une attention particulière à la structure d'une comptabilité informative des immobilisations.

En l'état actuel des choses, un tableau tant soit peu fiable des coûts du remplacement du MCH par les IPSAS pour ce qui concerne la présentation des comptes annuels n'est possible que dans une mesure limitée. Les valeurs déterminées par le projet pilote de la ville de Kloten n'ont qu'une portée informative restreinte, car les coûts uniques, spécialement engagés pour ledit projet, ne peuvent servir de référence pour calculer les coûts d'une adaptation générale des normes précitées.

Des directives d'application spécifiques à notre pays ou même un manuel de comptabilité uniforme valable pour plusieurs corporations, tels qu'il en existe déjà à l'étranger, pourraient toutefois réduire les frais de conversion et atténuer la problématique de la formation.

### 4. Considérations finales

Le projet de recherche KTI appliqué à la ville de Kloten a confirmé que les règles IPSAS étaient en principe applicables en Suisse. Il a montré les domaines dans lesquels des adaptations étaient nécessaires. Il a aussi mis en évidence que le modèle de comptabilité harmonisé (MCH), avec sa struc-

ture comptable en partie double, pouvait servir de base à l'application des IPSAS.

D'un point de vue scientifique et pratique, le projet KTI laisse en suspens deux questions surtout. D'une part, la question technique du potentiel d'optimisation en matière de coût-profit. Les IPSAS sont définis comme des normes qui peuvent être réalisées ou qui peuvent ne pas l'être. Il n'est pas prévu de réalisation progressive. Se pose néanmoins la question de savoir quelles sont les démarches prioritaires à accomplir dans la mise en application et quelles sont celles qui, du point de vue de la rentabilité et de la faisabilité, peuvent passer au second plan.

La deuxième question ouverte est d'ordre politologique. Quelle est l'influence du principe «true & fair view» sur la politique? La politique est truffée de considérations tactiques qui peuvent être en contradiction avec le concept «true & fair view». Néanmoins, ce concept correspond aux exigences de la politique à l'égard de l'administration. A notre avis, ces rapports ambivalents devraient faire l'objet d'une étude précise.

AB/AG/MA