

## IPSAS – Ergebnisse des Projektes

In der Stadt Kloten wurde die Praxistauglichkeit der IPSAS-Normen erstmals eingehend geprüft. Das Ergebnis ist besonders für Milizbehörden vielversprechend.

Das vom Institut für Verwaltungsmanagement an der Zürcher Hochschule Winterthur geleitete Projekt «IPSAS – Rechnungslegungsstandards für Kantone und Gemeinden», an dem ComRating mitwirkte, konnte im Herbst 2003 abgeschlossen werden. Im Projekt ging es unter anderem um die Frage der konkreten Umsetzbarkeit der International Public Sector Accounting Standards (IPSAS), welche am Beispiel der Stadt Kloten geprüft wurde. Im Ergebnis zeigte sich, dass IPSAS verschiedene Neuerungen bringt, die vor allem in komplexeren Verhältnissen für Verwaltung, Politiker und Bürger von Nutzen sein können. Im folgenden werden einige wesentliche Elemente der IPSAS beschrieben:

### True & fair view

Das seit einiger Zeit für die Privatwirtschaft geforderte und sich durchsetzende Prinzip der «true & fair view» verlangt eine den tatsächlichen Verhältnissen entsprechende Darstellung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage. Für die Privatwirtschaft bedeutet dies insbesondere, dass nicht länger zwischen einer internen und einer externen Sicht

unterschieden wird. In der öffentlichen Hand ist diese Trennung zwischen intern und extern zwar nicht vorgesehen. Dennoch weichen die Zahlen der Jahresrechnungen heute oft wesentlich von den tatsächlichen Verhältnissen ab. Dies gilt insbesondere bei der Bewertung der Vermögenswerte (Sachanlagen und Immobilien), die wegen hoher Aktivierungsgrenzen und schneller Abschreibungspraxis oft zu tief bewertet werden. IPSAS verlangt hingegen wo möglich eine Marktwertbetrachtung (v.a. im Bereich des Finanzvermögens) oder – wo kein Markt existiert – eine Bewertung nach der sogenannten Cost-Method (Anschaffungswert abzüglich betriebswirtschaftlich notwendige Abschreibungen). Im Rahmen des Pilotprojektes Kloten hat sich gezeigt, dass zu diesem Zweck – aber auch als Instru-

ment des Controllings – eine eigentliche Anlagenbuchhaltung unverzichtbar ist. Auch auf eine konsequente Abgrenzung aller Aufwendungen und Erträge ist ein vermehrtes Augenmerk zu richten.

Unter «true & fair view» fällt aber auch die Offenlegung von sich nicht direkt in der Bilanz- und Erfolgsrechnung widerspiegelnden Ereignissen. Darunter fallen etwa derivative Finanzinstrumente, aber auch Eventualverpflichtungen (Garantien usw.) und wichtige Ereignisse nach dem Bilanzstichtag. Auch eine Trennung von ordentlichem und ausserordentlichem Geschäft, welche das harmonisierte Rechnungsmodell (HRM) nicht vorsieht, dient der Transparenz.

Fortsetzung Seite 3



Fortsetzung von Titelseite

### Elemente der Jahresrechnung

Die Jahresrechnung besteht unter IPSAS aus folgenden Elementen:

- Bilanz mit Aktiven und Passiven
- Erfolgsrechnung mit Aufwand und Ertrag
- Geldflussrechnung
- Eigenkapitalnachweis
- Anhang

Die **Bilanz** ist unter IPSAS konsequent nach Fristigkeiten (Umlauf- und Anlagevermögen, kurzfristiges und langfristiges Fremdkapital) gegliedert. Eine zusätzliche Unterteilung der Aktiven in Finanzvermögen und Verwaltungsvermögen ist nicht gefordert, grundsätzlich aber möglich (direkt in der Bilanz oder im Anhang).

Die Gliederung der **Erfolgsrechnung** unterscheidet sich vom HRM darin, dass klar zwischen betrieblichen, betriebsfremden und ausserordentlichen Aufwänden und Erträgen unterschieden wird. Eine Aufschlüsselung kann nach Sachgruppen wie nach Funktionen erfolgen: je nach Gliederung in der Jahresrechnung können die Zahlen im Anhang nach dem zweiten Gliederungsprinzip dargestellt werden.

Das dritte Element der IPSAS-konformen Jahresrechnung bildet die **Geldflussrechnung**, in der Ursprung und Verwendung des sogenannten «Fonds» dargestellt werden. Der Fonds-Begriff ist dabei sehr eng als Geld und geldnahe Mittel definiert, wobei unter geldnahen Mitteln Finanzinvestitionen verstanden werden, die innerhalb von maximal 3 Monaten ohne Inkaufnahme von Verlusten in Zahlungsmittel verflüssigt werden können. Der Geldfluss oder «Cashflow» ist gemäss der zugrundeliegenden Tätigkeiten zu unterteilen in:

- Cashflow aus betrieblicher Tätigkeit
- Cashflow aus Finanzierungstätigkeit
- Cashflow aus Investitionstätigkeit

Bei der Ermittlung des Cashflows aus der betrieblichen Tätigkeit empfiehlt IPSAS wegen des höheren Informationsgehaltes die direkte Methode (fondswirksame Erträge abzüglich fondswirksame Aufwände), erlaubt aber

«Der IPSAS-Abschluss ist näher an einem privatwirtschaftlichen Abschluss und vereinfacht dadurch die Analyse.»

auch die indirekte Methode (Gewinn zuzüglich nicht fondswirksame Aufwände abzüglich nicht fondswirksame Erträge).

In der erwähnten Ausgestaltung ist die Geldflussrechnung eine wesentliche Erweiterung gegenüber der unter HRM vorgeschriebenen Investitionsrechnung und dem statischen Finanzierungsausweis.

Der **Eigenkapitalnachweis**, der im HRM nicht vorgesehen ist, stellt das vierte Element der Jahresrechnung nach IPSAS dar. Er zeigt die Veränderung des Eigenkapitals von einem Bilanzstichtag zum andern und die verschiedenen Komponenten des Eigenkapitals. Dabei wird unterschieden zwischen:

- Zweckbestimmten Reserven (Spezialfinanzierungen)
- Neubewertungsreserven
- Akkumuliertem Gewinn

Die Spezialfinanzierungen werden wie im HRM gehandhabt. In den Neubewertungsreserven widerspiegeln sich Eigenkapitalveränderungen, die sich aufgrund von veränderten Bewertungen der Bilanzpositionen ergeben, etwa die Aufwertung einer Liegenschaft aufgrund eines veränderten Marktwertes. In dieser Position sind auch die

Bewertungsdifferenzen zwischen HRM und IPSAS abgebildet. Im akkumulierten Gewinn sind die Ergebnisse des abgeschlossenen und aller vorausgegangenen Geschäftsjahre dargestellt. Diese Position dient aber auch der Korrektur des Eigenkapitals bei Änderungen der Bilanzierungsmethoden (z.B. aufgrund einer neuen IPSAS-Norm) oder bei der Entdeckung grundlegender Fehler, welche die Ergebnisse des/der Vorjahre(s) massgeblich beeinflussten. Korrekturen solcher Art sind detailliert zu belegen.

Im Anhang sind Präzisierungen, Detaillierungen und Erläuterungen der Jahresrechnung zu machen. Insbesondere sind die angewendeten Rechnungslegungsgrundsätze, der Konsolidierungskreis und die Bewertungsmethoden offenzulegen. Als zusätzliche Angaben sind anzugeben:

- Anzahl der Mitarbeitenden
- Eventualverbindlichkeiten, Garantien, Bürgschaften
- Verpflichtungskredite
- Altlasten
- Relevante Ereignisse nach dem Bilanzstichtag

Gesamthaft gesehen wird ein Abschluss nach IPSAS vom Umfang her in der Regel geringer ausfallen als die Jahresrechnung nach HRM mit Darstellung der Einzelkonten. Er legt den Fokus nicht auf maximale Präzision sondern stellt Sachverhalte nur dann detailliert dar, wenn sie von Bedeutung sind. Damit gewährt er einen schnelleren Überblick über die Vermögens- und Ertragslage. Der IPSAS-Abschluss ist auch näher an einem privatwirtschaftlichen Abschluss und vereinfacht vielen Betrachtern dadurch die Analyse.

### Konsolidierung

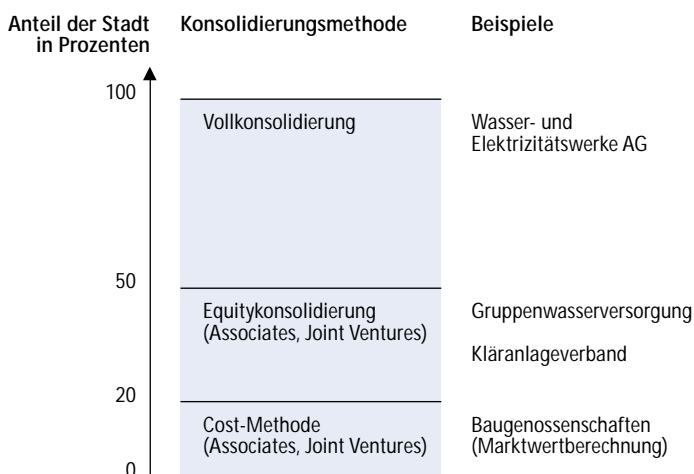
Eine ganz entscheidende Neuerung stellt die Pflicht zur Konsolidierung dar. Diese beinhaltet auch die Klärung der Frage, welche Einheiten nach welcher Methode in den Abschluss der Mutter-

organisation konsolidiert werden sollen. Bei der Festlegung des Konsolidierungskreises spielen nicht nur die Beteiligungsverhältnisse, sondern die effektive Beherrschung (engl. Control) eine wesentliche Rolle. Zur Beantwortung dieser Frage müssen verschiedene «Beherrschungselemente» herangezogen werden:

- Kapitalanteil an der Tochter
- Einsitznahme in Führungsgremien der Tochter
- Öffentliches Interesse an der Geschäftstätigkeit der Tochter
- Zuweisung von Nutzen und Gefahr der Geschäftstätigkeit der Tochter

Sobald eine Beherrschung der öffentlich-rechtlichen Körperschaft über die entsprechende Organisation vorliegt, muss diese konsolidiert werden. Für jede Organisation ist dann zu entscheiden, nach welcher Methode zu konsolidieren ist. Das folgende Schema zeigt die möglichen Methoden:

#### Konsolidierungsschema nach IPSAS



Bei der Vollkonsolidierung werden die Rechnungen von Mutter und Tochter zu einer Rechnung zusammengeführt, wobei die Geschäftsvorfälle zwischen den beiden («Intercompany-Buchungen») zu eliminieren sind. Bei der Equity-Konsolidierung wird in der

konsolidierten Bilanz der Wert der Tochter als Beteiligung zu Anschaffungskosten bewertet und jährlich um den Anteil der Mutter am Periodenergebnis der Tochter korrigiert. Bei der Cost-Methode wird die Beteiligung zum Zeitwert bewertet.

#### Zeitliche und sachliche Präzision

IPSAS verlangt in verschiedenen Bereichen eine präzisere Verbuchung von Geschäftsvorfällen. Dies gilt insbesondere für die periodengerechte Abgrenzung (Accrual Accounting). So sind sämtliche per Bilanzstichtag fakturierten Steuern ertragswirksam zu buchen und zeitlich abzugrenzen. Aufgrund der fakturierten Steuern geschuldete, aber noch nicht bezahlte Beiträge von/an den direkten Finanzausgleich sind sachgerecht (Rückstellung/Aktivierung) zu verbuchen. Die zu konsolidierenden Abschlüsse von Tochterorganisationen dürfen nicht älter als 3 Monate sein. Liegt der Bilanzstichtag der Tochter

haben. Nach sachlicher Präzision wird u.a. bei der Bewertung der Vermögenswerte (vgl. «true & fair view» oben) oder bei der Aktivierung von Aufwänden und Passivierung von Erträgen verlangt. Dazu gehört auch, dass Bilanzierungsregeln nicht unbegründet und nur klar dokumentiert geändert werden dürfen (Stetigkeit der Darstellung).

#### Schlussfolgerungen

Anhand des Pilotprojektes konnte für einen konkreten Fall gezeigt werden, dass ein Abschluss nach IPSAS auf der vorhandenen Datengrundlage machbar war. Vor allem im Bereich des Anlagevermögens hätte allerdings eine detaillierte Anlagenbuchhaltung eine wesentliche Vereinfachung bedeutet. Klar ist, dass für eine verbreitete Umsetzung von IPSAS Anwendungsrichtlinien nötig sind, weshalb im Projekt ein erster Richtlinienentwurf erstellt wurde.

Materiell unterscheidet sich der IPSAS-Abschluss deutlich von der HRM-Rechnung, da er wesentlich höhere Vermögenswerte und entsprechendes Eigenkapital ausweist. Wichtig ist in diesem Zusammenhang die richtige Interpretation und Kommunikation den Beteiligten gegenüber (Politiker, Bürger). Eine spezielle Bedeutung bekommt in diesem Zusammenhang die Geldflussrechnung und der von Bewertungsfragen unabhängige Cashflow aus operativer Tätigkeit.

Einen Einfluss auf das Rating-Ergebnis hatte die Analyse der Kennzahlen nach IPSAS nicht. Hingegen konnten wir von ComRating bestätigen, dass der Rating-Prozess vor allem bei Gemeinden mit verschiedenen assoziierten Organisationen vereinfacht wird. Diesen empfiehlt sich – auch unter dem Aspekt der finanziellen Führung – eine frühzeitige Auseinandersetzung mit den Fragen um IPSAS. ■

(z.B. eines Wasserwerks, dessen Geschäftsjahr auf das hydrologische Jahr abgestimmt ist) weiter in der Vergangenheit, muss ein Nachweis erbracht werden, dass in der Zeitspanne bis zum Bilanzstichtag der Mutter keine ausserordentlichen Vorfälle stattgefunden