

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

von Andreas Gamper und Rebecca Frei

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 und die wichtigsten Unterschiede gegenüber den entsprechenden IFRS/IAS sind nachfolgend zusammengefasst. Das Dokument erhält keinen Anspruch auf Vollständigkeit.

IPSAS 1: Presentation of financial Statement (vgl. 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 (vgl. IAS 7)

Dieser Standard regelt wie Informationen über die Bewegungen der Zahlungsmittel (Cash) und Zahlungsmitteläquivalente (Cash equivalents) darzustellen sind. In der Kapitalflussrechnung werden die Informationen nach der betrieblichen Tätigkeit, der Investitions- und der Finanzierungstätigkeit klassifiziert. Für operative Geschäftsfälle erlaubt dieser Standard die direkte oder die indirekte Methode zur Ermittlung des Cash Flows.

IPSAS 3: Net Surplus or Deficit for the Period, Fundamental Errors and Changes in Accounting Policies (vgl. IAS 8)

Grundlegende Fehler müssen in deren Anzahl in der Jahresrechnung veröffentlicht werden. Eine Änderung in der Rechnungslegung soll, wenn möglich, vermieden werden. Falls die neue Darstellung mehr Transparenz bietet, macht es Sinn, die Rechnungslegung zu ändern. Die Definition des Begriffs „Ausserordentlicher Posten“ unterscheidet sich in der IPSAS und der IAS-Terminologie. IPSAS 3 bezeichnet alle Vorfälle, die ausserhalb der buchführenden Einheit eintreten als Ausserordentliche Posten, während IAS 8 lediglich die Vorfälle als ausserordentlich nennt, welche selten anfallen und nichts mit der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit zu tun haben.

IPSAS 4: The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates (vgl. 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.

Umrechnungsdifferenzen aus einer erheblichen Abwertung oder dem Verfall einer Währung müssen mit dem Buchwert des entsprechenden Vermögenswertes verrechnet werden. Die IAS Normen verlangen noch den Zusatz, dass der angepasste Wert nicht grösser als der niedrigere Wert zwischen Wiederbeschaffungswert oder der erzielbare Betrag aus Verkauf oder Nutzung des Vermögenswertes sein darf.

IPSAS 5: Borrowing Costs (vgl. IAS 23)

Dieser Standard verlangt grundsätzlich die sofortige erfolgswirksame Aufwandsverrechnung der Fremdkapitalkosten (sogenannte Benchmark Methode). 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 (vgl. IAS 27)

Dieser Standard regelt die Auf- und Darstellung des Buchhaltungsabschlusses einer zusammengefassten Verwaltungseinheit. Alle in- und ausländischen Beteiligungen müssen 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, welche die „Mutter“-einheit vom Durchführen „gewinnbringender“ Aktivitäten abhalten. 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 (vgl. 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 ein Tochterunternehmen noch ein Joint Venture.

IPSAS 8: Financial Reporting of Interests in Joint Ventures (vgl. 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 (vgl. 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 Verbuchung von Gewinnen oder Verlusten kann erst nach dem Übertrag von Nutzen und Gefahr auf den Käufer verbucht werden.

IPSAS 10: Hyperinflationary Economies (vgl. 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 (vgl. IAS 11)

Bei den sogenannten Bauwerksverträgen unterscheidet IPSAS zwischen kommerziellen und nicht kommerziellen Verträgen. Letztere kommen zustande, wenn der Auftraggeber ebenfalls aus dem öffentlichen Sektor, wie z. B. ein anderes Departement stammt. Da sich die Dauer zur Erstellung von Bauwerken häufig über mehrere Jahre erstreckt, müssen die realisierten Werte am Stichtag der Jahresrechnung anteilmässig verbucht werden. Grundsätzlich sind alle Projektkosten, die für die Erstellung aufgewendet wurden, aktivierbar. Allerdings sind allg. Verwaltungskosten, allgemeine Verkaufskosten sowie Forschungskosten davon ausgeschlossen.

IPSAS 12: Inventories (vgl. 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 (vgl. 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 (vgl. 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 (vgl. 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.

IPSAS 16: Investment Property (vgl. IAS 40)

Dieser Standard definiert die Zugehörigkeiten zum Investitionsvermögen. Als Investitionsvermögen zählen die Gegenstände, 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. Ausgeschlossen sind zusätzlich Vermögensgegenstände, welche für administrative Zwecke gebraucht werden. Nicht in IPSAS 16 behandelt wird die Handhabung von natürlichen Ressourcen wie Wald, Gas oder nicht erneuerbare Ressourcen.

IPSAS 17: Property, Plant and Equipment (vgl. IAS 16)

Dieser Standard regelt die Bilanzierung von Sachanlagen. Als Sachanlage gilt dann ein 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 ausgeschlossen werden in IPSAS 17 die Handhabung von natürlichen Ressourcen wie Wald, Gas oder nicht erneuerbare Ressourcen.

IPSAS 18: Segment Reporting (vgl. IAS 14)

Ein Segment definiert klar unterscheidbare Tätigkeiten oder eine Gruppe von Tätigkeiten, um Auskunft über die Entwicklung in dessen Vergangenheit und in der näheren Zukunft geben zu können. Zudem müssen die Verteilung der Ressourcen festgelegt werden.

IPSAS 19: Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets (vgl. IAS 37)

Dieser Standard regelt die Bilanzierung und Bewertung von Rückstellungen, Eventualschulden und Eventualforderungen. 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.

Eventualschulden sind offenzulegen, sofern ein Abfluss von Ressourcen nicht unwahrscheinlich ist. Eventualforderungen sind offenzulegen, wenn ein Zufluss von Nutzen wahrscheinlich ist.

IPSAS 20: Related Party Disclosures (vgl. 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 (vgl. 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. Nicht zu diesem Standard gehören IPSAS 12 „Vorräte“, IPSAS 11 „Fertigungsaufträge“, IPSAS 16 „Investitionsvermögen“ IPSAS 17 „Sachanlagen“.

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)

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

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

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 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

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

Eine Regelung zur Handhabung von Heritage Assets ist in Planung.