IPSAS IN DER PRAXISANWENDUNG - MEHR RICHTLINIE ALS STANDARD?

Kuno Schedler und Bernhard Knechtenhofer

Die International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) wurden in erster Linie entwickelt, um die Qualität der Rechnungslegung international zu verbessern. Dass sie auch bei entwickelten Ländern einen wichtigen Einflussfaktor darstellen könnten, war zu Beginn unklar - am Beispiel der Schweiz zeigt sich jedoch, dass dem durchaus so ist. Voraussetzung sind jedoch zwei Dinge: Erstens braucht es ein entsprechendes Window of Opportunity für die Einführung, und zweitens müssen die IPSAS bedürfnisadäquat angewendet werden.

1 Ausgangslage

Die IPSAS sind auf die besonderen Bedürfnisse des öffentlichen Sektors zugeschnittene Rechnungslegungsstandards (IFAC - PSC 2006). Sie wurden auf der Basis der Rechnungslegungsstandards IAS/IFRS der Privatwirtschaft entwickelt. Das bedeutet: Bestehendes wurde, wo dies sinnvoll erschien, übernommen (z.B. Elemente der Jahresrechnung), dort wo spezifische Regelungen für den öffentlichen Sektor nötig sind (z.B. Aktivierung von Gütern oder Ertragsrealisation bei Steuererträgen) wurden entsprechende Normen ergänzt. Die IPSAS sind auf eine Rechnungslegung nach Accrual accounting ausgerichtet.

Die IPSAS werden von der International Federation of Accountants (IFAC) herausgegeben. Diese ist eine non-profit Organisation, die von sich selbst sagt, sie sei unpolitisch, non-governmental und international. Als Berufsorganisation ist ihre Aufgabe 'the development and enhancement of the profession to enable it to provide services of consistently high quality in the public interest' (Adhémar 2002).

Seit dem 1. Januar 2007 arbeitet der Schweizerische Bund mit einem neuen Rechnungsmodell, das sich in der Rechnungslegung an den IPSAS orientiert.

In einem umfangreichen und langen Projekt (Projektdauer 2000 - 2007) wurde das Rechnungsmodell und insbesondere die Rechnungslegung des Bundes grundlegend umgestaltet. In diesem Zusammenhang wurde eingehend geprüft, welche Standards aus den IPSAS direkt übernommen werden können, und welche Regelungen spezifisch für den Bund anzupassen sind. Auf eine Lösung, bestehende und zukünftige IPSAS auf gesetzlichem Weg direkt und unbesehen zu übernehmen, wurde bewusst verzichtet. Heute gilt die Regelung, dass der Bund in begründeten Fällen von den IPSAS abweichen kann, solche Abweichungen aber mit der Jahresrechnung transparent machen muss.

Die Frage stellt sich nun, weshalb überhaupt Anpassungen notwendig werden. Offensichtlich sind nicht alle Vorstellungen der IFAC mit den gewachsenen Traditionen der finanziellen Steuerung in der Schweiz vereinbar (Schedler / Knechtenhofer 2002). Mit diesem Beitrag gehen wir diesen Unvereinbarkeiten nach und untersuchen damit, inwiefern IPSAS für ein Land wie die Schweiz nützlich sind. Wir stützen uns bei unseren Beschreibungen mehrheitlich auf die Botschaft des Bundesrates zum Neuen Finanzhaushaltsgesetz, also auf die offizielle Stellungnahme der Schweizer Regierung.

2 Herausforderungen bei der Einführung von IPSAS

2.1 Fachliche Herausforderungen

Die *fachlichen Vorgaben* von IPSAS galt es im Projekt umzusetzen und konkret anzuwenden. Dank dem Rahmenkonzept der Standards können auch länderspezifische Einzelfälle im Sinne der Standards beurteilt werden z.B. die IPSAS konforme Regelung für die Behandlung der typisch Schweizerischen Investitionsbeiträge. In den IPSAS ist nicht jeder praktisch mögliche und theoretisch denkbare Fall detailliert geregelt. Die IPSAS sind eben prinzipienbasierte Rechnungslegungsstandards. Zu den Investitionsbeiträgen enthalten sie keine konkreten Bestimmungen. Demzufolge sind die entsprechenden Prinzipien zu interpretieren, dass die Gesamtaussage dann den Anforderungen der IPSAS entspricht. Genau dies wurde im Projekt des Bundes für die Investitionsbeiträge vorgenommen.

Fachlich waren in der Umsetzung insbesondere zwei Bereiche anspruchsvoll:
Korrekte zeitliche Abgrenzung von Aufwand und Ertrag: Nach IPSAS sind Aufwand und Ertrag nach einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise der jeweiligen Periode korrekt zuzuordnen, unabhängig davon, wann der Geldfluss resp. die Rechnungsstellung erfolgt(e).

Dies ist z.B. insbesondere dann anspruchsvoll, wenn Beiträge von anderen Gemeinwesen nachschüßig abgerechnet werden oder wenn wie im Steuersystem der Schweiz wichtige Steuern (z.B. die direkte Bundessteuer) nachträglich abschließend festgelegt werden. Im Projekt wurde im Trade-Off zwischen höherer Genauigkeit und schnellerem Abschluss zu Gunsten des schnelleren Abschlusses entschieden. Erste Ergebnisse des Abschlusses werden jeweils Ende Januar des Folgejahres kommuniziert. Die vollständige Publikation wird jeweils Ende März im Folgejahr publiziert. Dieser Zeitplan bedingt, dass anstelle von definitiven Buchungen aufgrund von Abrechnungen teilweise Schätzungen angestellt werden müssen.

Identifikation der Eventualverpflichtungen und Rückstellungen: Nach IPSAS sind Rückstellungen in der Bilanz auszuweisen. Damit dies überhaupt möglich ist, müssen Eventualverpflichtungen und allgemeine Risiken in der gesamten Bundesverwaltung bekannt sein. Es gibt einen direkten Zusammenhang zwischen Risiken, Eventualverpflichtungen und Rückstellungen. Im bisherigen Bundesrechnungsmodell waren diese Positionen jedoch von untergeordneter Bedeutung und die Führungskräfte in der Bundesverwaltung sind sich nicht gewohnt, Informationen dieser Art zu erheben und damit umzugehen. Im Projekt wurden umfangreiche Arbeiten initiiert, um die wesentlichen Risiken und allfällige Eventualverpflichtungen und/oder Risiken zu identifizieren.

2.2 Rechtliche Herausforderungen

Reformen im öffentlichen Sektor der Schweiz sind stets eng mit *rechtlichen Fragestellungen* verknüpft. Braucht es in der Privatwirtschaft i.d.R. einen Entscheid der obersten Führung der Unternehmung, z.B. des Verwaltungsrates, um die Rechnungslegung neu auszurichten, benötigt es im öffentlichen Bereich mehrstufige rechtliche Normen, um Änderungen durchzusetzen.

Wichtige Aspekte der Haushaltsführung sind in der Bundesverfassung (BV) in Art. 126 und der dazugehörenden Übergangsbestimmung verankert, solche zur Finanzkompetenz des Parlamentes in BV Art. 167, solche zum erforderlichen Mehr bei Abstimmungen im Parlament in BV Art. 159.

In der Schweiz hat das Volk über sämtliche Änderungen in der Bundesverfassung zu befinden. Änderungen in der Verfassung sind immer langjährige Verfahren.

Dies war ein Hauptgrund, dass schon früh beschlossen wurde, das Reformvorhaben für ein modernes Bundesrechnungsmodell innerhalb der bestehenden Verfassung abzuwickeln. Dieser Entscheid hatte maßgebliche fachliche Folgen, denn in der Übergangsbestimmung zu BV Art. 126 ist ein Mechanismus festgehalten, welcher die Verschuldung begrenzen soll, die so genannte Schuldenbremse. Dieser Mechanismus setzt am Ergebnis der Finanzrechnung 'financial accounts' an. Weiter ist in BV Art. 167 vorgegeben, dass das Parlament u.a. die Ausgaben (und nicht etwa der Aufwand!) festlegt. Demzufolge war es fachlich vorgegeben, dass auch innerhalb des neuen Bundesrechnungsmodells Cash-basierte Informationen zur Steuerung des Bundeshaushaltes herangezogen werden müssen.

Rechtlich gesehen wurden drei Varianten einer Umsetzung von IPSAS für die Schweiz geprüft: Die direkte Anwendung, eine normierte Anbindung und eine lockere Anlehnung. Der Entscheid erfolgte für eine normierte Anbindung. Die notwendigen rechtlichen Normen (Finanzhaushaltsgesetz, Finanzhaushaltsverordnung, Weisungen inkl. Handbuch) wurden nach den Anforderungen von IPSAS ausgestaltet und werden parallel zu den IPSAS laufend auf eine Weiterentwicklung geprüft. Im Gesetz ist dabei auf einen allgemein anerkannten Standard verwiesen und in der Verordnung sind die IPSAS ausdrücklich genannt.

Die IPSAS sind keine über Jahre gleich bleibenden Anforderungen an die Rechnungslegung. Vielmehr werden die Standards weiterhin laufend an die sich verändernden Rahmenbedingungen angepasst. Somit ist sichergestellt, dass die Rechnungslegung von öffentlichen Gemeinwesen den aktuellen Verhältnissen jederzeit gerecht wird. Mit der vom Bund gewählten Variante normierte Anbindung wird dies automatisch sichergestellt.

2.3 Politische Herausforderungen

Mit IPSAS versprechen sich die zuständigen Entscheidungsträger zahlreiche Vorteile bezüglich Transparenz, Vergleichbarkeit und Vertrauen in die finanzielle Berichterstattung. Dank den neuen Rechnungen nach IPSAS sollen alle Entscheidungsträger, d.h. auch z.B. das Parlament als Legislative, neue qualitativ bessere Informationen erhalten. Die neuen Jahresrechnungen sollen damit fundiertere Entscheidungsgrundlagen bieten. Allerdings ist IPSAS keine Garantie für bessere Entscheide.

Eine große Herausforderung ist der richtige Umgang mit den neu gewonnenen Informationen. Denn nur wenn die zur Verfügung stehenden Informationen richtig genutzt werden, sind auch bessere (z.B. politische) Entscheide möglich.

Gleichzeitig schränkt IPSAS den heutigen finanzpolitischen Gestaltungsspielraum ein. Mit IPSAS wird die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage so genannt willkürfrei dargestellt. Dies ist die zentrale Voraussetzung, dass verschiedene Jahresrechnungen zuverlässig miteinander verglichen werden können. In der Vergangenheit haben jedoch zahlreiche Gemeinwesen ihre Jahresrechnung jeweils je nach finanzpolitischer Opportunität dargestellt. Mit zusätzlichen oder verminderten Abschreibungen konnte z.B. das Ergebnis eines Jahres in die gewünschte Richtung beeinflusst werden. Ob in Zukunft die Entscheidungsträger auf diese „Flexibilität" verzichten wollen, wird sich in den kommenden Jahren zeigen.

Neue Gesetze bzw. Gesetzesänderungen, wie sie IPSAS erfordern, müssen von der Legislative verabschiedet werden. Dies bedeutet, dass eine Mehrheit der Legislative hinter den neuen Gesetzen stehen muss und dies erfordert wiederum einen breiten Konsens in der Sache. Dass dieser Konsens nicht einfach zu erreichen ist, zeigen z.B. die einzelnen z.T. auch politisch motivierte Abweichungen von IPSAS (siehe unten) oder auch die ausgedehnten Diskussionen z.B. bezüglich dem gemäß IPSAS geforderten vollständigen Einbezug der Pensionsverpflichtungen in die Bilanz.

3 Herausforderungen der Einführung

Die Einführung von IPSAS darf bezüglich Aufwand nicht unterschätzt werden. Das Projekt im Bund war eng verknüpft mit Anpassungen in der Organisation und in der Informatik. Über die ganze Projektdauer wurden einige 10'000 externe Beratertage geleistet und zahlreiche verwaltungsinterne Arbeitstage aufgewendet.

In einem mehrstufigen teilweise iterativen Prozess wurden die notwendigen Handbücher in Abstimmung mit Gesetz und Verordnung erstellt. In den Handbüchern ist die konkrete Anwendung der Rechnungslegung nach IPSAS in allen notwendigen Details festgehalten. Da noch kein anderes Gemeinwesen in der Schweiz über ein Handbuch dieser Art verfügt, musste hier entsprechende Pionierarbeit geleistet werden.

Die neuen Bilanzierungs- und Bewertungsgrundsätze müssen in der Bundesverwaltung auch für die Budgetierung angewendet werden. Dies weil z.B. das Budget dieselbe Struktur wie die Finanz- und Erfolgsrechnung hat und weil für Budget wie auch für die Rechnungslegung zahlreiche Grundsätze identisch angewendet werden (z.B. Bruttoprinzip).

Damit Vergleichsinformationen zur Verfügung stehen, sind die bisherigen Werte in den verschiedenen Elementen der Jahresrechnung nach den neuen Anforderungen darzustellen. Dies bedingt Umgliederungen sowie zahlreiche Neubewertungen, d.h. ein so genanntes Restatement. Eine aktuelle Anlagenbuchhaltung ist für ein effizientes Restatement eine zentrale Voraussetzung. Sie musste jedoch für die Einführung der neuen Rechnungslegung nach IPSAS noch weitgehend erarbeitet werden.

Die inhaltliche Umstellung der Rechnungslegung ist nur möglich, wenn die betroffenen Mitarbeitenden dies auch entsprechend im Alltag umsetzen. Der Zusammenhang zwischen Risiko, Eventualverpflichtungen und Rückstellungen bedingt beispielsweise eine entsprechende Sensibilität. Oder oft ist Ermessen Teil einer prinzipienbasierten Entscheidung (z.B. bei Bewertungen). Die Anwendung dieses Ermessens ist vorab auszubilden. Der Wechsel von der bisherigen Führung der Buchhaltung weitgehend nach Cash-Prinzipien zu einer Rechnungslegung nach IPSAS kommt einem Wandel gleich, der mit einem Change Management sorgfältig zu begleiten ist.

4 Abweichungen von IPSAS

Die IPSAS werden beim Bund wie erwähnt nicht integral übernommen. Im Anhang 2 zur Finanzhaushaltsverordnung sind die Abweichungen von IPSAS aufgelistet. Gleichzeitig schreibt die Verordnung auch vor, dass mit jeder Jahresrechnung jeweils anzugeben ist, wo sie von den IPSAS abweicht. Dies ermöglicht zumindest eine Beurteilung der Abweichung und macht Differenzen transparent. An dieser Stelle sollen vor allem die wichtigsten und grundsätzlichsten Abweichungen aufgezeigt werden.

Periodengerechtigkeit: In Abweichung von IPSAS werden Erträge aus der direkten Bundessteuer zum Zeitpunkt der Ablieferung der Bundesanteile durch die Kantone verbucht (Cash Accounting). Da hier zwischen den Jahren zum Teil erhebliche Unterschiede entstehen, sind die Abweichungen zu IPSAS wesentlich und gleichen sich auch nicht über die Jahre aus.

Auch Anzahlungen für Waren, Dienstleistungen und Rüstungsmaterial werden zum Zahlungszeitpunkt erfolgswirksam verbucht, anstatt zum Zeitpunkt des Entstehung des Nutzens.

Definition ordentliche und außerordentliche Positionen: Die Abweichung von den Bestimmungen in IPSAS bei der Definition der ordentlichen und außerordentlichen Positionen beeinflusst die Darstellung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Bundes maßgeblich. Die Definition der außerordentlichen Positionen nach IPSAS Nr. 1 § 6 ist an Kriterien wie klare Unterscheidung von ordentlichen Positionen, nicht erwartete und damit nicht planbare Aktivitäten, nicht häufige Aktivitäten etc. geknüpft. Im Bund wird diese Definition nicht angewendet, denn in der Bundesverfassung Art. 126 III in Verbindung mit 159 III sind außerordentliche Positionen definiert als Positionen, die mit einer entsprechenden Mehrheit des Parlaments als solche definiert werden. Die Bestimmungen in der Bundesverfassung galten für das Einführungsprojekt als gegeben. Diese Abweichung war bereits in einem frühen Stadium des Einführungsprojektes bekannt.

Die übrigen Abweichungen haben nicht diese schwerwiegenden Auswirkungen wie die Bund-spezifische Definition der ordentlichen und außerordentlichen Positionen. Sie sind zum Teil begründet mit der Fortführung der bisherigen Praxis, z.B. Rüstungs- und Zivilschutzmaterial wird nicht aktiviert, die Segmentsberichterstattung wird nicht nach Accrual Accounting erstellt, zum Teil sind die Abweichungen auch begründet in fehlenden Informationen, z.B. Cash-Verbuchung der Erträge aus der direkten Bundessteuer oder in nicht aussagekräftigen Informationen, z.B. beim Ausweis der Bilanzwerte nach Segmenten.

Konsolidierung: In den IPSAS Nr. 6 bis 8 sind die ausführlichen Bestimmungen zur konsolidierten Rechnung enthalten. Nach IPSAS steht die konsolidierte Rechnung im Zentrum der gesamten Berichterstattung (und nicht etwa der Einzelabschluss). Allerdings zeigt eine Studie von Lüder und Jones (2003), dass die Konsolidierung für die dort untersuchten Länder keine hohe Priorität genießt. Eine konsolidierte Rechnung wäre auch für öffentliche Gemeinwesen in der Schweiz ein Novum. Die Definition des Konsolidierungskreises nach IPSAS mit dem Kriterium „to control“ und den damit verbundenen Merkmalen Nutzen und Macht, erwies sich als nicht durchsetzbar und aus politischer Optik als wenig tauglich (Botschaft zur Totalrevision des Bundesgesetzes über den eidgenössischen Finanzhaushalt November 2004).

Würde der Konsolidierungskreis nach den Anforderungen von IPSAS gezogen, so müssten z.B. die Swisscom, die Post, die Bundesbahnen und zahlreiche andere (Mehrheits-) Beteiligungen beim Bund in die konsolidierte Rechnung aufgenommen werden.

Eine konsolidierte Rechnung dieser Art hätte aber für das Parlament eine sehr beschränkte Aussagekraft, denn es könnte zu einem Grossteil der Rechnung keine direkten Entscheide fällen (die oben aufgeführten Beispiele sind alles Beteiligungen, die operativ von der Verwaltung unabhängig sind und eine eigenständige Rechnung führen). Weiter wollte man nicht den Beteiligungen der öffentlichen Hand mit einer konsolidierten Rechnung diejenigen Freiheiten wieder nehmen, die zuvor politisch ausdrücklich gewährt wurden.

Im Bund wurde deshalb nach spezifischen Lösungen gesucht. Die Umsetzung der im neuen Finanzhaushaltsgesetz vorgesehenen konsolidierten Rechnung (Finanzhaushaltsgesetz Art. 55) ist bis auf weiteres aufgeschoben. Somit erstellt der Bund bis auf weiteres lediglich einen Einzelabschluss. Dies wiederum bedeutet, dass die eigenständige Art der Konsolidierung im Bund bis zur Einführung der konsolidierten Rechnung nicht als Abweichung von IPSAS gilt. In der Liste der Abweichungen im Anhang 2 zur Finanzhaushaltsverordnung ist diese Abweichung folgerichtig auch nicht aufgeführt.

Die IPSAS erweisen sich in der Schweiz als eine wertvolle Grundlage für die Reform im öffentlichen Rechnungswesen (Bergmann / Gamper 2004). Sie werden jedoch für den Bund nicht integral übernommen, sondern an die Anforderungen entsprechend angepasst. Immerhin gilt die Regel, dass offen zu legen ist, wo die IPSAS nicht eingehalten werden. Die guten Erfahrungen, die der Bund mit den IPSAS macht, rechtfertigt die Empfehlung zur Übernahme durch andere Gemeinwesen. Selbst das Harmonisierte Rechnungsmodell der Kantone und Gemeinden wird eine Modernisierung erfahren, die durch die IPSAS inspiriert ist (Harringer 2004).

Literatur

Adhémar, Philippe (2002). The Public Sector Committee (PSC): The Standards Project. In: Innovations in Governmental Accounting. hrsg. v. V. Montesinos und J. M. Vela. Boston S. 61-73.

Bergmann, Andreas und Andreas Gamper (2004). Chancen und Gefahren der Anwendung von IPSAS. In: Der Schweizer Treuhänder (8): 618-624.

Harringer, Reinhold (2004). Reform der öffentlichen Rechnungslegung und Finanzpolitik. In: Der Schweizer Treuhänder (8/04).

IFAC - PSC, International Federation of Accountants - Public Sector Committee (2006). International Public Sector Accounting Standards (IPSAs). New York, International Federation of Accountants - Public Sector Committee IFAC - PSC.

Lüder, Klaus und Rowan Jones (2003). The diffusion of accrual accounting and budgeting in European governments - a cross-country analysis. In: Reforming governmental accounting and budgeting in Europe. hrsg. v. K. Lüder und R. Jones. Frankfurt a.M., Moderne Wirtschaft**:** 13-57.

Schedler, Kuno und Bernhard Knechtenhofer (2002). Rechnungslegung in der öffentlichen Verwaltung. In: Der Schweizer Treuhänder 76(8): 687-692.