

Rechnungslegung der öffentlichen Verwaltung

IPSAS in der Schweiz: Chancen und Hindernisse

Das Public Sector Committee der International Federation of Accountants (IFAC-PSC) ist seit einiger Zeit dabei, Rechnungslegungsstandards für die öffentliche Hand zu publizieren. Diese sogenannten International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) lehnen sich an die International Accounting Standards (IAS) der Privatwirtschaft an. Genau dieser Umstand führt aber teilweise zu Problemen und offenen Fragen bei ihrer direkten Anwendung in Schweizer Gemeinden. Eine Auslegeordnung.

1. Notwendige Standards

Die Rechnungslegung in der Schweiz ist – im Gegensatz zum anglo-amerikanischen Raum – in erster Linie durch gesetzliche Grundlagen und dazu gehörende Verordnungen geregelt. In der Privatwirtschaft werden diese durch Standards wie Swiss GAAP FER, IAS usw. konkretisiert bzw. ergänzt. Die Standards in der Privatwirtschaft sind veröffentlicht und damit für jedermann nachvollziehbar. Die Finanzhaushaltsgesetze und Verordnungen der öffentlichen Hand enthalten aber in der Regel nur rudimentäre Normen zur Rechnungslegung. Standards zur Ergänzung sind bisher im öffentlichen Sektor unbekannt. Entsprechend gross sind die notwendigen Konkretisierungen der Finanzverwaltungen in Form von Weisungen. Dabei ergeben sich zum Teil gravierende Unterschiede in der Rechnungslegung von Bund, Kantonen und Gemeinden, die auf verschiedene Gründe zurückzuführen sind:

Zum einen sind die Kantone in der Festlegung ihrer Rechnungslegung

souverän. Sie bestimmen eigenständig, ob und inwiefern sie sich an die Empfehlungen der Finanzdirektorenkonferenz halten wollen, und ob und inwiefern diese Empfehlungen auch für ihre Gemeinden Gültigkeit haben. Ausserdem ist die Durchsetzung kantonaler Vorschriften bei den Gemeinden wie-

derum sehr unterschiedlich und von teilweise hoher Gemeindeautonomie geprägt. Selbst innerhalb desselben Kantons kann die Rechnungslegungspraxis bis zur Unvergleichbarkeit variieren, wobei sich die Finanzausgleichsempfänger unter den Gemeinden in aller Regel stärker an kantonale Vorschriften halten (müssen) als Zahlergemeinden.

Zum anderen nehmen auch Regierungen und Parlamente zum Teil massive Eingriffe in die Rechnungslegung vor, um politische Anliegen zu kaschieren oder durchzusetzen. Wenn etwa eine Sparmassnahme eines Kantons darin besteht, den Abschreibungssatz für Immobilien von 10 % auf 7 % zu verringern, so hat dies real mit Sparen nichts zu tun. Auch jenes Parlament, das per Spezialgesetz beschliesst, die Finanzierung eines Grossprojektes direkt über die Bilanz abzuwickeln, greift – aus buchhalterischer Sicht – in unzulässiger Weise in die Rechnungslegung ein und weist damit falsche Zahlen (heisst: ein zu tiefes Defizit für die entsprechenden Perioden) aus.

Die Rechnungslegung ist Teil eines Informationssystems, aufgrund dessen politische Entscheide sowie Management-Entscheide getroffen werden. Sind diese Informationen falsch, so werden u.U. falsche Entscheide getroffen. Allerdings kann nicht im Umkehrschluss angenommen werden, richtige Informationen führten stets zu richtigen Entscheiden. Es muss demnach im Interesse aller Beteiligten sowie der Öffentlichkeit sein, sich auf die Richtigkeit der Rechnungslegung verlassen zu können.

Der Handlungsbedarf in der Rechnungslegung von Schweizer Gemeinden ist erkannt. Die Eidgenössische



Kuno Schedler, Prof. Dr. oec. HSG,
Ordinarius für Betriebswirtschaftslehre
unter besonderer Berücksichtigung
des Public Management, HSG, St. Gallen

Finanzverwaltung wie auch einige Kantone stellen zurzeit Überlegungen zur Reform der Rechnungslegung an. Die IPSAS können dabei eine wichtige Stütze bilden, die auch zu internationaler Kompatibilität führen könnte.

Bis heute veröffentlichte IFAC-PSC 17 Standards (sind aus der *Tabelle ersichtlich*), weitere Standards sind in Vorbereitung [1]. Eine erste Analyse der bisher publizierten Standards zeigt, dass die öffentlichen Gemeinwesen in der Schweiz einige Standards bereits heute

eingehalten. IPSAS 10 (Rechnungslegung in Volkswirtschaften mit Hyperinflation) hat für die Schweiz keine Bedeutung.

3. Erfüllung bekannter Postulate

Mit der Ausrichtung der Rechnungslegung nach IPSAS könnten die Gemeinwesen in der Schweiz die Chance nutzen und die von einzelnen Experten

Standards eine Neuerung für die Schweiz. Von einzelnen Experten wird eine konsolidierte Darstellung aber seit längerem gefordert [4].

In der konkreten Anwendung dieser Standards sind hingegen noch nicht alle Fragen geklärt. Nach IPSAS 6 sind die beherrschten bzw. kontrollierten Einheiten in den Abschluss des Gemeinwesens zu konsolidieren. Welche Einheiten durch das einzelne Gemeinwesen konkret als beherrscht bzw. kontrolliert gelten, muss vorab definiert werden. Dies ist nicht immer ganz einfach, denn beim Bund gibt es beispielsweise Einheiten wie die Nationalbank oder einige Stiftungen, welche direkt von der Eidgenossenschaft abhängen und in einer Weise kontrolliert werden, aber aus politischen Gründen grosse Unabhängigkeit geniessen. Die Operationalisierung des Begriffs beherrscht/kontrolliert, d.h. die konkrete Definition des Konsolidierungskreises, muss deshalb für jedes Gemeinwesen individuell vorgenommen werden.

Im Bund könnten beispielsweise als beherrschte und kontrollierte Einheiten jene Verwaltungseinheiten gelten, die operativ und hierarchisch in die Verwaltungsführung eingebunden sind. Dies trifft u.a. den Fonds für Eisenbahngrossprojekte sowie auf die Kreise 1 und 2 des 4-Kreise-Modells zu, in einigen Ausnahmefällen allenfalls auch für Einheiten des Kreises 3 (z.B. ETH). Bei einer solchen Lösung liesse sich für diesen Bereich auch ohne weiteres eine Vollkonsolidierung durchführen.

Die Einheiten im 4. Kreis würden dann als Beteiligungen nach IPSAS 7 in den Ausweis des Bundes einbezogen. Beteiligungen wie z.B. Swisscom, SBB usw. könnten mittels Equity-Methode oder bei reinen Zuschussbetrieben wegen der mangelhaften Aussagekraft des anteiligen Eigenkapitals allenfalls mittels der Quotenkonsolidierung in den Abschluss einbezogen werden.

Noch zu klären ist die Berücksichtigung der Sozialwerke in einem konsolidierten Abschluss des Bundes.

IPSAS 8 ist insbesondere für Gemeinden von grosser Bedeutung, denn in diesem Standard ist die Rechnungsle-

«Nach einer ersten Durchsicht der bisher veröffentlichten Standards scheint die grosse Mehrheit der Standards durch Schweizer Gemeinwesen ohne grösseren Zusatzaufwand erfüllbar.»

einhalten und durch die Einhaltung von gewissen Standards längst geforderte Neuerungen umsetzen könnten. Schliesslich verbleiben voraussichtlich aber auch einige Abweichungen.

2. Übereinstimmungen

Die IPSAS basieren grundsätzlich auf dem kaufmännischen Rechnungsmodell, auch *Accrual Accounting* genannt. Für Kantone und Gemeinden, welche das HRM (Harmonisierte Rechnungsmodell) anwenden, ist dies kein Problem, da das HRM von Grund auf als *Accrual-Accounting-Modell* konzipiert wurde. Auch der Bund dürfte in naher Zukunft sein Rechnungsmodell konsequent nach dem *Accrual-Prinzip* führen [2]. Die Umstellung des Bundesrechnungsmodells auf *Accrual Accounting* ist Teil eines Projektes, das zurzeit unter der Leitung der Eidgenössischen Finanzverwaltung bearbeitet wird [3].

Die IPSAS Standards Nr. 4 (Auswirkungen von Änderungen bei Fremdwährungskursen), 5 (Kreditkosten) sowie 9 (Erträge) werden bereits heute von den öffentlichen Gemeinwesen in der Schweiz weitgehend erfüllt bzw.

bereits seit längerer Zeit geforderten Anpassungen vornehmen.

3.1 Konsolidierte Darstellung

Die Standards Nr. 6, 7 und 8 fordern eine konsolidierte Darstellung der Finanzlage der einzelnen Gemeinwesen. Bisher weisen weder der Bund noch die Kantone und Gemeinden ihre Jahresabschlüsse in einer konsolidierten Art und Weise aus. Insofern bedeuten diese



Bernhard Knechtenhofer, lic. oec. HSG,
Mitarbeiter am Institut für Öffentliche
Dienstleistungen und Tourismus,
HSG, St. Gallen

gung im Zusammenhang mit Gemeinschaftsunternehmen wie z. B. Zweckverbände geregelt.

3.2 Ordentliche und ausserordentliche Positionen

Mit IPSAS 3 wird eine Trennung von ordentlichem und ausserordentlichem Erfolg eingeführt, damit die Stetigkeit

würde. In der Tat werden heute alle Transaktionen gleichermassen im Haushalt erfasst – sofern sie nicht durch Spezialgesetzgebung ausgenommen sind. Dies hat den Vorteil, dass die Versuchung, diese Unterscheidung für Manipulationen des Abschlusses zu missbrauchen, nicht besteht. Es hat aber den grossen Nachteil, dass die Vergleichbarkeit der Rechnungen über die Jahre erschwert wird, wenn immer wie-

die öffentlichen Haushalte kaum Sinn, ist doch mit dem Kauf und Verkauf von Beteiligungen im Verwaltungsvermögen stets eine Zweckbindung bzw. -entbindung, d.h. eine Veränderung einer öffentlichen Aufgabenwahrnehmung verbunden, was wohl nicht als ordentlicher Geschäftsvorgang bezeichnet werden kann.

In der Definition der Posten, welche als ordentlich bzw. ausserordentlich zu gelten haben, ist daher u. E. eine Abweichung von IPSAS notwendig.

Tabelle

Bislang verabschiedete IPSAS (Stand April 2002):

Nr.	Titel	Inkraftsetzung	IAS Nr.
1	Darstellung des Abschlusses	1.7.2001	1
2	Mittelflussrechnung	1.7.2001	7
3	Nettoüberschüsse oder Verluste in einer Periode, grundlegende Fehler, Änderungen in den Richtlinien der Rechnungslegung	1.7.2001	8
4	Fremdwährungsumrechnung	1.7.2001	21
5	Kreditkosten	1.7.2001	23
6	Konzernabschluss bei kontrollierten Einheiten	1.7.2001	27
7	Konzernabschluss bei Beteiligungen	1.7.2001	28
8	Konzernabschluss bei Gemeinschaftsunternehmen (Joint Ventures)	1.7.2001	31
9	Erträge	1.7.2002	18
10	Rechnungslegung in Volkswirtschaften mit Hyperinflation	1.7.2002	29
11	Fertigungsaufträge	1.7.2002	11
12	Warenlager	1.7.2002	2
13	Leasing	1.1.2003	17
14	Ereignisse nach dem Bilanzstichtag	1.1.2003	10
15	Finanzinstrumente – Offenlegung und Darstellung	1.1.2003	32
16	Renditeigenschaften	1.1.2003	40
17	Sachanlagen	1.1.2003	16

der ordentlichen Positionen sichergestellt werden kann. Auch diese Forderung ist für die Schweiz nicht (mehr) neu, insbesondere seit mit der Schuldenbremse auf Bundesebene genau dieselbe Überlegung umgesetzt wird.

IPSAS 3 verlangt eine Aufteilung von ordentlichem und ausserordentlichem Erfolg (d.h. Aufwand oder Ertrag), die von den Usanzen in der Privatwirtschaft beeinflusst ist. Diese Aufteilung ist für die öffentlichen Haushalte in der Schweiz seit der Einführung des HRM nicht mehr üblich. Die Abschaffung wurde damals sogar als Fortschritt gepriesen, da es keine Diskussion mehr über die Zuweisung zu ordentlichem oder ausserordentlichem Erfolg geben

der spezifische ausserordentliche Vorfälle in der Rechnung erfasst werden.

Grundsätzlich zielt die Regelung nach IPSAS in die gleiche Richtung wie die vom Bund im Zusammenhang mit der Schuldenbremse angestrebte. Auch im Bund wurde im Sinne der Vergleichbarkeit die Trennung von ordentlichen und ausserordentlichen Ausgaben vorgenommen. Allerdings geht IPSAS davon aus, dass u. a. auch der Kauf und Verkauf von Beteiligungen durch die Geschäftsleitung (hier: Regierung) planbar, damit beeinflussbar und damit als ordentlicher Erfolg zu erfassen ist. Dies steht im Widerspruch zu den Regelungen in der Botschaft zur Schuldenbremse und macht im übrigen für

3.3 Angaben zum Risikomanagement

In IPSAS 15 (Finanzinstrumente) wird u. a. verlangt, dass die öffentlichen Gemeinwesen Angaben zu ihrem Risikomanagement offenlegen. Insbesondere im Zusammenhang mit dem Einsatz von derivativen Finanzinstrumenten im Treasury ist dies von grosser Bedeutung. Grundsätzlich ist aber auch dieses Anliegen eine bekannte Forderung von Experten [5]. Der Bund und verschiedene Kantone haben Projekte im Bereich des Risiko-Managements initiiert, damit den Anforderungen von IPSAS 15 in Zukunft voraussichtlich entsprochen werden kann.

4. Abweichungen

4.1 Verwaltungsvermögen und Finanzvermögen

Die Autoren der IPSAS müssen sich den Vorwurf gefallen lassen, die Eigenheiten des öffentlichen Sektors ausserhalb des anglo-amerikanischen Raumes nicht oder zumindest zu spät berücksichtigt zu haben. Nach IPSAS 1 werden beispielsweise die Aktiven in der Jahresrechnung analog der Gliederung in der Privatwirtschaft in Umlaufs- und Anlagevermögen unterschieden. Die zuerst publizierten Standards 1 bis 12 sind insgesamt denn auch sehr stark von den IAS beeinflusst. Allerdings nimmt die IFAC mit der zweiten Lieferung der veröffentlichten Standards (konkret: IPSAS 16 und 17) Bezug auf kreditrechtliche Unterschei-

dungen zwischen frei verfügbarem Vermögen, das eine Rendite einbringen kann (in der Schweiz wäre dies das Finanzvermögen) und zweckgebundenem Vermögen, das einen Nutzen im Sinne des Service public stiften soll (in der Schweiz wäre dies das Verwaltungsvermögen).

Die Unterscheidung zwischen Vermögensteilen, die durch formalen Beschluss an einen öffentlichen Zweck gebunden sind, und solchen, die frei veräusserbar sind, ist wesentlicher Bestandteil unserer kreditrechtlichen Tradition [6]. Es ist daher richtig, diese beiden Kategorien in der Rechnungslegung und Budgetierung zu trennen. Die Schweiz wird daher bei diesem Aspekt von IPSAS 1 abweichen müssen, um die kreditrechtlichen Gegebenheiten in der Rechnungslegung abbilden zu können und die Unterscheidung zwischen Finanz- und Verwaltungsvermögen aufrechtzuerhalten.

4.2 Mittelflussrechnung

IPSAS 2 fordert die Erstellung einer Mittelflussrechnung, aufgeteilt in Betrieb, Investitionen und Finanzierung. Auf kantonaler Ebene wird mit einem dreistufigen Abschluss der Investitionsrechnung der Finanzierungsbedarf bzw. -überschuss eines Gemeinwesens ermittelt. Diese Darstellung ist in der Privatwirtschaft unbekannt und erfordert recht spezifisches Wissen, um richtig interpretiert zu werden. Sie ist – wie etliche andere Regelungen im Harmonisierten Rechnungsmodell der Kantone und Gemeinden – ein Kind der siebziger Jahre mit den damaligen technischen Möglichkeiten. Heute ist die direkte Ermittlung des Cash-Flows in einer «handelsüblichen» Mittelflussrechnung technisch problemlos und bringt als Informationsbasis mehr. Die Einhaltung von IPSAS 2 würde also einen Fortschritt gegenüber der heutigen Situation bringen.

Auf Bundesebene zeigt sich auch hier – primär aufgrund der Schuldenbremse – eine etwas andere Situation. Eine Mittelflussrechnung nach IPSAS 2 ist zwar aufgrund der vorhandenen Daten problemlos darstellbar, entspricht aber nicht den Anforderungen an die Kreditspre-

chung im Bund. Hier steht die Grundstruktur der Schuldenbremse im Vordergrund. Aus diesem Grund dürfte die für die Kreditsprecher relevante Darstellung von IPSAS 2 abweichen.

4.3 Eigenständiger Ausweis des Eigenkapitals

Veränderungen im Eigenkapital eines Gemeinwesens sind nach IPSAS 1 in einem eigenständigen Ausweis darzustellen. Wichtige Informationen, beispielsweise bei Veränderungen in der Bewertung von Posten in der Bilanz,

jedoch notwendig und gut begründet sind.

Deshalb ist es durchaus sinnvoll, die IPSAS als Grundraster für öffentliche Gemeinwesen in der Schweiz zu übernehmen und nur gut begründete Abweichungen zuzulassen.

5.2 Ausblick

Für die weitere Diskussion über Reformen in der Rechnungslegung von Schweizer Gemeinwesen können aus diesen Überlegungen folgende Schlüsse gezogen werden:

«In IPSAS 15 (Finanzinstrumente) wird u.a. verlangt, dass die öffentlichen Gemeinwesen Angaben zu ihrem Risikomanagement offenlegen.»

können aber mit einer entsprechenden Stufung der Erfolgsrechnung ebenso ausgewiesen werden. Zudem hat das Eigenkapital bei der öffentlichen Hand nicht dieselbe Bedeutung wie in der Privatwirtschaft. Aus diesen Gründen könnte allenfalls auf einen separaten Ausweis des Eigenkapitals verzichtet werden.

5. Schlussfolgerungen für die Schweiz

5.1 IPSAS als taugliche Basis für die Rechnungslegung

Der Handlungsbedarf in der Rechnungslegung der öffentlichen Hand in der Schweiz ist unbestritten. Die IPSAS können als Chance zur Verbesserung der Rechnungslegung und des Finanzmanagements insgesamt im öffentlichen Sektor der Schweiz genutzt werden. Nach einer ersten Durchsicht der bisher veröffentlichten Standards scheint die grosse Mehrheit der Standards durch Schweizer Gemeinwesen ohne grösseren Zusatzaufwand erfüllbar. Insgesamt ergeben sich nur wenige, aber doch wesentliche Abweichungen von den IPSAS, die ihrerseits

1. Die Rechnungslegung von Schweizer Gemeinwesen soll sich an die International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) der International Federation of Accountants (IFAC-PSC) anlehnen. Es empfiehlt sich jedoch, die entsprechenden Finanzhaushaltsgesetze und Verordnungen nicht explizit darauf abzustützen, denn Erweiterungen oder Veränderungen der IPSAS können von den Schweizer Gemeinwesen kaum beeinflusst werden. Eine explizite Abstützung auf IPSAS käme damit einer Kompetenzdelegation an ein nicht von der Schweiz beeinflussbares Gremium gleich.

2. Die IPSAS sind stark von anglo-amerikanischem Denken beeinflusst und bedürfen in der Regel der Konkretisierung und Interpretation. Abweichungen von den IPSAS sind für die Gemeinwesen in der Schweiz voraussichtlich unvermeidbar. Diese sind aber stets zu begründen.

3. Die IPSAS lassen teilweise grosszügige Wahlfreiheiten zu [7]. Damit die Rechnungsabschlüsse von verschiedenen Gemeinwesen in der Schweiz möglichst gut miteinander vergleichbar sind, ist es wünschenswert, die Ausge-

staltung dieser Wahlfreiheiten und die Konkretisierung der Standards für alle Gemeinwesen in der Schweiz gemeinsam anzugehen. Ansonsten sind grössere Abweichungen vorprogrammiert.

Es ist daher denkbar, dass die Konkretisierung der IPSAS beispielsweise in einem Standard Setting Committee erfolgen könnte, das im Auftrag des Bundes und der Konferenz der Kantonalen Finanzdirektoren arbeitet.

4. Folgende Normen der IPSAS sind für die Schweiz schon heute als potentielle Abweichungen erkennbar:

- Die Trennung der Aktiva in Finanz- und Verwaltungsvermögen dürfte aus kreditrechtlichen Gründen auch zukünftig notwendig sein. Dies ist in IPSAS 1 bislang nicht vorgesehen.
- Daraus folgt, dass für die Kreditkontrolle eine (statistische) Investitionsrechnung weiterhin notwendig sein dürfte. Auch dies ist bei den IPSAS nicht vorgesehen.

– Auf einen eigenständigen Ausweis für das Eigenkapital, wie er in IPSAS 1 gefordert ist, kann verzichtet werden.

– In Befolgung von IPSAS 2 sollte grundsätzlich eine Mittelflussrechnung nach direkter Methode erstellt werden. Dies würde die Transparenz deutlich erhöhen, hätte aber auf kantonaler und kommunaler Ebene den Abschied vom dreistufigen Abschluss der Investitionsrechnung zur Folge. Auf Bundesebene steht die Schuldenbremse der Übernahme von IPSAS 2 im Weg, da dieser Standard nicht die für die Schuldenbremse notwendigen Informationen generiert. Hier ist eine Abweichung von IPSAS 2 unumgänglich.

– Die in IPSAS 3 vorgesehene Zuweisung verschiedener Finanzvorfälle zu ordentlichen bzw. ausserordentlichen Erfolgspositionen macht bei konkreten Einzelfällen (z.B. wäre der Verkauf von Beteiligungen stets ordentlicher Ertrag) aus Sicht

der öffentlichen Hand keinen Sinn und bedarf einer Abweichung. ■■

Anmerkungen

- 1 Die IPSAS sind abrufbar unter <http://www.ifac.org/PublicSector/index.tmpl>.
Bislang liegen die Standards nicht in offizieller deutscher Übersetzung vor. Eine Beschreibung in deutscher Sprache ist jedoch als pdf-Datei abrufbar unter <http://coc.idt.unisg.ch/> Rubrik Schwerpunkte.
- 2 Vgl. Felix Walker in «Neue Zürcher Zeitung», 29. November 2001, Seite 16.
- 3 Offizielle Informationen zum Projekt für ein neues Bundesrechnungsmodell sind abrufbar unter <http://www.efv.admin.ch/aktuell/d/projekte/nrm/index.htm>.
- 4 So z.B. von Paul Sommer in einem Artikel dieser Zeitschrift: ST 1-2/95, S. 31–35.
- 5 Auch dazu hat Paul Sommer einen Artikel in dieser Zeitschrift publiziert: ST 10/00, S. 1091–1096.
- 6 Vgl. Daniel Schmitz, Die Ausgabenbindung beim Finanzreferendum, Dissertation an der HSG St. Gallen 1991.
- 7 Beispielsweise muss der Investitionsbegriff trotz Angaben in IPSAS 1, 16 und 17 für die Anwendung in der Praxis zusätzlich operationalisiert werden.

RESUME

Présentation des comptes des administrations publiques

Contrairement à ce qui se passe dans l'économie privée, il y a peu de temps seulement que l'on discute des normes à fixer pour la présentation des comptes des collectivités publiques. En mai 2002, le Public Sector Committee de l'International Federation of Accountants (IFAC-PSC) a publié pour la première fois des normes destinées à la présentation des comptes des pouvoirs publics. Ces normes appelées International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) s'inspirent des International Accounting Standards (IAS) de l'économie privée. C'est précisément ce fait qui soulève certaines questions et certains problèmes dans leur application directe aux collectivités publiques suisses.

Pour diverses raisons, la loi ne règle que très sommairement la présentation des comptes des collectivités publiques en Suisse, ce qui élargit d'autant le champ de manœuvre des autorités en la matière. Toutefois, les autorités suisses ont reconnu qu'il existait un réel besoin d'agir dans le domaine de la présentation des comptes des collectivités publiques. Les IPSAS peuvent constituer un point de référence important pour les réformes qui sont entreprises en ce sens.

Une première analyse montre que la Confédération et les cantons s'en tiennent déjà aux normes 4, 5 et 6. En appliquant les normes 6, 7, 8 et 15 à la présentation des comptes, on passerait à des adaptations que les experts ré-

clament depuis longtemps. En revanche, l'application pure et simple des normes 1, 2 et 3 aux comptes des collectivités publiques n'est pas compatible avec la tradition qui est la nôtre en matière de crédit et les particularismes de notre système fédéral. En définitive, les IPSAS peuvent servir de cadre de référence pour des réformes du système de présentation des comptes à entreprendre en Suisse. La structuration des comptes annuels en fonction de ces normes, qui sont influencées dans une large mesure par la tradition anglo-américaine, est susceptible de procurer de nombreux avantages à condition d'y apporter les adaptations, les précisions, voire les interprétations qu'elles requièrent pour notre pays.
KS/BK/MA