

Was gehört neben dem Abschluss zur Finanzberichterstattung? Gedanken zu Bewertungsgewinnen, Konsolidierungskreis und Langfristperspektiven



Prof. Dr. Andreas Bergmann
Vorsitzender des IPSAS-Boards

andreas.bergmann@zhaw.ch

Telefon +41 58 934 7964

Building Competence. Crossing Borders.

Finanzberichterstattung im Lauf der Zeit

Privatwirtschaftliche Entwicklungen

§ Finanzberichterstattung war nie statisch

- Italienische Kaufleute: Einführung der doppelten Buchhaltung mit Bilanz und Erfolgsrechnung
- 20. Jahrhundert: Ergänzung von Bilanz und Erfolgsrechnung
 - Geld- oder Mittelflussrechnung
 - „Anhang“: Grundsätze und Offenlegung
- Kürzlich: „Other Comprehensive Income“ – Abkoppelung unrealisierten Bewertungsanpassungen von Gewinn- und Verlust (IFRS/US-GAAP)

Finanzberichterstattung im Lauf der Zeit

Entwicklungen im öffentlichen Sektor

§ Einführung Doppik

- Russland im 19. Jahrhundert
- Europa, primär auf subnationaler Ebene, in der 2. Hälfte des 20. Jahrhunderts
à Schweiz war führend mit HRM
- Weltweit ab 2000

§ Identische Element wie private Unternehmen, plus zusätzlich Budgetvergleich: IPSAS

§ In einzelnen Ländern (namentlich Australien): Direkte Kopplung an die Finanzstatistik, dadurch Abkoppelung „Other Economic Flows“

Finanzberichterstattung im Lauf der Zeit

Entwicklungen im öffentlichen Sektor

§ Und nun?

§ Besteht eine Notwendigkeit für weitere Elemente? Die „Kandidaten“ im öffentlichen Sektor:

- Other comprehensive income (OCI)
- Konsolidierte Rechnung
- Langfristperspektiven

Other comprehensive income (OCI)

Vorbild IFRS/US-GAAP?

- § Gibt es sektorspezifische Gründe um zu folgen – oder um abzuweichen?
- § Bereits deutsche Übersetzung bereitet Kopfzerbrechen: „Kumuliertes übriges Eigenkapital“ oder „Neubewertungsrücklage“?
- § Comprehensive Income: Veränderung Eigenkapital ausser Kapitaleinlagen/-entnahmen, bestehend aus
 - Net income (Reingewinn); plus
 - Other comprehensive income

(allerdings nur nach US-GAAP, nicht nach IFRS)

Other comprehensive income (OCI)

Vorbild IFRS/US-GAAP?

§ Beispiel

G. Howard Inc.	GE
Umsatzerlöse ("Sales Revenue")	500.000
Herstellungskosten ("Costs of Goods Sold")	-200.000
Bruttoergebnis vom Umsatz ("Gross Profit")	300.000
Operative Aufwendungen ("Operating Expenses")	-70.000
Jahresüberschuss ("Net Income")	230.000
Jahresüberschuss ("Net Income")	230.000
Other Comprehensive Income	
Unrealisierte Gewinne nach Steuern ("Unrealized Gains Net of Tax")	30.000
Comprehensive Income State	260.000

in Anlehnung an: Kieso/ Weygandt/ Warfield, Intermediate Accounting, 10. Auflage 2001

Other comprehensive income (OCI)

Vorbild IFRS/US-GAAP?

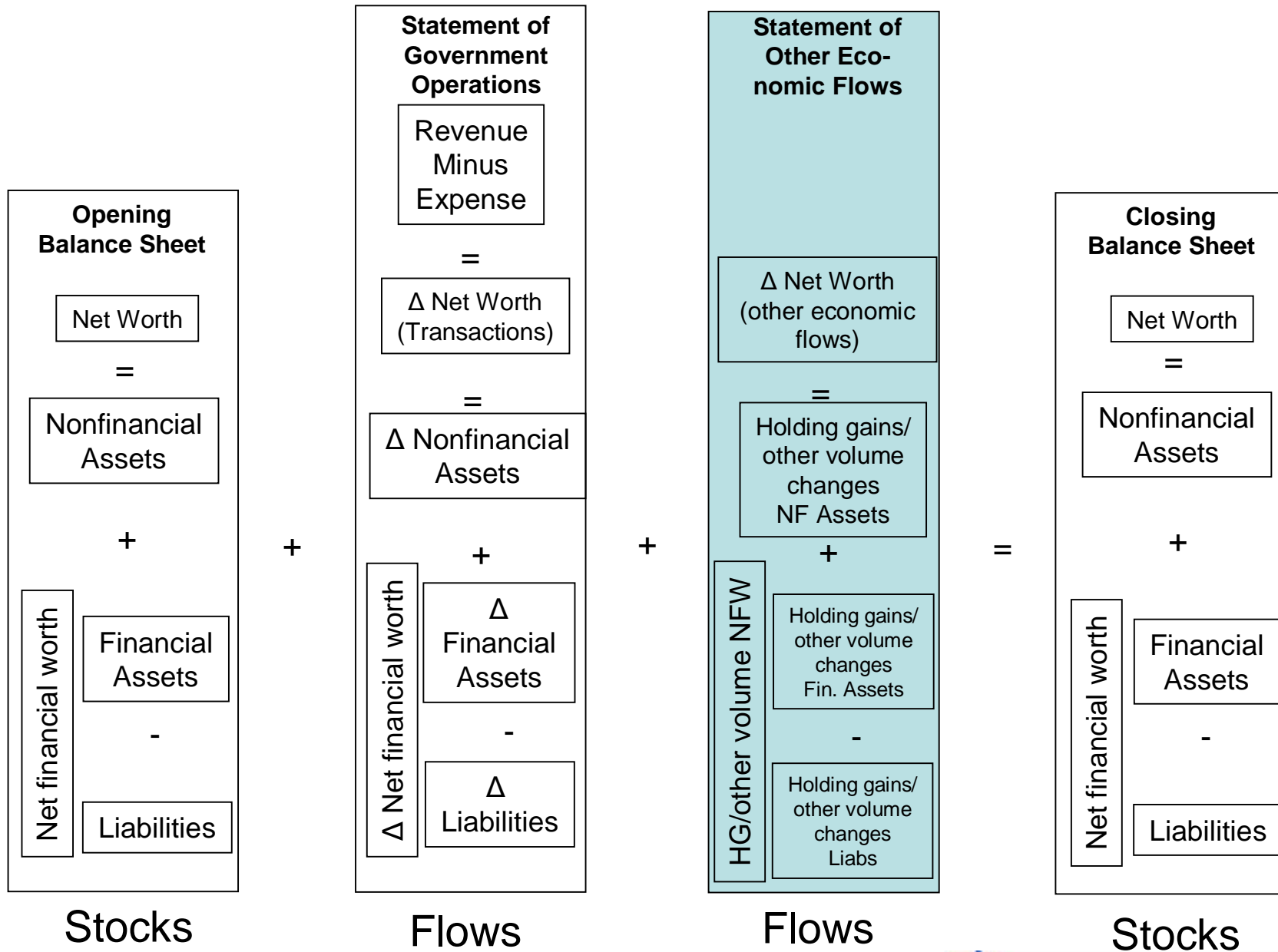
§ Grundidee: Bestimmte Gewinne/Verluste werden nicht über die Erfolgsrechnung, sondern direkt über OCI – eine spezielle Stufe des Abschlusses – erfasst, z.B.

- Gewinne/Verluste auf „available for sale“ Wertpapieren
- Latente Steuern
- Vorsorgeverpflichtungen (US-GAAP)
- ...

§ **Ähnlichkeit mit GFS „Other economic flows“ ist unübersehbar - aber leider keine totale Übereinstimmung!**

- Other economic flows = Volumen- und Preisänderungen

Other comprehensive income (OCI) vs. GFSM2001



Other comprehensive income (OCI)

Haltung IPSAS-Board

- § Konzept von OCI ist durchaus nachvollziehbar
- § Verständlichkeit von OCI ist fraglich (Frage 10 Leute auf der Strasse ...)
- § Wenn überhaupt, ist enge Anlehnung an GFS nötig, um nicht weitere Differenzen zu schaffen und potentiell Verwirrung zu stiften

Konsolidierung

Stand in den heutigen IPSAS

§ Control Prinzip („Beherrschung“)

- Macht (power)
- Nutzen (benefit)

§ IPSAS 6 verlangt Vollkonsolidierung, d.h. Konsolidierung aller Positionen unter Eliminierung gegenseitiger Transaktionen

§ Methodik wird angewendet und ist unstrittig

§ Umstritten ist dagegen der Konsolidierungskreis

Konsolidierung

Konsolidierungskreis

§ Schweiz

- Bund publiziert erstmals Konsolidierte Rechnung 2009, allerdings mit engerem Konsolidierungskreis: Sonderrechnungen und dezentrale Verwaltungseinheiten (z.B. ETH); Überprüfung 2013
- Kantone Genf und Zürich: Publizieren konsolidierte Rechnung, ebenfalls mit engerem Konsolidierungskreis ohne rein kommerzielle Unternehmen

Konsolidierung

Konsolidierungskreis

§ Grossbritannien

- Erstellt seit 2004 konsolidierte Rechnung, publiziert sie aber nicht
- Konsolidiert Regionen und Gemeinden (!), nicht aber Universitäten und kommerzielle Unternehmen – auch nicht „gerettete“ Banken

§ Australien/Neuseeland

- Erstellt und publiziert konsolidierte Rechnung mit sehr umfassendem Kreis, aber strikter Trennung der Staatsebene (föderalistischer Staatsaufbau), in NZ fehlen aber die Universitäten

Konsolidierung

IWF-IPSASB Studie über Rechnungslegung der Staaten im Rahmen der Globalen Finanzkrise

- § Grosse Unterschiede
- § IPSAS deckt alle Transaktionen ab
- § Selbst Anwender von IPSAS oder ähnlichen Standards (IFRS) sind zurückhaltend mit der Konsolidierung geretteter Unternehmen – auch wenn sich abzeichnet, dass diese für längere Zeit gehalten werden!
- § Konsolidierung von Banken führt zu dramatischen Veränderungen der Bilanzstruktur, deshalb ist konsolidierte Rechnung eher ergänzend zu normaler Staatsrechnung

Konsolidierung

Rahmenkonzept

- § Es braucht Konsolidierte Rechnung und Einzelabschluss (~engerer Konsolidierungskreis, da ja meist auch gewisse Organisationseinheiten konsolidiert werden)
- § Control = power + benefit wird bestätigt, allerdings mit expliziter Erweiterung von benefit auf „financial burden“
- § Konsolidierungskreis(e) soll(en) mit Rücksicht auf Informationsbedürfnis der Benutzer definiert werden

Konsolidierung

Fazit

§ Finanzberichterstattung umfasst sowohl

- Einzelabschluss als auch
- Konsolidierte Rechnung

Langfristperspektiven

Zeithorizont für Beurteilung der finanziellen Situation ist oft zu kurz

§ Beispielsweise Sozialwerke

- Z.B. AHV – Überschüsse und hoher Bestand in AHV-Fonds ... aber
- Hauptproblem: Demographische Entwicklung

§ Wie soll dieser Sachverhalt in der Finanzberichterstattung abgebildet werden?

- Option 1: Gar nicht ...beschönigt die Tatsachen
- Option 2: Bilanzierung der künftigen Verpflichtungen ... wo bleiben die künftigen Forderungen? Weshalb werden unsichere Verpflichtungen bilanziert?

Langfristperspektiven

GPFR > GPFS

- § Die klassischen „General Purpose Financial Statements“ (kurz GPFS, d.h. Bilanz, Erfolgsrechnung, Geldflussrechnung, EK-Nachweis, Offenlegungen) reichen nicht bzw. sind nicht geeignet!
- § GPFS ~ „Abschluss“ im Titel des Referats
- § Information ist aber unbestrittenermassen relevant
- § Quo vadis? Vorschlag IPSASB: GPFS werden ergänzt durch Berichterstattung über Langfristperspektiven, und allenfalls weitere (z.B. Leistungsberichte im Rahmen von Globalbudgets)



Langfristperspektiven

GPFR > GPFS

- § Tatsächlich produzieren die USA, Kanada, die Schweiz, Australien, Neuseeland, 28 von 31 OECD Staaten bereits solche Berichte
- § Teilweise (v.a.) werden diese aber nicht publiziert, sondern nur intern genutzt

Langfristperspektiven der öffentlichen Finanzen in der Schweiz

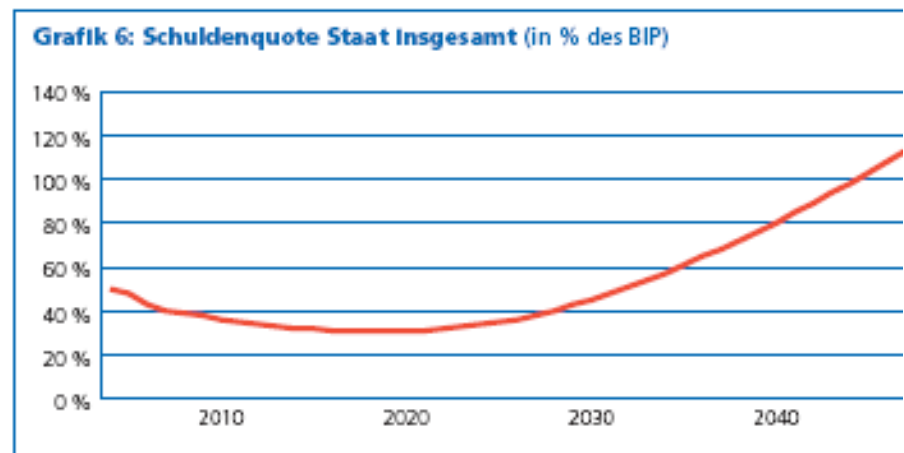
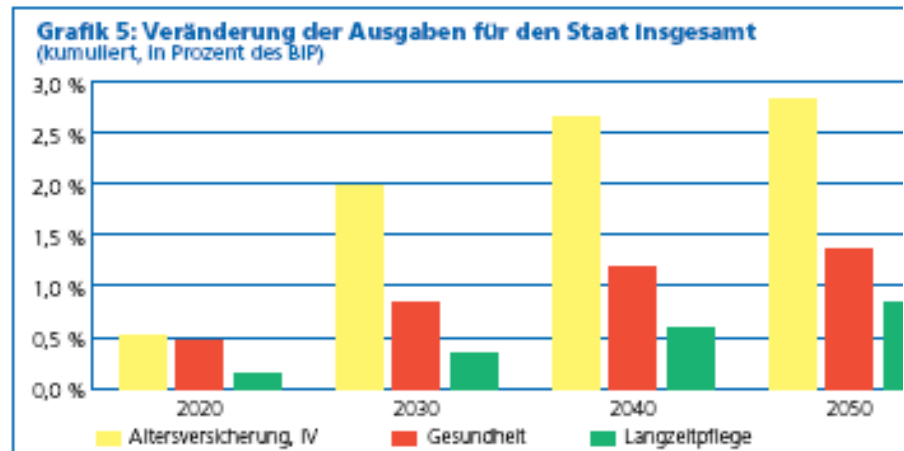


Langfristperspektiven

Information ist relevant, aber nicht klassisch bilanzierbar

§ Hauptrisikobereiche

§ Ausmass von Risiken

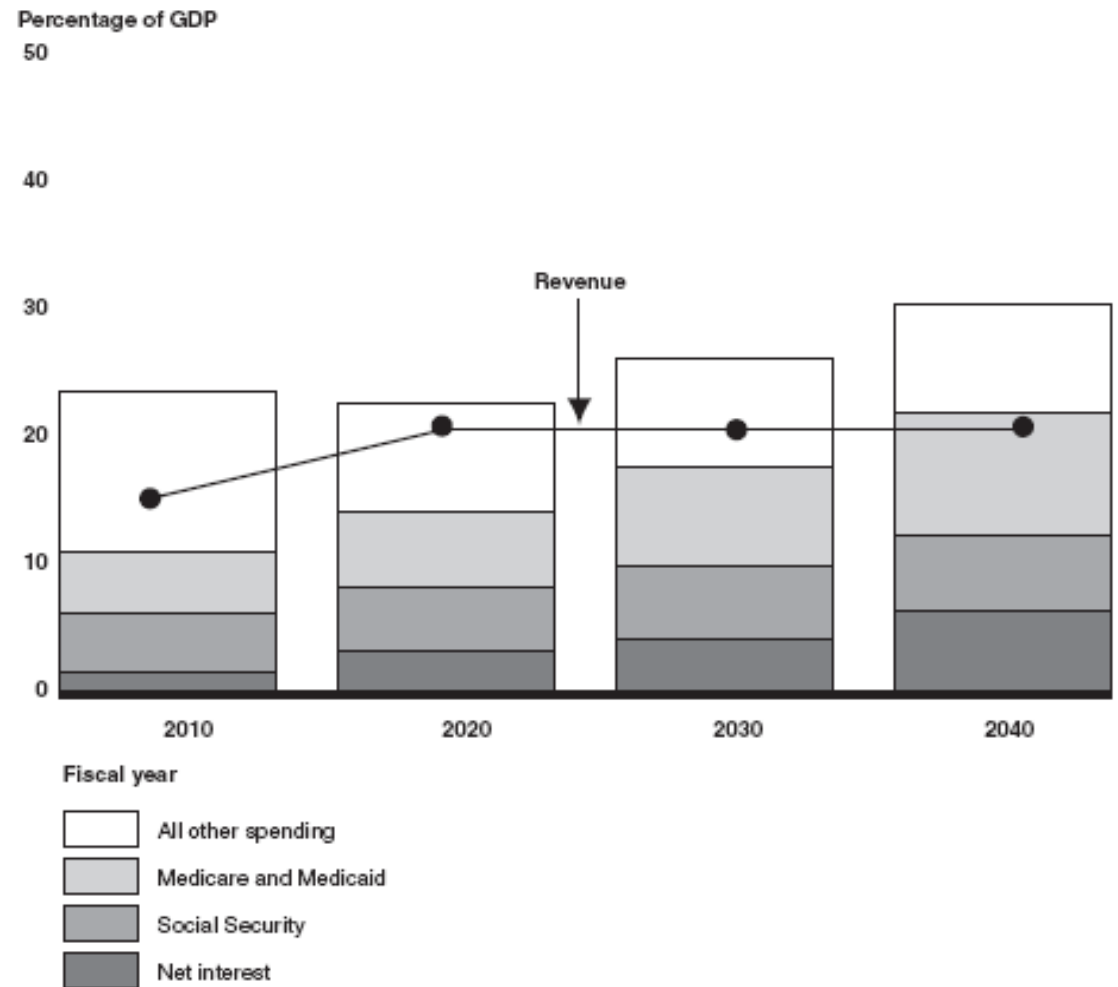


Quelle EFV (2008)

Langfristperspektiven

Beispiel USA

Figure 3: Potential Fiscal Outcomes under the Baseline Extended Simulation: Revenues and Composition of Spending



Source: GAO.

Langfristperspektiven

Offene Fragen

§ Verhältnis GPFR zu GPFS

§ Umgang mit Annahmen? Szenarien? Offenlegung?

§ Revision von GPFR?

§ Frequenz der GPFR? Ist jährlich sinnvoll?

§ Ebene der Berichterstattung? Nationale Ebene unbestritten, aber subnationale Ebene? Lokale Ebene? Eher nicht.

Langfristperspektiven

Fazit IPSASB

- § Langfristberichte sind notwendig
- § Langfristberichte ergänzen GPFS sinnvoll
- § Detailfragen sind aber sorgfältig zu klären

Fazit

Finanzberichterstattung ist zu erweitern

§ Informationsbedürfnis der Nutzer ist massgebend

§ Insbesondere folgende Elemente sind relevant für Nutzer

- Konsolidierung
- Langfristberichterstattung

§ Eher weniger relevant: Other comprehensive income (OCI)

- Wenn schon, dann in Abstimmung mit Finanzstatistik (other economic flows)

§ Staatsebene ist zu berücksichtigen

- Zusätzliche Bedürfnisse eher auf höherer Ebene