
HRM2: Interne Verrechnungen

Das Schweizerische Rechnungslegungsgremium für den öffentlichen Sektor ist für die Entwicklung des harmonisierten Rechnungsmodells HRM2 verantwortlich. Es hat die Verwendung von internen Verrechnungen zum präziseren Ausweis von Kosten öffentlicher Leistungen in Budget und Jahresrechnung geklärt.



Nils Soguel

Hintergrund

Das harmonisierte Rechnungsmodell wendet das Prinzip der periodengerechten Buchführung an. Es liefert somit ein gutes Gesamtbild der Kosten für die Erbringung von Leistungen. Diese Informationen werden durch die Erfolgsrechnung und insbesondere durch das betriebliche Ergebnis vermittelt. Das HRM2 sollte jedoch auch als betriebswirtschaftliches Steuerungsinstrument nützlich sein. Aus diesem Grund sieht der Kontenplan interne Verrechnungen vor. Eine interne Verrechnung besteht darin, einer Verwaltungseinheit (Organisationseinheit) sowie einer Funktion (innerhalb der funktionalen Gliederung) die Kosten für eine Leistung in Rechnung zu stellen, die intern von einer anderen Einheit desselben öffentlichen Gemeinwesens erbracht wird. Gleichzeitig wird der gleiche Betrag in der Einheit, die die Leistung intern erbringt, als Ertrag verbucht.

Eine interne Verrechnung liegt also vor, wenn ein Aufwand (oder ein Ertrag) nicht von Anfang an in der Einheit oder Funktion erfasst wird, die für die Erbringung der betreffenden öffentlichen Leistung verantwortlich ist. Es handelt sich um einen rein buchhalterischen Vorgang, ohne Liquiditätsveränderungen, ohne Auszahlungen, ohne Einzahlungen.

Der harmonisierte Kontenplan sieht die Kontengruppe 39 für die interne Verbuchung des Aufwands und die Kontengruppe 49 für die interne Verbuchung des Ertrags vor. Im Gegensatz zum HRM1-Handbuch erklärt dasjenige des

HRM2 jedoch nicht, warum und wie diese Kontengruppen zu verwenden sind. Das Schweizerische Rechnungslegungsgremium für den öffentlichen Sektor hat deshalb eine Auslegung zur Fachempfehlung 03 ausgearbeitet, um dieses Manko zu beheben. Dieser Artikel fasst diese Auslegung zusammen; Einzelheiten sind in den Auslegungen zu den Fachempfehlungen auf der Website des Gremiums zu finden (www.srs.cscpcp.ch).

Spezifische Konten für die Aufteilung von Aufwand und Ertrag zwischen Einheiten

Eine interne Verrechnung wird verbucht, wenn ein Aufwand, der durch die Erbringung einer Leistung zugunsten mehrerer Abteilungen entsteht, zunächst zentral erfasst wird. Die interne Verrechnung erlaubt es dann, diesen Aufwand ganz oder teilweise auf die begünstigten Abteilungen aufzuschlüsseln. Die betroffenen Aufwandarten sind Personalkosten (Kontengruppe 30), Sach- und übriger Betriebsaufwand (31), Abschreibungen auf dem Verwaltungsvermögen (33) und Finanzaufwand (34). Wenn eine Rechnung von vornherein auf die einzelnen beteiligten Einheiten und Funktionen aufgeschlüsselt wird, wird keine interne Verrechnung verwendet. In diesem Fall wird der Betrag nicht zentral verbucht. Beispielsweise sei ein öffentliches Gemeinwesen betrachtet, das von einem Lieferanten eine Rechnung für Bürogeräte über 10'000 CHF erhält und drei Zahlungen verbucht, eine über 2'000 CHF, eine weitere über 5'000 CHF und die letzte über 3'000 CHF; diese werden den drei betroffenen Diensten (Funktionen) direkt auf dem Konto 3100 belastet (im Gegensatz zum Konto 390x, welches im Falle einer internen Verrechnung verwendet würde).

Interne Verrechnungen ermöglichen auch, die Gesamtkosten der Supportleistungen (IT-Logistik, Verwaltungslogistik, Finanzlogistik, Gebäudelogistik) auf die Verwaltungseinheiten zu verteilen, die diese Leistungen erhalten. Es wird dann nicht mehr eine bestimmte Art von Aufwand

zugewiesen (30, 31, 33 oder 34), sondern die Vollkosten der erbrachten Leistung, d.h. die Summe des gesamten Aufwands (nach Abzug etwaiger Erträge) werden zugewiesen.

Gewisse Erträge werden manchmal auch zentral erfasst und müssen dann ganz oder teilweise verteilt werden. Dabei kann es sich um Erträge handeln, die in den folgenden Sachgruppen erfasst werden: Regalien und Konzessionen (41), Entgelte (42), übrige Erträge (43), Finanzertrag (44).

Steuererträge (40), Einlagen in und Entnahmen aus Fonds und Spezialfinanzierungen (35 und 45), Transferaufwand und -ertrag (36 und 46), durchlaufende Beiträge (37 und 47) sowie ausserordentliche Aufwände und Erträge (38 und 48) dürfen nicht intern verrechnet werden.

Es ist unbedingt erforderlich, die Sachgruppen 39 und 49 – und keine anderen – zur Buchung interner Verrechnungen zu verwenden. Dies ermöglicht eine eindeutige Identifizierung und vermeidet eine Doppelzählung der betreffenden Aufwände und Erträge. Aus diesem Grund wird in der in Fachempfehlung 04 vorgeschlagenen gestuften Darstellung der Erfolgsrechnung weder die Gruppe 39 noch die Gruppe 49 erwähnt. Dadurch wird eine künstliche Aufblähung der operativen Aufwände und Erträge vermieden.

Da die gleichen Beträge gleichzeitig sowohl als Aufwand als auch als Ertrag erfasst werden, entspricht das Total der Sachgruppe 39 auf der Ebene des gesamten Gemeinwesens genau demjenigen der Sachgruppe 49. Dass diese beiden Sachgruppen in der gestuften Erfolgsrechnung nicht erscheinen, verzerrt daher das gesamte operative Ergebnis nicht.

Auf der Ebene der einzeln betrachteten Verwaltungseinheiten und Funktionen ist der Betrag jedoch nicht derselbe. Interne Verrechnungen beeinflussen daher das individuelle Ergebnis der betreffenden Einheiten und Funktionen. Dies ist auch ihr Zweck.

Bessere Informationen über den Kostendeckungsgrad

Interne Verrechnungen beziehen sich auf Transaktionen und Beziehungen zwischen Verwaltungseinheiten desselben Gemeinwesens, z.B. desselben Kantons oder derselben Gemeinde. Sie decken auch die zu belastenden Kosten und die Erträge aus Spezialfinanzierungen oder aus bestimmten Einheiten, die als Verwaltungseinheiten des betreffenden Gemeinwesens fungieren, ab.

Sie werden typischerweise verwendet, um sicherzustellen, dass der Kostendeckungsgrad einer Spezialfinanzierung

angemessen ist, d.h., um zu gewährleisten, dass die Höhe der erhobenen Kausalabgaben den Kosten der erbrachten Leistung entspricht. In den Gemeinden gilt dies insbesondere für die Abfall-, die Trinkwasser- und die Abwasserwirtschaft.

Darüber hinaus sind genaue interne Verrechnungen unerlässlich, um die Zuverlässigkeit und Vergleichbarkeit der von den Kantonen und vom Bund durchgeführten statistischen Analysen zu gewährleisten, wie z.B. die Analyse der Gebührenfinanzierung in den Kantonen und Gemeinden.

Transaktionen des betreffenden öffentlichen Gemeinwesens mit rechtlich unabhängigen Dritteinheiten (öffentliches Unternehmen, privatwirtschaftliche Einheit oder andere öffentliche Verwaltung) dürfen unter keinen Umständen in den Sachgruppen 39 und 49 erfasst werden. Dafür sollten die anderen Sachgruppen, die im Kontenplan für Aufwände und Erträge vorgesehen sind, verwendet werden.

Fazit

Die Gemeinwesen machen (noch) wenig Gebrauch von internen Verrechnungen. In den Kantonen machten sie in den letzten 30 Jahren durchschnittlich nur 6% des Gesamtaufwands aus. Dennoch ermöglicht das HRM2 dank dieses Systems eine getreue Darstellung der Betriebskosten von Verwaltungseinheiten und der Leistungen. Dies geschieht im Rahmen der Jahresrechnungen, die der Öffentlichkeit zugänglich sind – im Gegensatz zur Kostenrechnung, die, sofern vorhanden, nicht veröffentlicht wird. Interne Verrechnungen sind daher ein wertvolles Instrument für Gemeinwesen, die ihre Transparenzbemühungen erfolgreich umsetzen wollen.

Nils Soguel, Prof. Dr. rer. pol., ordentlicher Professor für Öffentliche Finanzen am Hochschulinstitut für öffentliche Verwaltung-IDHEAP der Universität Lausanne, Vorsitzender des Schweizerischen Rechnungslegungsgremiums für den öffentlichen Sektor (SRS CSPCP), nils.soguel@unil.ch

Evelyn Munier, mag. rer. pol., dipl. Expertin in Rechnungslegung und Controlling, wissenschaftliche Sekretärin des Schweizerischen Rechnungslegungsgremiums für den öffentlichen Sektor (SRS-CSPCP), evelyn.munier@unil.ch