
«Echte» und «unechte» Abschreibungen in den öffentlichen Rechnungen

Das Handbuch des öffentlichen Rechnungswesens der Schweiz verwendet häufig den Begriff «Abschreibungen». Durch «echte» und «unechte» Abschreibungen soll man sich nicht verwirren lassen. Abnutzung und Veralterung dürfen nicht mit politischen Finessen bei der Rechnungslegung verwechselt werden.



Nils Soguel



Evelyn Munier

In ihrem harmonisierten Rechnungsmodell der zweiten Generation für die Kantone und Gemeinden (HRM2) verwendet die Konferenz der kantonalen Finanzdirektorinnen und Finanzdirektoren (FDK) häufig den Begriff «Abschreibungen». Hinter diesem Begriff verbergen sich jedoch unterschiedliche und vielfältige Zwecke, wie die Abbildung 1 zeigt. Zwar entspricht die Abschreibung einem rein buchhalterischen Vorgang, der keinen Einfluss auf die Liquidität hat. Das Handbuch HRM2 der FDK nimmt sich jedoch dem Unterschied zwischen «echten» und «unechten» Abschreibungen nur ausweichend an.

Die «echten» Abschreibungen – ob planmässig oder ausserplanmässig – sollen die Abnutzung und wirtschaftliche Veralterung oder eine vorzeitige Verminderung des Nutzenpotenzials der Anlagen des Verwaltungsvermögens aufzeigen. Es handelt sich dabei um Vermögenswerte, die es einem Gemeinwesen ermöglichen, die vom öffentlichen Recht vorgesehenen Leistungen zu erbringen. Sie unterscheiden sich von den Vermögenswerten des Finanzvermögens, die von einem Gemeinwesen zu Anlagezwecken gehalten werden.

Die «unechten» Abschreibungen – sogenannte zusätzliche Abschreibungen oder Abschreibungen des Bilanzfehlbetrags – sind im HRM2 explizit vorgesehen. Das HRM2 bezeichnet sie als Instrumente der Finanzpolitik. Tatsächlich stehen sie in keinem Zusammenhang mit der tatsächlichen Abnutzung und Veralterung von Vermö-

genswerten oder mit irgendeiner vorzeitigen Verminderung ihres Nutzenpotenzials. Mit ihnen lässt das HRM2 also wissentlich politische Finessen in der Rechnungslegung zu.

Die Gründe für «echte» bzw. «unechte» Abschreibungen sind daher grundlegend verschieden. Um ein einheitliches Verständnis dieser Begriffe zu fördern und das Risiko zu verringern, dass «unechte» Abschreibungen als «echte» Abschreibungen verbucht werden, hat das Schweizerische Rechnungslegungsgremium für den öffentlichen Sektor eine Auslegung zu den von der FDK abgegebenen Fachempfehlungen ausgearbeitet. In diesem Beitrag werden die wichtigsten Elemente dieser Auslegung vorgestellt. Die Einzelheiten sind auf der Website des Gremiums verfügbar (www.srs-cspcp.ch).

Planmässige Abschreibungen der Sach- und immateriellen Anlagen des Verwaltungsvermögens

Laut dem HRM2 schreiben die Gemeinwesen ihre Sach- und immateriellen Anlagen des Verwaltungsvermögens entsprechend ihrer Nutzungsdauer ab, um der Abnutzung und technischen Veralterung Rechnung zu tragen. Zu Beginn muss jeder dieser Vermögenswerte zu seinem Anschaffungswert bilanziert werden. Im Laufe der Jahre wird dieser Wert durch die Abschreibungen nach unten korrigiert. Die Höhe der Abschreibung ist also planbar und planmässig. Im HRM2-Handbuch gibt es ausserdem eine Tabelle, in der für verschiedene Arten von Anlagen eine Nutzungsdauer empfohlen wird. Die planmässige Abschreibung wird als betrieblicher Aufwand verbucht (Kontengruppe 33, Artengliederung). Die Gegenbuchung in der Bilanz erfolgt in einem Wertberichtigungskonto, das mit dem betreffenden Vermögenswert verbunden ist (Kontengruppe 140 für Sachanlagen und 142 für immaterielle Anlagen). Jedes Wertberichtigungskonto erscheint also auf der Aktivseite der Bilanz, allerdings mit einem negativen Vorzeichen.



Abbildung 1 : Zwischen «echten» und «unechten» Abschreibungen soll man sich nicht täuschen lassen.

Ausserplanmässige Abschreibungen der Sach- und immateriellen Anlagen des Verwaltungsvermögens

Manchmal endet die Nutzung einer Sach- oder immateriellen Anlage des Verwaltungsvermögens vorzeitig oder ihr Nutzenpotenzial ist deutlich vermindert. In diesem Fall muss eine ausserplanmässige Abschreibung (impairment) verbucht werden. Die häufigsten Fälle für ausserplanmässige Abschreibungen sind:

- Verzicht auf die Nutzung der betroffenen Anlage (z. B. eine Buchhaltungssoftware);
- Technische, rechtliche oder politische Entwicklung, welche den Gebrauch einer betroffenen Anlage – ganz oder teilweise – verhindert (z. B. neue Umweltvorschrift, welche den Gebrauch einer Anlage verbietet);
- Raumplanerische Massnahme, welche den Gebrauch einer betroffenen Anlage – ganz oder teilweise – verhindert (z. B. Umzonung, Änderung der Lärmschutzbestimmungen);
- Vollständige oder teilweise Zerstörung der Anlage (z. B. Zerstörung eines Verwaltungsgebäudes durch Feuer oder Unwetter, verunfalltes Fahrzeug, defektes Gerät oder Maschine);
- Entscheid (politisch, rechtlich usw.), ein Projekt während der Bauphase zu stoppen;
- Stilllegung der betroffenen Anlage (z. B. Stilllegung eines Depots, keine Erneuerung einer Betriebsbewilligung);
- Die betroffene Anlage erfüllt die Erwartungen – ganz oder teilweise – nicht (z. B. als Folge eines wesentlichen Betriebsmangels).

Mit einer ausserplanmässigen Abschreibung wird verhindert, dass der Erfolgsrechnung in den folgenden Jahren

eine planmässige Abschreibung für einen Vermögenswert belastet wird, der in Wirklichkeit gar nicht mehr oder nur teilweise nutzbar ist. Die ausserplanmässige Abschreibung wird verbucht, sobald das Nutzenpotenzial eingeschränkt oder nicht mehr vorhanden ist. Sie wird ebenfalls als betrieblicher Aufwand verbucht (Kontengruppe 33). Die Gegenbuchung in der Bilanz erfolgt wie bei der planmässigen Abschreibung über das Wertberichtigungskonto, das mit dem betreffenden Vermögenswert verbunden ist (Gruppe 140 oder 142).

Es kann vorkommen, dass ein Vermögenswert, der ausserplanmässig abgeschrieben wurde, wieder ein gewisses Nutzenpotenzial erlangt. Dies kommt im Allgemeinen aus den gegenteiligen obgenannten Gründen vor. Es kann aber auch vorkommen, dass ein ganz oder teilweise abgeschriebener Vermögenswert eine alternative Verwendung zu der zuvor geplanten findet. Das HRM2 sieht für solche Fälle eine Wertaufholung (reversed impairment) vor. Diese Wertaufholung wird als Finanzertrag verbucht. Die Gegenbuchung erfolgt in der Bilanz im Konto des betreffenden Vermögenswerts. Dieser Ertrag sollte betragsmässig der zuvor verbuchten ausserplanmässigen Abschreibung (impairment) entsprechen. Nach der Wertaufholung wird der Vermögenswert entsprechend der geplanten Restnutzungsdauer abgeschrieben. Dank dieser Vorgehensweise wird sichergestellt, dass die Kosten für die Erbringung von Dienstleistungen mithilfe der betreffenden Anlage die Abnutzung und die technische Veralterung berücksichtigen. Dies ist besonders wichtig für Dienstleistungen, die durch Gebühren und Kausalabgaben finanziert werden.

Wird nur die Nutzungsdauer eines Vermögenswertes gegenüber der geplanten ursprünglichen Nutzungsdauer

verringert, wird keine ausserplanmässige Abschreibung vorgenommen. Der Abschreibungssatz muss jedoch nach oben an die restliche Nutzungsdauer angepasst werden, um die Verkürzung des Zeithorizonts einzubeziehen. Stellt sich dagegen heraus, dass die Anlage über einen längeren Zeitraum genutzt werden kann, muss der Abschreibungssatz, entsprechend der vorgesehenen Nutzungsdauer, nach unten korrigiert werden.

Zusätzliche Abschreibungen und Abschreibungen des Bilanzfehlbetrags

Um politische Finessen in die Erfolgsrechnung einzubauen, erlaubt das HRM2 die Verbuchung von fiktiven Aufwendungen. Diese fiktiven Aufwendungen sind insbesondere zusätzliche Abschreibungen, aber auch Abschreibungen des Bilanzfehlbetrags. Das Handbuch legt jedoch fest, dass diese Abschreibungen in der Erfolgsrechnung als «ausserordentlicher» Aufwand erscheinen müssen, um als solcher identifiziert werden zu können (Kontengruppe 38). Solche Abschreibungen sind «ausserordentlich», da sie mit den Abschreibungen, die sich aus der Nutzungsdauer und somit aus Abnutzung und technischer Veralterung sowie dem Nutzenpotenzial einer Anlage ergeben, nichts gemein haben. Die so verbuchten Beträge basieren nicht auf dem Wert der Anlagen und sind daher vollkommen ermessensabhängig. Dennoch verschlechtern sie das Ergebnis der Erfolgsrechnung, indem sie den Ertragsüberschuss verringern oder den Aufwandsüberschuss erhöhen. Die Gegenbuchung in der Bilanz muss in der speziell für zusätzliche Abschreibungen vorgesehenen Kontengruppe (Kontengruppe 148) auf der Aktivseite der Bilanz, jedoch mit negativem Vorzeichen, oder im Bilanzfehlbetrag (Konto 2999) erfolgen. Das HRM2 schliesst explizit aus, dass zusätzliche Abschreibungen in einer anderen Kontengruppe der Bilanz verbucht werden, insbesondere in der Kontengruppe für Sach- oder immaterielle Anlagen (Kontengruppe 140 oder 142). Darüber hinaus müssen zusätzliche Abschreibungen im Anhang detailliert aufgeführt werden. Obwohl das HRM2 diese Art von Operationen erlaubt, verzichten mehr als die Hälfte der Kantone – und ihre Gemeinden – darauf, davon Gebrauch zu machen.

Fazit: Es ist besser, das operative Ergebnis zu betrachten

Die öffentliche Rechnungslegung ist ein wesentliches Mittel der Kommunikation und des Dialogs zwischen der Exekutive und der Legislative und darüber hinaus mit den Medien und der Bevölkerung. Das Fachwissen, über das die Exekutive im Bereich der Rechnungslegung verfügt, ist jedoch nicht mit demjenigen der Legislative oder der Bürger zu vergleichen. Unter diesem Gesichtspunkt ist der Begriff der Abschreibung für diejenigen, die die Periodenabgrenzung nicht gut verstehen, besonders unklar.

Die Koexistenz von «echten» und «unechten» Abschreibungen im HRM2 erschwert dieses Verständnis zusätzlich. Die «unechten» Abschreibungen – die zusätzlichen Abschreibungen und die Abschreibungen eines möglichen Bilanzfehlbetrags – können durchaus dazu dienen, das Ergebnis nach finanzpolitischen Gesichtspunkten zu gestalten. Allerdings untergraben diese «unechten» Abschreibungen die Grundsätze der Klarheit und Zuverlässigkeit. Auch die Konferenz der kantonalen Finanzdirektorinnen und Finanzdirektoren ist der Ansicht, dass diese Grundsätze für die öffentliche Rechnungslegung gelten sollten.

Solange «unechte» Abschreibungen nach dem HRM2 zulässig sind – und von den öffentlichen Gemeinwesen neben anderen politischen Finessen praktiziert werden –, wird das Gesamtergebnis der Erfolgsrechnung durch diese «aussergewöhnlichen» Transaktionen verzerrt bleiben. Diejenigen, die ein wahrheitsgetreueres Bild der Ertragslage der Gemeinwesen erhalten möchten, sollten sich das operative Ergebnis anschauen. Dieses schliesst die «ausserordentlichen» Transaktionen aus. Es enthält aber die «echten» planmässigen und ausserplanmässigen Abschreibungen, die als Aufwand verbucht werden, um der Abnutzung und Veralterung der öffentlichen Infrastruktur oder der vorzeitigen Verminderung ihres Nutzenpotenzials Rechnung zu tragen. Das operative Ergebnis informiert uns also am zuverlässigsten darüber, inwieweit die Aufwendungen der Leistungen, die ein öffentliches Gemeinwesen für seine Bevölkerung erbringt, gedeckt sind.

Nils Soguel, Prof. Dr. rer. pol., ordentlicher Professor für öffentliche Finanzen am Institut 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