
Harmonisierung der Rechnungslegung in den Kantonen und Gemeinden

Der vorliegende Beitrag gibt einen Überblick über den Stand der Harmonisierung der Rechnungslegung im öffentlichen Sektor. Es zeigt sich, dass die Vergleichbarkeit zwischen den öffentlichen Gemeinwesen aufgrund vielfältiger Wahlmöglichkeiten immer noch eingeschränkt ist.



Nils Soguel

Sind die Informationen, die durch die Rechnungen der Kantone und Gemeinden der Schweiz vermittelt werden, vergleichbar? Werden die Fachempfehlungen für die öffentlichen Gemeinwesen umgesetzt? Fast zehn Jahre nach der Publikation des Handbuchs des harmonisierten Rechnungslegungsmodells für die Kantone und die Gemeinden (HRM2) durch die Konferenz der kantonalen Finanzdirektorinnen und Finanzdirektoren können diese Fragen zu Recht gestellt werden.



Evelyn Munier

Das Handbuch enthält 20 Fachempfehlungen zu den Themenbereichen der öffentlichen Rechnungslegung. Diese Fachempfehlungen stellen Minimalstandards dar, welche alle öffentlichen Gemeinwesen einhalten müssen. Jede Abweichung muss zwingend im Anhang ausgewiesen werden.

Das Schweizerische Rechnungslegungsgremium für den öffentlichen Sektor (SRS-CSPCP) ist ein vom Bund und von den Kantonen geschaffenes Organ, welches die Tendenzen bei der Umsetzung der Fachempfehlungen des HRM2 in den öffentlichen Gemeinwesen der Schweiz beobachten muss. Es soll insbesondere den Wahlmöglichkeiten, welche die Fachempfehlungen offen lassen, entsprechende Aufmerksamkeit schenken und abweichende Praktiken aufzeigen.

Bis Ende 2016 haben 22 Kantone auf kantonaler und 12 auf kommunaler Ebene das HRM2 eingeführt. Bis im Jahr 2020 werden voraussichtlich alle Gemeinwesen auf HRM2 umgestellt haben.

Einführungsstand der Fachempfehlungen HRM2

Fachempfehlungen 1 und 3: Die verschiedenen *Elemente der Jahresrechnung* – gestufte Erfolgsrechnung, Investitionsrechnung, Bilanz, Geldflussrechnung, Anhang – wie sie in der Fachempfehlung 1 des HRM2 vorgeschlagen werden, werden in allen Kantonen, auf kantonaler und kommunaler Ebene, angewandt. *Der Kontenplan (nach Sachgruppen) und die Funktionale Gliederung* sind auf kantonaler und auf kommunaler Ebene eingeführt, wie sie in der Fachempfehlung 3 vorgesehen sind. Es bleibt abzuwarten, ob diese auf Dauer konsequent angewendet werden.

Die Fachempfehlung 5 lässt den Kantonen die Wahl, ab welchem Wert *Rechnungsabgrenzungen* zu verbuchen sind. Bei den Kantonen gibt es grosse Abweichungen. Alle Kantone grenzen die Aufwände und Erträge zwischen den Rechnungsjahren ab. Die meisten legen keinen Grenzwert fest und grenzen Aufwände und Erträge ab, sobald dies als notwendig erachtet wird. In den Kantonen, die einen Grenzwert festgelegt haben, variiert dessen Höhe stark. Auf kommunaler Ebene besteht eher die Tendenz, auf Gesetzesstufe keinen Grenzwert festzusetzen.

Die Fachempfehlung 7 lässt den Kantonen die Wahl zwischen *zwei Buchungsprinzipien der Steuererträge*. Mehr als die Hälfte der Kantone hat sich für das Soll-Prinzip (Verbuchung bei Rechnungsstellung) entschieden. Die übrigen haben das Steuerabgrenzungs-Prinzip (Verbuchung der für das Jahr effektiv geschuldeten Steuern) gewählt. Auf Gemeindeebene liegt die Tendenz eher bei der Verbuchung nach dem Soll-Prinzip, auch wenn einzelne Kantone von ihren Gemeinden verlangen, dass sie das Steuerabgrenzungs-Prinzip anwenden.

Die Fachempfehlung 8 lässt den Kantonen die Wahl, *Vorfinanzierungen* vorzusehen oder darauf zu verzichten. Die Hälfte der Kantone behält die Möglichkeit bei, gewisse Investitionsausgaben vorzufinanzieren. In fast allen Kan-

tonen haben die Gemeinden rechtlich die Möglichkeit, ihre Investitionen vorzufinanzieren.

Die Fachempfehlung 10 lässt die Wahl zwischen zwei Anwendungsarten der *Präsentation der Investitionen in der Bilanz*. Die meisten Kantone haben entschieden, die Investitionen netto zu aktivieren (Investition abzüglich Investitionsbeitrag). Einige Kantone haben jedoch in Übereinstimmung mit den internationalen Regelungen (IPSAS) entschieden, die Investitionen brutto zu aktivieren. Die erhaltenen Investitionsbeiträge werden in diesen Kantonen in den Passiven verbucht. Auf Gemeindeebene sieht das Gesetz überall vor, die Investitionen netto zu aktivieren.

Die Fachempfehlung 10 und die Fachempfehlung 12 überlassen es den Kantonen, eine *Aktivierungsgrenze für Investitionen* festzulegen. Es gibt sehr grosse Unterschiede. In den Kantonen variiert die Aktivierungsgrenze zwischen CHF 5'000 und CHF 3'000'000. Auch auf der kommunalen Ebene kann man grosse Unterschiede feststellen (zwischen CHF 2'000 und CHF 100'000). Es ist anzumerken, dass diese Unterschiede die Vergleichbarkeit zwischen den Gemeinwesen, insbesondere die Resultate der Kennzahl «Investitionsanteil» (Bruttoinvestitionen in Prozent der Gesamtausgaben) erschweren.

Die Fachempfehlung 12 lässt die Wahl zwischen zwei *Methoden für die planmässigen Abschreibungen* der Elemente des Verwaltungsvermögens. Die meisten Kantone haben sich für die lineare Abschreibung nach Nutzungsdauer entschieden. Einige Kantone jedoch wenden die degressive Abschreibung an. Dasselbe gilt für die Gemeindeebene.

Laut Fachempfehlung 12 des HRM2 beginnen die Abschreibungen zu Beginn der Nutzung der Anlage. Trotzdem wählen einige Kantone einen anderen Zeitpunkt für den *Beginn der Abschreibungen* (ein Kanton beginnt im zweiten Jahr nach dem Sprechen des Investitionskredits abzuschreiben, andere Kantone beginnen die Abschreibungen ihrer Anlagen bei Baubeginn). Auf Gemeindeebene beginnen zwei Kantone die Abschreibungen ihrer Anlagen bei Baubeginn, zwei andere im Jahr nach Nutzungsbeginn.

Die Fachempfehlung 12 gibt den Kantonen die Möglichkeit, *zusätzliche Abschreibungen* als ausserordentlicher Aufwand im Rahmen der Finanzpolitik vorzunehmen. In etwas mehr als der Hälfte der Kantone sieht das Finanzhaushaltsgesetz diese Möglichkeit vor. Eine Mehrheit der Kantone erlaubt dies auch für ihre Gemeinden.

Die Fachempfehlung 12 sieht vor, die Bauten und die Grundstücke, auf denen diese gebaut sind, in der Bilanz getrennt darzustellen. Trotzdem verlangen die reglementarischen Bestimmungen in etwas weniger als der Hälfte

te der Kantone und in der Hälfte der Gemeinden keine *getrennte Darstellung von bebauten Grundstücken und Bauten*.

Die Fachempfehlung 14 gibt den Kantonen die Möglichkeit, in der Geldflussrechnung den *Geldfluss aus operativer Tätigkeit direkt oder indirekt* darzustellen. Mit Ausnahme eines Kantons haben sich alle Kantone für die indirekte Methode entschieden, bei der sich der Geldfluss ausgehend vom Ergebnis der Erfolgsrechnung berechnet. Bei den Gemeinden wird ebenfalls die indirekte Methode angewandt. Alle Kantone und ihre Gemeinden stellen den Geldfluss aus Investitionstätigkeit mit der direkten Methode dar.

Die Fachempfehlung 14 des HRM2 lässt den Kantonen die Möglichkeit, den *Geldfluss aus Investitionstätigkeit und Finanzierungstätigkeit* auf zwei Arten darzustellen. Die empfohlene Darstellung sieht vor, dass die zweite Stufe der Geldflussrechnung die Investitionstätigkeit (ins Verwaltungsvermögen) und die Anlagentätigkeit (ins Finanzvermögen) enthält. Sie sieht vor, dass die dritte Stufe nur die Finanzierungstätigkeit enthält. Bei der alternativen Darstellung wird nur die Investitionstätigkeit (ins Verwaltungsvermögen) in der zweiten Stufe der Geldflussrechnung erfasst und die Anlagentätigkeit (ins Finanzvermögen) und die Finanzierungstätigkeit in der dritten Stufe. Zwei Drittel der Kantone wählen die empfohlene Darstellung. Ein Drittel wählt die alternative Darstellung. Ungefähr die Hälfte der Gemeinden stellt seine Geldflussrechnung ebenfalls auf die empfohlene Art dar, die andere Hälfte bevorzugt die alternative Darstellung.

Die Fachempfehlung 19 überlässt es den öffentlichen Gemeinwesen, eine *Neubewertung (restatement) des Verwaltungsvermögens* beim Übergang vom HRM1 zum HRM2 vorzunehmen. Im Grossen und Ganzen nimmt die Hälfte der Kantone eine Neubewertung vor. Eine Mehrheit der Kantone hingegen verlangt von ihren Gemeinden keine Neubewertung des Verwaltungsvermögens.

Die Fachempfehlung 19 verlangt eine *Neubewertung (restatement) des Finanzvermögens* beim Übergang vom HRM1 zum HRM2. Ein Kanton hat jedoch beschlossen, auf eine Neubewertung seines Finanzvermögens beim Übergang zum HRM2 zu verzichten. In den Kantonen, in welchen die Gemeinden das HRM2 schon eingeführt haben, wurde das Finanzvermögen neu bewertet.

Die Auslegung zur Fachempfehlung 19 sieht die *Auflösung der Neubewertungsreserve des Finanzvermögens* am Ende des ersten Jahres unter HRM2 vor. Die Mehrheit der Kantone, die eine solche Reserve gebildet haben, löst sie tatsächlich zu diesem Zeitpunkt auf. Einige Kantone haben aber entschieden, diese Reserve entweder erst nach fünf Jahren oder gar nicht aufzulösen.



einfach
und genial

ONLINE FIBU FÜR PROFIS



Pesaris kombiniert die
Vorzüge eines
Profi-Tools mit den
Vorteilen einer
webbasierten Lösung

MANDANTENFÄHIG
•
VON TREUHÄNDERN
ENTWICKELT
•
FÜR INTERNE
& EXTERNE
MANDATE
•
ATTRAKTIVE RABATTE
FÜR TREUHÄNDER

WEITERE INFOS AUF
WWW.PESARIS.COM/VEB



Es ist zu bemerken, dass gewisse Kantone keine solche Reserve haben, da sie entweder das Finanzvermögen bereits vor der Einführung von HRM2 neubewertet hatten oder weil sie ihr Finanzvermögen beim Übergang nicht neubewertet haben. Für ihre Gemeinden verlangen die meisten Kantone eine Auflösung dieser Reserve am Ende des ersten Jahres unter HRM2.

Obschon die Fachempfehlung 20 nichts dazu vorsieht, gibt es in einzelnen Kantonen ein *einziges Finanzhaushaltsgesetz*, das für den Kanton und seine Gemeinden gültig ist. Dieses Phänomen ist im Hinblick auf eine vertikale Harmonisierung interessant. Nach unseren Kenntnissen ist dies eine Premiere in der Geschichte der Schweiz. In den meisten Kantonen gibt es allerdings noch zwei verschiedene gesetzliche Rahmen, den einen für den Kanton, den anderen für die Gemeinden.

Eine gewisse Harmonisierung, aber keine Uniformisierung

Aus den obigen Beobachtungen geht hervor, dass die öffentlichen Gemeinwesen der Schweiz von den verschiedenen Wahlmöglichkeiten, welche die Fachempfehlungen des HRM2 bieten, Gebrauch machen. Das HRM2 bringt zwar eine Harmonisierung, aber (noch) keine Uniformisierung der Buchhaltungspraktiken, was zur Folge hat, dass die Vergleichbarkeit zwischen den öffentlichen Gemeinwesen (noch) nicht gewährleistet ist. Es gibt eine offensichtliche Spannung zwischen dem Willen zu Transparenz und dem Willen, über einen politischen Handlungsspielraum zu verfügen (Finanzpolitik). Möchte man die öffentlichen Gemeinwesen der Schweiz vergleichen, muss man sich dieser Tatsache bewusst sein.

*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*