
Zuverlässigkeit der Rechnungen der Schweizer Kantone

Die Autonomie der Schweizer Kantone bei der Rechnungslegung ist gross. Dies führt zu einer starken Heterogenität in der Zuverlässigkeit, mit der die Rechnungen die kantonale Finanzlage widerspiegeln. Trotz der Reformen bleibt die Heterogenität bestehen. Dieser Beitrag misst ihre Bedeutung.



Naomi Luta

Die Bundesverfassung hat dem Bund nie die Befugnis erteilt, die Art und Weise der öffentlichen Rechnungslegung zwischen den verschiedenen institutionellen Ebenen zu harmonisieren. Jeder Kanton war daher stets souverän, seine eigenen Regeln für seine Rechnungslegung, und im Vorfeld, seines Budgets aufzustellen. Diese Situation hat die Entwicklung einer heterogenen Buchführungspolitik begünstigt. Sofern eine solche Heterogenität wirklich besteht, kann nicht sichergestellt werden, dass die Jahresrechnungen aller Kantone ihre tatsächliche finanzielle Lage zuverlässig widerspiegeln. Dies schadet der

Transparenz und der Vergleichbarkeit, zwei grundlegende Kriterien, die für die Bürgerinnen und Bürger im Allgemeinen wichtig sind.

Es gab jedoch Initiativen, um zu versuchen, diese Situation zu ändern. Zweimal veröffentlichte die Konferenz der kantonalen Finanzdirektorinnen und Finanzdirektoren (FDK) Empfehlungen in Form eines harmonisierten Rechnungsmodells für die Kantone und die Gemeinden (HRM). Eine erste Version, HRM1, erschien 1977. Darin wurde die periodengerechte Buchführung (accrual accounting) und die Abschaffung der Kassabuchhaltung (cash accounting) empfohlen. Sie beinhaltet einen harmonisierten Kontenplan, der eine Erfolgsrechnung (laufende Rechnung), eine Investitionsrechnung und eine Bilanz sowie eine Gliederung nach Art und Funktion enthält. Die zweite Version, HRM2, die 2008 veröffentlicht wurde, ist eine Antwort auf die Entwicklung der International Public Sector Accounting Standards (IPSAS). Die FDK macht damit einen Spagat:

Sie bietet ein Modell an, das die Anwendung des den IPSAS zugrunde liegenden Grundsatzes der wahrheitsgetreuen Darstellung (fair presentation oder true and fair view) ermöglicht, aber auch politische Finessen bei der Erstellung der Rechnung zulässt.

Die FDK ist lediglich ein Koordinationsorgan. Sie hat keine Befugnis, den Kantonen ihre Entscheidungen aufzuzwingen. Diese haben daher nur den Status von Empfehlungen. Dies gilt auch für das HRM. Zum Zeitpunkt der Veröffentlichung des HRM1 und später des HRM2 konnte jeder Kanton entscheiden, wann und wie er die Fachempfehlungen der Konferenz in seinen Gesetzen und anderen Verordnungen umsetzen wollte. In der Praxis haben alle Kantone die erste und später die zweite Generation des HRM übernommen. Dennoch erfolgte die Übernahme in jedem Kanton in unterschiedlichem Tempo und mit unterschiedlicher Disziplin. Die Umsetzung in die kantonalen Gesetzgebungen erfolgte nicht immer getreu den Fachempfehlungen. Es war für die Kantone umso leichter, sich Freiheiten gegenüber den Fachempfehlungen der FDK herauszunehmen, als das HRM2 in verschiedenen Bereichen explizit alternative Lösungen vorsah. Die Konferenz musste diese Alternativen einführen, um Kantone mit unterschiedlichen Zielen bei der Rechnungslegung zufriedenzustellen. Einige Kantone wollten eine Rechnung vorlegen, die ein wahrheitsgetreues (oder zuverlässiges) Bild der wirtschaftlichen Sachverhalte und ihrer finanziellen Lage vermittelt. Andere wollten in ihrer Rechnungslegung Finessen anwenden können, um sich Spielräume für ihre Haushaltspolitik zu erhalten. Natürlich wurden die im HRM2 vorgesehenen Alternativen so gestaltet, dass die bisherigen Rechnungslegungspraktiken beibehalten werden konnten.

Modalitäten zur Bewertung der Zuverlässigkeit in der Rechnungslegung

Um die Heterogenität der Buchführungspolitik der Kantone zu messen, greifen wir auf 15 Kriterien zurück (Tabelle 1).

Die meisten dieser Kriterien ergeben sich aus den Alternativen, die in den Fachempfehlungen des HRM2 angeboten werden. Bei jedem Kriterium lässt sich feststellen, ob ein Kanton, insbesondere in seinen gesetzlichen und reglementarischen Grundlagen, die Option gewählt hat, die die grösste Zuverlässigkeit gewährleistet (z. B. Festlegung einer eher tiefen Aktivierungsgrenze) oder ob eine andere Option gewählt wurde, d. h. eine Option, bei der die wirtschaftliche Realität weniger zuverlässig dargestellt wird (eher hohe Aktivierungsgrenze). Die Optionen, die zu einer weniger zuverlässigen Darstellung der Realität führen, sind in der Tabelle in Klammern angegeben.

Die Buchführungspolitik jedes Kantons wird anhand der einzelnen Kriterien bewertet, mit einem Höchstwert von 1, wenn die zuverlässigste Option gewählt wird, oder mit 0, wenn die Option offensichtlich keine wahrheitsgetreue Darstellung gewährleistet. Natürlich sind nicht alle Kriterien gleich wichtig, um sicherzustellen, dass die Rechnung insgesamt ein zuverlässiges Bild der wirtschaftlichen und

1	Periodengerechte Buchführung (statt Kassabuchhaltung)
2	Lineare Abschreibung nach Nutzungsdauer (statt degressiv nach einer anderen als der Nutzungsdauer)
3	Verbot, fiktive Abschreibungen vorzunehmen ³ (kein Verbot)
4	Tiefer Grenzwert bei den Rechnungsabgrenzungen von Aufwänden und Erträgen (hoher Grenzwert)
5	Verbot, das Jahresergebnis mithilfe einer Reserve zu glätten (kein Verbot)
6	Bewertung des Finanzvermögens nach Verkehrswerten (Bewertung auf einer anderen Basis)
7	Verbuchung der Steuererträge nach dem Steuerabgrenzungs-Prinzip (anderes Prinzip, zum Beispiel Kassa-Prinzip)
8	Verbot der Vorfinanzierung von Investitionen (Möglichkeit von Vorfinanzierungen)
9	Eher tiefe Aktivierungsgrenze einer Investitionsausgabe (eher hohe Grenze)
10	Beginn der Abschreibungen bei Nutzungsbeginn der Anlagen (Beginn der Abschreibungen zu einem anderen Zeitpunkt)
11	Bewertung des Verwaltungsvermögens zum Verkehrswert (Bewertung auf einer anderen Basis, zum Beispiel zum abgeschriebenen Anschaffungswert)
12	Darstellung der empfohlenen Finanzkennzahlen (keine Finanzkennzahlen)
13	Separate Darstellung der Investitionen und deren möglicher Subventionen, nach dem Bruttoprinzip (Nettoprinzip)
14	Getrennte Darstellung von Grundstücken und den darauf stehenden Gebäuden (nicht getrennte Darstellung)
15	Darstellung der Geldflussrechnung mit dem Zusammenschluss der Investitions- und der Anlagentätigkeit (Zusammenschluss der Anlagen- und Finanzierungstätigkeit)

Tabelle 1: Bewertungskriterien des Zuverlässigkeitsgrades der Rechnungen

finanziellen Realität eines Gemeinwesens vermittelt. Aus diesem Grund sind die Kriterien mithilfe von Experten gewichtet.¹

Für jeden Kanton wird ein Zuverlässigkeitswert zwischen 0 und 100 ermittelt, indem die gewichteten Noten für alle Kriterien addiert werden.² Ein Wert von nahezu 100 bedeutet, dass der Grundsatz der wahrheitsgetreuen Darstellung in hohem Masse eingehalten wird und somit ein hoher Grad an Zuverlässigkeit der Rechnungslegung gegeben ist. Umgekehrt zeugt ein Ergebnis nahe 0 von einer Buchführungspolitik, die potenziell weit von diesem Grundsatz abweicht. Dadurch wird die Zuverlässigkeit der Rechnung erheblich verringert. Der Wert wird sowohl für die unter HRM1 als auch für die unter HRM2 umgesetzte Buchführungspolitik ermittelt.

Diese Bewertungsmodalitäten führen zu rechnerisch genauen Ergebnissen (siehe unten). Diese Genauigkeit sollte jedoch nicht als solche verstanden werden. Die Ergebnisse sind vielmehr als Grössenordnungen zu betrachten. Man kann nicht ohne weiteres behaupten, dass ein Kanton mit einem Wert von 85 eine zuverlässigere Buchführung hat als ein Kanton mit einem Wert von 80. Ein Unterschied von zehn Prozentpunkten deutet jedoch auf einen Unterschied im Zuverlässigkeitsgrad hin.

Zuverlässigkeitswerte der Kantonsrechnungen unter HRM1 und HRM2

Abbildung 1 zeigt das Ergebnis der Bewertung der Zuverlässigkeit in der Rechnungslegung. Auf der horizontalen Achse ist der Wert für die Zuverlässigkeit unter HRM1 (MCH1) dargestellt. Die vertikale Achse zeigt den Wert nach der Umstellung auf HRM2 (MCH2).

Unter HRM1 lagen die Zuverlässigkeitswerte zwischen 27 (SH) und 88 (GE). Die bei der Umstellung auf HRM2 gewählte Buchführungspolitik führt zu einer höheren Zuverlässigkeit der Rechnungen. Die Werte liegen nun zwischen 46 (OW) und 98 (ZH). Nur in drei Kantonen sind die Werte unter 50 (in alphabetischer Reihenfolge: OW, VS, ZG), während dies vor der Reform in 15 Kantonen der Fall war. Im Gegensatz dazu liegt der HRM2-Wert in sechs

¹ Die zugezogenen Experten sind die Delegierten des Schweizerischen Rechnungslegungsgremiums für den öffentlichen Sektor (SRS-CSPCP).

² Für Details der Scoring-Methode siehe Soguel, N., & Luta, N. (2021). On the road towards IPSAS with a maturity model: a Swiss case study, *International Journal of Public Sector Management*, 34(4), 425-440. <https://doi.org/10.1108/IJPSM-09-2020-0235>.

³ Das Rechnungsmodell HRM2 erlaubt es, fiktive Aufwendungen zu erfassen. Diese buchhalterische Kosmetik dient politischen Zielen bei der Rechnungslegung. Das HRM2 nennt sie zusätzliche Abschreibungen.

Kantone (BL, BS, GE, LU, SO, ZH) über 80 – gegenüber zwei vor der Reform (BS, GE) – oder sogar über 90 (BS, LU, ZH). Zu den Kantonen mit den höchsten Werten gehören im Übrigen diejenigen, deren Gesetzgebung die Anwendung der meisten IPSAS-Bestimmungen vorsieht (BS, LU, GE, ZH).

Mit dem Übergang zum HRM2 ist die Entwicklung der Buchführungspolitik hinsichtlich der Zuverlässigkeit insgesamt günstig. Allerdings sind erhebliche Unterschiede beim Einführungstempo zu beobachten. So dauerte es 22 Jahre (1977–1999), bis alle Kantone HRM1 eingeführt hatten, während es nur zehn Jahre (2008–2018) dauerte, bis alle Kantone HRM2 eingeführt hatten. Die meisten Vorreiterkantone, diejenigen, die HRM1 relativ früh, d. h. innerhalb von fünf Jahren (vor 1982), eingeführt hatten, sind auch diejenigen, die bei der Einführung von HRM2 eine Vorreiterrolle gespielt haben (AI, AR, BL, JU, NE, NW, SO, ZG, ZH). Dasselbe gilt für die Kantone, die mit der Einführung von HRM1 zugewartet haben (AG, BE, BS, FR, GE, GL, GR, LU, OW, SG, SH, SZ, TG, TI, UR, VD, VS). Zudem erreichen die Vorreiterkantone sowohl unter HRM1 (zwei Prozentpunkte höherer Zuverlässigkeitswert) als auch unter HRM2 (vier Prozentpunkte höherer Zuverlässigkeitswert) im Durchschnitt höhere Zuverlässigkeitswerte als die Spätstarterkantone.

Insgesamt hat sich also die Zuverlässigkeit dank der durch HRM2 ausgelösten Reform signifikant erhöht. Während der interkantonale Durchschnittswert unter HRM1 52 betrug, liegt er nun bei 69. Die Schwankungsbreite zwischen dem minimalen und dem maximalen Wert hat sich zwar von 61 auf 52 verringert; die Streuung der Werte, anhand der Standardabweichung gemessen, hat sich jedoch nicht verändert, sondern ist sogar leicht von 14 auf 16 gestiegen. Es gibt also nach wie vor eine recht grosse Heterogenität der Buchführungspolitik zwischen den Kantonen.

Die Kantone entscheiden selber

Im Vergleich weisen die Buchführungspolitik und -praxis der Schweizer Kantone, und ganz generell der öffentlichen Gemeinwesen der Schweiz, eine hohe Qualität auf. Die Kantone und ihre Gemeinden haben sich schon früh der periodengerechten Buchführung zugewandt. Die Einführung des Harmonisierten Rechnungsmodells der ersten Generation (HRM1) Ende der 1980er Jahre hat dies deutlich gemacht. Zwar dauerte die Einführung des Systems in der ganzen Schweiz eine gewisse Zeit, aber es bot eine solide Grundlage für die Reform, die mit dem Modell der zweiten Generation (HRM2) durchgeführt wurde. Mit jedem Schritt steigt die Zuverlässigkeit der vorgelegten Rechnungen. Die letzte Reform führte zu einer deutlichen Verbesserung des durchschnittlichen Zuverlässigkeitswerts. Unter dem Gesichtspunkt der Transparenz schnei-

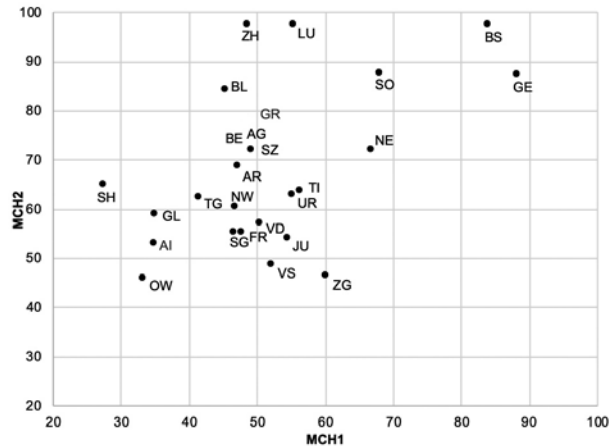


Abbildung 1: Zuverlässigkeitswert der Rechnungen der Kantone der Schweiz unter HRM1 und HRM2

Anmerkung: Um die Lesbarkeit der Abbildung zu erhöhen, beginnen die Werte beider Achsen bei 20.

den die Rechnungen der öffentlichen Gemeinwesen der Schweiz im Vergleich zu anderen Ländern immer noch vorteilhaft ab.

Diese Feststellung muss jedoch dadurch relativiert werden, dass nach wie vor eine beträchtliche Heterogenität zwischen den Buchführungspolitiken der Kantone und deren Zuverlässigkeitsgrad besteht. Mit dem Übergang zum HRM2 haben sich die Extreme angenähert. Die Streuung ist jedoch immer noch sehr gross. Der Impuls der Reform des HRM1 und später des HRM2 bleibt einmalig, da sie eine Überarbeitung der gesetzlichen und regulatorischen Grundlagen bedingt. Danach lässt der Eifer jedoch nach.

Das HRM2 brachte die Gründung des Schweizerischen Rechnungslegungsgremiums für den öffentlichen Sektor mit sich. Dieses schlägt regelmässig Verbesserungen vor, um auf die Herausforderungen bei der buchhalterischen Erfassung von wirtschaftlichen Sachverhalten zu reagieren. Aber die Kantone entscheiden selbst. Hier und da haben sie die Gelegenheit, ihre Buchführungspolitik zu überdenken. Es liegt an ihnen, diese zu ergreifen oder Änderungen zu bewirken, um die Zuverlässigkeit ihrer Rechnungslegung zu verbessern.

Naomi Luta, MA Public Management and Policy, wissenschaftliche Mitarbeiterin in der Abteilung für öffentliche Finanzen des Instituts für öffentliche Verwaltung-IDHEAP der Universität Lausanne, naomi.luta@unil.ch

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