

# Reserven der Neubewertung des Finanzvermögens und des Verwaltungsvermögens

Das harmonisierte Rechnungslegungsmodell für die öffentlichen Gemeinwesen der Schweiz unterscheidet zwei Arten von Vermögenswerten auf der Aktivseite der Bilanz. Dieser Artikel erläutert, wie die Reserven, die sich aus der Anpassung dieser beiden Vermögensarten ergeben, zu verwenden sind.

Evelyn Munier | Nils Soguel

Die Struktur der Aktiven in der Bilanz der öffentlichen Gemeinwesen der Schweiz unterscheidet sich grundlegend von derjenigen der Unternehmen. Statt einer Darstellung nach dem Liquiditätsgrad werden die Aktiven nämlich in zwei Hauptkategorien unterteilt. Das Verwaltungsvermögen umfasst alle Vermögenswerte, die für die Erfüllung der öffentlichen Aufgaben notwendig sind. Diese Vermögenswerte sind also nicht leicht veräusserbar, da sonst die öffentlichen Aufgaben nicht mehr wahrgenommen werden könnten. Das Finanzvermögen wiederum umfasst alle Vermögenswerte, die nicht direkt zur Erfüllung einer öffentlichen Aufgabe dienen. Daher sind diese Vermögenswerte leichter veräusserbar, zum Beispiel wenn es darum geht, liquide Mittel zur Rückzahlung eines Kredits aufzubringen. Aus dieser grundlegenden Unterscheidung zwischen den beiden Vermögensarten ergeben sich unterschiedliche Bewertungsgrundsätze.

Das harmonisierte Rechnungslegungsmodell wurde 2008 auf Beschluss der Konferenz der kantonalen Finanzdirektorinnen und Finanzdirektoren (FDK) revidiert; das HRM2 entstand. Dieses verpflichtet die öffentlichen Gemeinwesen, ihr Finanzvermögen zum Verkehrswert auszuweisen. Der Grund ist, die Höhe der Nettoschuld eines Gemeinwesens möglichst genau bestimmen zu können, indem vom Fremdkapital

der Wert des Finanzvermögens abgezogen wird. Um dieser Anforderung nachzukommen, mussten alle Gemeinwesen bei der Umstellung auf HRM2 eine Neubewertung ihres Finanzvermögens vornehmen, das heisst, die Gemeinwesen mussten den Wert dieser Aktiven berichtigen. Der daraus resultierende Mehrwert ermöglichte die Bildung einer Reserve auf der Passivseite der Bilanz («Neubewertungsreserve des Finanzvermögens»).

Das Verwaltungsvermögen ist grundsätzlich zu seinem Anschaffungswert minus Abschreibung nach Abnutzung und technischer Überalterung zu bilanzieren. Die Gemeinwesen waren frei, bei der Umstellung auf HRM2 eine Anpassung vorzunehmen oder nicht. Der Mehrwert aus der Anpassung führte ebenfalls zu einer Reserve («Aufwertungsreserve des Verwaltungsvermögens»).

Da diese Reserven aus der Umschichtung von zwei unterschiedlich gearteten Vermögenswerten resultieren, muss ihre Auflösung unterschiedlichen Regeln folgen. Das Schweizerische Rechnungslegungsgremium für den öffentlichen Sektor (SRS-CSPCP) hat diese Regeln in zwei Auslegungen zur Fachempfehlung 19 der FDK präzisiert. Die Fachempfehlung 19 befasst sich mit der Einführung von HRM2. In diesem Beitrag werden die wichtigsten

Elemente dieser Auslegungen vorgestellt. Die Einzelheiten sind auf der Website des Gremiums ([www.srs-cspcp.ch/de](http://www.srs-cspcp.ch/de)) abrufbar.

## **Auflösung der Neubewertungsreserve des Finanzvermögens**

Das HRM verlangt nun, dass das Finanzvermögen in der Bilanz zu seinem Verkehrswert ausgewiesen wird, um eine zuverlässige Darstellung zu ermöglichen. Bei der Einführung des HRM2 mussten die Gemeinwesen daher diese Vermögenswerte anpassen, um sicherzustellen, dass sie keine stillen Reserven mehr verbergen. Diese Reform hatte einen einmaligen Charakter. Aus diesem Grund sollte die Anpassung keine Auswirkungen auf die Erfolgsrechnung haben. Die Werterhöhung des Finanzvermögens hatte daher die Schaffung einer Neubewertungsreserve auf der Passivseite der ersten Eröffnungsbilanz nach der Neubewertung zur Folge.

In der veröffentlichten Auslegung weist das SRS-CSPCP darauf hin, dass diese Reserve nicht bestehen bleiben darf. Sie muss mit dem Abschluss des auf die Reform und die Anpassung folgenden Geschäftsjahres aufgelöst und, ohne Auswirkungen auf das Ergebnis des Geschäftsjahres, direkt ins Eigenkapital, ins Konto «Kumulierte Ergebnisse der Vorjahre» übertragen werden. Spätere notwendige Korrekturen für die

Anpassung des Bilanzwerts des Finanzvermögens an den Verkehrswert, müssen hingegen als Finanzaufwand oder -ertrag in der Erfolgsrechnung verbucht werden. Es ist daher nicht sinnvoll, diese Neubewertungsreserve des Finanzvermögens in der Bilanz zu belassen. Sie dient lediglich einmalig dazu, die Höhe der im Rahmen der Einführung von HRM2 vorgenommenen Neubewertung zu dokumentieren.

### **Auflösung der Aufwertungsreserve des Verwaltungsvermögens**

Vor der Reform wurde der Bilanzwert der Elemente des Verwaltungsvermögens in den meisten Gemeinden fiktiv durch Abschlussbuchungen, sogenannte «zusätzliche Abschreibungen», verringert. Es bestand also eine Differenz zum Anschaffungswert minus Abschreibung nach Abnutzung und technischer Überalterung, welcher hauptsächlich durch eine Abschreibung entsprechend der Nutzungsdauer festgelegt wird. Die Einführung von HRM2 wurde daher zum Anlass genommen, das Verwaltungsvermögen so anzupassen, dass es in der Bilanz zu einem Wert ausgewiesen wird, der um allfällige fiktive («zusätzliche») Abschreibungen bereinigt ist. Wie beim Finanzvermögen musste die Neubewertung einmalig durchgeführt werden. Auf der Passivseite der Bilanz wurde eine Reserve gebildet («Aufwertungsreserve des Verwaltungsvermögens»). Diese Reserve ist der Gegenwert der Wertsteigerung der betroffenen Aktiven. Die Erfolgsrechnung war daher nicht betroffen.

In der vom SRS-CSPCP veröffentlichten Auslegung heisst es, dass diese Aufwertungsreserve dazu dienen soll, die zusätzlichen Abschreibungen zu decken, die durch die Aufwertung des Verwaltungsvermögens entstehen. Denn über die verbleibende Nutzungsdauer führt ein höherer Vermögenswert zu höheren Abschreibungen. Es geht also darum, die Auswirkungen dieser höheren Abschreibungen auf das Ergebnis der Jahre nach der Reform zu neutralisieren. Dies wird erreicht, indem die Aufwertungsreserve schrittweise um einen Betrag

aufgelöst wird, der der Differenz zwischen der Abschreibung, die neu jedes Jahr nach der Reform verbucht wird, und der Abschreibung, die ohne die Reform verbucht worden wäre, entspricht. Die Gegenbuchung der Auflösung entspricht einem ausserordentlichen Ertrag. Auf diese Weise wird die Aufwertungsreserve schrittweise aufgelöst, und die Erfolgsrechnung wird durch die Anpassung des Verwaltungsvermögens insgesamt nicht aus dem Gleichgewicht gebracht. Das SRS-CSPCP ist der Ansicht, dass die Aufwertungsreserve innerhalb von zehn Jahren aufgelöst werden sollte.

Das SRS-CSPSP hat auch eine Lösung für zwei Sonderfälle erarbeitet. Der erste Fall ist der, dass die Aufwertungsreserve nicht vollständig aufgelöst wird, obwohl keine Abschreibungen mehr zu kompensieren sind. Hier empfiehlt das Gremium, die Aufwertungsreserve sofort aufzulösen, indem der Saldo, ohne Umweg über die Erfolgsrechnung, auf das Eigenkapitalkonto «Kumuliertes Ergebnis der Vorjahre» übertragen wird.

Der zweite Sonderfall betrifft Grundstücke. Das HRM2 sieht explizit vor, dass Grundstücke im Verwaltungsvermögen nicht abgeschrieben werden dürfen. Die Aufwertungsreserve von Grundstücken kann also nicht aufgelöst werden, um nicht vorhandene Abschreibungen zu neutralisieren. Das Gremium empfiehlt hier, die Aufwertungsreserve von Grundstücken sofort aufzulösen, damit sie in der Schlussbilanz des auf die Einführung von HRM2 und die Neubewertung folgenden Jahres nicht mehr besteht. Wie beim Finanzvermögen erfolgt die Auflösung durch eine Umbuchung in das Eigenkapital, genauer gesagt in das Konto «Kumuliertes Ergebnis der Vorjahre», also ohne Auswirkung auf das Jahresergebnis. Wurde diese Buchung noch nicht vorgenommen, muss dies beim nächsten Rechnungsabschluss nachgeholt werden.

### **Fazit**

Es ist entscheidend, den wahren Wert des Finanz- und Verwaltungsvermögens in der

Bilanz darzustellen, um ein zuverlässiges Bild der Finanzlage eines Gemeinwesens zu vermitteln. Dies ist besonders wichtig, um die Nettoverschuldung zu bewerten. Denn von der Bruttoverschuldung – dem Fremdkapital – muss der Marktwert des Finanzvermögens abgezogen werden können. Ein Gemeinwesen kann dieses Vermögen bei Bedarf veräussern, um seine Liquidität zu erhöhen; und das, ohne die öffentliche Politik, die es verfolgen muss, in Frage zu stellen.

Ein zuverlässiges Bild des Wertes des Verwaltungsvermögens zu vermitteln, ermöglicht es darüber hinaus, die tatsächlichen Kosten der Abnutzung und Veralterung der Infrastruktur zu ermitteln, die notwendig ist, um die öffentlichen Leistungen anzubieten. Dies ist wichtig, um möglichst genau zu wissen, was die öffentliche Politik kostet.

Um dies zu erreichen, wurde mit der Reform des Rechnungslegungsmodells für öffentliche Gemeinwesen (HRM2) eine Neubewertung des Verwaltungs- und Finanzvermögens gewünscht. Dies führte dazu, dass auf der Passivseite der Bilanz der Kantone und Gemeinden Neubewertungs- bzw. Aufwertungsreserven ausgewiesen wurden. Diese Reserven sollen nicht auf unbestimmte Zeit bestehen bleiben. Neubewertungs- und Aufwertungsreserven, die das Finanzvermögen und Grundstücke betreffen, sollten sofort in das Eigenkapital überführt werden. Die Reserven für andere Aktiven des Verwaltungsvermögens sollten ebenfalls ins Eigenkapital überführt werden, sobald die zusätzlichen Abschreibungen aufgrund der Neubewertung nicht mehr anfallen. Fünfzehn Jahre nach Erscheinen des Handbuchs HRM2 sollte dies heute in den meisten Gemeinwesen der Fall sein.



### **HINWEIS**

Dieser Beitrag ist auf den kommenden zwei Seiten auf Französisch zu lesen.

# Réserves liées au retraitement du patrimoine financier et du patrimoine administratif

Le modèle comptable harmonisé pour les collectivités publiques suisses distingue deux types de patrimoines à l'actif du bilan. Cet article explique comment utiliser les réserves découlant du retraitement de ces deux patrimoines.

Evelyn Munier | Nils Soguel

La structure de l'actif du bilan des collectivités publiques suisses est bien différente de celle des entreprises. En effet, plutôt qu'une présentation fondée sur le degré de liquidité, les actifs sont répartis en deux grandes catégories. Le patrimoine administratif comprend tous les actifs nécessaires à l'accomplissement des tâches publiques. Ces actifs ne sont donc pas aisément réalisables, sans quoi les tâches publiques ne pourraient plus être assumées. De son côté, le patrimoine financier comprend tous les actifs qui ne servent pas directement à exécuter une tâche publique. Par conséquent ces actifs-là sont plus facilement cessibles, par exemple lorsqu'il s'agit de dégager des liquidités afin de rembourser un emprunt. De cette distinction fondamentale entre ces deux patrimoines découlent des principes d'évaluation différents.

Le modèle comptable harmonisé a été révisé en 2008 sur décision de la Conférence des directrices et directeurs cantonaux des finances (CDF), donnant naissance au MCH2. Ce dernier oblige les collectivités publiques à présenter leur patrimoine financier à sa valeur vénale. Cela se justifie par la volonté de pouvoir déterminer le plus précisément possible le montant de la dette nette d'une collectivité en déduisant de ses capitaux de tiers la valeur du patrimoine financier. Afin de se plier à cette exigence, toutes les collectivités ont dû procéder à un retraitement de leur patrimoine financier au

moment du passage au MCH2, autrement dit les collectivités ont dû mettre à jour la valeur de ces actifs. La plus-value qui en a découlé a permis de créer une réserve de retraitement au passif du bilan.

Le patrimoine administratif doit en principe être présenté à sa valeur d'acquisition dépréciée en fonction de l'usure et de l'obsolescence réelles des actifs. Liberté a été laissée aux collectivités de procéder ou non à un retraitement au moment du passage au MCH2. La plus-value issue du retraitement a également donné naissance à une réserve de retraitement.

Dans la mesure où ces réserves découlent du retraitement de deux patrimoines de nature différente, leur dissolution doit répondre à des règles différentes. Le Conseil suisse de présentation des comptes publics (SRS-CSPCP) a précisé ces règles dans deux compléments à la Recommandation 19 de la CDF, recommandation qui traite de l'introduction du MCH2. Cette contribution présente les principaux éléments de ces compléments. Les détails sont disponibles sur le site internet du Conseil ([www.srs-cspp.ch/fr](http://www.srs-cspp.ch/fr)).

## Dissolution de la réserve liée au retraitement du patrimoine financier

Le MCH exige maintenant que le patrimoine financier soit présenté au bilan à sa valeur

vénale afin d'apporter une image fidèle. Au moment où elles ont introduit le MCH2, les collectivités ont donc dû retraiter ce patrimoine pour s'assurer qu'il ne dissimule plus, comme par le passé, une réserve latente. Cette réforme revêtait un caractère unique et ponctuel. C'est pourquoi le retraitement ne devait pas avoir d'incidence sur le compte de résultats. La hausse de la valeur du patrimoine financier a donc eu comme contrepartie directe la création d'une réserve de retraitement au passif du premier bilan d'ouverture après retraitement.

A travers le complément qu'il a publié, le SRS-CSPCP a rappelé que cette réserve ne doit pas subsister. Elle doit disparaître du bilan dès la clôture de l'exercice suivant la réforme et le retraitement. Pour cela, elle doit être directement transférée au capital propre, plus précisément dans le compte « Résultats cumulés des années précédentes », donc sans avoir d'incidence sur le résultat de l'exercice. Par contre, les corrections ultérieures nécessaires à maintenir la valeur au bilan au niveau de la valeur vénale du patrimoine financier doivent être comptabilisées comme une charge ou un revenu financier dans le compte de résultats. Il n'y a donc aucune utilité à conserver cette réserve liée au retraitement du patrimoine financier telle quelle dans le bilan. Elle ne sert ponctuellement qu'à documenter le montant du retraitement effectué dans le cadre de l'introduction du MCH2.

## Dissolution de la réserve liée au retraitement du patrimoine administratif

Avant la réforme et dans la plupart des collectivités la valeur au bilan des éléments du patrimoine administratif avait été fictivement réduite par des opérations de clôture, dite d'« amortissement supplémentaire ». Un décalage existait donc par rapport à la valeur d'acquisition dépréciée en fonction de l'usure et l'obsolescence ; principalement à travers un amortissement selon la durée d'utilisation. L'introduction du MCH2 a donc été l'occasion de retraiter le patrimoine administratif pour qu'il figure au bilan à une valeur débarrassée des éventuels amortissements fictifs (« supplémentaires »). Comme pour le patrimoine financier, le retraitement a dû être effectué ponctuellement. Une réserve a été créée au passif du bilan (« Réserve liée au retraitement du patrimoine administratif »). Cette réserve est la contrepartie de la hausse de la valeur des actifs concernés. Le compte de résultats n'a donc pas été impacté.

Le complément publié par le SRS-CSPCP précise que cette réserve de retraitement doit servir à couvrir le surcroît d'amortissements généré par le retraitement à la hausse de la valeur du patrimoine administratif. En effet, sur la durée d'utilisation restante, une valeur plus élevée de l'actif engendre des amortissements plus importants. Il s'agit donc de neutraliser l'effet de ce surcroît d'amortissement sur le résultat des exercices suivant la réforme. On y parvient en dissolvant graduellement la réserve de retraitement pour un montant correspondant à la différence entre l'amortissement comptabilisé chaque année après la réforme et celui qui aurait été comptabilisé en l'absence de réforme. La contrepartie de la dissolution est comptabilisée comme un revenu extraordinaire. De cette manière, la réserve de retraitement est progressivement dissoute et le compte de résultats n'est globalement pas déséquilibré par le retraitement du patrimoine administratif. Le SRS-CSPCP considère que la réserve liée au retraitement devrait généralement être dissoute dans un délai de dix ans.

Le SRS-CSPSP a également apporté une solution à deux cas particuliers. Le premier cas est celui où la réserve de retraitement n'est pas totalement dissoute alors qu'il n'y a plus de surcroît d'amortissement à compenser. Ici le Conseil préconise de dissoudre immédiatement la réserve de retraitement en transférant le solde vers le compte de fonds propres « Résultat cumulé des années précédentes », et cela sans passer par le compte de résultats.

Le second cas particulier concerne les terrains. En effet, le MCH2 prévoit explicitement que les terrains du patrimoine administratif ne doivent pas être amortis. La réserve découlant du retraitement des terrains n'a donc pas à être dissoute pour neutraliser des amortissements qui n'existent pas. Le Conseil préconise ici de dissoudre immédiatement et directement la réserve de retraitement des terrains afin qu'elle disparaisse du bilan de clôture de l'exercice suivant l'introduction du MCH2 et le retraitement. Comme pour le patrimoine financier, la dissolution s'opère par un transfert au capital propre, plus précisément dans le compte des « Résultats cumulés des années précédentes », donc sans avoir d'incidence sur le résultat de l'exercice. Si cette opération n'a pas été réalisée, elle doit l'être au prochain bouclage des comptes.

## Conclusion

Montrer la vraie valeur des patrimoines financier et administratif au bilan est essentiel pour donner une image fidèle de la situation financière d'une collectivité. Offrir une image fidèle est particulièrement important pour évaluer l'endettement net. Il faut en effet pouvoir déduire de l'endettement brut – les capitaux de tiers – la valeur vénale du patrimoine financier. Rappelons qu'une collectivité peut, si nécessaire, réaliser ce patrimoine pour reconstituer ses liquidités ; et cela sans remettre en cause les politiques publiques qu'elle doit mener.

Offrir une image fidèle de la valeur du patrimoine administratif permet par ailleurs de déterminer le coût réel de l'usure et de l'obsolescence de l'infrastructure nécessaire à

offrir les prestations publiques. Cela est important pour connaître au mieux ce que coûte les politiques publiques.

Pour y parvenir, la réforme du modèle comptable des collectivités publiques (MCH2) a souhaité un retraitement des patrimoines à la fois administratif et financier. Ce faisant, des réserves de retraitement ont fait leur apparition au passif du bilan des cantons et des communes. Ces réserves n'ont pas vocation à y figurer indéfiniment. Les réserves concernant le patrimoine financier et les terrains devraient être immédiatement transférées au capital propre. Celles concernant les autres actifs du patrimoine administratif devraient l'être également dès que le surcroît d'amortissement lié au retraitement a disparu. Quinze ans après la parution du manuel MCH2, cela devrait être aujourd'hui le cas dans la plupart des collectivités.



**Evelyn Munier**

mag. rer. pol., dipl. Experte in Rechnungslegung und Controlling, wissenschaftliche Sekretärin des Schweizerischen Rechnungslegungsgremiums für den öffentlichen Sektor (SRS-CSPCP), [evelyn.munier@unil.ch](mailto:evelyn.munier@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](mailto:nils.soguel@unil.ch)