

Auslegung der Fachempfehlung

Nr. 17: Finanzpolitische Zielgrössen und Instrumente

Das Schweizerische Rechnungslegungsgremium für den öffentlichen Sektor SRS-CSPCP hat nachfolgende zusätzliche Informationen zur Fachempfehlung Nr. 17 erarbeitet.

Zu Ziffer 2 der FE Nr. 17

Finanzpolitische Steuerung

- A Die Fachempfehlung Nr. 17 zu den finanzpolitischen Zielgrössen und Instrumenten sieht vor, dass jedes Gemeinwesen selbst für die finanzpolitische Steuerung verantwortlich ist. Dazu gehören – neben der Schuldenbegrenzung – zum Beispiel auch zusätzliche Abschreibungen, die im Handbuch HRM2 als Mittel der Finanzpolitik explizit vorgesehen und zulässig sind (Fachempfehlung Nr. 12, Ziffer 6). Diese Abschreibungen werden somit nicht durch den Wertverzehr oder eine vorzeitige Wertminderung eines Anlagegutes des Verwaltungsvermögens begründet. Ihr Zweck ist rein finanzpolitisch.

Durch die Erhöhung des Aufwandes wird ein allfälliger Ertragsüberschuss in der Erfolgsrechnung gesenkt resp. ein Aufwandüberschuss erhöht. Ein Gemeinwesen, das die Erfolgsrechnung ausgeglichen gestalten will oder gesetzlich muss, erhält damit den Druck aufrecht, den übrigen Aufwand zu senken und/oder den Ertrag zu erhöhen resp. die Steueranlage mindestens gleich hoch zu belassen oder sogar zu erhöhen. In der Bilanz wird das Verwaltungsvermögen durch zusätzliche Abschreibungen künstlich gesenkt und es entsteht eine Art von stillen Reserven in der Form einer Bilanzposition „Kumulierte zusätzliche Abschreibungen“ (Konto 148 als Minus-Aktivposten).

Diese zusätzlichen Abschreibungen stellen aber eine asymmetrische Verbuchung dar, da die damit kreierte stillen Reserven nicht mehr aufgelöst werden können, um einen künftigen Aufwandüberschuss zu decken (oder einen Ertragsüberschuss zu erhöhen). Da das Verwaltungsvermögen definitionsgemäss nicht veräussert werden kann (Prinzip der Unveräusserbarkeit), können solche stillen Reserven nur immer weiter erhöht werden. Dies beeinträchtigt auch die Darstellung nach dem Grundsatz von *True and Fair View*, dem die Bilanz entsprechen sollte.

Damit werden die zusätzlichen Abschreibungen zu einem untauglichen Instrument der Finanzpolitik. Dies insbesondere für Gemeinwesen, die strenge gesetzliche Budgetrichtlinien zu beachten haben (wie die Schuldenbremse). Sie können die stillen Reserven nicht dazu verwenden, um bei einer angespannten Finanzsituation die gesetzlichen Budgetrichtlinien trotzdem zu erfüllen.

Im Weiteren kennen diverse Kantone unter HRM1 eine Konjunktur- oder Ausgleichsreserve resp. Fonds zur Deckung von Investitionsspitzen. Solche Reserven können je nach Regelung für Defizite der Erfolgsrechnung und/oder für neue Investitionen eingesetzt werden. Unter HRM2 (Handbuch HRM2, Version 2008) ist jedoch nicht vorgesehen, dass die Gemeinwesen allgemeine und zweckfreie Reserven bilden können. Aus diesem Grund besteht die Gefahr, dass diverse Buchungspraktiken (zum Beispiel Rückstellungen, Fonds oder Vorfinanzierungen) für die Bildung allgemeiner Reserven missbraucht werden. Diese wären nur schwer erkennbar (besonders für externe Analytiker) und würden zudem die mit HRM2 gewünschte Harmonisierung beeinträchtigen.

- B Obwohl das Handbuch HRM2 (Version 2008) die Verbuchung von zusätzlichen Abschreibungen und Vorfinanzierungen zulässt, ist das SRS-CSPCP der Meinung, dass darauf verzichtet werden sollte. Dies insbesondere unter dem Gesichtspunkt von „*True and Fair View*“. Es wird auch von allen anderen Buchungen abgeraten, die einer den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Darstellung der Finanzlage widersprechen.
- C Auf der anderen Seite versteht das SRS-CSPCP, dass die Finanzpolitik unter gewissen Umständen die Jahresrechnung beeinflussen will oder sogar muss, insbesondere durch die Glättung der Ergebnisse. Es kann daher nachvollziehen, dass die Gemeinwesen zu diesem Zweck entsprechende Buchungen vornehmen wollen, obwohl es grundsätzlich von solchen abrät.
- D Das SRS-CSPCP ist aber auch bestrebt, die Transparenz der Jahresrechnungen und die Vergleichbarkeit zwischen den Gemeinwesen zu gewährleisten. Um trotzdem solche finanzpolitisch motivierten Buchungen zu ermöglichen, soll der Kontenrahmen HRM2 entsprechend erweitert werden. Damit kann einerseits erreicht werden, dass solche Buchungen einheitlich vorgenommen werden, und andererseits sind sie einfacher zu erkennen.
- Auch wenn dies im Handbuch HRM2 (Version 2008) nicht vorgesehen ist, soll es neu möglich sein, im Eigenkapital ein spezielles Reservekonto zu führen (Konto 2940 „Finanzpolitische Reserve“, wie eine Konjunktur- oder Ausgleichsreserve, siehe Tabelle 1). Die Einlagen und Entnahmen in resp. aus dieser Reserve sind über den ausserordentlichen Aufwand resp. Ertrag zu buchen. Auch hierfür werden neue Konten definiert (Konto 3894 resp. 4894, siehe Tabelle 1). Die Buchungen im Zusammenhang mit einer solchen Reserve sind unter der Funktion 990 zu erfassen.
- E Im Gegensatz zu den zusätzlichen Abschreibungen kann die Reserve mit dieser Lösung auch wieder aufgelöst werden. Zudem können Gemeinwesen, die nicht auf ihre bisherige Konjunktur- oder Ausgleichsreserve verzichten wollen, diese unter HRM2 weiterführen. Dank eines einheitlichen Kontos in den Passiven der Bilanz kann diese auch einfacher erkannt, interpretiert und mit der Bilanz von anderen Körperschaften verglichen werden. Zudem werden die Einlagen resp. Entnahmen für diese Reserve über den ausserordentlichen Aufwand und Ertrag gebucht, womit sie das operative Ergebnis nicht beeinflussen.
- F Die Einlagen in und die Entnahmen aus dieser Reserve sollten möglichst verbindlich auf Gesetzesstufe geregelt werden (zum Beispiel, dass Entnahmen nur möglich sind im Falle einer Rezession, die offiziell als solche anerkannt wird, oder dass nach erfolgten Entnahmen auch wieder Einlagen zu erfolgen haben, nachdem sich die Konjunktur erholt hat).
- G Das SRS-CSPCP ist sich bewusst, dass dieses Vorgehen nicht IPSAS konform ist. Auf der anderen Seite entsprechen auch zusätzliche Abschreibungen oder andere Buchungen zum Zweck, das Ergebnis zu glätten, nicht den geltenden internationalen Standards, weshalb ein geregeltes und einheitliches Vorgehen gemäss dieser Auslegung bevorzugt wird.

Tabelle 1: Konten im Zusammenhang mit finanzpolitischen Reserven

Sachgruppe	Konto	Bezeichnung	Kontierung
		BILANZ	
2		Passiven	
29		Eigenkapital	
294*		Reserven	
	2940	Finanzpolitische Reserve	<ul style="list-style-type: none"> Reserve, die für künftige Defizite der Erfolgsrechnung und/oder für neue Investitionen eingesetzt werden kann (wie Konjunktur- oder Ausgleichsreserve).
		ERFOLGSRECHNUNG	
3		Aufwand	
38		Ausserordentlicher Aufwand	
389		Einlagen in das Eigenkapital	
	3894	Einlagen in finanzpolitische Reserve	<ul style="list-style-type: none"> Einlagen in finanzpolitische Reserve (wie Konjunktur- oder Ausgleichsreserve)
4		Ertrag	
48		Ausserordentlicher Ertrag	
489		Entnahmen aus dem Eigenkapital	
	4894	Entnahmen aus finanzpolitischer Reserve	<ul style="list-style-type: none"> Entnahmen aus finanzpolitischer Reserve (wie Konjunktur- oder Ausgleichsreserve)

*Dieses Konto muss ebenfalls in den Eigenkapitalnachweis aufgenommen werden (gemäss Fachempfehlung Nr. 15).