Institut
für Öffentliche Dienstleistungen
und Tourismus IDT-HSG

Kompetenzzentren:
Tourismus und Verkehr
Regionalwirtschaft
Öffentliches Management

Varnbüelstrasse 19
CH-9000 St. Gallen

Fon +41 (71) 224-2525
Fax +41 (71) 224-2536
http://www.idt.unisg.ch

UNIVERSITÄT
ST. GALLEN

Neues Bundesrechnungsmodell

Schlussbericht

Prof. Dr. Kuno Schedler

Bernhard Knechtenhofer,
lic. oec. HSG

St. Gallen, Juli 2000

Inhaltsverzeichnis

0 Kurzfassung 5

1 Einleitung 6

1.1 Aufbau des Berichts 6

1.2 Begriffsbestimmungen 6

1.2.1 Rechnungswesen 6

1.2.2 Rechnungslegung 6

1.2.3 Rechnungsmodell 7

1.3 Projekt „Neues Bundesrechnungsmodell“ 7

1.3.1 Ziel 7

1.3.2 Projektorganisation 7

2 Der Bund in einem sich verändernden Umfeld 9

2.1 Die Bundesverwaltung im Umbruch 9

2.2 Finanzmanagement im Leistungsstaat 9

2.3 Finanzmanagement im Gewährleistungsstaat 10

2.4 Die neue Sicht: Unternehmerisches Denken im politischen Umfeld 11

2.5 Handlungsbedarf im Finanzmanagement des Bundes 12

3 Das Rechnungswesen 13

3.1 Das Rechnungswesen in der Privatwirtschaft 13

3.1.1 Allgemein 13

3.1.2 Standards 14

3.2 Das Rechnungswesen bei der öffentlichen Hand 15

3.2.1 Zweck und Ziel 15

3.2.2 Funktionsnotwendige Informationen für Parlament, Regierung und Verwaltung 16

3.2.3 Grundsätze und Standards 21

3.2.4 Nationale und internationale Harmonisierung sowie Verbundrechnungen 22

3.2.5 Harmonisiertes Rechnungsmodell der Kantone 22

3.2.6 Aktuelle internationale Trends 23

3.2.7 Zukünftige Entwicklungsmöglichkeiten des Rechnungsmodells 26

3.3 Gemeinsamkeiten und Unterschiede im Rechnungswesen der Privatwirtschaft im Vergleich zur öffentlichen Hand 26

3.3.1 Gemeinsamkeiten 26

3.3.2 Unterschiede 27

4 Das heutige duale Bundesrechnungsmodell 31

4.1 Zusammenhänge und Funktionsweise 31

4.1.1 Dualität heute 31

4.1.2 Erfassung der Daten 31

4.1.3 Weiterverarbeitung und Ausweis der Daten 32

© IDT-HSG

4.1.4 Rechnungsführung technisch 33
4.2 Stärken des heutigen Bundesrechnungsmodells 33
4.2.1 Grundsätze 33
4.2.2 Befriedigung der verschiedenen Informationsbedürfnisse 33
4.2.3 Entwicklungsfähigkeit des heutigen Modells 33
4.2.4 Zeitgerechte Erstellung des Abschlusses 34
4.3 Einwände und Bedenken zum heutigen Bundesrechnungsmodell 34
4.3.1 Aspekte aus der Sicht von Parlamentsmitgliedern 34
4.3.2 Aspekte aus der Sicht von Regierung und Verwaltung 37
4.3.3 Aspekte aus der Sicht der Finanzkontrolle 37
4.3.4 Weitere Aspekte 39
5 Vorschlag für ein neues Bundesrechnungsmodell 45
5.1 Eckpunkte 45
5.2 Elemente des neuen Rechnungsmodells 45
5.2.1 Finanzielles Rechnungswesen 47
5.2.2 Wirkungsorientiertes Budget 47
5.2.3 Integrierter Aufgaben- und Finanzplan 49
5.2.4 Gesamtüberblick finanzielle Lage 50
5.2.5 Übersetzung 53
5.3 Erwartete Vor- und Nachteile 54
6 Umsetzung 56
6.1 Grundsatz 56
6.2 Rechtliche Aspekte 57
6.3 Technische Anpassungen in der Rechnungslegung 58
6.3.1 Latente Verpflichtungen 58
6.3.2 Konsolidierung 59
6.3.3 IFAC-PSC als möglicher Standard 59
6.3.4 Berücksichtigung der Funktion der Interessenvertreter/innen 60
6.4 Wie weiter? 61

Anhang 63
A1 Ausgangslage; Entwicklung zum heutigen Bundesrechnungsmodells 63
A2 Bisherige Argumente 63
A3 Die wesentlichsten Neuerungen der letzten Jahre 64
A4 Aufgabenbereichsbudget im Detail 66
Literaturverzeichnis 67

© IDT-HSG

Abbildungsverzeichnis

Abbildung 1:	Politische Organe mit ihren wichtigsten Funktionen	17
Abbildung 2:	Anteil an den verschiedenen Informationen für Parlament, Regierung und Verwaltung	18
Abbildung 3:	Integration von Politik und Management mit den jeweiligen Rationalitäten (Quelle: SCHEDLER, K. / PROELLER I. (2000), Seite 53)	28
Abbildung 4:	Dezentrale Erfassung der Daten im Rechnungsmodells des Bundes	31
Abbildung 5:	Schematische Darstellung des Rechnungsmodells des Bundes (In Anlehnung an Botschaft zur Staatsrechnung 1999, Seite 317)	32
Abbildung 6:	Schematische Darstellung des neuen Bundesrechnungsmodells durchgehend nach dem Accrual Accounting Prinzip	46
Abbildung 7:	Gliederung für ein mögliches neues Aufgabenbereichsbudget	49
Abbildung 8:	Mögliche Erfolgsrechnung im neuen Bundesrechnungsmodell	51
Abbildung 9:	Mögliche Bilanz im neuen Bundesrechnungsmodell	52
Abbildung10:	Mögliche Mittelflussrechnung im neuen Bundesrechnungsmodell	53
Abbildung11:	Geltungsbereich der IFAC-PSC Standards im neuen Bundesrechnungsmodell	60

© IDT-HSG

0 Kurzfassung

Die Veränderungen in Gesellschaft und Politik der letzten Jahren beeinflussen das Finanzmanagement des Bundes so stark, dass das bestehende Rechnungsmodell nicht mehr in der Lage ist, die veränderten Informationsbedürfnisse von Parlament, Regierung und Verwaltung optimal zu befriedigen.

Zur Zeit arbeiten internationale und nationale Gremien an der Weiterentwicklung der bestehenden öffentlichen Rechnungssysteme. Besonders interessant scheinen uns die Arbeiten des International Federation of Accountants - Public Sector Committee (IFAC - PSC) sowie der Konferenz der kantonalen Finanzdirektoren. Die Synergien der diversen Weiterentwicklungen gilt es zu nutzen, um das bestehende Bundesrechnungsmodell neu zu konzeptionieren.

Anstelle von punktuellen Anpassungen des bestehenden Bundesrechnungsmodells, wie sie in den vergangenen Jahren mehrmals vollzogen wurden, schlagen wir eine grundsätzliche Neuorientierung des Rechnungswesens sowie der Rechnungslegung im Bund wie folgt vor:

1. Der Bund soll sein **Rechnungswesen** auf ein kontinuierliches und bruchfreies System umstellen, welches sich an den Grundsätzen des privatwirtschaftlichen Rechnungswesens orientiert (sog. **Accrual Accounting**).

   Damit verbunden ist ein breiterer Fokus für die Beurteilung des finanziellen Ausweises des Bundes. Neu sind nicht mehr primär die Zahlungsströme wichtig, sondern der finanzielle Ausweis wird ausgehend vom Erfolg mit den vier gleichberechtigten Teilen Erfolgsrechnung, Bilanz, Mittelflussrechnung und Anhang umfassender beurteilt.

2. Das **Rechnungswesen sowie die Rechnungslegung** sind so weit als möglich zu **standardisieren**. Damit wird der finanzielle Ausweis des Bundes so getreu wie möglich ausgewiesen und nationale und internationale Vergleiche werden vereinfacht. Eine Standardisierung trägt zudem wesentlich zur Transparenzverbesserung der Rechnung bei und hat viele Vorteile für die Revision, was auch von der Eidg. Finanzkontrolle immer wieder betont wurde.

3. Die heutige ressourcenorientierte parlamentarische Steuerung mit Krediten ist durch ein **wirkungsorientiertes Budgetsystem** abzulösen.

   Pro Aufgabenbereich des Bundes werden neu die Aufgaben und Finanzen gemeinsam betrachtet und die Prioritäten im Parlament werden neu aufgrund von Informationen zu Leistungen, Wirkungen und der damit verbundenen Finanzierung gesetzt.

Das nach diesen Grundsätzen modifizierte Bundesrechnungsmodell verfügt über bestechende Vorteile und vermeidet ausserdem wesentliche Nachteile des heutigen Systems. Da der Bund zur Zeit sowieso sein Rechnungswesen modernisiert, kann die Umsetzung der oben formulierten Massnahmen mit relativ kleinem Zusatzaufwand in kurzer Zeit erfolgen.

Der vorliegende Bericht wurde aus einer wissenschaftlichen politisch neutralen Position heraus erarbeitet, die politische Bewertung des vorgeschlagenen neuen Bundesrechnungsmodells muss in den Fraktionen des Eidg. Parlamentes vorgenommen werden.

© IDT-HSG

1 Einleitung

1.1 Aufbau des Berichts

Nach der Einleitung mit den Begriffsbestimmungen und einem kurzen Beschrieb des Projektes ist im Kapitel zwei das sich verändernde Umfeld des Bundes beschrieben. Ausgehend vom privaten Rechnungswesen werden im dritten Kapitel die Anforderungen an das öffentliche Rechnungswesen zuerst allgemein und dann unter der Berücksichtigung von zukünftigen Anforderungen aufgezeichnet. In Kapitel vier ist das heutige Bundesrechnungsmodell beschrieben inkl. einer Beurteilung aus verschiedenen Perspektiven.

Im fünften Kapitel ist ein Vorschlag für ein neues Bundesrechnungsmodell skizziert, und im Kapitel sechs sind Ansätze zu dessen Umsetzung aufgelistet.

1.2 Begriffsbestimmungen

Eine einheitliche Terminologie fördert die Klarheit in der gemeinsamen Diskussion. Daher sind zum besseren Verständnis dieses Berichtes nachfolgend einige wichtige Begriffe kurz definiert. Sie haben den Charakter von Arbeitsdefinitionen innerhalb des vorliegenden Projektberichtes zum Bundesrechnungsmodell.

1.2.1 Rechnungswesen[1]

Das Rechnungswesen ist ein Oberbegriff für mehrere Funktionen und verschiedene Zwecke. Im Allgemeinen wird unter dem Begriff Rechnungswesen die systematische quantitative *Erfassung, Ordnung, Verarbeitung* und *Darstellung* von *internen und externen Vorgängen*, d.h. *von Daten und Informationen* zur Führungs- und Entscheidungsfindung innerhalb einer Organisation verstanden. Das Rechnungswesen wird auch als der rechenhafte Teil des Führungsinformationssystems einer Organisation bezeichnet und widerspiegelt die finanziellen Auswirkungen vergangener oder geplanter unternehmerischer Tätigkeiten im Sinne einer Vergangenheits-, Gegenwarts- und/oder Zukunftsrechnung. Damit ist das Rechnungswesen einer der wichtigsten Bestandteile des Informationssystems einer Organisation.

Je nach Einteilungskriterium kann das Rechnungswesen in verschiedene Teilgebiete gegliedert werden. Die Teilgebiete stehen aber immer in Beziehung zueinander und dürfen nie isoliert betrachtet werden[2].

1.2.2 Rechnungslegung[3]

Die Rechnungslegung ist ein Teil des Rechnungswesens und befasst sich grundsätzlich mit der *Darstellung von Daten und Informationen (Berichterstattung),* d.h. es geht hier um die *Darstellung der wirtschaftlichen Lage einer Organisation*.

---

1 Vgl. dazu auch MEYER, C. (1996), Seite 16f.; TREUHAND-KAMMER (1998), Seite 2.11-7; BOEMLE, M. (1996), Seite 31ff.

2 Ein mögliches Einteilungskriterium des Rechnungswesens kann z.B. die Ausrichtung auf den Informationsempfänger sein. In diesem Fall wird nach internem und externem Rechnungswesen unterschieden.

3 Vgl. dazu auch TREUHAND-KAMMER (1998), Seite 2.11-7; BOEMLE, M. (1996), Seite 31ff.

© IDT-HSG

Je nach Adressat können unterschiedliche Informationen zur Entscheidungsfindung wichtig sein, daher muss die Rechnungslegung auf den/die entsprechenden Adressaten Rücksicht nehmen. Innerhalb der Rechnungslegung muss unter anderem entschieden werden, wie und zu welchen Wertansätzen bestimmte Transaktionen und Tatbestände im Rechnungsmodell erfasst und offengelegt werden.

1.2.3 Rechnungsmodell

Das Rechnungsmodell definiert die *Art des Rechnungswesens* bzw. die *Art der Erfassung* der Daten. Ein Rechnungsmodell deckt Informationsbedürfnisse ab. Das Rechnungsmodell des Bundes steht in einem gesamtwirtschaftlichen Zusammenhang und dient im weitesten Sinne der Staatsführung. Dabei sind verschiedene Aspekte gleichermassen zu berücksichtigen, z.B. politische, betriebswirtschaftliche oder volkswirtschaftliche Aspekte. Das Rechnungsmodell ist eingebettet in ein ganzes Bündel von Instrumenten, die der Staatsführung dienen. Die einzelnen Schnittstellen zwischen den Instrumenten sind zu definieren.

1.3 Projekt „Neues Bundesrechnungsmodell“

1.3.1 Ziel

Das Ziel dieses Projektes war es, unter Berücksichtigung von aktuellen nationalen und internationalen Entwicklungen ein Konzept zur Weiterentwicklung des heutigen Bundesrechnungsmodells zu erarbeiten.

Dabei wurden insbesondere auch die zukünftigen Rollen von Parlament, Regierung und Verwaltung explizit berücksichtigt. Das neue Modell soll die Probleme des heutigen Bundesrechnungsmodells vermeiden und insgesamt eine bessere finanzielle Steuerung und damit effektiveres und effizienteres Wirtschaften im Bund ermöglichen.

1.3.2 Projektorganisation

Folgende Projektorganisation wurde gewählt:

- **Projektleitung/Projektbearbeitung**:
  Das Institut für öffentliche Dienstleistungen und Tourismus (IDT-HSG) der Universität St. Gallen vertreten durch Prof. Dr. Kuno Schedler und Bernhard Knechtenhofer übernahm die Projektleitung und -bearbeitung. Dr. Terenzio Angelini vom Institut für Finanzwirtschaft und Finanzrecht (IFF-HSG) der Universität St. Gallen unterstützte dabei das IDT-HSG. Die Koordination sämtlicher Arbeiten erfolgte durch das IDT-HSG.
- **Lenkungsausschuss**:
  Das Projekt wurde von einem Lenkungsausschuss begleitet, der die politische Beurteilung der Ergebnisse des Projektes vornahm. Diesem Lenkungsausschuss gehörten an:
  - Frau Christine Beerli (Ständerätin BE)
  - Herr Peter Hess (Nationalrat ZG)
  - Herr Samuel Schmid (Ständerat BE)

© IDT-HSG

- **Fachbeirat** (im Sinne eines Sounding Board):
  Die fachlichen und technischen Aspekte dieses Projektes wurden mit diversen Fachleuten diskutiert. Für dieses Gremium stellten sich zur Verfügung (alphabetisch):
  - Herr Dr. Terenzio Angelini (IFF-HSG)
  - Herr Stephan Bachmann (PricewaterhouseCoopers)
  - Herr Andreas Baur (PricewaterhouseCoopers)
  - Herr Prof. Dr. Giorgio Behr (Präsident FER und Prof. Uni St. Gallen mit Spezialgebiet Rechnungslegung)
  - Frau Béatrice Fink (ArthurAndersen)
  - Herr Dr. Peter Probst (alt Direktor Eidgenössische Finanzkontrolle)
  - Herr Prof. Dr. Klaus Vallender (Prof. Uni St. Gallen mit Spezialgebiet Finanzrecht)
- **Ansprechpartner in der Eidgenössischen Finanzverwaltung**:
  Herr Erich Adamek (Vizedirektor) und Herr Urs Baumgartner waren für dieses Projekt die direkten Ansprechpartner innerhalb der Eidgenössischen Finanzverwaltung (EFV).
- **Ansprechpartner in der Eidgenössischen Finanzkontrolle**:
  Herr Kurt Grüter (Direktor) und Herr Michel Huissaud standen uns anlässlich von Sitzungen und auch auf dem schriftlichen Weg als Ansprechpartner zur Verfügung.

© IDT-HSG

2 Der Bund in einem sich verändernden Umfeld

2.1 Die Bundesverwaltung im Umbruch

Gesellschaft und Politik veränderten sich in den letzten Jahren wesentlich, und in den kommenden Jahren werden diese Veränderungen weiter anhalten. Die Ursachen für diesen stetigen Wandel, dem sich auch die Bundesverwaltung nicht entziehen kann, sind vielfältig.

Die Veränderungen sind politischer, gesellschaftlicher, rechtlicher, technologischer etc. Natur. Sie zeigen sich auch in der zunehmenden Verbreitung des Gedankenguts der wirkungsorientierten Verwaltungsführung in der Schweiz. Das Finanzmanagement als Schlüsselbereich innerhalb des Bundes unterliegt diesen Veränderungen natürlich ebenfalls. Eine vertiefte Reflexion darüber, gestützt auf welche Informationen die Prioritätensetzung im Finanzmanagement zu erfolgen hat, ist unausweichlich geworden.

2.2 Finanzmanagement im Leistungsstaat

Bis Ende des 20. Jahrhunderts herrschte eine Staatsidee vor, die man als „Leistungsstaat“ bezeichnen kann. Vom Staat wurde erwartet, dass er die von der Politik bestellten öffentlichen Leistungen weitgehend selbst erstellt. Typisch für diese Staatsidee sind Staatsbetriebe und grosse Verwaltungen, die eine enorm breite Palette hoheitlicher und nicht-hoheitlicher Leistungen selbst erstellen.

Eine solche Verwaltung kann (mit den bekannten Einschränkungen) und muss bis zu einem gewissen Grad bürokratisch geführt werden. Dies führt zu Orientierungsmustern bzw. Entscheidungsreflexen der Mitglieder dieser Organisationen, die als Regelorientierung und Kreditorientierung bezeichnet werden können. In Entscheidungssituationen suchen die Verantwortlichen nach vorhandener Normierung (Gesetze, Verordnungen, Regeln) und vorhandenen Krediten. Die Steuerung erfolgt dem entsprechend über die langfristige Regulierung und die kurzfristige Kreditsprechung.

Für die politische Steuerung bedeutet dies, dass es keine systematische Verbindung von Finanz- und Leistungsseite gibt wie in den privaten Unternehmungen, denn die Sachfragen werden in diesem Steuerungsmodell anhand bestehender Gesetze, Verordnungen und Regeln entschieden. Die Mittelzuweisung erfolgt Input-orientiert über Kredite und ist oft sogar gesetzlich festgelegt. Die politische Optik liegt – zumindest kurzfristig – auf der rein finanziellen Betrachtung; wobei selbst diese auf die Zahlungsströme reduziert werden kann angesichts der Tatsache, dass zwei Drittel der Ausgaben des Bundes Transferausgaben sind, die nicht mit einer direkten Leistungserstellung des Bundes verknüpft sind. Leistungsstaat bedeutet in diesem Fall, dass die Leistungserbringer (also beispielsweise die Kantone) für Effizienz und Effektivität zu sorgen haben und dass diese Verantwortung weitgehend delegiert werden kann.

© IDT-HSG

2.3 Finanzmanagement im Gewährleistungsstaat

Mit der Jahrhundertwende scheint sich ein neues Modell der Organisation staatlicher Institutionen zu etablieren: ein netzwerkartiges Geflecht von staatlichen, halbstaatlichen und privaten Institutionen, die gemeinsam an der Erfüllung öffentlicher Aufgaben arbeiten. Die Bundesverwaltung beschreitet mit ihren zunehmend dezentralen Strukturen genau diesen Weg. Weil sich der Staat – im Gegensatz zum neo-liberalen Konzept – dabei nicht aus der Verantwortung zurückzieht, übernimmt seine Verwaltung eine neue Funktion. Sie wird aktiver, organisierender und zielorientierter Teil eines Netzwerks zur Erfüllung öffentlicher Aufgaben. Ihre Rolle ist es, durch geeignete Formen des Netzwerkmanagements einen Service Public zu gewährleisten, der sich nicht in Strukturen, sondern in Leistungen gegenüber den Kundinnen und Kunden bzw. den Auftraggeberinnen und Auftraggebern der Verwaltung manifestiert.

Eine solche Verwaltung kann aber nur noch sehr beschränkt bürokratisch geführt werden. Netzwerke entstehen in aller Regel aus sozialer Interaktion. An die Stelle der Regel- und der Kreditorientierung treten daher neue Orientierungsmuster: Um komplexe Netzwerke in eine gewollte Richtung zu bewegen, ist es sinnvoll, ihnen bestimmte Wirkungen vorzugeben. Die *Leistungs- und Wirkungsorientierung* als Suche nach Zweckerfüllung ist damit der wichtigste „Entscheidungsreflex“ des Gewährleistungsstaates.

Für die finanzielle Führung des Bundes ist die Konsequenz, die sich daraus ergibt, von grosser Bedeutung: Detaillierte Kredite in den Budgets verlieren zunehmend ihr Gewicht angesichts der Ausrichtung an Wirkungen und Leistungen. Vielmehr geht es darum, mit dem Vorhandenen möglichst viel zu erreichen, d.h. eine optimale Kosten-Leistungsrelation zu erzielen. Die *Kosten- und Leistungsorientierung* löst damit die Kreditorientierung bis zu einem bestimmten Grad ab.

In den oben beschriebenen Netzwerkstrukturen müssen ausserdem zwei wesentliche Elemente staatlicher finanzieller Führung neu unterschieden werden:

a. der Staat als Eigentümer: hier geht es darum, die finanzielle Situation aus Sicht des Eigentümers abzubilden, inklusive unternehmerischer Risiken, die sich daraus für den Staat ergeben.

b. der Staat als Gewährleister: hier geht es darum, die finanziellen Konsequenzen aus der Bestellung öffentlicher Leistungen bzw. der Definition öffentlicher Aufgaben aufzuzeigen.

Als *Eigentümer* muss der Staat über den Zustand und die Entwicklung seines Vermögens und seiner Verpflichtungen im Bilde sein. Dazu benötigt er eine umfassende Konzernrechnungslegung, die eine Bilanz, eine Erfolgsrechnung, eine Mittelflussrechnung und einen Anhang mit Erläuterungen enthält.

Als *Gewährleister* muss der Staat über entscheidungsrelevante Informationen verfügen, die ihm das Netzwerkmanagement erst ermöglichen:

- Preis-Leistungs-Verhältnisse der verschiedenen Angebote bei Ausschreibungen, umfassend auch die eigenen Aufwendungen des Staates für das Kontraktmanagement;
- spezifische Kosten-Leistungs-Vergleiche für Auslagerungsentscheide (make-or-buy Entscheide);
- Gesamtaufwendungen für bestimmte Leistungsgruppen oder Aufgabenbereiche im Rahmen der politischen Kreditsprechung (Mittelzuweisung).

© IDT-HSG

2.4 Die neue Sicht: Unternehmerisches Denken im politischen Umfeld

Aus heutiger Sicht gilt es auf folgende Punkte speziell hinzuweisen:

- Die Aufgabenorientierung des Staates, die berechtigterweise als Unterschied zur Marktorientierung des privaten Unternehmens genannt wird, verpflichtet den Staat auf mittel- bis langfristige Erhaltung seiner Substanz. Dies bedingt, dass pro Aufgabenbereich festgelegt wird, welche (Infra-) Strukturen für die Aufgabenerfüllung notwendig sind. Diese bilden sodann das betriebsnotwendige Vermögen, in welches zu investieren ist. Eine Amortisation dieser zu aktivierenden Investitionen erfolgt damit nicht im Hinblick auf Erträge (Return on Investment), sondern im Hinblick auf die Aufgabenerfüllung des Bundes.
- Die Verantwortung und damit die Kompetenz für Investitionen kann an zwei verschiedenen Orten angesiedelt werden: beim Bundesrat in seiner Rolle als Eigentümer, oder bei den Ämtern in ihrer Rolle als Unternehmer und Leistungserbringer. Diese Frage wird noch zu diskutieren sein.
- Mit der breiteren Akzeptanz, die die Wirkungsorientierte Verwaltungsführung auch im Bund findet, wird die Möglichkeit geschaffen, vermehrt die bisher inputorientierte Betrachtung in den Hintergrund zu rücken. Neu sollte die Budgetierung und die Kontrolle aufgrund von Produktgruppen- und Programm-Budgets mit den entsprechenden Abrechnungen quasi aufgabenbezogen erfolgen. Dies hätte weitreichende Folgen wie beispielsweise die Ergänzung der heutigen Finanz- durch eine Aufgabenplanung, oder neu würde die Prioritätensetzung aufgrund von Leistungen und Wirkungen erfolgen etc.
- Eine reine Mittelflussbetrachtung ist für die politische Steuerung im Bund ein zu enger Blickwinkel. Ein breiterer Fokus, welcher ausgehend von der Erfolgsrechnung die finanzielle Lage des Staates insgesamt betrachtet, muss in Zukunft als Informationsgrundlage herangezogen werden.

  Im finanziellen Ausweis des Bundes sind, als Folge des oben beschriebenen unternehmerischen Denkens, die Investitionen konsequent zu aktivieren. Dies hätte in einer Übergangsphase den Effekt, dass durch die Aktivierung der Aufwand in der Erfolgsrechnung gegenüber der heutigen Cash mässigen Betrachtung in der Finanzrechnung zurückgehen würde. Längerfristig scheint der nicht beeinflussbare Anteil der Aufwendungen in der Erfolgsrechnung jedoch zuzunehmen, da neu die jährlichen Abschreibungen in der Erfolgsrechnung erscheinen. Dies ist jedoch nichts anderes als das wahrheitsgemässe Abbild der Realität. Die Erkenntnis darüber sollte richtigerweise im Parlament dazu führen, den Schwerpunkt der Interventionen auf die mittelfristige Steuerung zu verlagern und die jährliche Optik weniger zu gewichten.

Daraus lässt sich ableiten, dass für die politische Steuerung die Beeinflussbarkeit der Aufwendungen eine wichtige Informationsgrundlage darstellt. Viele Ausgaben sind gesetzlich gebunden, und der entsprechende Handlungsspielraum ist in der kurzen Frist sehr klein. Daher ist zu prüfen, ob es möglich ist, im Voranschlag zwischen jährlich beeinflussbaren, mittelfristig beeinflussbaren und langfristig beeinflussbaren Aufwendungen zu unterscheiden. Damit entstünde eine Art zeitliche Schichtung des Voranschlags bzw. des Finanzplans.

© IDT-HSG

2.5 Handlungsbedarf im Finanzmanagement des Bundes

Vor dem oben beschriebenen Hintergrund zeichnet sich Handlungsbedarf zum einen im Rechnungswesen und zum andern in der Rechnungslegung des Bundes ab.

Das Rechnungswesen sollte auf die neuen Aufgaben und die neue Struktur des Bundes ausgerichtet sein. Die heutige Staatsrechnung des Bundes unterscheidet sich wesentlich von einem Ausweis der finanziellen Lage in der Privatwirtschaft. Das heutige Bundesrechnungsmodell ist kein kontinuierliches bruchfreies System, weil in der Verwaltung zunehmend das Rechnungswesen nach privatwirtschaftlichen Gesichtspunkten geführt wird, der Ausweis in der Staatsrechnung hingegen nach anderen Aspekten (Zahlungsein- und -ausgänge) erstellt wird. Das Bundesrechnungsmodell sollte hinsichtlich dieses „Systembruchs“ überdacht werden, da dieser zu einem Informationsverlust führt, anstatt zu einem Informationsgewinn.

In der Rechnungslegung des Bundes stellen verschiedene Exponenten (inkl. die Eidg. Finanzkontrolle) immer wieder fest, dass ein Mangel an klaren Standards besteht. Dies gilt allerdings in vergleichbarem Ausmass auch für die Kantone und Gemeinden. Dieses Defizit kann durch die Formulierung von einheitlichen Standards – vergleichbar mit jenen der FER oder der IFAC-PSC – behoben werden. Schliesslich sollte versucht werden, mit der Rechnungslegung vermehrt die Informationsbedürfnisse der Politik wie auch des Managements zu befriedigen.

© IDT-HSG

3 Das Rechnungswesen

Das Rechnungswesen in der Privatwirtschaft wie auch bei der öffentlichen Hand ist eine komplexe Materie. Da nicht allen Leserinnen und Lesern des vorliegenden Berichtes die diversen Fachbegriffe und die Zusammenhänge gleich präsent sind, werden in diesem Kapitel die wichtigsten Bezeichnungen und Eigenschaften des privaten und des öffentlichen Rechnungswesens kurz dargelegt. Dies trägt zu einer gemeinsamen Diskussionsbasis bei und mit diesem Hintergrund werden die diversen Forderungen, welche im Kapitel fünf dargestellt sind, zudem besser verständlich.

3.1 Das Rechnungswesen in der Privatwirtschaft[4]

3.1.1 Allgemein

Das privatwirtschaftliche (wie auch das öffentliche; siehe dazu weiter unten) Rechnungswesen ist ein umfassendes Dokumentations- und Informationssystem und entsprechend ein wichtiges Instrument der Unternehmensführung. Es erfasst, ordnet und verarbeitet Daten zu Informationen in einer Organisation zur:

- **Dokumentation:** Jeder Geschäftsvorfall wird im Rechnungswesen lückenlos dokumentiert. Diese Dokumentation liefert anschliessend die Grundlage für die weiteren Zwecke des Rechnungswesens.
- **Kontrolle:** Die Kontrolle u.a. durch das Rechnungswesen soll sicherstellen, dass die Organisation die gesetzten Ziele erreicht. Das Rechnungswesen dient also der Kontrolle ex post aber auch der laufenden Steuerung.
- **Periodische Darstellung der Vermögens- und Ertragslage:** Die periodisch erstellten Abschlussrechnungen stellen für die verschiedenen Anspruchsgruppen die Vermögens- und Ertragslage der Organisation dar. Aufgrund dieser Informationen fällen die verschiednen Anspruchsgruppen die diversen Entscheidungen.
- **Rechenschaftsablage:** Mit der periodischen Berichterstattung gegenüber den verschiedenen internen und externen Informationsberechtigten legt die Unternehmensleitung Rechenschaft über die ihr anvertrauten Vermögenswerte ab.
- **Entscheidungsvorbereitung:** Mit dem Rechnungswesen werden Informationen aufbereitet, die für Planungsrechnungen und Entscheidungsvorbereitungen herangezogen werden.

Die einzelnen zu erfassenden finanziellen Vorgänge werden unterschieden in:

- erfolgswirksam, bzw. erfolgsneutral/-unwirksam;
- liquiditätswirksam, bzw. liquiditätsneutral/-unwirksam.

Die durch das Rechnungswesen erfassten Daten werden zu Informationen verarbeitet, die

4 Das Schwergewicht des Projektes liegt auf dem öffentlichen Rechnungswesen, daher ist dieses Kapitel zum Rechnungswesen in der Privatwirtschaft absichtlich sehr knapp gehalten. Detaillierte Ausführungen zum Rechnungswesen in der Privatwirtschaft sind u.a. in folgenden Schriften zu finden: TREUHAND-KAMMER (1998); BOEMLE, M. (1996); BEHR, G. (1999).

© IDT-HSG

ihrerseits die Basis bilden für Entscheide bei der Führung der Organisation, für die Beurteilungen von Prozessen und Zuständen allgemein. Dabei müssen selbstverständlich finanzielle wie auch nicht finanzielle Informationen berücksichtigt werden.

Je nach Grösse und Komplexität der Unternehmung umfasst das Rechnungswesen: die Finanzbuchführung, die Rechnungslegung, die Betriebsabrechnung und Kalkulation, die Planungsrechnung (Budgets), die Statistik und andere besondere Einzeluntersuchungen (Investitionsrechnung, Wertanalysen etc.).

Für die einzelnen Informationen der Unternehmung gibt es interne Interessenten (z.B. Unternehmensleitung oder Mitarbeiter) und externe Interessenten (z.B. Kapitalmarkt, Öffentlichkeit, Gewerkschaften usw.). Dementsprechend muss das Rechnungswesen Daten für die verschiedenen Interessenten erfassen. Dabei wird grundsätzlich unterteilt in ein externes (financial accounting) und ein internes Rechnungswesen (management accounting). Das externe Rechnungswesen dient der Erfassung und Darstellung aller finanziell relevanten Beziehungen zwischen der Unternehmung und ihrer Umwelt, während das betriebliche oder interne Rechnungswesen in die einzelnen Systemteile der Unternehmung greift.

Da auf der Grundlage des Rechnungswesens wichtige Entscheide getroffen werden, muss das Rechnungswesen absolut verlässlich sein. Weiter muss die Darstellung der Informationen über die Zeit so stetig wie möglich erfolgen, damit Vergleiche zwischen einzelnen Perioden, Betrieben, Branchen etc. zuverlässig erfolgen können.

Aus all diesen Gründen wird das Rechnungswesen nach strengen Ordnungsgrundsätzen geführt. Die heute allgemein anerkannten Grundsätze ordnungsmässiger Buchführung (GoB) und die Grundsätze ordnungsmässiger Rechnungslegung (GoR) wurden ursprünglich durch die Lehre erarbeitet, sind aber heute eine Selbstverständlichkeit. Die Buchführung gilt z.B. als ordnungsmässig, wenn sie: vollständig, wahr, klar, à jour, systematisch, zweckmässig organisiert und nachprüfbar ist.

3.1.2 Standards

In der Schweiz ist im Rechnungswesen durch das Gesetz nur wenig vorgegeben[5]. Daher nehmen Standards im Rechnungswesen und in der Rechnungslegung in der Schweiz eine besondere Stellung ein.

Standards sind freiwillig einzuhaltende Normen. Sie füllen zum Teil die grossen gesetzlichen Freiräume im Rechnungswesen und in der Rechnungslegung aus. Zwischen den gesetzlichen Vorschriften, den Lehrmeinungen und den Empfehlungen der Praxis nehmen die Standards quasi eine Zwischenstellung ein. Die Standards tragen viel zu einem transparenten und über mehrere Perioden gut vergleichbaren finanziellen Abschluss bei.

In der Praxis haben sich Standards zur Rechnungslegung weitgehend durchgesetzt, da einerseits die Aufsichtsbehörden von Börsen oft Bestimmungen für kotierte Gesellschaften im Bereich der Rechnungslegung erlassen und sich dabei an Standards wie IAS (International Accounting Standards) oder FER (Kommission für Fachempfehlungen zur Rechnungslegung) anlehnen und andererseits der Kapitalmarkt eine transparente und nach anerkannten Standards erstellte Rechnungslegung entsprechend honoriert.

---

5 Siehe dazu u.a. Schweizerisches Obligationenrecht Art. 957 - 964. Das Gesetz zur Rechnungslegung und Revision ist noch nicht in Kraft.

© IDT-HSG

International Accounting Standards IAS:[6]

International beschäftigt sich das IAS Komitee (IASC) als breit abgestützte unabhängige privatrechtliche Organisation mit dem Aufbau von Standards im Rechnungswesen und in der Rechnungslegung. Das Komitee hat sich zum Ziel gesetzt, eine international anerkannte Einheitlichkeit in den Rechnungslegungsgrundsätzen zu erreichen, welche von Unternehmen und anderen Organisationen in der ganzen Welt bei Jahresabschlüssen benutzt werden. Im IASC sind über 100 Länder vertreten. Zur Zeit sind 34 Standards gültig und verabschiedet, weitere Empfehlungen werden in naher Zukunft folgen[7].

Fachempfehlungen zur Rechnungslegung (FER):[8]

Die Schweizer Standards zur Rechnungslegung (FER) sind analog den IAS von einem breit abgestützten Komitee aus Wirtschaft, Lehre, Politik etc. speziell für Unternehmen in der Schweiz entwickelt worden. Die bisher erschienenen 18 FER Standards (Stand 1. Januar 2000) werden in naher Zukunft durch weitere Standards ergänzt.

Die FER sind so konzipiert, dass sie nicht im Widerspruch zu den international anerkannten International Accounting Standards (IAS) stehen; die FER sind vielmehr eine Anpassung der IAS auf die spezifischen Verhältnisse in der Schweiz.

Den definitiven Durchbruch im Markt erzielten die FER mit der Einführung des neuen Kotierungsreglements an der Schweizer Börse. Die Rechnungslegungsvorschriften im Kotierungsreglement basieren auf den Fachempfehlungen zur Rechnungslegung.

3.2 Das Rechnungswesen bei der öffentlichen Hand[9]

3.2.1 Zweck und Ziel

Ähnlich wie in der Privatwirtschaft muss das Rechnungswesen der öffentlichen Hand ebenfalls für verschiedenste Interessenten Daten erfassen, ordnen, verarbeiten und darstellen. Dabei geht es ganz allgemein um die Bereitstellung von nachfragegerechten Informationen über die Tätigkeit der öffentlichen Hand, damit eine politische Willensbildung und eine Führung des Staates überhaupt möglich wird. Den Entscheidungsträgern müssen Informationen zur Erfüllung von Dokumentations-, Dispositions-/Führungs-, Informations- und Kontrollaufgaben zur Verfügung gestellt werden. Mögliche Nachfrager nach Informationen aus dem staatlichen Rechnungswesen sind Regierungsmitglieder, Parlamentarier,

---

6 Siehe auch http://www.iasc.org.uk. Dort kann auch der Wortlaut der einzelnen Standards nachgelesen werden.

7 Die Standards von IAS sind fortlaufend nummeriert von 1 bis 39. Da aber 5 Standards (Nr. 3, 5, 6, 9 und 13) durch Überarbeitung und Anpassung von anderen Standards abgelöst wurden, ist die absolute Anzahl gültiger IAS Standards heute bei 34.

8 Siehe auch TREUHAND-KAMMER (1999); BEHR, G. (1999) diverse Beträge; http://www.fer.ch.

9 Für detaillierte Ausführungen zum öffentlichen Rechnungswesen siehe Botschaft zum FHG, 1988; LÜDER, K. (1991/1); LÜDER, K. (1991/2); BREDE, H. / BUSCHOR, E. (1993) oder REICHARD, C. (1999).

© IDT-HSG

Beamte, Steuerzahler, Finanzaufsicht, Bürger, andere Dienststellen der öffentlichen Verwaltung, diverse Verbände etc. Mit möglichst hoher Transparenz soll die Berichterstattung durch das Rechnungswesen für die Entscheidungsträger so verständlich wie möglich sein. Das Rechnungswesen leistet somit einen Beitrag zur Erfüllung der öffentlichen Aufgaben.

Ein staatliches Rechnungswesen soll primär konkrete Informationen zur Erreichung von Zielen in den drei folgenden Bereichen liefern:

- **Leistungswirtschaft:** Das Rechnungswesen muss betriebswirtschaftliche Informationen liefern. Es muss beispielsweise aus dem Rechnungswesen hervorgehen, ob die Grundsätze der Wirtschaftlichkeit und Sparsamkeit im Staatshaushalt eingehalten wurden.
- **Finanzwirtschaft:** Das Rechnungswesen muss Informationen liefern, die eine Beurteilung der Aufgabenerfüllung und der finanziellen Situation des Gemeinwesens ermöglichen.
- **Gesamtwirtschaft:** Schliesslich muss das öffentliche Rechnungswesen auch volkswirtschaftliche Informationen bereitstellen. Politisch sind volkswirtschaftliche Vergleichsgrössen wichtige Kennziffern, um die Auswirkungen des staatlichen Handelns auf eine Volkswirtschaft beurteilen zu können.

3.2.2 Funktionsnotwendige Informationen für Parlament, Regierung und Verwaltung[10]

3.2.2.1 Funktionen von Parlament, Regierung und Verwaltung stehen im Zentrum

Das Bundesrechnungsmodell muss den Anforderungen von Legislative, Exekutive und Verwaltung gleichermassen gerecht werden. Massgebend sollten dabei die Anforderungen sein, die sich aus dem Rollenverständnis von Parlament, Exekutive und Verwaltung ergeben.

Die zentrale Fragen lauten also:

- Welche Funktionen müssen Parlament, Regierung und Verwaltung in unserem politischen System wahrnehmen?
- Welche Informationen benötigen die verschiedenen Akteure, damit sie diese Funktionen wahrnehmen können?
- Schliesslich, was uns im Zusammenhang mit diesem Bericht besonders interessiert, welche Informationsbedürfnisse können durch das Rechnungswesen der öffentlichen Hand befriedigt werden?

10 Für diesen Abschnitt wurde insbesondere der Lenkungsausschuss und einige weitere Parlamentarier befragt, grundsätzlich werden aber die funktionsnotwendigen Informationen aus den jeweiligen Funktionen theoretisch abgeleitet.

© IDT-HSG

Das politische System der Schweiz ist mit zahlreichen anderen Systemen (Umwelt, Gesundheit, Wissenschaft usw.) verknüpft[11]. Die Hauptorgane im politischen System der Schweiz sind Parlament, Regierung und Verwaltung[12]. Alle Akteure haben bestimmte Funktionen, Aufgaben und Interessen. Wie im Kapitel zwei ausgeführt wurde, haben sich die Funktionen und Aufgaben im Zeitverlauf teilweise verändert.

In der nachfolgenden Grafik sind beim jeweiligen Organ nur diejenigen Aufgaben und Funktionen aufgeführt, die auch einen wesentlichen Bezug zum Rechnungswesen und zum Rechnungsmodell des Bundes haben (sollen).

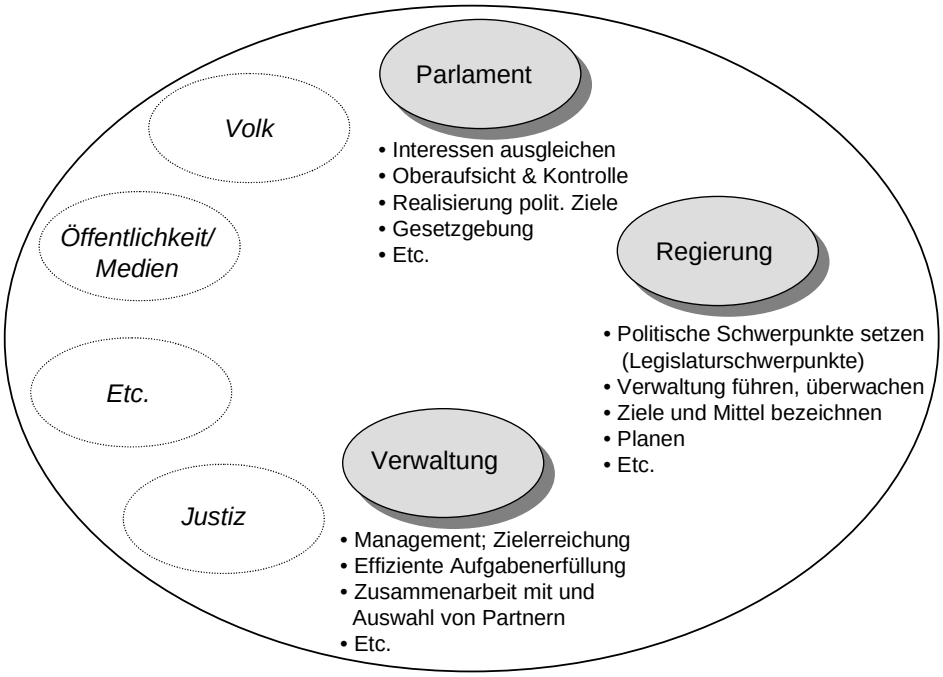


Abbildung 1: Politische Organe mit ihren wichtigsten Funktionen

Parlament

Die Hauptfunktion der Politik besteht darin, Entscheide für die Allgemeinheit verbindlich zu machen. Dies erfolgt primär auf dem Weg der Normierung über Verfassung und Gesetze. Dieser Funktion vorgelagert ist die Vertretung verschiedenster Interessen in den politischen Gremien. Das Eidg. Parlament ist im Idealfall ein Spiegel der pluralistischen Interessen der Schweiz; seine Mitglieder haben die Funktion, die Interessen ihrer Wählerinnen und Wähler zu vertreten und in ihrem Auftrag nach tragfähigen Lösungen für die Gesellschaft zu suchen.

Weiter muss das Parlament nicht nur seine ureigene Funktion der Gesetzgebung erfüllen, sondern auch der Oberaufsicht sowie der Kontrolle über die verschiedenen Akteure im Staat nachkommen.

---

11 Der Systemansatz für das politische System der Schweiz ist u.a. in GABRIEL, J.M. (1997), erläutert. Grundsätzliche Ausführungen zur Systemtheorie finden sich etwa in WILLKE, H. (1998) oder WILLKE, H. (1992).

12 In einer erweiterten Perspektive müssten natürlich auch die Justiz, die Bürger, die Verbände etc. berücksichtigt werden.

© IDT-HSG

Regierung

Die Regierung ihrerseits hat die primäre Aufgabe die politischen Schwerpunkte zu setzen. Dabei geht es beispielsweise darum, die Bereiche festzulegen, auf denen innerhalb einer Legislaturperiode das Hauptaugenmerk von Parlament, Regierung und Verwaltung gerichtet sein soll.

Weiter muss die Regierung mit dem notwendigen Detaillierungsgrad die Ziele und Mittel bezeichnen sowie allgemein die Verwaltung führen und überwachen.

Als Schnittstelle zwischen Parlament und Verwaltung kommt der Regierung die wichtige Aufgabe der Planung und Koordination zu. In dieser Funktion bereitet sie z.B. für die Politik die Gesetze vor.

Verwaltung

Die Verwaltung muss die Ziele erreichen und die Aufgaben erfüllen, die ihr von Parlament und Regierung vorgegeben werden. Dazu muss sie über Managementqualitäten verfügen, d.h. in ihrem System muss die Verwaltung gestalten, lenken und entwickeln.

Teilweise werden die Ziele und Aufgaben nur mit den entsprechenden Partnern zu erreichen sein. Der Verwaltung kommt daher die Funktion zu, diese Partner zu evaluieren, mit diesen zusammenzuarbeiten und diese auch zu überwachen (sog. Kontraktmanagement).

3.2.2.2 Informationsbedürfnisse

Ausgehend von den Aufgaben und den Zuständigkeiten ergeben sich in einer logischen Konsequenz die Informationsbedürfnisse der einzelnen Organe im Staat.

Es ist darauf zu achten, dass jeder Akteur genau die für ihn notwendige Information erhält, aber nicht unbedingt viel mehr, denn sonst entsteht die bekannte Situation von Informationsüberfluss, in der ein Akteur die für ihn relevante Information mühsam herausfiltern muss.

Viele Informationsbedürfnisse von Parlament, Regierung und Verwaltung können durch das öffentliche Rechungswesen befriedigt werden. Wer in erster Linie welche Art von Information benötigt, soll folgende Grafik schematisch verdeutlichen:

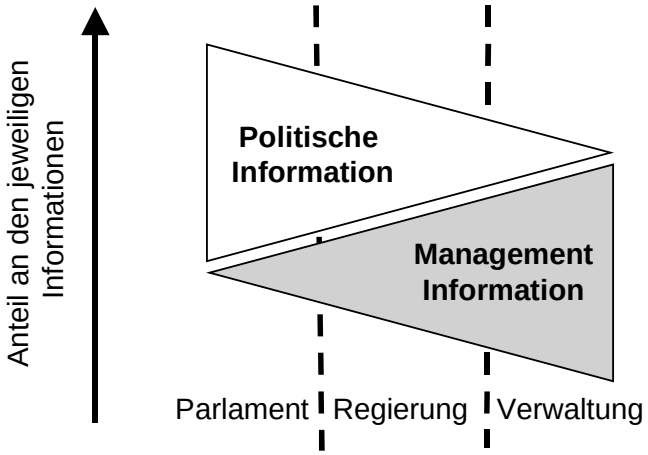


Abbildung 2: Anteil an den verschiedenen Informationen für Parlament, Regierung und Verwaltung

© IDT-HSG

Parlament

Um seine Aufgaben erfüllen zu können, benötigt das Parlament in erster Linie politisch relevante Informationen. Diese müssen dabei nicht unbedingt tagesaktuell sein.

Managementinformationen über Details wie z.B. die Kosten einer Büromaterialbeschaffung

sind für die Mitglieder des Parlamentes wenig relevant. Hingegen kann eine Übersicht über die finanzielle Lage des Landes, eine Zusammenstellung der finanziellen Ströme zwischen den Gliedstaaten und dem Zentralstaat etc. beispielsweise für die Ausgestaltung eines Finanzausgleichs von grossem politischen Interesse sein.

Regierung

Die Regierung nimmt im Zusammenspiel von Politik und Management eine Mittelstellung ein; sie benötigt politische Information wie auch Managementinformation, letztere im Normalfall aber nicht im Detaillierungsgrad der Verwaltung.

Sie benötigt beispielsweise zur routinemässigen Führung und Überwachung der Verwaltung keine detaillierten Managementinformationen. Hingegen muss sie auf spezielle Anfragen aus dem Parlament die nötigen Auskünfte auch über detaillierte Managementinformationen geben können. Auf der politischen Seite benötigt die Regierung die Informationen, um die politischen Schwerpunkte einer Legislaturperiode setzen zu können.

Der Informationsbedarf der Regierung ist also situativ, je nach Art der zu erfüllenden Aufgabe.

Verwaltung

Die Verwaltung benötigt, um ihre Aufgaben zu erfüllen und die Ziele zu erreichen, hauptsächlich Managementinformationen und eher wenig politische Informationen.

Die Informationsbedürfnisse der öffentlichen Verwaltung sind mit den Informationsbedürfnissen in privaten Unternehmungen vergleichbar. Beispielsweise interessiert sich die Verwaltung eher für die genaue Kostenstruktur eines Amtes als für die Veränderungen von Zahlungsströmen zwischen den Gliedstaaten.

Die Managementinformationen müssen für die Verwaltung relativ rasch zur Verfügung stehen.

3.2.2.3 Deckung dieser Informationsbedürfnisse aus dem Rechnungswesen

Parlament

Um die oben beschriebenen Informationsbedürfnisse abzudecken, reicht ein reines nach privatwirtschaftlichen Gesichtspunkten ausgerichtetes Rechnungsmodell nicht aus.

Die Mitglieder im Eidg. Parlament benötigen sehr spezifische Informationen aus dem Rechnungswesen, um ihre Funktionen erfüllen zu können. Beispiele können sein:

- Zur Prioritätensetzung innerhalb der Aufgabenpalette des Bundes benötigt das Parlament Informationen über Aufwendungen pro Aufgabenbereich (also sog. Produktgruppenbudgets und Programmbudgets bzw. entsprechende Abrechnungen).
- Zur Beurteilung der Leistungsfähigkeit der Bundesverwaltung benötigt das Parlament Kennzahlen über die Effizienz der Aufgabenerfüllung (z.B. Kosten-Leistungs-Relationen)

© IDT-HSG

und über die Zielerreichung im leistungswirtschaftlichen Bereich (Leistungs- und Wirkungsindikatoren). Dabei ist eine politisch relevante Auswahl der Leistungs- und Wirkungsinformationen pro Aufgabenbereich vorzunehmen, um die Zielerreichung im leistungswirtschaftlichen Bereich beurteilen zu können.

- Zur Beurteilung der notwendigen strategischen Entscheidungen (z.B. Investitionsentscheide) benötigt das Parlament Informationen über kurz-, mittel- und langfristige Entwicklungen, d.h. Informationen aus einer zeitlich geschichteten Aufgaben- und Finanzplanung (3 - 5 Jahre). Die unterschiedliche zeitliche Beeinflussbarkeit der Aufgaben und Finanzen des Bundes ist bei der Abschätzung der Gestaltungsmöglichkeit ein wesentlicher Faktor - und diese zeitliche Komponente muss das neue Rechnungsmodell abbilden. Hier können Informationen wie beispielsweise Hinweise über die Entwicklung der Aufgabenmenge oder eine Übersicht über den Wert der bundeseigenen Infrastruktur pro Aufgabenbereich etc. von Interesse sein. Mit diesen Informationen kann das Parlament das Potenzial der zukünftigen Aufgabenerfüllung abschätzen, und aufgrund von diesen Informationen soll das Parlament Vorstösse oder Massnahmen einleiten.
- Zur Ausübung der Oberaufsicht über selbständige und unselbständige Betriebe und Bereiche des Bundes, müssen Informationen zur finanziellen Situation der einzelnen Betriebe dem Parlament zugänglich gemacht werden.
- Weiter benötigen die Parlamentsmitglieder volkswirtschaftliche Vergleichszahlen aus dem In- und Ausland, z.B. Informationen über Transfers im Verhältnis von Bund zu Kantonen bzw. zwischen den Kantonen etc.
- Bei der Planung, bei den Entscheidungen über einzelne Programme sowie zur deren nachträglichen Beurteilung benötigen die Parlamentsmitglieder eine Übersicht über die finanzielle Lage des Staates. Diese Übersicht sollte die finanziellen Verhältnisse möglichst getreu, d.h. vollständig, zutreffend und verständlich wiedergeben.
- Um einen Überfluss an Informationen zu vermeiden, würde sich evtl. eine Zweiteilung der Informationen aus dem Rechnungswesen anbieten. Zum einen würden routinemässig gewisse Informationen erhoben und ausgewiesen und zum andern könnten, auf spezifischen Wunsch des Parlamentes einmalig z.B. für Projekte, gewisse Informationsbedürfnisse separat abgedeckt werden.

Das Schwergewicht der Information an das Parlament sollte ganz bewusst auf einer politischen und volkswirtschaftlichen Betrachtungsweise liegen, wobei durch gezielte Information (z.B. Indikatoren) auch die Aufgabenerfüllung nachgewiesen werden sollte.

Das Eidgenössische Parlament soll sich bewusst mit den grundsätzlichen Aufgaben und Ausrichtungen des Staates befassen können und somit die Initiative, die in den letzten Jahren zunehmend von der Verwaltung ausgegangen ist, vermehrt zurückgewinnen.

Regierung

Damit die Regierung ihre Funktion als „Übersetzerin“ zwischen Parlament und Verwaltung wahrnehmen kann, aber auch als Instanz zur strategischen Verwaltungsführung, bedarf sie primär folgende Informationen:

- Detailliertere Führungsinformationen, insbesondere bezüglich ihrer Funktion als Eigentümerin der Bundesbetriebe (Beteiligungs-Controlling) sowie bezüglich ihrer Funktion als Leistungskäuferin (Produktgruppen und Programme).

© IDT-HSG

- Für ein entsprechendes Controlling muss die Regierung stets den aktuellen Erfüllungsgrad der Aufgaben- und Finanzplanung aus den Departementen kennen. Damit bei grossen Abweichungen vom Plan die Regierung auch entsprechend Einfluss nehmen kann, müssen solche auch zwischen den Berichtsperioden kommuniziert werden. Evtl. würde sich eine Art von Zwischenberichterstattung analog der Privatwirtschaft dafür eignen.
- Um allfällige Fragen aus dem Parlament beantworten zu können, wird die Regierung auch zukünftig auf detaillierte Informationen aus der Verwaltung zurückgreifen.

Verwaltung

Aus den oben formulierten Informationsbedürfnissen folgt, dass für die öffentliche Verwaltung eine Anlehnung an ein Rechnungswesen und ein Rechnungsmodell der Privatwirtschaft durchaus Sinn macht.

Speziell folgende Informationen muss das Rechnungsmodell für die Verwaltung liefern:

- Kosten- Leistungsinformationen;
- Leistungs- und Wirkungsrechnungen (Indikatorenrechnungen);
- Informationen aus einer führungsorientierte Teilkostenrechnung;
- Informationen zur Vermögensseite der Organisationseinheit, hier beispielsweise Angaben über Kreditoren/Debitoren wo dies sinnvoll ist, aber auch Informationen über die betriebsnotwendigen Anlagen;
- Verfügbare (Global-) Kredite und deren Ausschöpfung.

Ziel dieser Instrumente muss es sein, klare Verantwortlichkeitsbereiche in finanzieller und leistungswirtschaftlicher Hinsicht zu schaffen (sog. *Responsibility Centers*). Dies wird beispielsweise durch FLAG eindeutig unterstützt. An dieser Stelle wird darauf verzichtet, Details der Kosten-Leistungsrechnung aufzuführen, da dies Gegenstand eines laufenden Projektes der Bundesverwaltung ist.

3.2.3 Grundsätze und Standards

Die im Abschnitt zum Rechnungswesen in der Privatwirtschaft erwähnten Grundsätze ordnungsmässiger Buchführung (sog. GoB) gelten implizit auch für das Rechnungswesen der öffentlichen Hand, denn das Rechnungswesen, bzw. die Buchführung muss in beiden Systemen absolut verlässlich sein.

Standards des Rechnungswesens oder der Rechnungslegung, analog FER oder IAS, haben sich hingegen im öffentlichen Rechnungswesen (noch) nicht etabliert. Das öffentliche Rechnungswesen im internationalen sowie im nationalen Kontext ist geprägt von Einzellösungen, die sich zum Teil wesentlich unterscheiden und die die Vergleichbarkeit erschweren.

Verschiedene nationale und internationale Vereinigungen setzen sich mit dem öffentlichen Rechnungswesen, der entsprechenden Rechnungslegung, den Rechnungsmodellen etc. auseinander.

© IDT-HSG

3.2.4 Nationale und internationale Harmonisierung sowie Verbundrechnungen

National wie auch international sind die öffentlichen Haushalte zunehmend miteinander verknüpft. Um die Zusammenarbeit zwischen den Haushalten zu erleichtern und zuverlässige Vergleiche zwischen den einzelnen Haushalten erstellen zu können, ist international wie auch national eine möglichst weitgehende Harmonisierung anzustreben.[13] Das bedeutet konkret, dass bei einer Weiterentwicklung des heutigen Bundesrechnungsmodells auf das Rechnungsmodell der Kantone sowie auf internationale Entwicklungen unbedingt Rücksicht genommen werden muss.

Innerhalb des Rechnungsmodells dürfen die einzelnen Rechnungen nicht isoliert geführt bzw. erstellt werden, d.h. Ergebnisrechnung, Vermögensrechnung, Finanzrechnung und weitere Rechnungen müssen im Verbund geführt und durch die Entscheidungsinstanzen interpretiert werden; nur auf diese Weise können aussagekräftige Schlüsse gezogen werden.

3.2.5 Harmonisiertes Rechnungsmodell der Kantone

Das Rechnungsmodell der Kantone besteht aus einer Bestandesrechnung und einer Verwaltungsrechnung. Die Verwaltungsrechnung ihrerseits ist unterteilt in eine laufende Rechnung (ähnlich einer Erfolgsrechnung) und eine Investitionsrechnung, die Veränderungen im Verwaltungsvermögen laufend erfasst.

Vor mehr als 20 Jahren (1977) verabschiedete die Konferenz der kantonalen Finanzdirektoren die erste Auflage des Handbuches des Rechnungswesens der öffentlichen Haushalte. Dieses Handbuch empfahl damals die Einführung des HRM in den Kantonen und Gemeinden und legte im Sinne eines Muster-Modells Standards für dessen Handhabung fest. Inzwischen ist das HRM grundsätzlich bei allen Kantonen und den meisten Gemeinden eingeführt (Stand Frühling 2000).[14]

Die weite Verbreitung des HRM förderte die Transparenz und die Vergleichbarkeit der öffentlichen Haushalte massgeblich und trug damit zur Versachlichung der finanzpolitischen Diskussion in der Schweiz bei. Das Rechnungsmodell hat sich grundsätzlich bewährt, wenn auch aufgrund der föderalen Struktur diverse Schwächen des Modells offensichtlich sind[15].

Um diesen Schwächen zu entgegnen, macht sich die Konferenz der kantonalen Finanzdirektoren in verschiedenen Arbeitsgruppen und Kommissionen gegenwärtig Gedanken zur Weiterentwicklung des harmonisierten Rechnungsmodells.

---

13 Damit die Statistiken der EU wie auch des IMF möglichst zuverlässige Aussagen ermöglichen, haben beide Institutionen Vorschriften für die Erstellung ihrer Statistiken erlassen (EU Verordnung 2223/96 zum europäischen System Volkswirtschaftlicher Gesamtrechnungen, bzw. special data dissemination standard - http://dsbb.imf.org/).

14 Einen aktuellen Überblick über den derzeitigen Stand des HRM in den Kantonen gibt STADLER, M. (1999) in seinem 1999 erschienenen Buch ‚Öffentliches Rechnungswesen'.

15 Die Vergleichbarkeit wird so z.B. durch die bereits erwähnte unterschiedlichen Aktivierungsgrenzen für Investitionen beeinträchtigt oder die unterschiedlichen Abschreibungssätze, die zum Teil deutlich vom empfohlenen Minimalwert von 10 Prozent des Restbuchwertes abweichen, verunmöglichen zuverlässige Vergleiche. Eine entscheidende weitere Schwäche ist die uneinheitliche Weiterentwicklung des HRM durch einzelne Kantone aufgrund der Einführung von wirkungsorientierter Verwaltungsführung.

© IDT-HSG

3.2.6 Aktuelle internationale Trends

Die wichtigsten Organisationen, die sich international mit Rechnungswesen und Rechnungslegung befassen, sind die EU (Europäische Union), die IFAC-PSC (International Federation of Accountants - Public Sector Committee[16]), sowie die OECD und die UNO. Besonders die EU und die IFAC-PSC setzten sich in den letzten Jahren intensiv mit dem Thema Rechnungswesen und Rechnungslegung auseinander.

3.2.6.1 Europäische Union

Der Vergleich mit der EU ist insofern wichtig, als dass die Schweiz mit der EU, auch ohne Mitgliedschaft, stark verknüpft ist. Zudem werden die Konvergenzkriterien von Maastricht auch von der Schweiz oft zu Vergleichszwecken herangezogen.[17]

Die EU hat aber keine eigentlichen Vorschriften zum Rechnungswesen der einzelnen Mitgliedsländer erlassen. Im Gegensatz dazu bestehen für die Privatwirtschaft aufbauend auf den Richtlinien vier und sieben Vorschriften für die Rechnungslegung. Einzig in der Verordnung (EG) Nr. 2223/96 des Rates vom 25. Juni 1996 zum Europäischen System volkswirtschaftlicher Gesamtrechnungen sind einzelne Vorschriften für die Staatshaushalte der Mitgliedsländer zu finden. Diese Vorschriften werden besonders für die Finanzstatistik (z.B. zur Beurteilung der Erfüllung der Maastrichter Konvergenzkriterien) herangezogen.

3.2.6.2 Standards von IFAC-PSC[18]

Innerhalb eines mehrjährigen Projektes erarbeitete die Arbeitsgruppe IFAC-PSC internationale Standards für den öffentlichen Sektor in den Bereichen Rechnungswesen und Rechnungslegung (analog IAS der Privatwirtschaft). Es sind dies die ersten unabhängigen Standards für einzelne Länder.

Nach einer ausführlichen Diskussion entschloss sich das Komitee Standards für Accrual Accounting (Verbuchung bei der Entstehung der Forderung, d.h. nach Soll-Prinzip wie in der Privatwirtschaft) sowie für Cash Accounting (Verbuchung erst bei der Bezahlung der Forderung) zu erarbeiten. Das System des Accrual Accounting ist vergleichbar mit dem kaufmännischen Rechnungswesen, das Cash Accounting mit der Finanzrechnung des Bundes.

Die bis heute (1. Juni 2000) veröffentlichten acht Standards berücksichtigen die neusten internationalen Entwicklungen. Nachfolgend ein kurzer Überblick über die verschiedenen als definitive Fassungen veröffentlichten Standards[19]:

---

16 Das IFAC-PSC ist analog dem Komitee der IAS oder der FER ein breit abgestützter Ausschuss, der sich professionell mit den Aspekten des Rechnungswesens und er Rechnungslegung von Staaten befasst. In diesem Komitee sind auch Vertreter von einzelnen Staaten, von Weltbank, internationalem Währungsfonds etc. vertreten.

17 Siehe dazu z.B. Seite 5 der Botschaft zur Staatsrechnung 1998.

18 Das IFAC-PSC veröffentlicht viele Unterlagen auf dem Internet unter http://www.ifac.org/PublicSector/...
Der ETH-Bereich hat mit seinem ab 2000 neugestalteten Rechnungswesen und Berichterstattung Teile dieses Modells bereits umgesetzt.

19 Der Standard 9 beschreibt das finanzielle Rechnungswesen unter einem Cash Accounting Prinzip; dieser Standard ist erst als Entwurf veröffentlicht und wird daher in diesem Bericht noch nicht näher beschrieben.

© IDT-HSG

IPSAS 1 Darstellung des Abschlusses

In IPSAS 1 sind Zielsetzungen, Definitionen, Zweck, Verantwortlichkeiten, Umfang des finanziellen Ausweises etc. für das öffentliche Rechnungswesen einzelner Länder dargelegt. Grundsätzlich stellen die Bestimmungen Minimalanforderungen dar. Die Bestandteile der Rechnung, d.h. die Erfolgsrechnung, die Bilanz, die Mittelflussrechnung sowie der Anhang sind mit Beispielen illustriert. Die IPSAS orientieren sich an den privatwirtschaftlich ausgerichteten IAS, was beispielsweise bei der Struktur des finanziellen Ausweises oder bei der gestuften Erfolgsrechnung klar zum Ausdruck kommt.

IPSAS 2 Mittelflussrechnung

Die Mittelflussrechnung wird analog der Privatwirtschaft in die Teile Cash Flow aus betrieblicher Tätigkeit, Cash Flow aus Investitionstätigkeiten sowie Cash Flow aus Finanzierungstätigkeiten unterschieden. Mit dieser Darstellung ist eingängig ersichtlich, aus welchem Bereich welche Finanzströme für was geflossen sind. Hieraus lässt sich auch die Neuverschuldung ersehen.

IPSAS 3 Nettoüberschüsse oder Defizite in einer Periode, grundlegende Fehler und Änderungen in den Richtlinien des Rechnungswesens

In IPSAS 3 wird beschrieben, was genau zur Berechnung eines Überschusses oder Defizits herangezogen werden muss und welche Teile der Rechnung als ausserordentliche Posten ausgewiesen werden dürfen. Weiter ist festgelegt, wie mit neu entdeckten Fehlern aus früheren Perioden umgegangen werden muss. Zudem ist ausdrücklich festgehalten, dass Änderungen in der Art des Rechnungswesens ausgewiesen werden müssen.

IPSAS 4 Die Auswirkung von Änderungen bei Fremdwährungskursen

Im vierten Standard ist festgelegt, wie Transaktionen in fremder Währung und Tätigkeiten im Ausland im staatlichen Rechnungswesen abgebildet werden sollen.

IPSAS 5 Kreditkosten

Hier ist festgelegt, wie im Rechnungswesen die Kreditkosten berücksichtigt werden müssen und unter welchen Bedingungen allenfalls eine Kapitalisierung der Zinsen zulässig ist.

IPSAS 6 Konsolidierung und Rechnungswesen bei Beteiligungen

Der Standard 6 verlangt, dass der finanzielle Ausweis eines Landes über alle beherrschten Einheiten (controlled entities) postenweise konsolidiert werden muss. Die Staatsbetriebe sind beispielsweise gemäss diesem Standard innerhalb der Rechnung des Staates zu konsolidieren. Der Standard enthält auch Angaben zur finanziellen Kontrolle und Steuerung der Beteiligungen.

IPSAS 7 Rechnungswesen bei Investitionen in Beteiligungen

Wenn sich der Staat an Unternehmen beteiligt z.B. als Aktionär oder in ähnlicher Form, so ist für die Konsolidierung die Equity Methode anzuwenden. Im Standard 7 sind die Ausnahmen von dieser Regel beschrieben.

IPSAS 8 Rechnungsausweis bei Teilnahme an Joint Ventures

Im letzten Standard sind die Regeln aufgeführt für die Fälle, in denen sich der Staat an Joint Ventures beteiligt.

© IDT-HSG

Die Standards orientieren sich grundsätzlich an den für die Privatwirtschaft erstellten IAS. Sie sind u.a. durch den Einsitz von Weltbank und IMF im Komitee breit abgestützt. Zwar machen weder die Weltbank noch der IMF einzelnen Ländern Vorschriften für ein Rechnungsmodell. Beide Organisationen haben aber grosses Interesse an statistisch verlässlichen Daten. Damit die internationalen Statistiken des IMF einigermassen vergleichbar sind, hat der IMF Standards (oder Definitionen) für einzelne Schlüsselgrössen erlassen[20]. Jedes Land erhebt aber die Daten für die Statistiken selber.

Ein Bericht von Dr. Peter Probst mit dem Titel „Gedanken zur Modernisierung der Rechnungslegung und Berichterstattung beim Bund“ befasst sich intensiv mit den IFAC-PSC Standards und deren Anwendbarkeit beim Bund. Nachfolgend die stichwortartige Wiedergabe der wichtigsten Postulate von Dr. Peter Probst.

Probst kommt für das Bundesrechnungsmodell, wie es zukünftig aussehen könnte, zu folgendem Schluss:

- Konsequente Ausrichtung auf das Modell des „Accrual Accounting“;
- Berichterstattung nach IPSAS mit konsolidierter Erfolgsrechnung, Geldflussrechnung, Tresorerieausweis, Bilanz und Sonderrechnungen;
- Koordination von Betriebs- und Finanzbuchhaltung mit Einmalerfassung;
- Aggregation von Betriebs- und Finanzbuchhaltungen der Dienststellen auf Departements- und Bundesebene;
- Wo sinnvoll, Einführung des Systems FLAG (Führen mit Leistungsauftrag und Globalbudgetierung);
- Ausrichtung der Steuerung durch das Parlament auf die mittlere Frist (Finanzplan) und Aufwertung der Beratung der Staatsrechnung im Sinne einer Überprüfung der Zielerreichung;
- Förderung der Aus- und Weiterbildung der Finanzkommissionen im Hinblick auf den Umgang mit den neuen Möglichkeiten moderner Rechnungslegung;
- Rechnungslegung und Berichterstattung sollen grundsätzlich nach den IPSAS erfolgen, und Ausnahmen sind begründet offen zu legen;
- Im Subventionsbereich seien möglichst Leistungsaufträge mit den Transferzahlungen zu verbinden, wie dies im Neuen Finanzausgleich vorgesehen sei.

Einige dieser Forderungen sind durch die jüngsten Entwicklungen bei der Eidg. Finanzverwaltung weitgehend verwirklicht (siehe dazu das nächste Kapitel „Das heutige duale Bundesrechnungsmodell“ und im Anhang die Ausführungen unter dem Sichtwort Ausgangslage).

Bei der Erstellung des hier vorliegenden Modellvorschlags (siehe Kapitel fünf) wurden die genannten Elemente berücksichtigt.

---

20 Die Standards, bzw. die Definitionen der Schlüsselgrössen sind unter http://www.imf.org/external/standards/index.htm veröffentlicht.

© IDT-HSG

3.2.7 Zukünftige Entwicklungsmöglichkeiten des Rechnungsmodells

In Zukunft wird sich der Informationsbedarf der Akteure evtl. wieder etwas verschieben, daher muss bei einer Weiterentwicklung des heutigen Bundesrechnungsmodells darauf geachtet werden, dass die Entwicklungsmöglichkeit des Rechnungsmodells gewahrt bleibt.

Durch die tendenzielle Aufteilung der Informationsbedürfnisse von Verwaltung (Managementinformation) und Parlament (politische und volkswirtschaftliche Information) innerhalb des Rechnungsmodells, ist das Modell für weitere Entwicklungen grundsätzlich offen. Ein zusätzliches Informationsbedürfnis eines Organs kann befriedigt werden, indem der dann betroffene Teil des Rechnungsmodells ergänzt wird.

3.3 Gemeinsamkeiten und Unterschiede im Rechnungswesen der Privatwirtschaft im Vergleich zur öffentlichen Hand

3.3.1 Gemeinsamkeiten

Die Natur des Rechnungswesens der Privatwirtschaft ist derjenigen des öffentlichen Rechnungswesens prinzipiell sehr ähnlich. Die wichtigsten Gemeinsamkeiten sind:

- Beide Systeme dienen der Dokumentation, der Kontrolle, der periodischen Darstellung der Vermögens- und Ertragslage, der Rechenschaftsablage und der Entscheidungsvorbereitung und sind somit als umfassende Dokumentations- und Informationsquelle zur Führung der Organisation unerlässlich;
- Beide Systeme sind auf konkrete Entscheidungssituationen ausgerichtet. Sie gehen daher idealerweise vom Informationsbedarf der einzelnen Akteure aus;
- Die Verarbeitungsprozesse der Daten sind vergleichbar, d.h. Standardsoftware erleichtert in der Privatwirtschaft wie auch in der öffentlichen Verwaltung die Erfassung und Verarbeitung der Daten im Rechnungswesen wesentlich;
- Informationen werden in beiden Systemen zur Führung von produktiven Systemen benötigt. Die Informationsbedürfnisse als Entscheidungsgrundlagen der Verwaltung unterscheiden sich dabei kaum von denjenigen in einer Unternehmung. Dies ist besonders bemerkenswert, da in der Verwaltung, d.h. bei den einzelnen Ämtern und Betrieben auch die Daten für das Rechnungswesen erhoben werden;
- Die Privatwirtschaft wie auch die öffentliche Hand weisen ein starkes Bedürfnis nach Regelung der grossen Freiheiten im Rechnungswesen und der Rechnungslegung auf. Denn damit, d.h. mit Regelungen und Standards kann die Transparenz verbessert werden und dies fördert wiederum die Verständlichkeit und somit die Vergleichbarkeit. Weiter erleichtern solche Regelungen, bzw. Standardisierungen die Prüfung des Abschlusses erheblich. In der Privatwirtschaft haben sich Standards zum Rechnungswesen und zur Rechnungslegung wie FER oder IAS am Markt durchgesetzt, wogegen im öffentlichen Sektor solche Standards erst am Entstehen sind. Vor der Standardisierung gaben Fragen zur Bewertung, Aktivierung, Konsolidierung von Aktiven in der Bilanz etc. zu ausführlichen Diskussionen Anlass. Durch die Standardisierung des Rechnungswesens in der Privatwirtschaft konnten diese wie auch viele andere Fragen im Rechnungswesen der Privatwirtschaft weitgehend geregelt werden.
- Staat und Privatwirtschaft werden von potenziellen Kapitalgebern immer stärker miteinander verglichen. Jüngstes Beispiel ist die Einführung der Bonitätsbeurteilung von Ge-

© IDT-HSG

meinden durch verschiedene kreditgebende Banken. Dies löste zusätzlichen Druck in Richtung einer vergleichbareren Rechnungslegung aus.

- Auch von Seiten des politischen Umfelds wird vom Staat immer deutlicher erwartet, dass er seine Leistungen effizient und effektiv erbringt. Diese stärker ökonomisch ausgerichtete Sichtweise führt zu einem (neuen) Informationsbedarf über diese Kenngrössen, der durch privatwirtschaftliche Rechnungsmodelle gedeckt werden kann.

Insgesamt ist eine Tendenz festzustellen, dass sich das öffentliche Rechnungswesen – wie andere „typisch öffentliche“ Führungsinstrumente – immer stärker dem privatwirtschaftlichen angleicht.

3.3.2 Unterschiede

Allerdings weist das Rechnungswesen von privaten Unternehmen und staatlichen Institutionen in bestimmten Bereichen auch erhebliche Unterschiede auf, welche auf die Natur des Umfeldes zurückzuführen sind. Diese Unterschiede spiegeln sich letztlich in dem in Kapitel fünf vorgeschlagenen neuen Rechnungsmodell für den Bund wieder.

3.3.2.1 Bewertung der Leistungen

Ein weiterer wesentlicher Unterschied im Rechnungswesen der Privatwirtschaft zum Rechnungswesen in öffentlichen Gemeinwesen ist, dass der Output wie auch der Input des Staates in der Regel nicht durch den Markt bewertet wird. Der Steuerertrag des Staates hängt beispielsweise ebenso wenig wie die Gebühren von einem Marktpreis ab. Auch der Preis der inneren Sicherheit kann nicht auf dem Markt entstehen. Viele Leistungen des Staates verursachen nur Aufwand und generieren keinen direkten Ertrag. Eine produktbezogene Erfolgsbetrachtung macht damit oft keinen Sinn.

Somit stehen dem staatlichen Rechnungswesen nicht dieselben Vergleichsparameter wie dem privaten Rechnungswesen zur Verfügung. Die in der Form ähnlich dargestellten Zahlen müssen unterschiedlich interpretiert werden.

3.3.2.2 Unterschiedliche Rationalitäten

Eine der wichtigsten Abweichungen zum privatwirtschaftlichen Rechnungswesen sind die unterschiedlichen Rationalitäten von Politik und Management, die das Bundesrechnungswesen erfassen muss. Politische und unternehmerische Entscheide folgen unterschiedlichen Gedanken, sie beziehen unterschiedliche Zusammenhänge in ihre Erwägungen mit ein. Jede der beiden „Welten“ verhält sich aus ihrer Warte logisch, d.h. rational. In einer Demokratie gilt es zu verhindern, dass das Management (Verwaltung und zum Teil Regierung) seine Rationalität dem Parlament aufzwingt, denn dann würde letzteres seine Funktion nicht mehr erfüllen. Andererseits kann das Parlament seine Position gegenüber der Management-Rationalität nur behaupten, wenn es sich darin übt, auch in diesen Kategorien zu denken. Die Regierung ist – als politisch gewählte oberste Verwaltungsführung – die Grenzgängerin zwischen den beiden Rationalitäten. Sie übernimmt damit gleichsam die Übersetzerfunktion. Dieses Zusammenspiel zwischen Parlament, Regierung und Verwaltung soll die nachfolgende Grafik veranschaulichen. In der Grafik ist nicht nur die Integration der Rationalitäten aufgeführt, sondern jeweils auch die Instrumente zur Steuerung und Planung (links) sowie die Berichte und die Verarbeitung der Berichte (rechts).

© IDT-HSG

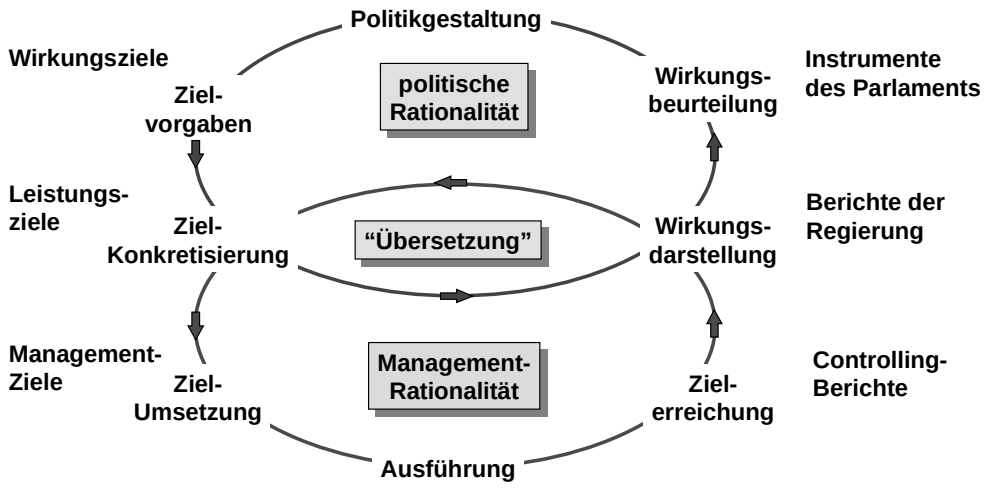


Abbildung 3: ***Integration von Politik und Management mit den jeweiligen Rationalitäten***
(Quelle: SCHEDLER, K. / PROELLER I. (2000), Seite 53)

3.3.2.3 Aufgabenerfüllung als primäres Ziel der Verwaltung

Das primäre Ziel der Verwaltung ist das Erfüllen einer Aufgabe. Das Ziel einer Unternehmung ist hingegen Gewinn zu erwirtschaften. Diese unterschiedliche Ausrichtung muss im Rechnungswesen berücksichtigt werden, indem die Mittelzuteilung zu den Aufgabenbereichen transparent gemacht wird.

3.3.2.4 Unterschiedliche Flexibilität von Input und Output

Private Unternehmen sind bezüglich Input und Output relativ flexibel, während beim Staat der Output durch Verfassung und Gesetze weitgehend vorgegeben ist und der Input, z.B. Steuern oder Arbeit (Personal), ebenfalls nicht als unbegrenzt variierbare Grösse betrachtet werden kann.

3.3.2.5 Finanz- statt Erfolgsbetrachtung

Im öffentlichen Rechnungswesen steht zur Zeit noch oft die Finanzrechnung im Zentrum der politischen Entscheidungsfindung. In der Privatwirtschaft hingegen wird ausgehend von der Erfolgsrechnung die finanzielle Lage mit Erfolgsrechnung, Bilanz, Mittelflussrechnung und Anhang umfassender beurteilt.

In der Finanzrechnung werden nur die zahlungswirksamen Vorgänge erfasst. Die Verpflichtungen werden grundsätzlich erst beim Zahlungszeitpunkt erfasst und die liquiditätsneutralen Aufwände wie z.B. Abschreibungen, latente Verpflichtungen etc. erscheinen nicht in der Rechnung. Dieses System wird auch als sogenanntes *Cash Accounting* bezeichnet. Cash Accounting war früher im staatlichen Rechnungswesen praktisch aller Länder die gängige Praxis.

© IDT-HSG

Seit einigen Jahren, ausgehend besonders von Staaten wie Neuseeland, USA, Grossbritannien, Kanada und anderen, sind verschiedene Länder dabei, auf ein kaufmännisches Rechnungswesen (sog. *Accrual Accounting*) umzustellen.

Die Privatwirtschaft kennt in ihrem kaufmännischen Rechnungswesen ausschliesslich das sog. Accrual Accounting. Beim kaufmännischen Rechnungswesen werden sämtliche Forderungen bei deren Entstehung verbucht, weiter werden auch die liquiditätsunwirksamen Vorgänge, wie Abschreibungen, Rückstellungen, latente Verpflichtungen etc. laufend berücksichtigt, da für die Entscheidungen grundsätzlich vom Erfolg ausgegangen wird. Das heisst nicht dass die Liquidität in der Privatwirtschaft unbedeutend wäre, die Liquidität ist aber nicht primäre Entscheidungsgrundlage wie bei der öffentlichen Hand, sondern eher als conditio sine qua non zu betrachten.

In der nachfolgenden Übersicht sind die Unterschiede, bzw. die Vor- und Nachteile von Cash- und Accrual Accounting nochmals tabellarisch zusammengefasst:

Accrual Accounting (analog dem kaufmännischen Rechnungswesen der Privatwirtschaft)	**Cash Accounting** (analog der heutigen Finanzrechnung des Bundes)
erfasst Zahlungsströme sowie Guthaben und Verpflichtungen	erfasst nur Zahlungsströme
fördert eher ressourcenorientiertes Denken	fördert eher inputorientiertes Denken
erfolgsorientiert mit Fokus auf Gewinn und Verlust	geldverbrauchsorientiert mit Fokus auf der Veränderung der Nettoverschuldung
international zunehmende Verbreitung	bisher international, besonders für Finanzstatistiken, oft verwendet (z.B. Maastrichter Kriterium)
fördert eine mittel- bis langfristige Orientierung	fördert eher eine kurzfristige Orientierung
besser verständlich für Personen mit Erfahrung in finanzieller Führung in der Privatwirtschaft	in reiner Form (!) einfacher zu verstehen
Vermögensteile wie z.B. Investitionen in die Infrastruktur werden aktiviert	Aktivierungen von Vermögensteilen machen keinen Sinn, da die Finanzrechnung politisches Steuerungsinstrument ist

Tabelle 1: Tabellarische Gegenüberstellung Accrual Accounting vs. Cash Accounting

© IDT-HSG

Das heutige Bundesrechnungsmodell ist in der Praxis eine Mischung aus Cash- und Accrual Accounting (sog. Modified Cash Accounting). Einerseits ist die Finanzrechnung die politisch wichtige Entscheidungsbasis, andererseits führt der Bund aber auch eine Erfolgsrechnung als Ergänzung.

Die Unterteilung in erfolgswirksame und erfolgsneutrale Bestandteile der einzelnen Geschäftsvorgänge wird erst in der, für den Bund politisch unbedeutenden, Erfolgsrechnung vorgenommen. Daher bezieht sich die periodengerechte Abgrenzung der für die politische Steuerung wichtigsten Rechnung auf den Zahlungsverkehr und nicht auf den Erfolg innerhalb einer Periode.

Die heutige Erfolgsrechnung des Bundes ist im Vergleich zur Erfolgsrechnung in der Privatwirtschaft unvollständig, denn z.B. latente Verpflichtungen und Rückstellungen werden in der Erfolgsrechnung des Bundes nicht konsequent berücksichtigt.

© IDT-HSG

4 Das heutige duale Bundesrechnungsmodell

4.1 Zusammenhänge und Funktionsweise

4.1.1 Dualität heute

Der Bund verfügt heute über ein sogenanntes duales Rechnungsmodell. Die Dualität besteht darin, dass auf der Ebene der Ämter, Dienststellen und Betriebe eine eigentlich nach kaufmännischen Grundsätzen ausgerichtete Rechnung geführt wird, für die politisch wichtige Finanzrechnung innerhalb der Staatsrechnung aber nur die zahlungswirksamen Vorfälle übernommen werden. Dieses zweigeteilte System mit zwei Kontenrahmen (KR 20 auf Stufe Amt / Dienststelle und auf Stufe Bund der Kontenrahmen der Staatsrechnung) wird auch als **duales Rechnungssystem** des Bundes bezeichnet[21].

4.1.2 Erfassung der Daten

Die Erfassung der Daten für die Staatsrechnung des Bundes stellt Abbildung 4 schematisch dar.

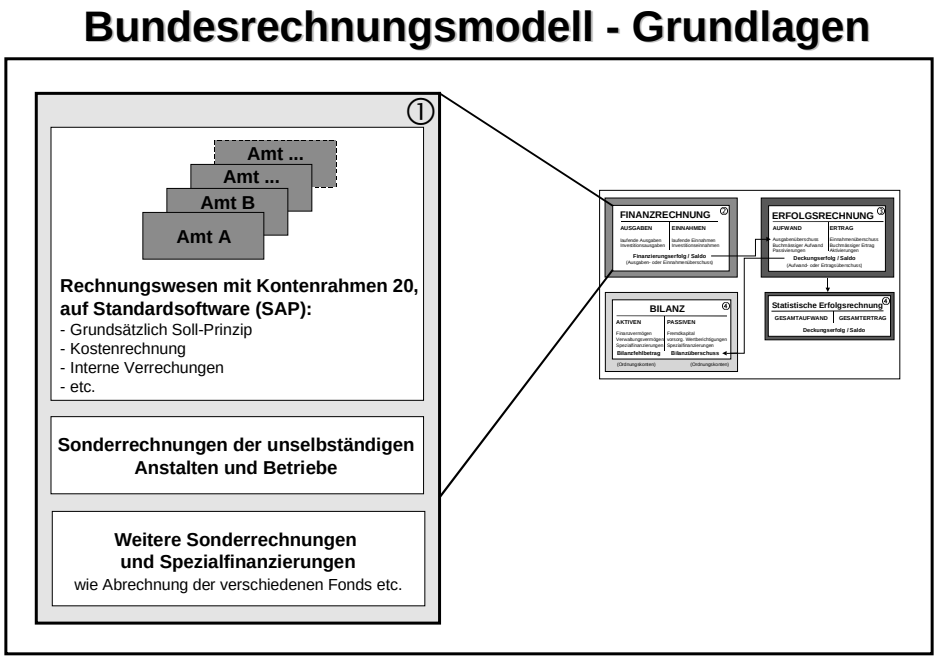


Abbildung 4: Dezentrale Erfassung der Daten im Rechnungsmodells des Bundes

① Jedes Amt und jede Dienststelle erfasst die Daten zur Buchhaltung selber. Diese Buchhaltungen werden auf einer Standardsoftware (SAP - Industriestandard) geführt und sind nach dem Kontenrahmen der kleineren und mittleren Unternehmen (KR 20) gegliedert. Das

21 Dabei muss aber beachtet werden, dass die Mehrheit der Ämter im Bund keinen Ertrag im privatwirtschaftlichen Sinne erwirtschaftet. Oft beschränkt sich die kaufmännische Optik auf die Kostenseite.

© IDT-HSG

Rechnungswesen ist heute grundsätzlich so konzipiert, dass Kostenrechnungen und interne Verrechnungen möglich sind.

Zur Zeit führt der Bund dieses System aber erst gerade ein. Die Einführung der Kostenrechnung für Informatik und Telekommunikation wird ca. im Jahre 2003 und die Einführung von SAP wird voraussichtlich im Jahre 2005 abgeschlossen sein.

4.1.3 Weiterverarbeitung und Ausweis der Daten

Aus der oben beschriebenen Erfassung fliessen die Daten in die Staatsrechnung, d.h. grundsätzlich in die Finanzrechnung ②.

Aus der Finanzrechnung ② wird dann der Finanzierungssaldo in die Erfolgsrechnung ③ übertragen, von da wird der Deckungserfolg in die Bilanz④ und in die statistische Erfolgsrechnung ④ übertragen.

Die Abbildung 5 verdeutlicht nochmals schematisch die Weiterverarbeitung und der Ausweis der erfassten Daten:

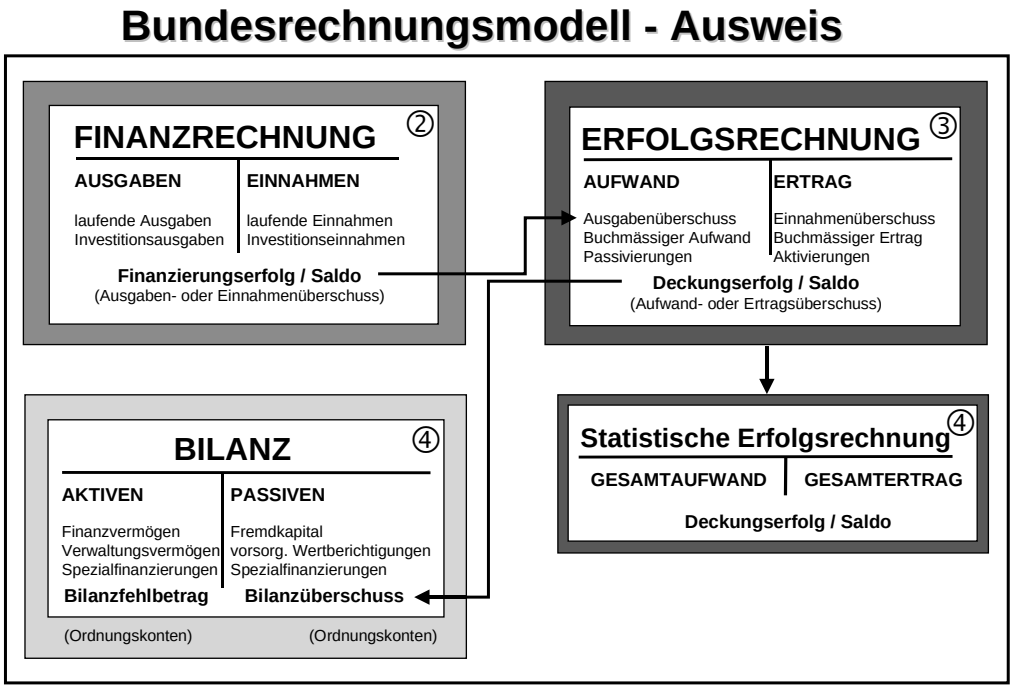


Abbildung 5: Schematische Darstellung des Rechnungsmodells des Bundes
(In Anlehnung an Botschaft zur Staatsrechnung 1999, Seite 317)

An dieser Stelle ist festzuhalten, dass die Finanzrechnung nicht alle Ausgaben und Einnahmen des Bundes enthält und in der Erfolgsrechnung nicht alle Aufwände und Erträge des Bundes aufgeführt sind.

Beispielsweise werden die Ausgaben des Spezialfonds für Eisenbahngrossprojekte separat ausgewiesen, in der Finanzrechnung sind lediglich die gegebenen Darlehen innerhalb einer Periode aufgeführt oder die fondsfinanzierten Ausgaben (z.B. Nationalstrassen) erscheinen nicht in der Erfolgsrechnung, d.h. letztere werden erfolgsneutral verbucht.

© IDT-HSG

In keiner Rechnung des Bundes erscheinen also alle Ausgaben oder Aufwendungen für die verschiedenen Aufgaben. Die Entscheidungsträger müssen daher stets Finanzrechnung, Erfolgsrechnung und Bilanz konsultieren, um die Finanzaufwendungen pro Aufgabenbereich abschätzen zu können.

4.1.4 Rechnungsführung technisch

Die Rechnungsführung im Rechnungssystems des Bundes ist wie folgt konzipiert: Die einzelnen Dienststellen führen ihre nach kaufmännischen Gesichtspunkten ausgerichtete Buchhaltung selber (Basis KR 20). Die finanzwirtschaftlich orientierte Staatsrechnung wird laufend nach dem System der direkten Kontenführung durch die Dienststellen nachgeführt.

4.2 Stärken des heutigen Bundesrechnungsmodells

4.2.1 Grundsätze

Die heute gültigen Prinzipien des Rechnungswesens des Bundes sind gemäss Finanzhaushaltsgesetz die Vollständigkeit, die Einheit, die Bruttodarstellung, die Spezifikation (Gliederung grundsätzlich nach Bundesämter, nach den Sachgruppen des Kontenplans etc.) und die Jährlichkeit[22]. Die Beachtung dieser Grundsätze trägt wesentlich zu einem zuverlässigen öffentlichen Rechnungswesen bei. Im Kern sind diese Grundsätze gemäss FHG mit den Grundsätzen ordnungsmässiger Buchführung (GoB) der Privatwirtschaft vergleichbar.

4.2.2 Befriedigung der verschiedenen Informationsbedürfnisse

Die Nachfrage nach Managementinformation, wie sie in den vorangehenden Kapiteln beschrieben wurde, wird grösstenteils bereits heute erfüllt. Bis im Jahre 2003 wird z.B. Kostenrechnung für den Telekommunikations- und Informatikbereich in den einzelnen Ämtern flächendeckend eingeführt oder ab 1. Januar 2000 werden versuchsweise (d.h. in einer Pilotphase) Verrechnungen von Leistungen zwischen einzelnen Ämtern revisionsfähig verbucht. Die Erfassung und Verarbeitung der Informationen mit einer Standardsoftware (SAP) nach Kriterien des privatwirtschaftlichen Rechnungswesens ist eine gute Ausgangslage, um die Managementinformationen bereitzustellen.

Ausserdem werden schon heute Informationen ausgewiesen, welche der politischen Rationalität zugeordnet werden können. So werden in jeder Staatsrechnung des Bundes volkswirtschaftliche Vergleiche z.B. mit den Kantonen oder mit anderen Ländern ausgewiesen.

4.2.3 Entwicklungsfähigkeit des heutigen Modells

Wie die zahlreichen Anpassungen des Rechnungsmodells und der Rechnungslegung der letzten Jahre gezeigt haben, ist das Parlament, die Regierung und auch die Verwaltung ständig bemüht, nach Verbesserungen zu suchen und wo nötig auch Anpassungen vorzunehmen.

---

22 Finanzhaushaltsgesetz Art. 3.

© IDT-HSG

4.2.4 Zeitgerechte Erstellung des Abschlusses

Alle Akteure möchten gerne möglichst aktuelle Informationen. Die Staatsrechnung ist jeweils relativ rasch nach dem Jahresabschluss für Parlament, Regierung, Verwaltung und die anderen Anspruchsgruppen verfügbar. Dies ist eine nicht zu unterschätzende Stärke der heutigen Praxis und muss auch in Zukunft beibehalten werden.

4.3 Einwände und Bedenken zum heutigen Bundesrechnungsmodell [23]

4.3.1 Aspekte aus der Sicht von Parlamentsmitgliedern[24]

Das Rechnungsmodell des Bundes sowie die damit zusammenhängende Rechnungslegung wurde in den vergangenen Jahren besonders anlässlich von Debatten zum Budget oder zur Rechnung in den eidgenössischen Räten regelmässig thematisiert. Die Parlamentsmitglieder als Entscheidungsträger beschwerten sich in ihren Voten über verschiedene Bereiche, zum einen über das Rechnungswesen an sich, aber im besonderen oft auch über den Ausweis einzelner Posten, d.h. über die Rechnungslegung des Bundes. Nachfolgend ein Auszug aus den Kommentaren und Forderungen der Parlamentsmitglieder im Zusammenhang mit dem Rechnungswesen und der Rechnungslegung des Bundes:

Nicht stufen- und entscheidungsgerechte Information/unbefriedigende Transparenz[25]

In den umfangreichen Unterlagen zu den Budgets und Rechnungen seien jeweils eine Unmenge von Informationen enthalten. Dabei sei es für das einzelne Mitglied des Parlamentes oft schwierig sich einen Überblick zu verschaffen und die wichtigen Informationen herauszuziehen. Weiter würden die diversen Fondsrechnungen und Spezialfinanzierungen die Transparenz von Budget und Rechnung wesentlich verschlechtern.

Die Informationsflut kann nicht unbedingt dem Rechnungsmodell angelastet werden. Sollte es jedoch gelingen, Finanz-, Leistungs- und Wirkungsinformationen in verdichteter Form mit dem Rechnungsmodell auszuweisen, so könnte der Detaillierungsgrad des heutigen Budgets und der Staatsrechnung wesentlich reduziert werden.

---

23 Nicht alle Einwände, die in diesem Abschnitt aufgeführt werden, können dem Rechnungsmodell angelastet werden. Oft ist eine spezielle beispielsweise nicht sehr transparente Lösung politisch gewollt.

24 Für diesen Abschnitt wurde der Lenkungsausschuss befragt und das Protokoll der Parlamentsdebatten im National- und Ständerat der Jahre 1995 bis 2000 systematisch ausgewertet.
Im Verlauf der letzten Jahre scheint das Parlament an aktivem Einfluss zu Gunsten von Verwaltung und Regierung verloren zu haben. Das Ziel einer Weiterentwicklung des heutigen Bundesrechnungsmodells muss es daher sein, dem Parlament diese Möglichkeiten wieder zurückzugeben. Die Rolle des Parlamentes ist u.E. eher zu stärken als zu schwächen.

25 Siehe u.a. Wintersession 95; NR M. Aregger (LU) der sich im Zusammenhang mit der Änderung des FHG zur Transparenz der Rechnung äusserte. Es ging damals um die Verbuchung der Tresoreriedarlehen der SBB. In der Sommersession 99 beklagte Bundesrat K. Villiger die Verschlechterung der Transparenz durch „Sonderfaktoren“ wie Fondsrechnungen und Ausgliederungen.
Auch in der Literatur ist dieser, auch Informationoverload, genannte Effekt schon mehrmals beschrieben worden, so z.B. bei BOLZ, U. / KLÖTI, U. (1996).

© IDT-HSG

Die unbefriedigende Transparenz im finanziellen Ausweis ist auch das Resultat der Zweckbindung von finanziellen Mitteln und der entsprechenden Gesetzgebung, denn die heutige Staatsrechnung orientiert sich stark an der Finanzierung. Das Rechnungsmodell sollte aber zwischen Finanzierung und finanziellem Ausweis klar differenzieren[26].

Ausweis der eingegangenen Verpflichtungen[27]

Es sei für die Parlamentarier oft kaum ersichtlich, welche Verpflichtungen insgesamt in einer Periode (zu Lasten künftiger Perioden) eingegangen würden.

Oft wird beklagt, wir lebten auf Kosten von zukünftigen Generationen, doch dies ist einzig an der zunehmenden Zinsbelastung und evtl. anhand des Finanzplanes zu erkennen. Inwieweit auch weitere vertragliche oder gesetzliche Bindungen erst in zukünftigen Perioden budget- und somit rechnungswirksam werden, würde nur unzureichend ausgewiesen.

(Zu-)Kleiner Entscheidungsspielraum anlässlich der Budgetdebatten[28]

Beim Bundeshaushalt handelt es sich weitgehend um einen Transferhaushalt, bei dem über 90% der Ausgaben gesetzlich oder vertraglich gebunden sind[29]. Die Budgetdebatte ist quasi das Resultat (oder die „Rechnung“) früherer Beschlüsse des Parlamentes.

Als Parlamentarier könne man vielfach nur bei ganz wenigen Prozenten des Budgets Einfluss nehmen (naturgemäss sind dies in der Mehrzahl Investitionen, welche aufgeschoben werden können).

---

26 Es ist politisch von Interesse, woher die finanziellen Mittel stammen und eine Zweckfinanzierung kann der einzige politische Weg sein, um ein bestimmtes Vorhaben zu verwirklichen. Auf welche Art die finanzielle Lage des Bundes ausgewiesen wird, sollte aber nicht davon abhängen, ob ein spezifisches Vorhaben mit einem Fonds zweckfinanziert ist oder nicht.
Aus diesem Grund ist der Ausweis der diversen Fonds und Spezialfinanzierungen in der heutigen Staatsrechnung kritisch zu hinterfragen.

27 Siehe auch NR H. Weyeneth (BE) in der Sommersession 98: bewilligte Kredite haben (noch) keine Auswirkungen in der Rechnung. Die vor Jahren gesprochenen Kredite zur Wohnbauförderung hatten beispielsweise erst in den letzten Jahren Auswirkungen in der Finanzrechnung - der vormalige Beschluss war dann aber bereits in Vergessenheit geraten.
Die Finanzkontrolle pflichtet diesem Anliegen insofern bei, als dass sie darauf hinweist, dass zum Beispiel über die Verpflichtungskredite keine Buchhaltung geführt wird.

Heute werden lediglich die zahlungswirksamen Vorgänge berücksichtigt und z.B. latente Verpflichtungen werden nur unvollständig in die Staatsrechnung aufgenommen.
Mit dieser Praxis kann es vorkommen, dass der Bund im Jahr x entscheidet einige Mitarbeiter frühzeitig zu pensionieren, dieser Entscheid aber erst in den Jahren ausweist, wenn die Pensionszahlungen zu leisten sind. Diese Methode entspricht einem getreuen Ausweis der finanziellen Lage im Jahre x natürlich überhaupt nicht, werden auf diese Weise doch zu Lasten von zukünftigen Rechnungen heutige Entscheide verbucht.

28 Siehe u.a. Wintersession 95; NR M. Aregger (LU), T. Fischer (AG), H. Raggenbass (TG), H. Widrig (SG) etc.: Kritik am Budgetierungsprozess und die damit zusammenhängenden Debatten im Parlament. Es würden innerhalb der Budgetdebatten oft nur Investitionen aufgeschoben und Details diskutiert, aber keine wesentlichen Änderungen vorgenommen.

29 Die EFV erstellte vor einigen Jahren ein internes Gutachten zu dieser Problematik. Damals wurde festgehalten, dass 1994 rund 20% der Bundesausgaben bei der Budgetierung nicht oder nur teilweise gebunden sind (dies sind besonders Investitionen, Investitionsbeiträge, Entwicklungshilfe und gewisse Beiträge mit Kann-Bestimmungen). Bei der Budgetierung beträgt der Handlungsspielraum auf den Stufen Verwaltung und Bundesrat zusammen jedoch nur noch wenige Prozente (ca. 2-3%) der finanzplangestützten Eingaben der Departemente.

© IDT-HSG

Als Entscheidungsgrundlage dient den eidgenössischen Räten vorwiegend die Finanzrechnung auf jährlicher Basis. Daher ergibt sich bei Verteilung der Ressourcen oft eine kurzfristige Cash-Sicht. Die mittel- bis langfristige Perspektive ist zwar mit dem Finanzplan abgedeckt, letzterer ist aber primär ein Instrument des Bundesrates[30].

Der anhaltende Trend zur weiteren Ausgliederung und Globalbudgetierung verkleinert den bestehenden Entscheidungsspielraum im heutigen Budgetprozess zudem weiter. Allerdings ist an dieser Stelle festzuhalten, dass dieser Trend unabhängig vom verwendeten Rechnungsmodell anhalten wird.

Mangelnde Vergleichbarkeit des öffentlichen Rechnungswesens mit Standards aus der Privatwirtschaft (z.B. FER oder IAS)[31]

Parlamentarier und Bürger verfügen über Wissen aus der Privatwirtschaft zum Themenkreis Rechnungswesen und Rechnungslegung. Dieses Wissen können sie aber bei der Beurteilung von Budget und Rechnung des Bundes nur begrenzt nutzen, da das Bundesrechnungsmodell wesentlich von den Rechnungsmodellen der Privatwirtschaft abweiche und zudem so komplex sei, dass das Bundesrechnungsmodell alles andere als als leicht verständlich bezeichnet werden könne.

Fehlende (veröffentlichte) Standards in der Rechnungslegung des Bundes[32]

Oft wurden in den Debatten der Eidg. Räten die konkreten Verbuchungen von Einzelposten diskutiert (z.B. Darlehen SBB, Pensionskasse des Bundes etc.), dies weil oft Posten relativ „kreativ“ ausgewiesen wurden. Ebenfalls wurde auch schon der Vorwurf einer mehrfach beschönigten bzw. zu schlecht ausgewiesenen Rechnung laut.[33]

Staatsrechnungen müssten unbedingt über mehrere Jahre miteinander vergleichbar sein. Jede Änderung im Rechnungswesen und in der Rechnungslegung bedeute ein Verlust an Transparenz, daher sollte speziell in der Rechnungslegung des Bundes nicht fast jährlich eine Änderung vorgenommen werden (die wichtigsten Änderungen und Anpassungen der

---

30 Der Finanzplan weist aber eine andere Gliederung als das Budget und die Rechnung auf. Dies erschwert natürlich allfällige Vergleiche zwischen diesen wichtigen Instrumenten (siehe auch Wintersession 98, NR K. Bangerter (BE)).

31 Siehe u.a. Herbstsession 97, NR H. Weyeneth (BE) macht sich Gedanken über die Höhe des Defizits. In der Privatwirtschaft müsste ein Unternehmen mit einem solch hohen Defizit seine Bücher deponieren. In der Sommersession 98 versucht NR H. Weyeneth (BE) einzelne Ergebnisse der Bundesrechnung mit den Ergebnissen nach FER Standards zu vergleichen.

32 NR F. Walker (SG) verlangte in seinem Votum vom 6. Juni 2000 (Sommersession 2000) anlässlich der Besprechung der Staatsrechnung 1999 eine Standardisierung der Staatsrechnung, wie das in der Privatwirtschaft mit Erfolg getan wird. NR P Hess (ZG) pflichtete anlässlich Sitzung des Lenkungsausschusses am 21. Juni 2000 dieser Forderung bei.
Siehe auch u.a. Herbstsession 97, NR H. Weyeneth (BE), kritisiert die mangelnde Vergleichbarkeit zum Vorjahr, da der Aufbau der Rechnung partiell verändert wurde. H. Weyeneth (BE) sagte konkret „die Staatsrechnung beinhaltet auch ein bisschen Hokuspokus“.
In der Sommersession 98 weist NR H. Weyeneth (BE) erneut auf Sonderfaktoren in der Rechnung hin, die ein direkter Vergleich mit dem Vorjahr verunmöglichen.

33 Zitat von Bundesrat K. Villiger 25. September 97 anlässlich der Debatte über die Staatsrechnung 96:“... dieses Defizit wegen ... an sich - wie alle Rechnungen der letzten Jahre - geschönt ist.“ Quelle: amtliches Bulletin, Nationalrat, Herbstsession 1997, 25. September 1997 (Ratsprotokoll).

© IDT-HSG

letzten Jahre sind im Anhang zu diesem Bericht unter dem Kapitel Ausgangslage einzeln aufgeführt).

Würde das Rechnungswesen und die Rechnungslegung des Bundes nach anerkannten Standards z.B. nach denjenigen von IFAC-PSC geführt, wären viele Details geregelt und Abweichungen von den Standards müssten jeweils klar ausgewiesen werden.

4.3.2 Aspekte aus der Sicht von Regierung und Verwaltung

Die Verwaltung wie auch die Regierung haben einen viel direkteren Einfluss auf das Rechnungsmodell und können daher ihre Anliegen viel schneller und direkter verwirklichen als das Parlament. Weiter können Einwände gegen das heutige Bundesrechnungsmodell aus der Sicht von Regierung und Verwaltung natürlich nicht so gut festgestellt werden wie die im amtlichen Bulletin veröffentlichen Voten von Mitgliedern des Eidg. Parlamentes.

Die regelmässigen Weiterentwicklungen und Anpassungen des heutigen Modells, besonders im Bereich der Management Rationalität, lassen erahnen, dass Regierung und Verwaltung in den vergangenen Jahren durchaus einen Bedarf an ein angepasstes Bundesrechnungsmodell hatten. Somit sind indirekt durchaus Einwände und Kritik am Bundesrechnungsmodell von Regierung und Verwaltung erkennbar.

Aus der Position der Stärke heraus trugen in den vergangenen Jahren somit Regierung und Verwaltung zur Weiterentwicklung des heutigen Rechnungsmodells bei.

4.3.3 Aspekte aus der Sicht der Finanzkontrolle

Die Eidg. Finanzkontrolle ist das oberste administrative Finanzaufsichtsorgan, welches selbständig und unabhängig, nur der Verfassung und dem Gesetz verpflichtet, den Bundesrat und das Parlament in seiner Aufsicht bzw. Oberaufsicht unterstützt. Grundsätzlich prüft die Finanzkontrolle, ob die Ordnungsmässigkeit, die Rechtmässigkeit und die Wirtschaftlichkeit des Finanzgebarens gegeben ist. Mit der zunehmenden Verlagerung von der Input- zur Outputsteuerung muss sich die Finanzkontrolle auch vermehrt mit der Prüfung von Leistungszielen und Leistungsvereinbarungen befassen.[34]

In ihren Jahresberichten weist die Finanzkontrolle jeweils die wesentlichsten Feststellungen aus.

Im Jahresbericht für das Jahr 1998 sind für das Rechnungswesen und die Rechnungslegung des Bundes u.a. folgende Feststellungen bemerkenswert:[35]

- In den Ämtern, die mit Leistungsauftrag und Globalbudget geführt werden (sog. FLAG Ämter) sind noch zahlreiche wesentliche Fragen ungelöst. Besonders im betrieblichen Rechnungswesen (z.B. Kostenrechnung, interne Verrechnungen etc.) wurden einige Mängel festgestellt. Im Zusammenhang mit den FLAG Ämtern und der Staatsbuchhaltung wies die Finanzkontrolle auf die Probleme des dualen Rechnungsmodells des Bun-

34 Als Überblick über die Stellung und Tätigkeit der Eidgenössischen Finanzkontrolle siehe auch http://www.efk.admin.ch/ und links.

35 Vgl. Jahresbericht 1998 der Eidgenössischen Finanzkontrolle an die Finanzdelegation der Eidgenössischen Räte, Seite 11ff.

© IDT-HSG

des hin. Die Staatsrechnung sei mit den Rechnungen der FLAG Ämter, welche nach privatwirtschaftlichen Kriterien geführt werden, nur äusserst schwer in Einklang zu bringen.

- Bei der Prüfung der PTT Betriebe wurde festgehalten, dass die Richtigkeit der ausgewiesenen Eventualverpflichtungen für die Pensionskasse nicht nachvollziehbar und nicht überprüfbar war.
- Das Eidg. Institut für Geistiges Eigentum hat eine eigene Rechtspersönlichkeit und die Rechnungslegung erfolgt dort nach IAS. Die Finanzkontrolle hält ausdrücklich fest, dass die Anwendung von IAS als international anerkannte Standards für dieses Institut massgeblich zur finanziellen Transparenz beitrage.

Im Jahresbericht für das Jahr 1999 hielt die Finanzkontrolle unter anderem folgendes fest:[36]

- Die Gruppe Testmaterialien der EMPA wird seit anfangs 1997 im Sinne des New Public Managements geführt. Verschiedene Fragen sind dabei immer noch ungelöst (z.B. Höhe des betriebsnotwendigen Kapitals, Behandlung von Gewinnen und Verlusten etc.). Diese Beanstandung ist sogar als Pendenz aus früheren Jahren aufgeführt.
- Auch 1999 wurden Einwände bei den verschiedenen FLAG Ämtern geäussert. Dabei wies die Finanzkontrolle speziell auf die mangelhafte Kosten- Leistungsrechung sowie auf die unvollständigen Verrechnungen hin. Zur Zeit fehlen einfach verbindliche Standards zum Rechnungswesen und zur Rechnungslegung. Eine zuverlässige Beurteilung des FLAG-Modells ist aus der Sicht der Finanzkontrolle noch nicht möglich.
- Die Finanzkontrolle musste weiter feststellen, dass im Bundesamt für Landwirtschaft das Spezifikations- und Jährlichkeitsprinzip verletzt wurde. Infolge fehlender Kredite wurden Mittel von anderen Rubriken im Umfang von mehreren Millionen Franken beansprucht.
- Bei der finanziellen Steuerung der Strassenausgaben hält die Finanzkontrolle fest, dass mit der bisherigen jährlichen Kreditbewilligung ein starker Druck besteht, gegen Ende Jahr die Zahlungskredite auszuschöpfen (sogenanntes „Dezemberfieber“) und ersucht daher das Finanzdepartement hier die Einführung von Verpflichtungskrediten zu prüfen.
- Analog dem Jahresbericht von 1998 weist auch im Jahre 1999 die Finanzkontrolle auf die Probleme des dualen Rechnungsmodells des Bundes hin. Konkret hält sie fest, dass bei der Schnittstelle zwischen den Ämtern und der zentralen Buchhaltung Probleme bei der Datenabstimmung auftraten. Insgesamt befürwortet die Finanzkontrolle aus Sicht der Revision eine Umstellung des Rechnungsmodells auf das Accrual Accounting.

In einem Brief an die Projektleitung stellte der Direktor der Eidg. Finanzkontrolle, Herr Kurt Grüter, konkret in den sieben folgenden Bereichen Handlungsbedarf im Zusammenhang mit dem Bundesrechnungsmodell fest:

- Aus der Sicht der Revision sei das Accrual Accounting zu fordern.
- Das Rechnungsmodell müsse in der Lage sein, für einzelne Bereiche eine Kosten- und Leistungsrechnung zu integrieren.

---

36 Vgl. Jahresbericht 1999 der Eidgenössischen Finanzkontrolle an die Finanzdelegation der Eidgenössischen Räte, Seite 8ff.

© IDT-HSG

- Das Rechnungsmodell müsse in der Lage sein, die Gesamtkosten von Projekten auszuweisen.
- Verpflichtungskredite sollen mit einer Buchhaltung kontrolliert und bewirtschaftet werden.
- Ordnungskonten der Bilanz seien kritisch zu sichten und notfalls zu bilanzieren. Die Befolgung international anerkannter Rechnungslegungsgrundsätze erleichtere die Revision[37].
- Der Saldo der Erfolgsrechnung müsse der Veränderung des Fehlbetrages entsprechen (keine direkten Abbuchungen via Bilanz unter Umgehung der Erfolgsrechnung mehr). Zudem würden Spezialfonds wie der Fonds für Eisenbahngrossprojekte der Vollständigkeit widersprechen und seien zu vermeiden.

4.3.4 Weitere Aspekte

4.3.4.1 Rechnungswesen

Accrual Accounting als bessere Rechnungsbasis

Die Anhänger eines Rechnungswesens auf der Basis von Cash Accounting argumentieren, dass mit Cash Accounting die finanzielle Lage eines Staatshaushaltes zuverlässiger beurteilt werden könne als mit Accrual Accounting. Somit könnten mit Cash Accounting bessere Steuerungsentscheide im Staat getroffen werden. Tatsache ist aber, dass die diversen „Sündenfälle“ der letzten Jahre in der Bundesrechnung mit dem heutigen Cash Accounting System nicht verhindert werden konnten und im heutigen Rechnungsmodell immer noch grosser Spielraum für „kreative“ Lösungen besteht.

Innerhalb der Staatsrechnung werden für die Finanzrechung nur die liquiditätswirksamen Vorgänge berücksichtigt. Für die Erfolgsrechnung müssen anschliessend die liquiditätsunwirksamen Vorgänge nachgebucht werden. Logischer wäre es aber, nach dem Accrual Accounting Prinzip erst sämtliche Vorgänge zu berücksichtigen, also auch die liquiditätsunwirksamen und dann in einem zweiten Schritt erst die Mittelflussrechnung oder Finanzrechnung zu erstellen. Das heutige System bereitet wie oben erwähnt (Abschnitt 4.3.3 Aspekte aus der Sicht der Finanzkontrolle) ja immer wieder Probleme.

---

37 Der Finanzkontrolle gelingt der Nachweis der bestimmungsgemässen Verwendung der bewilligten Haushaltsmittel umso einfacher, je klarer das Rechnungswesen geregelt ist. Daher plädiert die Finanzkontrolle für die Einführung und Einhaltung von Standards im Rechnungswesen und in der Rechnungslegung des Bundes.
Mit Standards wie z. B. IFAC-PSC wird die Prüfung wie auch die Interpretation der Staatsrechnung wesentlich vereinfacht und „Sonderfaktoren“ in der Rechnung müssen klarer ausgewiesen sehr gut begründet werden.
Die Schweiz ist mit dem Problem der Klarheit und der Standardisierung im öffentlichen Rechnungswesen bei weitem nicht alleine. Vgl. z.B. für Deutschland dazu auch LÜDER, K. (1999): Er beschreibt in seinem Artikel anhand von mehreren Beispielen wie „kreativ“ die Buchhaltung von Deutschland geführt wird. „Kreativ“ soll hier nicht mit ungesetzlich verwechselt werden, es geht lediglich um die konsequente Ausnutzung der grossen Freiräume im öffentlichen Rechnungswesens für die eigenen Interessen. Mit der Einführung und Einhaltung von Standards wie denjenigen von IFAC-PSC werden dieser „Kreativität“ Grenzen gesetzt.

© IDT-HSG

Die immer grösser und komplexer werdenden Verwaltungen und die zunehmend dezentrale Führung der Verwaltung verlangen vermehrt betriebswirtschaftliche Informationen (Management- oder Führungsinformationen), welche mit einem nach privatwirtschaftlichen Gesichtspunkten ausgerichtetem Rechnungswesen, d.h. mit Accrual Accounting besser ermittelt werden können. Die Bundesverwaltung hat die Vorteile der Rechnungsbasis von Accrual Accounting erkannt und daher ihr Rechnungswesen für die einzelnen Ämter und Betriebe auf den privatwirtschaftlichen Standard angepasst (sog. REFICO Standard), bzw. wird den REFICO Standard bis zum Jahre 2005 flächendeckend einführen.

Kurz zusammengefasst eignet sich unseres Erachtens aus folgenden Gründen ein standardisiertes Rechnungswesen nach dem privatwirtschaftlichen Grundsatz von Accrual Accounting besser als das heutige System:

- Eine Basis auf Accrual Accounting wäre ein kontinuierliches bruchfreies System;
- die Probleme des heutigen Rechnungsmodells könnten weitgehend vermieden werden;
- Accrual Accounting ist in der Bundesverwaltung auf Stufe Amt und Dienststelle bis 2005 bereits eingeführt;
- der finanziellen Ausweis des Bundes würde getreuer dargestellt;
- die vermehrte Erfolgsorientierung stärkt ein ressourcenorientiertes Denken[38];
- der Bundeshaushalt könnte besser gesteuert werden.

Budget-System

In einem Artikel im Zentralblatt für Staats- und Verwaltungsrecht machen sich BOLZ und KLÖTI ausführlich Gedanken zur Parlamentarischen Steuerung unter der besonderen Berücksichtigung von New Public Management[39]. Nachfolgend die wichtigsten Mängel des heutigen Budget-Systems aus Sicht von BOLZ und KLÖTI:

- Das bestehende Voranschlags- und Rechnungswesen ermöglicht dem Parlament nicht genügend grundsätzliche Entscheide zu fällen, welche Mittel für welche Aufgabenfelder eingesetzt werden sollen.
- Der Planungshorizont des heutigen Haushaltwesens ist zu kurz. Es fehlt an einem wirkungsvollen mittelfristigen Budgetinstrument.
- Das heutige Budget zwingt zur Einmischung in operative Details.
- Das bestehende Voranschlags- und Rechnungswesen beinhaltet keine Spar- dafür aber um so vielfältigere Ausgabenanreize („Dezemberfieber“).
- Das bestehende Verfahren bietet wenig Gelegenheit, die staatlichen Aufgaben neu zu überdenken und entsprechend Prioritäten zu setzen.
- Ämter und Dienststellen werden durch die bestehende Feinbudgetierung teilweise zu einer unwirtschaftlichen Verwendung der Mittel gezwungen.
- Die sehr rigide Ressourcensteuerung führt teilweise zu einer „Flucht aus dem Budget“.

---

38 Wir fordern keine komplette Ablösung der Finanz- durch die Erfolgsbetrachtung für den öffentlichen Haushalt, vielmehr muss eine Ergänzung angestrebt werden.

39 Vgl. BOLZ, U. / KLÖTI, U. (1996): Seite 145ff.

© IDT-HSG

Wenn auch nicht alle hier aufgeführten Aspekte von BOLZ und KLÖTI als Schwächen des heutigen Bundesrechnungsmodells ausgelegt werden können, ist der Kernaspekt zur Budgetierung dennoch wichtig; denn ein Rechnungsmodell muss nicht nur technisch sondern auch qualitativ wirken und aus dieser Perspektive ist eine Neubetrachtung der Budgetierung und der damit verbundenen Kreditsprechung unumgänglich.

Volkswirtschaftliche und betriebswirtschaftliche Sicht der Bundesfinanzen

Im heutigen Modell überwiegt besonders im Parlament eine volkswirtschaftliche quantitative Sichtweise, diese gilt es durch eine betriebswirtschaftliche und qualitative Sicht zu ergänzen. Um vermehrt auch Führungs- und Entscheidungskennzahlen ermitteln zu können, ist (und wird z.T. noch) auf Stufe Amt der privatwirtschaftlich orientierte KMU Kontenrahmen 20 (KR 20) eingeführt. Des weiteren laufen einzelne Pilotprojekte z.B. das Projekt „Management und Rechnungswesen“ für den ETH-Bereich oder diverse Projekte zur Einführung einer Kosten- und Leistungsrechnung, mit denen mehr führungs- und entscheidungsorientierte Informationen zur Verfügung gestellt werden sollen.

Diese Projekte sind oft Einzelinitiativen, auf die spezifischen Bedürfnisse der Auftraggeber zugeschnitten und daher nicht aus einem Guss. Diverse Umrechnungen sind jeweils notwendig, und es entsteht zunehmend der Eindruck, dass das heutige Bundesrechnungsmodell einem Stückwerk gleicht.[40]

Fehlende Leistungs- und Wirkungsrechnungen

Weil Leistungs- und Wirkungsrechnungen auf Stufe Bund weitgehend fehlen, muss sich das Parlament zur Steuerung auf Details von Budget und Rechnung stützen. Dass auf Stufe Parlament trotz umfangreichen Dokumentationen aus dem Finanzbereich aber eine echte Steuerung beinahe unmöglich ist, wurde oben bereits ausgeführt. Bei einer vermehrten Einführung von Leistungs- und Wirkungsrechnungen müsste sich das Parlament nicht mehr so sehr auf Details von Budget und Rechnung stützen und könnte auf der Ebene der Leistungen und Wirkungen wieder vermehrt Einfluss nehmen.[41]

FLAG

Bisher machen die Ämter, die mit FLAG geführt werden, nur einen kleinen Teil des Budgets aus[42]. Wie oben ausgeführt wurde, hat sich auch die Finanzkontrolle kritisch zum betrieblichen Rechnungswesen in den FLAG Ämtern geäussert.

---

40 Aufgrund des 1999 verfassten Basismodells, welches Standards zur Kostenrechnung enthält, können gewisse Vereinheitlichungen zumindest in der Kostenrechnung erreicht werden.

41 Es ist Aufgabe des Parlaments zu entscheiden, in welchen Hauptaufgabengebieten der Bund tätig sein soll, welche Ziele es zu erreichen gilt und ob die hierfür geplanten Mittel gerechtfertigt sind.

Die Leistungs- und Wirkungsrechnungen sind in diesem Zusammenhang nicht als am Erlös angehängte Leistungsrechnungen im engeren Sinne, wie sie die Privatwirtschaft verwendet, zu verstehen. Das Parlament muss einfach Informationen zu den Leistungen und Wirkungen haben, diese Informationen können aber durchaus auch nichtmonetärer Art sein.

42 In der Rechnung 98 entfielen auf die acht Ämter, die mit FLAG geführt wurden lediglich 0.2% aller Ausgaben (Quelle Staatsrechnung 1998 Seite 59). 1999 werden mit FLAG die folgenden acht Ämter geführt: Swissmint, SMA, Landestop, Sportcenter Tenero, Amt für Messwesen, BAKOM, zentrale Ausgleichsstelle, Abteilung Zivildienst im BWA (seco).

© IDT-HSG

Das aktuelle Rechnungsmodell sollte nun so weiterentwickelt werden, dass auch eine flächendeckende Einführung von FLAG im Rechnungsmodell des Bundes adäquat berücksichtigt werden kann. Quantitative wie auch qualitative Standards für einzelne Ämter und für die gesamte Rechnung sollten als Entscheidungskriterien entwickelt werden.

4.3.4.2 Kritik an der Rechnungslegung

Grundsätze

Im allgemeinen sollte die Rechnungslegung im Bund so gestaltet sein, dass die Finanzsituation des Bundes möglichst getreu dargestellt wird (analog dem kürzlich für die Privatwirtschaft entworfenen Bundesgesetz zur Rechnungslegung und Revision). Weiter sollte die Rechnung des Bundes mit möglichst klaren Regeln und Standards so transparent wie nur möglich dargestellt werden. Weder die getreue Darstellung noch die Standardisierung von Rechnungswesen und Rechnungslegung ist heute verwirklicht.

Dies könnte aber erreicht werden, indem sich das Bundesrechnungsmodell beispielsweise an die Rechnungslegungsgrundsätze der Privatwirtschaft anlehnen würde. Mit einem solchen Schritt würde die Lesbarkeit von Budget und Rechnung des Bundes wesentlich verbessert, da die Parlamentarierinnen und Parlamentarier als Entscheidungsträger Erfahrung aus der Privatwirtschaft zu den Rechnungslegungsgrundsätzen wie z.B. IAS oder FER mitbringen.

Unbefriedigende Konsolidierung im heutigen Bundesrechnungsmodell[43]

Damit ermittelt werden kann, für welche Aufgabe insgesamt im Staat wie viel ausgegeben wurde, ist eine Konsolidierung der Rechnungen dringend erforderlich. Um eine umfassende und zuverlässige Beurteilung der finanziellen Lage eines Staates überhaupt zu ermöglichen, ist es notwendig, dass die verschiedenen Beteiligungen, Fonds und Spezialfinanzierungen nach einem klaren Konzept in der Rechnung berücksichtigt werden.

Heute werden die Rechnungen der diversen Fonds und Spezialfinanzierungen in der Staatsrechnung des Bundes wohl aufgeführt, weder die Finanzrechnung noch die Erfolgsrechnung integriert aber alle Posten. Zudem werden die Rechnungen der ausgegliederten Betriebe wie SBB, die Post, RUAG oder der privatisierten Swisscom nicht vollständig in die Staatsrechnung einbezogen. Lediglich Einzelposten wie Beteiligungen, Abgeltungen oder andere Transferkosten werden davon ausgewiesen. Somit ist unklar, über welches Vermögen der Bund mit seinen Beteiligungen verfügt oder welches Risiko er damit eingeht.

Die Tendenz zu vermehrter Verselbständigung bzw. Ausgliederung von Betrieben der öffentlichen Hand wird auch in Zukunft unvermindert anhalten. Zudem werden, wie schon oben ausgeführt, Fondsrechnungen erfolgsneutral, d.h. nicht via Erfolgsrechnung verbucht und der Fonds für Eisenbahngrossprojekte wird sogar vollständig separat geführt[44]. Ein Einbezug all dieser Posten in die (Erfolgs-) Rechnung ist unbedingt anzustreben.

---

43 SOMMER, P. (1995) fordert eine konsolidierte Betrachtungsweise in der Staatswirtschaft. Zweck der konsolidierten Betrachtungsweise sei, sich *Klarheit über die finanzielle Situation der Staatswirtschaft und über die Beziehungen und Interdependenzen zwischen dem Staat und seinen beherrschten Gesellschaften zu erlangen, um gestützt darauf eine Risikobeurteilung vornehmen zu können*.

44 Gemäss FHG Art 12.

© IDT-HSG

Aus all diesen Gründen ist eine konsolidierte Betrachtungsweise der verschiedenen Rechnungen nötiger den je. Es droht die Gefahr, dass immer schlechter beurteilt werden kann, für welche Aufgabe wie viel ausgegeben wurde.

In einem Brief an die FDK vom 23.12.98 äussert sich Bundesrat Villiger dahingehend, dass er sich gewissen Schwierigkeiten bei der Konsolidierung öffentlicher Finanzen durchaus bewusst ist.[45]

Ordnungskonten in der Bilanz[46]

Ordnungskonten sind Konten, die unterhalb der Bilanzsumme quasi *pro memoria* ausgewiesen sind. Die Ordnungskonten der Bilanz des Bundes haben jeweils eine stattliche Grösse. In Rechnung 98 betragen sie mit 37 Mia von 120 Mia Bilanzsumme beinahe 1/3; diese Grössenverhältnisse gelten auch für die Rechnung 99. In den Ordnungskonten sind z.B. Eventualschulden, Eventualforderungen, Forderungen der Pensionskasse etc. enthalten. Ordnungskonten in dieser Höhe sind der Transparenz nicht förderlich und können zu Fehlinterpretationen führen. Eine getreue Darstellung der finanziellen Lage verlangt, dass zumindest die latenten Verpflichtungen in die Bilanz aufgenommen werden.

4.3.4.3 Neuer Finanzausgleich[47]

Mit dem seit mehreren Jahren laufenden Projekt zur Neugestaltung des Finanzausgleichs ist eine umfassende Neuordnung der finanziellen Ströme zwischen Bund und Kantonen geplant. Das Projekt von Bund und Kantonen hat grosse Auswirkungen auf den Föderalismus und die Aufgabenteilung. Mit dem Neuen Finanzausgleich werden grundsätzlich die fünf folgenden Ziele verfolgt:

- Aufgaben- und Finanzentflechtung zwischen Bund und Kantonen verwirklichen;
- Die interkantonale Zusammenarbeit mit dem entsprechenden Lastenausgleich neu ordnen;
- Neue Zusammenarbeits- und Finanzierungsformen zwischen Bund und Kantonen erarbeiten;
- Den Ressourcenausgleich unter den Kantonen überarbeiten;
- Die Abgeltung von Sonderlasten bestimmter Kantone neu ordnen.

---

45 In einer Information an die Finanzkommission des Nationalrates hält die EFV am 1. November 1984 klar fest, dass für eine kooperative, auf übergeordnete Ziele ausgerichtete Finanzpolitik vergleich- und konsolidierbare Haushaltdaten eine grundlegende Voraussetzung bilden. Weiter weist der Bundesrat im Finanzleitbild 1999 Seite 13 auf die Vorzüge der Konsolidierung hin: „Eine konsolidierte Darstellung der öffentlichen Finanzen ermöglicht den Überblick über die globale Situation des öffentlichen Sektors“.

46 In einem internen Schreiben an die Eidg. Finanzverwaltung hat die Finanzkontrolle auf die Ordnungskonten hingewiesen, diese enthalten insbesondere den Fehlbetrag der Pensionskasse und die Bürgschaften im Bereich der Wohnbauförderung. Die Finanzkontrolle empfiehlt, wie vorne erwähnt, die Ordnungskonten genau zu analysieren und allenfalls zu bilanzieren.

47 Vgl. dazu die diversen Veröffentlichungen, u.a. auf der Homepage des Eidg. Finanzdepartements (http://www.efd.admin.ch).

© IDT-HSG

Über die Vernehmlassung wurde Ende März 2000 Bericht erstattet, mit der Inkraftsetzung ist ca. im Jahre 2004 zu rechnen.

Soweit heute bereits abgeschätzt werden kann, wird der neue Finanzausgleich dem Bund neue Ausführungsaufgaben bringen. Die Aufgabenteilung zwischen Bund und Kantonen wird beispielsweise in den Gebieten der Sozialversicherungen und Sozialpolitik, Bildung, Verkehr, Umwelt, Wald und Landwirtschaft, Wohnungswesen und der Justiz und Sicherheit neu geregelt. Nach den heutigen Erkenntnissen übernimmt im Bereich Verkehr der Bund mit dem neuen Finanzausgleich neu nicht nur den Bau, sondern auch den Unterhalt der Nationalstrassen. Dies erweitert den „unternehmerischen“ Aufgabenbereich des Bundes, gerade in diesem wichtigen Infrastrukturaspekt.

Diese vermehrten Ausführungsaufgaben des Bundes und die anderen Änderungen, die der neue Finanzausgleich mit sich bringt, müssen bei der Neukonzeption des Bundesrechnungsmodells berücksichtigt werden.

4.3.4.4 Neuere Kennzahlen der Finanzmärkte

Die Akteure an den Finanzmärkten machen sich zunehmend Gedanken, mit welchen finanziellen Grössen die wirtschaftliche Lage einer Unternehmung möglichst zuverlässig beurteilt werden kann. In den letzten Jahren wurden dabei u.a. neuere Kennzahlen wie MVA (market value added) oder EVA (economic value added) oder Betrachtungen des Free Cash Flow herangezogen. Diese Kennzahlen bezwecken in erster Linie eine zukunftsorientierte Bewertung der Unternehmung. Die Ermittlung solcher neueren Kennzahlen basiert wesentlich auf Schätzungen von Vorgängen in der Zukunft. Entsprechend vorsichtig sind diese Wertkonzepte auch anzuwenden, bzw. die Annahmen, die den Konzepten zu Grunde liegen, müssen stets kritisch hinterfragt werden. In die Diskussion um das öffentliche Rechnungswesen wurden solche neueren Bewertungskonzepte bisher nicht eingebracht, und die Frage ist offen, inwiefern sie z.B. für Beteiligungen der öffentlichen Hand oder als Ganzes für die öffentliche Hand überhaupt relevant sind.[48]

Für die Schweiz ebenfalls neu ist die zunehmende Beurteilung der Bonität der öffentlichen Hand als Schuldner. International sind Ratings von einzelnen Ländern schon lange gang und gäbe[49]. In der Schweiz hat die Diskussion um die Bonität besonders von Gemeinden eigentlich erst seit den Finanzproblemen von Leukerbad, Zermatt oder der ESG deutlich zugenommen. In den Ratings widerspiegelt sich das Vertrauen des Finanzmarktes in den einzelnen Schuldner, und transparente und nach anerkannten Standards erstellte Rechnungen werden vom Finanzmarkt entsprechend positiv honoriert. Daher empfiehlt sich auch unter diesem Gesichtspunkt eine Anlehnung des öffentlichen Rechnungswesens in der Schweiz an einen international anerkannten Standard.

---

48 Es besteht zur Zeit kein eigentliches Bedürfnis den Wert des Staates zu schätzen (zudem wäre dies wohl auch kaum zuverlässig möglich). Bewertungen können aber bei Privatisierungen evtl. eine Rolle spielen.

49 Siehe dazu z.B. das Rating von Moody’s unter http://www.moodys.com/repldata/ratings/ratsov.htm.

© IDT-HSG

5 Vorschlag für ein neues Bundesrechnungsmodell

5.1 Eckpunkte

Wie oben gezeigt wurde, ist das bestehende Rechnungsmodell des Bundes aus unserer Sicht nicht mehr in der Lage, die veränderten Informationsbedürfnisse von Parlament, Regierung und Verwaltung optimal zu befriedigen. Das Rechnungswesen und die Rechnungslegung des Bundes muss auf eine neue Basis gestellt werden, um die Steuerung der Bundesfinanzen entscheidend zu verbessern. Anstelle von punktuellen Veränderungen drängt sich somit eine grundsätzliche Neugestaltung des Rechnungsmodells auf.

Die Lösungsidee, die hinter unserem Vorschlag steht, sieht folgende Eckpunkte vor:

1. Grundlage bildet ein durchgehendes **Rechnungswesen nach kaufmännischem Vorbild**, d.h. nach dem Modell des **Accrual Accounting**. Daraus werden die notwendigen Informationen zur Mittelfluss- bzw. Finanzbetrachtung und für die Finanzstatistik entnommen.
2. Für das **Rechnungswesen und die Rechnungslegung** werden von einer noch zu bestimmenden Kommission **Standards** definiert, die über mehrere Jahre Gültigkeit haben sollen. Diese Standards lehnen sich an die Vorschläge der International Federation of Accountants, Public Sector Committee (IFAC-PSC) an, welche im Hinblick auf Accrual Accounting erlassen wurden.
3. Die Idee des dualen Rechnungsmodells wird vom heutigen Modell übernommen, aber modifiziert: In einem eher an Management-Bedürfnissen orientierten Teil wird ein Rechnungswesen gepflegt, das – ähnlich dem privatwirtschaftlichen – eine rein finanzielle betriebliche Betrachtungsweise inne hat. In einem zweiten, an Bedürfnissen der politischen Steuerung orientierten, Teil werden **Finanz- und Leistungsinformationen systematisch verknüpft** im Sinne des New Public Managements. Für die Betrachtung des Gesamthaushaltes werden eine Kurzbilanz, eine Kurz-Erfolgsrechnung, eine Mittelflussrechnung sowie ein Anhang erstellt. Die Kreditsprechung im Parlament erfolgt aufgrund eines Voranschlags gegliedert nach Aufgabenbereichen oder Produktgruppen (**wirkungsorientiertes Budget**).

5.2 Elemente des neuen Rechnungsmodells

Ausgehend vom Informationsbedarf der Entscheidungsträger soll das zukünftige Bundesrechnungsmodell – wie das heutige – zweigeteilt, also dual ausgerichtet sein. Im Unterschied zum heutigen Modell besteht die Dualität jedoch nicht mehr in unterschiedlichen Buchungsprinzipien (also Cash- und Accrual Accounting), die sich nur schwer in Einklang bringen lassen, sondern in unterschiedlichen Sichtweisen derselben Sache: Management vs. Politik. Zum einen sollen die Informationsbedürfnisse der Verwaltung und der Regierung befriedigt werden, indem das finanzielle Rechnungswesen der Management Rationalität folgt und detaillierte Ressourcen-Informationen enthält, die für die tägliche Führung in der Verwaltung notwendig sind. Zum andern sollen die Informationsbedürfnisse von Parlament und Regierung in einer wirkungsorientierten Darstellung befriedigt werden, in der politische Zielsetzungen (Wirkungen) mit global zugewiesenen Mitteln (Budget) verknüpft werden. In

© IDT-HSG

Kenntnis der Probleme, die im Rahmen des Projektes FLAG bezüglich der Wirkungsmessung offenbar wurden, halten wir an dieser wirkungsorientierten Darstellung fest, denn sie ist aus unserer Sicht geeignet, die politisch wichtigen Fragestellungen aufzuwerfen und als Grundlage für Parlamentsentscheide zu dienen. Nicht zuletzt auch im Zusammenhang mit der Gesetzgebung ist das Parlament auf grössere Transparenz im Bereich der Leistungen und Wirkungen öffentlicher Institutionen zwingend angewiesen.

Ebenfalls in den Bereich der politischen Rationalität gehören die finanzpolitischen Informationen, auf Grund derer die Politik die volkswirtschaftlichen Prioritäten setzt.

Die nachfolgende Abbildung zeigt das neue Bundesrechnungsmodell in einer schematischen Darstellung:

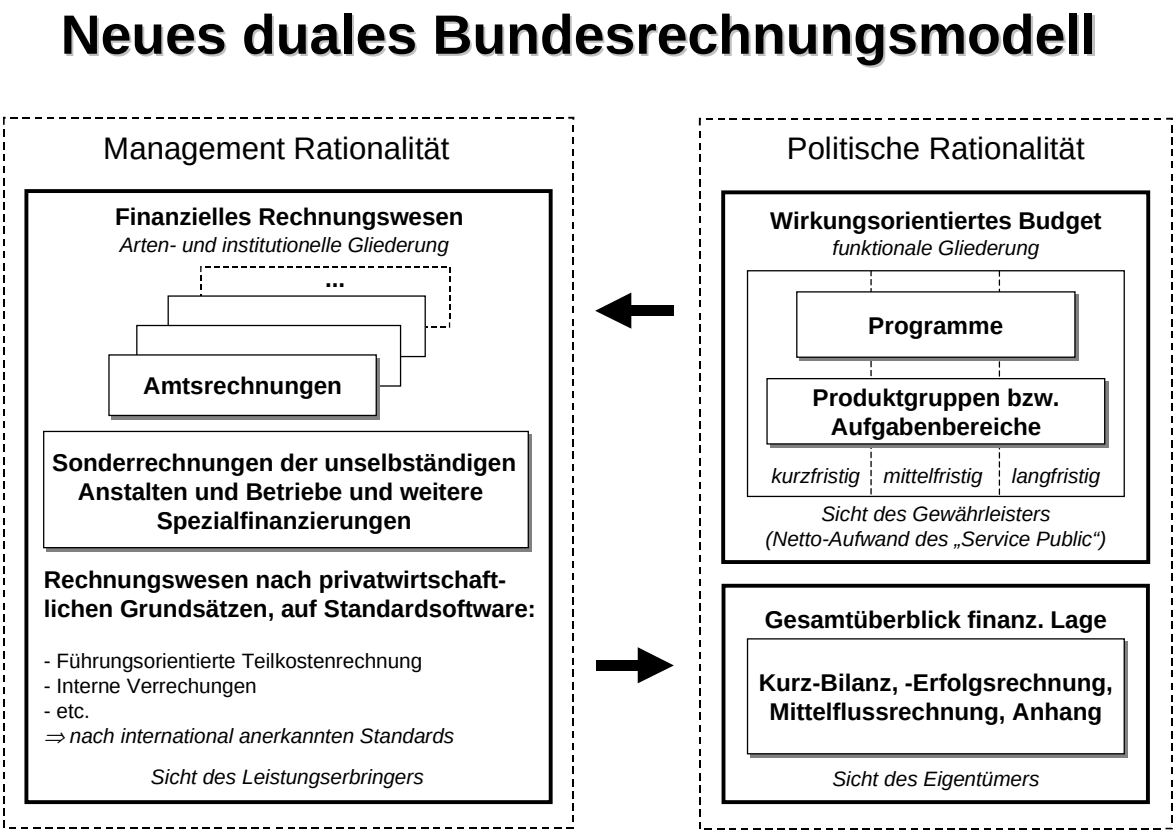


Abbildung 6: Schematische Darstellung des neuen Bundesrechnungsmodells durchgehend nach dem Accrual Accounting Prinzip

Im hier vorgeschlagenen Rechnungsmodell (vgl. Abb. 6) wird somit eine neue Unterscheidung eingeführt: Das finanzielle Rechnungswesen, das bislang sowohl der Rechnungslegung wie auch der Kreditsprechung diente, verliert seine zweite Funktion. Die Kreditsprechung erfolgt neu aufgrund des wirkungsorientierten Budgets. Dies erfordert im Rahmen des Budgetprozesses eine „Übersetzungsleistung“ vom finanziellen Rechnungswesen (Brutto-Sicht) zum wirkungsorientierten Budget (Netto-Aufwand-Sicht) und zurück. In der Privatwirtschaft werden ähnliche Überlegungen im Zusammenhang mit der Kalkulation angestellt, an die sich die Bundesverwaltung anlehnen kann. Ansätze solcher Übersetzungsleistungen werden weiter unten vorgestellt.

© IDT-HSG

Ein weiterer wichtiger Punkt ist der sogenannte „Integrierte Aufgaben- und Finanzplan“ (kurz IAFP), der als Gefäss der mittelfristigen Steuerung beim wirkungsorientierten Budget steht. Er ist insofern Bestandteil des neuen Rechnungsmodells, als er flächendeckend und jährlich rollend die Konsequenzen aufzeigt, die sich aus den Beschlüssen des Parlamentes auf mittlere Frist ergeben.

5.2.1 Finanzielles Rechnungswesen

Das finanzielle Rechnungswesen umfasst die Rechnungen der Ämter, Dienststellen und unselbständigen Betriebe des Bundes (kurz: Ämter). Schon heute ist vorgesehen, dass die Ämter im Rahmen des REFICO bis zum Jahr 2005 komplett auf ein System eines Accrual Accounting umstellen (heutiges duales Modell), so dass die Voraussetzungen bis dann in den Ämtern gegeben sind, dass das hier vorgeschlagene neue Modell umgesetzt werden kann.

Im Vergleich zum aktuell entstehenden dualen Modell ändert sich damit im Grunde lediglich auf der Ebene der zusammengefassten Staatsrechnung Wesentliches: wo heute vorgesehen ist, aus den Ämterrechnungen lediglich die liquiditätswirksamen Vorgänge in die Finanzrechnung des Bundes zu übernehmen, würden mit dem neuen Modell auch die liquiditätsunwirksamen Geschäftsfälle abgebildet. Zusätzlich würde in einer Mittelflussrechnung die Veränderung der Liquidität bzw. die Netto-Kreditveränderung des Bundes dargestellt.

Die selbständigen Betriebe und Anstalten des Bundes (Kreise 3 und 4 im Vier-Kreise-Modell) führen ohnehin eine eigene Rechnung und sind in aller Regel nicht in der Bundesrechnung integriert. Beispiele sind die SBB, die Post oder das neu entstehende Schweizerische Heilmittelinstitut (SHI). Die Erstellung einer konsolidierten Betrachtungsweise der Bundesfinanzen würde durch ein Rechnungsmodell auf Accrual Basis wesentlich vereinfacht.

Die breitere Einführung von Kosten-Leistungsrechnungen in den Ämtern sollte nach entscheidungsorientierten Kriterien erfolgen. Dies gilt ebenso für die internen Verrechnungen zwischen den Ämtern. Es gilt, mit vertretbarem Aufwand jene Kosten den Ämtern zuzuschreiben, die von diesen direkt verursacht werden oder aber durch sie beeinflussbar sind. Von diesen verwaltungsinternen monetären Kosten-Leistungsrechnungen müssen die im wirkungsorientierten Budget für das Parlament enthaltenen Informationen zu Leistungen und Wirkungen klar unterschieden werden. Wie dies heute schon der Fall ist, sollten die monetären Kosten-Leistungsrechnungen und die internen Verrechnungen als klare Instrumente des Managements definiert und nicht zum Gegenstand politischer Einflussnahme gemacht werden.

5.2.2 Wirkungsorientiertes Budget

Das Parlament übt seine Budgethoheit über den Beschluss von Krediten im wirkungsorientierten Budget aus. Hier werden globalisierte Kredite pro Aufgabenbereich oder pro Produktgruppe beschlossen und im Jahresabschluss kontrolliert. Damit das Parlament seine Funktion im Rahmen der Oberaufsicht auch im leistungswirtschaftlichen Bereich wahrnehmen kann, sind Informationen über Leistungen und Wirkungen unerlässlich. Die bisherige finanzielle Berichterstattung sollte daher weiter ergänzt werden mit Zahlen zu Leistungen und Wirkungen pro Aufgabenbereich, gegliedert nach Produktgruppen, und pro Programm. Mittels eines Leistungs- und Wirkungsberichtes (welcher qualitative Aussagen und Indikatoren enthalten sollte) hat das Parlament dann zusätzlich die Information, ob die im Rahmen

© IDT-HSG

der Rechnung ausgewiesenen Ausgaben auch zielführend getätigt wurden, und ob die Aufgabe zur Zufriedenheit der Kunden, Bürger und Auftraggeber erfüllt wurde.

Aus Erfahrung können zwei Entscheidungssituationen im Parlament unterschieden werden, die sich auch im wirkungsorientierten Budget abbilden lassen:

1. Fortlaufende, regelmässige Aufgabenerfüllung im Rahmen mehr oder weniger statischer Strukturen, die im Rahmen des nach Produktgruppen gegliederten Aufgabenbereichsbudgets ausgewiesen werden, und
2. Projektartige, zeitlich befristete und mit einer mehr oder weniger klaren Zielsetzung versehene Aufgaben in dynamischen Strukturen, die als (meist mehrere Institutionen betreffende) Programme budgetiert und abgewickelt werden.

Der erste Fall umfasst die Mehrheit der Tätigkeiten der Bundesverwaltung, die sich auf eine längerfristige Aufgabenerfüllung beziehen und die in den vorhandenen Strukturen abgewikkelt werden. Beispiele sind etwa die Aktivitäten des ETH-Bereichs, die Pflege der internationalen Kontakte (Botschaften) oder die Monitoring-Aufgaben eines BUWAL. Es ist davon auszugehen, dass der Grossteil des Bundesbudgets auf dieser Basis erstellt und beschlossen wird.

Im zweiten Fall werden besondere Projekte zusammengefasst, die aus aktuellem politischem Anlass durchgeführt werden. Oft sind von solchen Projekten mehrere Ämter betroffen, die alle mit ihren Leistungen zu den Zielen eines Programms beitragen. Beispiele könnten etwa Programme zur AIDS Bekämpfung, zur Bekämpfung des Waldsterbens zur Förderung von Internet-Ausbildung auf allen Schulstufen, Expo 02, Swissmetro etc. sein. In aller Regel sollten diese Projekte zeitlich befristet sein und eine klare Zielsetzung verfolgen, so dass sie nach Abschluss evaluierbar sind. Wünschbar wäre zudem, dass die Verwaltung aufgrund dieser Projekte flexible Strukturen im Sinne einer Projektorganisation schafft und diese nach Abschluss der Programme wieder auflöst bzw. die Ressourcen anderen, neuen Zwecken zuführt.

Innerhalb der Ämter, die mit FLAG geführt werden, wurden erste Schritte in die hier beschriebene Richtung unternommen. Obwohl die Stellungnahmen der Finanzkontrolle zeigen, dass noch nicht alle Probleme im Handling der Globalbudgets und der Leistungsaufträge gelöst sind, sind wir der Überzeugung, dass dies der richtige Weg ist. Nun geht es darum, diese Methode der Budgetierung breit einzuführen und weiter zu verfeinern.

Die Gestaltung der aggregierten Produktgruppenbudgets zu den Aufgabenbereichsbudgets könnte sich am heutigen Ausweis mit der Gliederung nach Aufgabengruppen anlehnen. Dabei bietet sich eine zwei- oder mehrstufige Gliederungstiefe an, je nach Aufgabenbereich.

Nachfolgend zur Illustration eine mögliche Darstellungsform des Aufgabenbereichsbudgets für die höchste Aggregationsstufe:

© IDT-HSG

Aufgabenbereichsbudget

Allgemeine Verwaltung
- Aufgabenbereich 1
  - Produktgruppe 1 Nettokosten
  - Produktgruppe 2 Nettokosten
  - Produktgruppe x Nettokosten
- Aufgabenbereich 2
  - Produktgruppe 1 Nettokosten
  - Produktgruppe 2 Nettokosten
  - Produktgruppe x Nettokosten
- Aufgabenbereich x
  - ...

Justiz und Polizei
- Aufgabenbereich 1
  - ...

Beziehungen zum Ausland
Landesverteidigung
Bildung und Forschung
Kultur und Freizeit
Gesundheit
Soziale Wohlfahrt
Verkehr
Umwelt und Raumordnung
Landwirtschaft und Ernährung
Übrige Volkswirtschaft
Zinsen und andere Anteile

Abbildung 7: Gliederung für ein mögliches neues Aufgabenbereichsbudget

Im Anhang zum Bericht ist ein detailliertes Budget für einen einzelnen Aufgabenbereich als Beispiel beigefügt.

5.2.3 Integrierter Aufgaben- und Finanzplan

Um den Entscheidungsspielraum des Parlaments im Rahmen der politischen Steuerung zu erhöhen, ist die mittelfristige Optik systematisch zu stärken[50]. Dazu wurde in verschiedenen Kantonen ein so genannter „Integrierter Aufgaben- und Finanzplan“ (IAFP) entwickelt, der neu auch im Eidg. Parlament als Steuerungsinstrument diskutiert und/oder verabschiedet wird. Dabei wird der IAFP zusammen mit dem Voranschlag dem Parlament vorgelegt. Es ist auch für den Bund wünschenswert, nach dem Muster dieser Kantone eine indirekte oder direkte Einflussnahme des Parlaments auf die Planung des Bundesrates einzuführen und dem bisherigen Finanzplan durch Erweiterung im Aufgabenbereich eine grössere Bedeutung zu geben. Der Integrierte Aufgaben- und Finanzplan kann und sollte dabei für die Budgetphase sowie auch für die nachgängige Kontrolle herangezogen werden. Insbesondere für die Fortschrittskontrolle mehrjähriger Projekte oder des Legislaturprogramms des Bundesrates kann der IAFP hervorragende Dienste leisten.

50 Der eigentliche Entscheidungsspielraum pro Jahr bleibt durch die hohen gesetzlichen und vertraglichen Bindungen im Bundeshaushalt immer sehr klein. In einer mittelfristigen Optik können aber evtl. mit der Summe dieser kleinen jährlichen beeinflussbaren Budgetteile klarere Prioritäten gesetzt werden.

© IDT-HSG

5.2.4 Gesamtüberblick finanzielle Lage

5.2.4.1 Allgemeine Bemerkungen

Damit der Überblich über die finanzielle Lage des Bundes gewahrt bleibt, sollten die Erfolgsrechnung, die Bilanz sowie die Mittelflussrechnung auf je einer A4 Seite Platz finden (one page policy). Daher sprechen wir von Kurzerfolgsrechnung, Kurzbilanz etc.

IFAC veröffentlichte in seinen Standards Beispiele für den Ausweis der finanziellen Lage (vergleiche Standard 1, welcher an IAS 1 angelehnt ist). Die nachfolgenden schematischen Darstellungen sollen lediglich zur Illustration dienen. Die definitiven Fassungen sind zusammen mit der Finanzverwaltung und allenfalls einer Kommission zur Anpassung der Standards zu entwickeln.

5.2.4.2 Breiterer Fokus

Damit die Mitglieder im eidgenössischen Parlament eine Übersicht über die finanzielle Lage des Bundes erhalten, sollte die primäre Betrachtung der Finanzrechnung als Steuerungsgrösse einem breiteren Ansatz mit den vier gleichberechtigten Teilen Erfolgsrechnung, Bilanz, Anhang und Mittelflussrechnung weichen. Dabei ist es nicht notwendig, dass im Parlament die vier Teilrechnungen des Jahresabschlusses in sehr hohem Detaillierungsgrad besprochen werden. Viel wichtiger ist ein knapper aber guter Überblick über die finanzielle Lage des Bundes.

Bisher wurden ausgehend von der Finanzrechnung die anderen Rechnungen, d.h. Erfolgsrechnung und Bilanz kaum zur Kenntnis genommen, neu soll ausgehend von der Erfolgsrechnung die anderen Rechnungen zur Beurteilung der finanziellen Lage ebenfalls einbezogen werden. Auf diese Weise verändert sich quasi die Betrachtungsweise der finanziellen Lage des Bundes.

Bedeutende Geschäfte werden heute via Fonds, d.h. erfolgsneutral oder über Spezialfinanzierungen finanziert. Die Prioritätensetzung im Parlament sollte aber umfassend, d.h. vom Aufwand und nicht nur von (Teil-)Zahlungen in einer Periode oder anderen inputorientierten Grössen ausgehen.[51] Daher sollte aus Gründen der Transparenz entweder weitgehend auf Finanzierungen via (Spezial-)Fonds, Spezialfinanzierungen etc. verzichtet, oder aber im finanziellen Ausweis das Hauptaugenmerk auf eine vollständige Erfolgsrechnung gelegt werden. In einer ungekürzten Erfolgsrechnung müssten Fondsrechnungen, Spezialfinanzierungen, separate Fonds, Beteiligungen etc. miteinbezogen werden.

Die heutige Finanzrechnung würde aber nicht abgeschafft. Im Zusammenhang mit der Liquiditätssicherung und für eine weitsichtige Finanzpolitik (Verschuldung) ist eine Liquiditätsrechnung oder Mittelflussrechnung ähnlich einer Finanzrechnung nach wie vor notwendig. Die neue Mittelflussrechnung stellt aber nicht wie heute die Finanzrechnung das zentrale Element zur politischen Entscheidung dar, sondern verkörpert lediglich einen von vier gleichberechtigten Teilen.

---

51 Ein Schritt in die richtige Richtung ist die im Parlament seit dem Voranschlag 99 angewendete Methodik, dass neu via Personalaufwand und nicht mehr via Anzahl Stellen auf die Personalpolitik des Bundes Einfluss genommen wird.

© IDT-HSG

Die konsequente Aktivierung von Investitionen führt dazu, dass die jährlich verfügbaren Informationen des Parlaments über beeinflussbare Aufwendungen der Realität näher kommen als heute. Dies dürfte sich letztlich in der Erkenntnis niederschlagen, dass nicht das jährliche Budget, sondern der Aufgaben- und Finanzplan für eine adäquate politische Steuerung das geeignetste Instrument ist.

5.2.4.3 Einzelne Teile

Kurzerfolgsrechnung

Anstelle der heutigen eher summarischen Erfolgsrechnung strukturiert der Bund seine Erfolgsrechnung neu ähnlich einer mehrstufigen Erfolgsrechnung der Privatwirtschaft. Mit dieser neuen Lösung können die ordentlichen von den ausserordentlichen Ergebnissen klarer unterschieden werden, der Erfolg pro Stufe wird eindeutig ausgewiesen.

Im Vergleich zur heutigen Erfolgsrechnung, erfordert diese neue Lösung wesentliche Anpassungen, die einzelnen Rubriken und Stufen müssen zusammen mit der Eidg. Finanzverwaltung noch genauer definiert werden. Die folgende Abbildung dient lediglich zur schematischen Illustration:

Kurzerfolgsrechnung

Betriebsertrag
- Steuern
- Gebühren und Lizenzen
- Andere betriebliche Erträge

Betriebliche Aufwendungen
- Personalaufwand
- Sachausgaben
- Entschädigungen an Kantone
- Übrige Entschädigungen
- Abschreibungen und Wertberichtigungen
- Andere betriebliche Aufwände

=> "Betriebsergebnis"

Finanzergebnis
- Aufwendungen für Fremdkapital (Zinsen etc.)
- Erträge aus Privatisierungen
- Erträge aus Verkauf von anderen Vermögensteilen

=> Überschuss oder Defizit von ordentlichen Aktivitäten

Ausserordentliche Aufwände und Erträge

=> Überschuss oder Defizit nach Berücksichtigung ausserordentlicher Aktivitäten

Aufwände und Erträge aus Minderheitsanteilen

=> Gesamtüberschuss oder -defizit der Periode

Abbildung 8: Mögliche Erfolgsrechnung im neuen Bundesrechnungsmodell

© IDT-HSG

Kurzbilanz

Obwohl die Bilanz für den Bund nicht die gleiche Bedeutung hat wie für die Privatwirtschaft, sehen wir in der Bilanz einen wichtigen Teil des finanziellen Ausweises. Für die neue Kurzbilanz können die Konten der heutigen Bilanz weitgehend übernommen werden.

Als Ergänzung zur heutigen Bilanz werden auf der Aktivseite insbesondere die Investitionen im Infrastrukturbereich und die immateriellen Werte neu aktiviert[52]. Auf der Passivseite werden vermehrt Rückstellungen (anstelle eines Teils der heutigen Ordnungskonten) aufgeführt und neu je nach Konsolidierungskonzept allenfalls zusätzlich die Minderheitsanteile an den Beteiligungen ausgewiesen[53]. Eine Gliederungstiefe bis zu den dreistelligen Konten der heutigen Bilanz genügt voraussichtlich.

Kurzbilanz

Aktiven	***Passiven***
Finanzvermögen (oder Umlaufsvermögen)	**Laufende Verpflichtungen und kurzfristige Schulden**
Flüssige Mittel	Kreditoren
Debitoren und andere Guthaben	Andere kurzfristige Verpflichtungen
Wertschriften, Festgelder und Darlehen	Geldmarkt und andere
Abgrenzungsposten	Abgrenzungsposten
	Mittel- bis langfristige Schulden
Verwaltungsvermögen (oder Anlagevermögen)	Finanzverbindlichkeiten inkl. Spezialfinanzierungen
Grundstücke und Gebäude	Rückstellungen
Mobilien, Maschinen, Fahrzeuge und Einrichtungen	
Vorräte	**Minderheitsanteile**
Darlehen und Beteiligungen	
Immaterielle Vermögen	**Eigenkapital**
	Reserven

Abbildung 9: Mögliche Bilanz im neuen Bundesrechnungsmodell

Mittelflussrechnung

Die Mittelflussrechnung orientiert sich an der heutigen Finanzrechnung, jedoch erscheinen neu sämtliche Einnahmen und Ausgaben in dieser Rechnung, d.h. auch die heute separat geführten Fonds (z.B. Fond für Eisenbahngrossprojekte). Die Mittelflussrechnung wird als Cash-Flow Rechnung ausgestaltet. Aus ihr geht hervor, welche Mittel im operativen Bereich, welche im Investitionsbereich und welche im Finanzbereich bereitgestellt bzw. verwendet werden. Sie gibt ausserdem Aufschluss über die Veränderung der Verschuldung des Bundes.

Welcher Fonds für die Mittelflussrechnung schliesslich herangezogen wird, müsste noch detaillierter abgeklärt werden.

---

52 Die Aktivierung von Investitionen muss grundsätzlich pro Aufgabengebiet erfolgen. Dort wo der Bund Investitionsbeiträge leistet müssen die Aktivierungen nach einem klaren Konzept erfolgen.

53 Für die Passivierung der latenten Verpflichtungen siehe weiter hinten die Ausführungen im Abschnitt 6.3.1)

© IDT-HSG

Kurzmittelflussrechnung

Cash Flow aus operativer Geschäftstätigkeit
- Mittelzufluss
  - Verkauf von Güter und Dienstleistungen
  - Steuern
  - Transferzahlungen
  - Zinsen
  - Andere Zuflüsse
- Mittelabfluss
  - Personalkosten
  - Pensionen
  - Lieferanten
  - Zinsen
  - Andere Abflüsse

=> "Netto Cash Flow aus operativer Tätigkeit"

Cash Flow aus investiver Tätigkeit
- Kauf von Immobilien und Mobilien
- Erträge aus Verkäufen von Immobilien und Mobilien
- Kauf von Fremdwährungen

=> "Netto Cash Flow aus investiver Tätigkeit"

Cash Flow aus Finanzierungstätigkeit
- Finanzerträge
- Zurückzahlungen
- Dividenden

=> "Netto Cash Flow aus Finanztätigkeit"

Nettoveränderung von Cash und flüssigen Mittel
Cash und flüssige Mittel Periodenanfang
Cash und flüssige Mittel Periodenende

Abbildung 10: Mögliche Mittelflussrechnung im neuen Bundesrechnungsmodell

Anhang

Der Anhang dient grundsätzlich zur Erläuterung der einzelnen Posten in Erfolgsrechnung, Bilanz und Mittelflussrechnung. Im Anhang werden allfällige Abweichungen vom Standard zur Rechnungslegung ausgewiesen und entsprechend begründet. Zudem können im Anhang weitere Angaben zur Rechnung, welche in den anderen Teilen noch keinen Platz gefunden haben, aufgeführt werden.

5.2.5 Übersetzung

Im hier vorgeschlagenen dualen Modell ist es notwendig, dass zwischen den beiden Darstellungen eine „Übersetzung“ im Sinne einer Neugliederung der Informationen nach Funktionen stattfindet. Diese Übersetzungsleistungen stellen hohe Anforderungen an die beteiligten Personen. Dabei kann aber auf die Erfahrungen abgestützt werden, die aktuell im Projekt FLAG gesammelt werden.

Im Ablauf wird man sich diese Übersetzung wie folgt vorstellen können:

1. Bei der Vorbereitung der Budgets erarbeitet die Verwaltung einen Vorschlag eines wirkungsorientierten Budgets, der sich auf die Zahlen des finanziellen Rechnungswesens abstützt. Dieser Vorgang ist vergleichbar mit der Vor-Kalkulation von Produktpreisen in einer privaten Unternehmung. Auch hier müssen Mengen geschätzt, Kosten zugerechnet und vertretbare Preise festgelegt werden, und es gilt am Schluss, in einem iterativen Verfahren diese Variablen miteinander in Einklang zu bringen. Das heisst, dass die „Übersetzung“ in der Budgetphase durch die Verwaltung selbst erfolgt.

© IDT-HSG

2. In der Beschlussphase stützt sich das Parlament primär auf die Angaben im wirkungsorientierten Budget ab, kann aber selbstverständlich weitere Informationen zur Kalkulation aus dem finanziellen Rechnungswesen verlangen.
3. Nach Beschluss der Kredite nimmt die Verwaltung, wo dies notwendig ist, Anpassungen im Budget des finanziellen Rechnungswesens vor. Diese überarbeiteten Zahlen bilden dann die Grundlage für das Management der Verwaltung im kommenden Jahr.
4. Für den Jahresabschluss findet ein vergleichbarer Vorgang statt, der einer Nachkalkulation im privaten Umfeld gleicht. Zudem wird der Gesamtüberblick über die finanzielle Lage aus dem finanziellen Rechnungswesen hergeleitet.

Es ist offensichtlich, dass die technischen Details dieser Übersetzungsleistung erst dann festgelegt werden können, wenn man im Projekt vor der Umsetzung steht. Viele Einzelentscheide sind vorgängig durch die Eidg. Finanzverwaltung vorzubereiten und in den zuständigen Gremien zu fällen. Der hier beschriebene grundsätzliche Ablauf soll jedoch verdeutlichen, dass sich für die Parlamentsmitglieder kein grösserer Aufwand ergibt, als dies heute der Fall ist.

5.3 Erwartete Vor- und Nachteile

Die **Vorteile**, die von einem solchermassen konzipierten neuen Bundesrechnungsmodell gegenüber der heutigen Praxis erwartet werden können, sehen wir wie folgt:

- Durch Anwendung eines einzigen, durchgehenden Rechnungsprinzips (Accrual Accounting) wird die Lesbarkeit der verschiedenen Rechnungen der Ämter verbessert und gleichzeitig die Konsolidierung zu einem Gesamthaushalt technisch erleichtert. Die Probleme, die aus dem heutigen dualen Rechnungsmodell entstehen, können vermieden werden.
- Die Einführung des Accrual Accounting führt dazu, dass Parlamentsmitglieder mit privatwirtschaftlicher Erfahrung in finanzieller Führung ihr Wissen in der politischen Arbeit direkt einsetzen können. Solche Personen sind im Parlament, insbesondere in den Finanzkommissionen und in der Finanzdelegation, breit vertreten.
- Das von uns vorgeschlagene neue duale Modell, das zwischen einer Management-Optik und einer politischen Optik unterscheidet, entspricht der Realität im Alltag der Bundesverwaltung und fördert das stufengerechte Entscheiden in Politik und Verwaltung. Grundlage der politischen Entscheide im Parlament bildet im dualen Modell eine Verbindung von politischer Absicht (Wirkung) und den zugewiesenen Ressourcen (Budget). Im Jahresbericht können diese Daten für die Kontrolle der Einhaltung der Vorgaben (Budgethoheit des Parlamentes) dienen.
- Die Definition klarer Standards erleichtert die Kontrolle durch die Prüfinstanzen (Finanzkontrolle, Inspektorate) sowie die Oberaufsicht des Parlamentes und fördert das Vertrauen der Politik und der Finanzmärkte in die Rechnungslegung des Bundes. Ausserdem wird bei längerfristiger Einhaltung der Standards die Vergleichbarkeit über die Jahre verbessert, was für viele Parlamentsmitglieder von grosser Bedeutung ist.
- Die Anwendung der Standards von IFAC-PSC ermöglicht mittel- bis langfristig eine bessere Vergleichbarkeit mit dem Ausland. Dies hängt jedoch auch davon ab, inwieweit andere Länder dieselben Standards übernehmen werden.

© IDT-HSG

- Das vom Bund verwendete Softwarepaket SAP R/3 ist in der Lage, eine konsolidierte Rechnungslegung nach dem Accrual Accounting Modell ohne aussergewöhnliche Anpassungen vorzunehmen.

Die Einführung eines neuen Rechnungsmodells, wie wir es vorschlagen, ist auch mit **Nachteilen** verbunden. Wir sehen die wichtigsten Punkte wie folgt:

- Die Umstellung des Bundesrechnungsmodells auf ein System des Accrual Accounting bringt Übergangsprobleme mit sich, die zu Verzerrungen in der Darstellung der finanziellen Lage führen können. Beispiel: Investitionen, die bislang zum Zeitpunkt der Ausgabe verbucht wurden, sind neu zu aktivieren und abzuschreiben. In dieser Übergangszeit sinkt der Aufwand, ausgelöst durch die neue Verbuchungsmethode. Dies kann Begehrlichkeiten fördern, wenn die Übergangsphase nicht klar kommuniziert wird. In einer längeren Perspektive steigt dieser Aufwand aber wieder, da die Investitionen auch wieder abgeschrieben werden müssen.
- Die meisten internationalen Statistiken werden heute noch auf Basis des Cash Accounting erstellt. Hier müsste die Eidg. Finanzverwaltung eine Methode entwickeln, wie sie trotzdem zu den Cash-Daten gelangt. Das im Modell vorgesehene Instrument der Mittelflussrechnung bietet dazu die Basis.
- Für Parlamentsmitglieder, die es nicht gewohnt sind, in finanzieller Führung zu arbeiten, ist die Darstellung der reinen Zahlungsströme (Cash Accounting) evtl. einfacher nachzuvollziehen. Die Umstellung auf ein Accrual Accounting bringt höhere Anforderungen an die Parlamentsmitglieder, die sich mit Finanzpolitik beschäftigen.

Mit dem hier vorgeschlagenen neuen Rechnungsmodell kann also die finanzielle Steuerung des Bundes wesentlich verbessert werden. Die Verbesserungen gehen nicht zu Lasten oder zu Gunsten einer bestimmten Interessensgruppe, denn Einsparungen oder Verschiebungen der Prioritäten lassen sich mit einem angepassten Rechnungsmodell nicht automatisch verwirklichen.

© IDT-HSG

6 Umsetzung

6.1 Grundsatz

Die Idee für ein neues Bundesrechnungsmodell, so wie sie in diesem Bericht skizziert ist, scheint für Schweizer Verhältnisse recht umwälzend. Damit ist eine unmittelbare Umsetzung des ganzen Konzeptes in kurzer Zeit politisch nicht einfach durchzusetzen. Unseres Erachtens sollte aber anstelle von einzelnen punktuellen Verbesserungen wie bis anhin, einer Umsetzung als Ganzes der Vorzug gegeben werden. Selbst wenn die Umsetzung in einzelnen Schritten erfolgen sollte, so ist doch Klarheit über das anzustrebende Konzept zu schaffen.

Einerseits müssten diverse Gesetze angepasst werden (siehe dazu den nächsten Abschnitt), anderseits kann auf bereits bestehenden Neuerungen im öffentlichen Rechnungswesen aufgebaut werden, da die Eidg. Finanzverwaltung schon seit längerem Veränderungen vornimmt, die sich mit dem vorliegenden Modellvorschlag durchaus vereinbaren lassen. Dabei ist insbesondere an folgende Punkte zu denken:

- Einführung des Accrual Accounting in den Ämtern bis 2005;
- Laufende Einführung von Kosten-Leistungsrechnung, so beispielsweise im ETH-Bereich und in den FLAG Ämtern;
- Sammlung und systematische Auswertung von Erfahrungen mit wirkungsorientierten Budgets in den FLAG Ämtern.

Insgesamt kann davon ausgegangen werden, dass eine Umstellung des finanziellen Rechnungswesens auf das Prinzip des Accrual Accounting für die Verwaltung selbst keine übermässigen Probleme mit sich bringt. Betroffen sind primär die politischen Instanzen Regierung und Parlament, da sie sich mit neuen Informationsinhalten und –volumina beschäftigen müssen. Die Umstellung vom (zu eindimensionalen) Steuerungsschwerpunkt Finanzrechnung auf eine umfassendere Betrachtung von Erfolgsrechnung, Bilanz, Mittelflussrechnung und Anhang ist zwar aus betrieblicher Sicht unabdingbar, dürfte jedoch aus politischer Warte evtl. zu einer Erhöhung der Komplexität führen, die einiges an neuem Denken im Parlament erfordert.

Die technische Realisierbarkeit eines durchgehenden Accrual Accounting Konzeptes für die Bundesrechnung dürfte mit jeder modernen Software gegeben sein. Dies gilt auch für die Standardsoftware des Bundes, SAP R/3, die bekanntlich mit dem Industrie-Standard aufgeschaltet ist. Dasselbe gilt für den Gesamtüberblick über die finanzielle Lage, d.h. die Kurz-Erfolgsrechnung, die Kurz-Bilanz, die Mittelflussrechnung sowie den Anhang.

Die grössten Aufwendungen dürfte der Aufbau des wirkungsorientierten Budgets verursachen, wenn es flächendeckend erstellt werden soll. Erfahrungen aus dem Projekt FLAG zeigen, dass diese Aufbauarbeit einen erheblichen Aufwand verursacht und einige Zeit in Anspruch nimmt. Da jedoch auf das in FLAG Gelernte abgestützt werden kann, sollten zumindest die theoretischen Kenntnisse für diese Aufgabe in der Bundesverwaltung vorhanden sein.

Nicht zuletzt ist darauf hinzuweisen, dass die Durchsetzung einheitlicher Standards eine verantwortliche Stelle bedingt, die mit fachlicher Durchsetzungskraft auszustatten ist. Diese

© IDT-HSG

„Autorität“ muss u.E. bei der Eidg. Finanzverwaltung liegen. Gelingt eine solche organisatorische Ansiedlung der Durchsetzung von Standards nicht, so ist der Erfolg dieses Projektes wohl in Frage gestellt.

6.2 Rechtliche Aspekte

Die Umsetzung des vorgeschlagenen Rechnungsmodells könnte aller Voraussicht nach ohne Verfassungsänderung durchgeführt werden. Allerdings wären diverse Anpassungen von Gesetzen nötig, d.h. im Budget- und Rechnungsbereich sowie auch im Steuerungsbereich, denn das Verhältnis zwischen Parlament, Regierung und Verwaltung würde eine neue Qualität erhalten und die Rolle des Parlamentes würde wesentlich gestärkt[54].

Die nachfolgende Übersicht entstand aufgrund einer ersten groben Prüfung der wichtigsten Erlasse; bei der konkreten Umsetzung müssten die einzelnen Erlasse noch genauer geprüft werden:

Bundesverfassung (SR 101)

Die Art. 167 und Art. 183 müssen voraussichtlich nicht geändert werden, da weder das Budgetrecht des Parlamentes noch die Finanzbefugnisse des Bundesrates grundsätzlich verändert werden[55].

Finanzhaushaltsgesetz mit der dazugehörenden Verordnung (SR 611 und SR 611.01)

In beiden Erlassen müssten diverse Artikel geändert werden.

Finanzkontrollgesetz (SR 614)

Keine Änderungen notwendig, allenfalls könnte bei Art. 6 eine Präzisierung erfolgen.

Geschäftsverkehrsgesetz (SR 171.11)

Art. 43, 45, 47 und 48 müssten wahrscheinlich angepasst werden.

Reglement der Finanzkommissionen und Finanzdelegation (SR 171.126)

Hier müssten mehrere Artikel geändert werden.

Zusätzlich müssten im Zusammenhang besonders mit dem wirkungsorientierten Budget die beiden folgenden Erlasse einer eingehenden Prüfung unterzogen werden:

---

54 Im Zusammenhang mit dem neuen Finanzausgleich müssen ohnehin viele Verordnungen angepasst werden. Dies gäbe Gelegenheit gleichzeitig auch die Anpassungen für ein neues Bundesrechnungsmodell vorzunehmen.

55 Um allfällige Probleme mit Begriffsdefinitionen auszuräumen, müsste allenfalls Art 196 Ziffer 12 der Übergangsbestimmungen genauer analisiert werden und evtl. geringfügig angepasst werden.

© IDT-HSG

- Parlamentarische Behandlung von Leistungsaufträgen und Globalbudgets, Richtlinien der Büros des Stände- und Nationalrates vom 28. August bzw. 3. September 1998.
- Bundesgesetz über Massnahmen zur Verbesserung des Bundeshaushaltes (SR 611.010)

6.3 Technische Anpassungen in der Rechnungslegung

Die Berichterstattung soll neu zweigeteilt sein. Zum einen soll pro Aufgabenbereich und pro Programm innerhalb des IAFP Bericht erstattet werden, zum andern benötigt das Parlament einen Ausweis über die finanzielle Situation des Bundes. Dieser finanzielle Ausweis soll aber im Vergleich zu heute wesentlich verkürzt werden.[56]

Ohne Anspruch auf Vollständigkeit sollen kurz einige wichtige Punkte aufgezeigt werden, die im Rahmen einer Umsetzung des neuen Rechnungsmodells zu beachten sind.

6.3.1 Latente Verpflichtungen

Der Betrag der eingegangenen Verpflichtungen innerhalb einer Periode muss ausgewiesen werden (evtl. haben ja die eingegangenen gesetzlichen oder vertraglichen Verpflichtungen erst in einigen Jahren cash-mässige Auswirkungen). Dies ist unabdingbar für eine zuverlässige wirtschaftliche und politische Beurteilung der finanziellen Lage des Bundes, besonders in einer längerfristigen Perspektive.

In diesem Zusammenhang ist besonders auf die latenten Verpflichtungen hinzuweisen. Wir empfehlen, deren den Ausweis nach einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise vorzunehmen.

Heute ist ein grosser Teil der latenten Verpflichtungen nur als Ordnungskonten ausserhalb der Bilanz aufgeführt. Die Ordnungskonten so wie sie heute ausgewiesen werden sind u.E. zu hoch (siehe dazu vorne Abschnitt 4.3.4.2). Sie müssen in die Bilanz aufgenommen werden, damit die finanzielle Lage des Bundes möglichst getreu ausgewiesen wird.[57]

---

56 Für die Prüfung der Ordnungsmässigkeit durch die Eidg. Finanzkontrolle und die Aufsichtskommissionen ist evtl. nach wie vor eine detailliertere Rechnung vorzulegen.

57 IFAC-PSC Standard sowie FER oder IAS Standards streben nach höchstmöglicher Transparenz und bestmöglicher Darstellung der finanziellen Lage. Posten in dieser Höhe ausserhalb der Bilanz erschweren eine zuverlässige Beurteilung der finanziellen Lage wesentlich.

Wir empfehlen für die Berücksichtigung der latenten Verpflichtungen folgenden pragmatischen Ansatz. Nur wenn die folgenden Kriterien erfüllt sind, werden die Posten bilanziert:

- wenn entweder die Aktivseite oder die Passivseite betroffen ist, aber nicht gleichzeitig beide Seiten (ansonsten wird nur die Bilanz unnötig aufgeblasen);
- wenn die Höhe der Verpflichtung abgeschätzt werden kann. Mit einer solchen Lösung wird erreicht, dass z.B. frühzeitige Pensionierungen bilanziert werden nicht aber z.B. Staatsgarantien von Bundesbetrieben;
- wenn die Verpflichtung nicht wiederkehrender Natur ist.

© IDT-HSG

6.3.2 Konsolidierung

Die Beteiligungen sowie die diversen Fonds- und Spezialrechnungen des Bundes sind zu konsolidieren.

Die Ausgliederungen und Privatisierungen heutiger Bundesstellen dürften auch zukünftig weiter zunehmen, womit die Anzahl der Beteiligungen des Bundes ansteigt und die Konsolidierungsfrage an Bedeutung noch weiter gewinnt. Nicht nur für die Beteiligungen ist ein entsprechendes Konzept zur Konsolidierung zu entwerfen, sondern auch für die diversen Fonds und Spezialfinanzierungen. Es ist für den Ausweis der finanziellen Lage des Bundes zweitrangig, welche Finanzquellen wofür herangezogen werden, viel wichtiger ist beim Ausweis eine möglichst klare und getreue Darstellung.

Damit ermittelt werden kann, für welche Aufgabe der Bund insgesamt wie viel ausgibt und zur umfassenden Beurteilung der finanziellen Lage insgesamt, ist mindestens eine teilweise Konsolidierung der verschiedenen Rechnungen notwendig. Letztlich müssen Parlament und Regierung in der Lage sein, die finanzielle Situation des Bundes als Ganzes zu beurteilen und Bund-interne Massnahmen als solche in ihrer Auswirkung von externen zu unterscheiden.[58]

IFAC-PSC veröffentlichte in den Standards sechs und sieben ein Konsolidierungskonzept. Dieses sieht eine Vollkonsolidierung für die vom Staat beherrschten Einheiten (controlled entities) vor. Bei Beteiligungen als Finanzanlagen wird zur Konsolidierung die Equity Methode vorgegeben. Bei einer Vollkonsolidierung müssen die einzelnen Posten wie flüssige Mittel, Verpflichtungen, Sachanlagen, Vorräte etc. der Staatsunternehmen in der Rechnung des Staates erscheinen. Dies setzt wie in der Privatwirtschaft bei einer Holding ein einheitliches Rechnungswesen z.B. mit konsolidierbaren Kontenrahmen etc. voraus.

Aus diesen Ausführungen ist klar ersichtlich, dass wenn im Bund das von IFAC-PSC vorgeschlagene Konsolidierungskonzept eingeführt wird, technische Umstellungen innerhalb des Rechnungswesens entweder vom Bund oder von Swisscom, SBB und den andern beherrschten Einheiten vorgenommen werden müssen.

Die Einführung des Konsolidierungskonzeptes nach IFAC-PSC muss das langfristige Ziel beim Bund sein. Als Zwischenetappen könnte allenfalls eine saldomässige Konsolidierung weiterhelfen, bei der die Transfers zwischen Bund und den beherrschten Einheiten eliminiert würden und jede beherrschte Einheit des Bundes über eine einzelne Linie in der Staatsrechnung quasi als Nettoposten erscheinen würde.

6.3.3 IFAC-PSC als möglicher Standard

Das Rechnungswesen und die Rechnungslegung des Bundes sollten auf Standards ausgerichtet werden, die sich an die Vorschläge von IFAC-PSC anlehnen.

Anpassungen sowie Abweichungen von diesem Standard auf die Schweizer Verhältnisse müssten im Anhang zur Staatsrechnung jeweils klar ausgewiesen und entsprechend begründet werden. Dies würde die Transparenz der Rechnung wesentlich verbessern und die Prüfung / Revision der Staatsrechnung grundlegend vereinfachen.

---

58 Dabei ist klar, dass die Beurteilung der finanziellen Lage nicht nur eine Zeitpunktbetrachtung sein kann, sondern immer auch der Trend über mehrere Jahre hinweg berücksichtigt werden muss.

© IDT-HSG

Für das wirkungsorientierte Budget müsste der Bund auf die Erfahrungen aus den FLAG Ämtern zurückgreifen und selber Standards erlassen. Der Standard von IFAC-PSC würde im von uns vorgeschlagenen Modell den grau hinterlegten Bereich in der folgenden Abbildung abdecken.

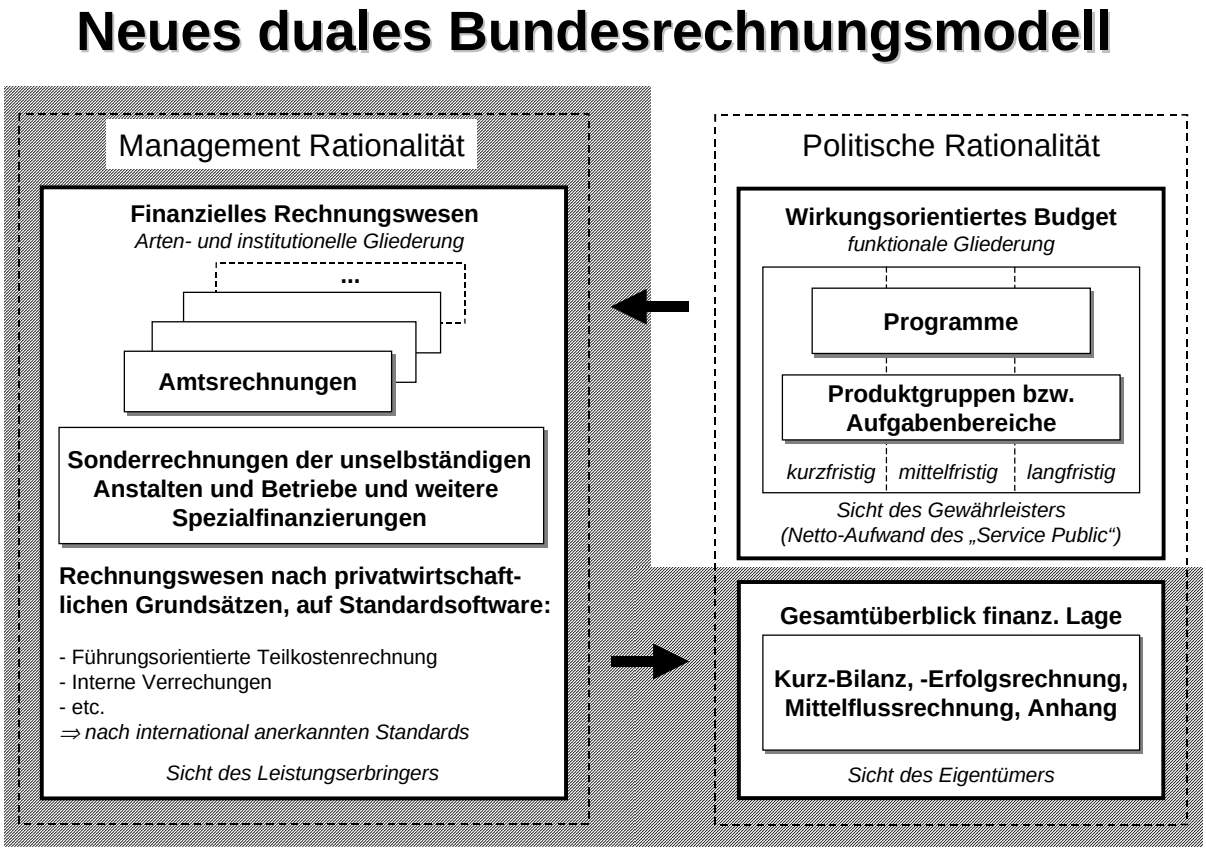


Abbildung 11: Geltungsbereich der IFAC-PSC Standards im neuen Bundesrechnungsmodell

6.3.4 Berücksichtigung der Funktion der Interessenvertreter/innen

Nicht zuletzt sollten Zusatzinformationen in die Berichterstattung aufgenommen werden, die Auskunft über Zusammenhänge geben, die für die Mitglieder des Eidg. Parlamentes von Bedeutung sind. Wie oben bereits angedacht, könnten dies – nebst den wichtigen Wirkungsinformationen in Budget und Rechnung – zum Beispiel folgende sein:

- Informationen über Zahlungsflüsse zwischen Kantonen und Bund bzw. zwischen den Kantonen;
- Informationen über die Erteilung und Einhaltung von Leistungsaufträgen in die Regionen im Rahmen des Neuen Finanzausgleichs.
- Informationen über den Zustand (Lebens-)wichtiger Infrastrukturelemente, z.B. Verkehrsträger (Nationalstrassen, Schienen) oder Elektrizitätsversorgung etc.

© IDT-HSG

6.4 Wie weiter?

Das weitere Vorgehen sehen wir so, dass vorerst auf politischer Ebene ein grundsätzlicher Entscheid über die Einführung eines neuen Rechnungsmodells gefällt werden muss. Diesbezüglich wurde bereits vorbesprochen, dass der vorliegende Bericht in den Fraktionen des eidg. Parlamentes diskutiert werden soll. Bis ein entsprechender Grundsatzentscheid vorliegt, macht es wenig Sinn, technische Details der Umsetzung oder der Rechnungsführung auszuarbeiten. Ist hingegen entschieden, dass eine umfassende Neuregelung des Bundesrechnungsmodells angestrebt werden soll, so müssten in einem weiteren Schritt die notwendigen rechtlichen und buchungstechnischen Änderungen aufgelistet werden, damit eine entsprechende Projektorganisation aufgebaut werden kann.

Ein mögliches Vorgehen könnte etwa wie folgt aussehen:

1. Politischer Grundsatzentscheid	Der vorliegende Bericht wird zur Diskussion in die Fraktionen des Eidg. Parlamentes gegeben, wo grundsätzliche Stellungnahmen dazu abgegeben werden. Begleitet wird er von einer Stellungnahme der Eidg. Finanzverwaltung und der Eidg. Finanzkontrolle. Den Fraktionen sollen als Entscheidungshilfe Fachexperten Auskunft geben können. Die Herren Grüter und Schedler haben sich bereiterklärt, in den Fraktionen im kommenden Herbst/Winter die jeweiligen Standpunkte kurz zu erläutern.
2. Weitere Verfeinerung und beispielhafte Darstellung	Wird der Bericht positiv zur Kenntnis genommen, so müsste in enger Zusammenarbeit mit der Eidg. Finanzverwaltung eine Verfeinerung der Vorschläge vorgenommen werden, allenfalls einschliesslich beispielhafter Darstellungen mit konkreten Zahlen aus der Bundesrechnung, wie eine solche Rechnungslegung neu aussehen könnte.
3. Umsetzungsentscheide	Das Parlament müsste in einer nächsten Phase folgende drei Grundsatzentscheide fällen: • Umstellung auf das Accrual Accounting Prinzip; • Standardisierung des Rechnungswesens und der Rechnungslegung; • Einführung des wirkungsorientierten Budgets.
4. Notwendige gesetzliche Anpassungen	Um das neue Rechnungsmodell einführen zu können, bedarf es gesetzlicher Anpassungen im Finanzhaushaltsgesetz des Bundes und in den damit verbundenen Gesetzen und in zahlreichen weiteren Erlassen (siehe dazu die Ausführungen oben im Abschnitt 6.2).

© IDT-HSG

5. Zeitbedarf

Angesichts der Tatsache, dass bereits einzelne Umstellungen in den Ämtern im Gange sind, könnte davon ausgegangen werden, dass eine Neugestaltung des Bundesrechnungsmodells in etwa im gleichen Rhythmus erfolgen kann wie die geplante Einführung des heutigen dualen Modells, sofern die entsprechenden politischen Entscheide rechtzeitig gefällt werden. Die verfügbare Software SAP R/3 lässt an sich eine Darstellung im Rahmen des Accrual Accounting zu; noch offen ist allerdings die Frage, inwiefern sie auch die wirkungsorientierte Budgetierung unterstützt. Hierzu müssten Erfahrungen aus den FLAG Pilotprojekten ausgewertet werden, die im Moment noch gesammelt werden.

6. Rolle der Eidg. Finanzverwaltung

Ohne das aktive Mitwirken der Eidg. Finanzverwaltung ist eine Umstellung nicht denkbar. Die etlichen technischen Details und Spezialregelungen, die zu beachten sind, können letztlich nur von der Verwaltung selbst gelöst werden. Insofern ist zwar ein externer Berater empfehlenswert, die Arbeit muss jedoch von den Beteiligten weitgehend selbst gemacht werden.

Weiter ist bei der Organisation des Rechnungswesens darauf zu achten, dass beispielsweise für die Standards eine bestimmte Stelle oder ein noch zu bestimmendes Gremium Vorgaben aufstellt, welche dann auch verbindlich von der ganzen Bundesverwaltung einzuhalten sind.

Damit auch in den ersten Jahren nach dem Übergang zum neuen Rechnungsmodell Vergleichszahlen zur Verfügung stehen, muss die Eidg. Finanzverwaltung die Rechnungen der Vorjahre gemäss dem neuen Modell nachrechnen. Dies verursacht nicht in den Ämtern und Betrieben, aber in der Eidg. Finanzverwaltung einen zusätzlichen Aufwand. Es ist jedoch für eine zuverlässige Beurteilung des Bundeshaushaltes notwendig und fördert so das Vertrauen der Parlamentsmitglieder in die neue Rechnung.

Aus didaktischen Überlegungen ist anzustreben, dass sofort ab Vorliegen der ersten Budgets in der neuen Form diese als Grundlage für die Kreditsprechung herangezogen werden. Je schneller mit den neuen Gefässen gearbeitet wird, umso schneller können Lerneffekte erfolgen und notwendige Verbesserungen vorgenommen werden.

© IDT-HSG

Anhang

A1 Ausgangslage; Entwicklung zum heutigen Bundesrechnungsmodells

Das Bundesrechnungsmodell hat sich in den vergangenen Jahren zu seiner heutigen Form entwickelt. Die letzte ausführliche Grundsatzdiskussion über das Bundesrechnungsmodell wurde in den 80er Jahren geführt.

A2 Bisherige Argumente

Um eine kooperative, auf übergeordnete Ziele ausgerichtete Finanzpolitik in der Schweiz erreichen zu können, ist die Harmonisierung der öffentlichen Haushalte auf allen drei Staatsebenen anzustreben.

Die oft angeregte Übernahme des kantonalen Rechnungsmodells wurde jedoch nach intensiven Diskussionen u.a. aus folgenden Gründen verworfen:

- Die Haushaltstrukturen von Bund und Kantonen seien zu verschieden, als dass ein einziges Rechnungsmodell alle Informationsbedürfnisse abdecken könne (typischer Transferhaushalt des Bundes gegenüber hohen Personal- und Sachausgaben bei den Kantonen).
- Bereits 1977 sei mit den Projektleitern des kantonalen Modells vereinbart worden, dass eine Harmonisierung der beiden Rechnungsmodelle lediglich in Elementen anzustreben sei (z.B. gleicher Ausgaben- und Investitionsbegriff, abgestimmte Abschreibungs- und Bewertungsgrundsätze, Unterscheidung in Konsum und Investitionen)[59].
- Eine Teilung in Investitionsrechnung und laufende Rechnung laufe den Bemühungen des Bundes für mehr Transparenz in den Ausgaben zuwider. Zudem seien hier immer wieder grundlegende Abgrenzungsprobleme zu meistern[60].
- Die bei der Harmonisierung anzustrebende Vereinheitlichung von Ausgaben- und Investitionsbegriff sei für das Rechnungsmodell nicht relevant.
- Die Finanzstatistik ermögliche die nötige Konsolidierung der Staatsebenen, ein einheitliches Rechnungsmodell dränge sich aus diesem Grund nicht auf.

Das Rechnungsmodell des Bundes nach rein kaufmännischen Gesichtspunkten auszurichten, bzw. das Rechnungsmodell der Privatwirtschaft zu übernehmen wurde ebenfalls verworfen. Als Hauptargumente wurden hier angeführt:

- Die Finanzwirtschaft der öffentlichen Hand sei in erster Linie aufgabenbezogen und somit von der gewinnorientierten Privatwirtschaft grundsätzlich verschieden.
- Das Rechnungsmodell des Bundes könne sich nicht nur nach betriebswirtschaftlichen Gesichtspunkten ausrichten, sondern volkswirtschaftliche Aspekte würden eine ebenso

59 Trotz HRM und einheitlichem Begriff der Investitionen können diese jedoch wegen unterschiedlicher Aktivierungsgrenzen *nur begrenzt* miteinander verglichen werden.

60 Die Frage was zu den Investitionen gezählt werden soll, ist umstritten z.B. bei Investitionen im Bildungsbereich oder Investitionen in Güter die nicht ausschliesslich militärischen Zwecken dienen etc.

© IDT-HSG

wichtige Rolle spielen. Zudem seien in der Privatwirtschaft die beim Bund typischen Transferausgaben weitgehend unbekannt.

A3 Die wesentlichsten Neuerungen der letzten Jahre

Per Bundesratsbeschluss vom 31. Januar 1983 wurde aus verschiedenen Gründen beschlossen, an einer Finanzrechnung als hauptsächlicher Rechnungszweck festzuhalten und diese allerdings mit einer Erfolgsrechnung zu ergänzen. Als Ausfluss der Grundsatzdiskussion der 80er Jahre wurde das Finanzhaushaltsgesetz (FHG) revidiert und zusammen mit der entsprechenden Verordnung auf den 1. Juli 1990 in Kraft gesetzt. Das FHG, sowie die dazugehörige Botschaft des Bundesrates wird in der heutigen Diskussion über eine mögliche Weiterentwicklung des Bundesrechnungsmodells oft als Ausgangspunkt herangezogen[61].

Seit dieser Gesetzesrevision sind weitere Anpassungen am Rechnungsmodell des Bundes erfolgt, weiter erfuhr das Rechnungsmodell diverse inhaltliche Anpassungen. Nachfolgend die wichtigsten Neuerungen in einer chronologischen Reihenfolge:

1994

- Nach diversen Vorstudien wurde ab 1994 eine eigene Projektorganisation zur Überarbeitung des Finanzausgleichs geschaffen. Voraussichtlich 2004 wird der neue Finanzausgleich (NFA) in Kraft treten.

1997

- Seit dem 1. Januar 1997 werden verschiedene Ämter mit Leistungsauftrag und Globalbudget geführt (FLAG). Zuerst wurden lediglich die Schweizerische Meteorologische Anstalt (SMA) und das Bundesamt für Landestopografie (L+T) nach den neuen FLAG Grundsätzen geführt; ab dem 1. Januar 2000 sind 11 Verwaltungsstellen in das Pilotprojekt eingebunden. Diese 11 Verwaltungsstellen entsprechen ca. 1.1 % der Gesamtausgaben des Bundes. Die Kreditmittel für den leistungsbedingten Ressourcenbedarf werden bei FLAG nach Produktgruppen und nicht mehr nach Ausgabenarten zugewiesen. Die Kreditbegehren werden aufgrund von verschiedenen Angaben gewährt (z.B. Leistungsauftrag, Leistungsvereinbarung, Produktkatalog, Betriebsdaten etc.).
- Ebenfalls seit 1. Januar 1997 werden die Tresoreriedarlehen an die SBB im Voranschlag ausgewiesen.
  Dies ist ein Beitrag für eine bessere Transparenz der Staatsrechnung.
- Die Überschüsse der Pensionskasse werden seit dem Voranschlag 1997 nicht mehr in der Finanzrechnung berücksichtigt. Damit wird die Finanzrechnung des Bundes pro Jahr zwar schlechtere Ergebnisse ausweisen, dafür entspricht diese Praxis aber eher einer getreuen Darstellung der finanziellen Lage.

61 Siehe dazu Bundesgesetz über den eidgenössischen Finanzhaushalt (SR 611.0) und die dazugehörende Botschaft zum Bundesgesetz über den eidgenössischen Finanzhaushalt vom 24. August 1988.

© IDT-HSG

- Mit dem Bundesratsbeschluss vom 19. Dezember 1997 wurde entschieden, dass die Standardsoftware SAP/R3 in der Bundesverwaltung flächendeckend eingeführt werden soll. Ca. im Jahre 2005 wird diese Einführung abgeschlossen sein. Mit SAP, bzw. REFICO (Bundesstandard für die Dienststellenbuchhaltungen) führen die Ämter auf ihren Stufen ein kaufmännisch ausgerichtetes Rechnungswesen mit einem für kleinere und mittlere Unternehmen entwickelten Kontenrahmen (KR 20) ein. Das Rechnungswesen des Bundes hat somit eine klare duale Ausrichtung. Dual in der Hinsicht, als dass auf der einen Seite die einzelnen Ämter ihr Rechnungswesen nach kaufmänischen Gesichtspunkten organisiert haben und auf der anderen Seite auf der Stufe des Bundes die Finanzrechnung als primäre politische Steuerungsgrösse verwendet wird.

1998

- Seit dem 1. Januar 1998 werden die Eisenbahngrossprojekte ausserhalb der Erfolgsrechnung mittels eines separaten Fonds abgerechnet. Dieser Fonds wird als Spezialfinanzierung geführt und von Darlehen aus unterschiedlichen Quellen gespiesen.
- Bei der Verselbständigung der ehemaligen PTT erschien in der Staatsrechnung nur der Nettogewinn von ca. 3 Mia CHF anstelle der gesamten Ausgaben und Einnahmen. Dies ist eine Verletzung des Bruttoprinzips und der Transparenz nicht förderlich. Zudem wurde die Swisscom durch die Teilprivatisierung auf den 1. Januar 1998 dem Einfluss des Parlamentes weitgehend entzogen.

1999

- Durch das revidierte Bundesgesetz über die Schweizerischen Bundesbahnen vom 20. März 1998 ist das Finanzhaushaltsgesetz für die SBB nicht mehr anwendbar. Die SBB wurde in eine spezialrechtliche Aktiengesellschaft ausgegliedert. In den Rubriken Beteiligungen und Tresorerie erscheinen die SBB weiterhin in der Staatsrechung.
- 1999 erarbeitete das Eidg. Finanzdepartement zusammen mit der Beratungsunternehmung Arthur Andersen ein Basismodell zur Kosten- und Leistungsrechnung, nachdem in einzelnen Ämter bereits Erfahrungen mit Kosten- und Leistungsrechnungen gemacht wurden. Bis zum Jahre 2003 soll nun die Kostenrechnung für den Informatik und Telekommunikationsbereich flächendeckend eingeführt werden.
- Am 11. Oktober 1999 veröffentlichte der Bundesrat das erste Finanzleitbild. Das Finanzleitbild als Instrument des Bundesrates soll Leitplanken in der Finanzpolitik setzen.
- In der Staatsrechnung 1999 wurde die Verbuchungspraxis bei der Verrechnungssteuer angepasst. Um starke Schwankungen auszugleichen, werden neu die im Dezember deklarierten Eingänge jeweils erst dann gebucht, wenn sie eingehen.

2000

- Per 1. Januar 2000 wurde der ETH-Bereich rechnungsmässig verselbständigt. Neu erscheint dieser Bereich nur noch als ein einziger Betrag in der Rechnung (Nettoausgaben).
- Ebenfalls seit dem 1. Januar 2000 werden pilotmässig bei einzelnen Ämtern die internen Verrechnungen revisionsfähig geführt.
- In Zukunft wird angestrebt die Budgetierung bottom up via die Kostenstellen zu erstellen.

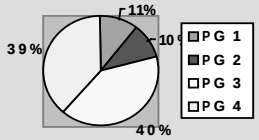
© IDT-HSG

A4 Aufgabenbereichsbudget im Detail

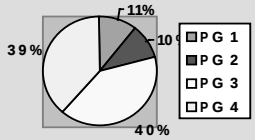
Muster

Aufwand / Finanzierung		Leistungsauftrag 2000	Leistungsauftrag 1999	Rechnung 1998
	Bruttoaufwand	48’343’000.-	50’200’000.-	51’420’000.-
	Ertrag	49'276‘350.-	49'800'300.-	49'020‘000.-
	Nettokosten / -erlös	**+ 933‘350.-**	**- 399'700.-**	**- 2'400'000.-**
	Deckungsgrad	101,9 %	99,2 %	95,3 %
	Deckungsgrad Produktgruppe 1	X %	Y %	Z %
	Deckungsgrad Produktgruppe 2	X %	Y %	Z %
	Deckungsgrad Produktgruppe 3	X %	Y %	Z %
	Deckungsgrad Produktgruppe ...	X %	Y %	Z %
Verteilung Aufwand	Aufwand der Produktgruppe 1	15’316’000	15'990‘000	16'290‘000
	Aufwand der Produktgruppe 2	25'000'000	24'250‘000	25'250‘000
	Aufwand der Produktgruppe 3	319'107'000	340'000‘000	335'000‘000
	Aufwand der Produktgruppe ..	18'920'000.	18'900‘000	22'900‘000
Verteilung Finanzierung	Finanzierung des Aufgabenbereichs; Quelle a	....-	....-	....-
	Finanzierung des Aufgabenbereichs; Quelle b	....-	....-	....-
	Finanzierung des Aufgabenbereichs; Quelle c	....-	....-	....-
	...			

Aufwand pro Produktgruppe



Finanzierung



Bemerkungen Der Mehrerlös im Jahre 2000 ist auf eine Änderung der Gebührenordnung ...

© IDT-HSG

Literaturverzeichnis

(Auszug)

BEHR, G. (1999/1): Die IASC-Normen mit weltweitem Anspruch. In: Neue Zürcher Zeitung, 06.05.1999 Nr. 103, 27.

BEHR, G. (1999/2): Bewertung - ein neues Konzept. In: Der Schweizer Treuhänder, 5/1999, S. 443-450.

BEHR, G. / EBERLE, R. (1999): Die FER als massgebender Standard für KMU. In: Der Schweizer Treuhänder, 1-2/1999, S. 51-60.

BOEMLE, M. (1996): Der Jahresabschluss: Bilanz, Erfolgsrechnung, Anhang. Zürich SKV.

BREDE H. / BUSCHOR E. (1993): Das neue öffentliche Rechnungswesen: Betriebswirtschaftliche Beiträge zur Haushaltsreform in Deutschland, Österreich und der Schweiz. Schriften zur öffentlichen Verwaltung und öffentlichen Wirtschaft. Baden-Baden: Nomos.

BOLZ, U. / KLÖTI, U. (1996): Parlamentarisches Steuern neu erfinden? In: Schweizerisches Zentralblatt für Staats- und Verwaltungsrecht. 97. Jahrgang, Nr. 4 April 1996, Seite 145 - 182.

GABRIEL, J.M. (1997): Das politische System der Schweiz. Bern, Stuttgart, Wien: Paul Haupt.

LÜDER, K. (1991/1): Die zentrale Rolle des Rechnungskonzeptes für die Ausgestaltung des öffentlichen Rechnungswesens. Speyer: Forschungsinstitut für öffentliche Verwaltung bei der Hochschule für Verwaltungswissenschaften Speyer.

LÜDER, K. (1991/2): Staatliches Rechnungswesen in der BRD vor dem Hintergrund neuerer internationaler Entwicklungen. Berlin: Dunker und Humblot.

LÜDER, K. (1999): National Accounting, Governmental Accounting and Cross-Country Comparison of Government Financial Condition. Speyerer Arbeitshefte 124. Speyer: Deutsche Hochschule für Verwaltungswissenschaften Speyer.

MEYER, C. (1996): Betriebswirtschaftliches Rechnungswesen: Einführung in Wesen, Technik und Bedeutung des modernen Management Accounting. Zürich: Schultheiss.

REICHARD, C. (1999): Innovation, Effektivität, Nachhaltigkeit - Internationale Erfahrungen zentralstaatlicher Verwaltungsreform. Berlin: Ed. Sigma.

SCHEDLER, K., PROELLER, I. (2000): New Public Management. UTB Taschenbuch, Bern, Stuttgart, Wien: Paul Haupt.

SOMMER, P. (1995): Konsolidierung und konsolidierte Betrachtungsweise in der Staatswirtschaft. In: Der Schweizer Treuhänder, 1-2/95.

STADLER, M. (1999): Öffentliches Rechnungswesen. Solothurn: Verlag der Finanzdirektorenkonferenz.

TREUHAND-KAMMER (1998): Schweizer Handbuch der Wirtschaftsprüfung; HWP (1998). Zürich: Schweizerische Kammer der Wirtschaftsprüfer, Steuer- und Treuhandexperten.

© IDT-HSG

TREUHAND-KAMMER (1999): Fachempfehlung zur Rechnungslegung. Zürich: Treuhand-Kammer.

WILLKE, H. (1992): Steuerungs- und Regierungsfähigkeit der Politik. Wien: Passagen-Verlag.

WILLKE, H. (1998): Systemtheorie III: Steuerungstheorie. UTB Taschenbuch, Stuttgart: Lucius & Lucius.

© IDT-HSG