

Neues Rechnungsmodell des Bundes

Um den wachsenden Ansprüchen an die finanzielle Führung genügen zu können, wurde das Rechnungswesen des Bundes tief greifend umgestaltet.¹ Das Neue Rechnungsmodell (NRM) gelangt erstmals im Rahmen der Budgetierung des Voranschlags 2007 und der Finanzplanung 2008–2010 zum Einsatz. Im Kern weist das NRM zwei grundlegende Neuerungen auf: die Erweiterung der Betrachtung um die Erfolgsrechnung sowie die Anlehnung an die International Public Sector Accounting Standards (Ipsas).²



Marc Elsener
Abteilung Ausgabenpolitik, verantwortlicher Redaktor der Informationsschrift «Das Neue Rechnungsmodell des Bundes», Eidg. Finanzverwaltung (EFV), Bern



Andreas Gasser
Leiter Systemanwendung Rechnungswesen, Projektleiter Neues Rechnungsmodell, Eidg. Finanzverwaltung (EFV), Bern
www.efv.nrm.admin.ch

Zwei grundlegende Neuerungen

Mit dem Neuen Rechnungsmodell will der Bund *umfassend* und *transparent* über seine Ertrags-, Finanz- und Vermögenslage informieren. Die Informationen sollen den Führungsverantwortlichen und den Anspruchsgruppen ermöglichen, die finanziellen Verhältnisse und Vorgänge des Bundes zuverlässig, differenziert und stufengerecht zu beurteilen und zielführende Entscheide abzuleiten. Im Kern der Reform stehen zwei Ziele:

Zum einen beleuchtet das Neue Rechnungsmodell die finanziellen Vorgänge und Verhältnisse des Bundes aus doppelter Perspektive: Für die finanzpolitische Gesamtsteuerung gemäss Schuldenbremse, die den Ausgleich von Ausgaben und Einnahmen fordert, steht weiterhin die Finanzierungssicht im Mittelpunkt. Sie wird in der *Finanzierungs- und Mittelflussrechnung* vermittelt. Für die Verwaltungs- und Betriebsführung steht dagegen neu die Erfolgssicht im Zentrum. Analog zur Privatwirtschaft wird diese mit der *Erfolgsrechnung* dargestellt und mit einer betrieblichen Kostenrechnung ergänzt. Die Voraussetzungen für einen effizienten und wirkungsvollen Mitteleinsatz werden damit entscheidend verbessert.

Die Rechnungslegung des Bundes lehnt sich mit dem NRM zudem neu an die International Public Sector Accounting Standards (Ipsas) an, welches das einzige umfassende und allgemein anerkannte Regelwerk im öffentlichen Sektor darstellt. Dies gewährleistet Transparenz und Kontinuität der Rechnungslegung und erhöht die Aussagekraft der Finanzberichterstattung. Der neue Rechnungsaufbau und der Übergang zur kaufmännischen Buchführung bringen überdies eine markante Annäherung des Bundes an die Rechnungslegungspraxis anderer Gemeinwesen und der Privatwirtschaft, womit sich die Vergleichbarkeit verbessert. Transparenz und Vergleichbarkeit wiederum erleichtern die finanzielle Führung und schaffen Vertrauen in der Öffentlichkeit.

Elemente des Umbaus im Überblick

Der Umbau betrifft den Rechnungsaufbau, die Rechnungslegung, die Haushaltführung und die Finanzberichterstattung. Die folgenden Elemente kennzeichnen das NRM:

Rechnungsaufbau

Der Rechnungsaufbau folgt im Wesentlichen dem in der Privatwirtschaft gebräuchlichen Modell und besteht aus der Erfolgsrechnung, der Bilanz sowie der Finanzierungs- und Mittelflussrechnung. Dabei ist die Erfolgsrechnung, die auf Stufe Verwaltungseinheit geführt und auf Stufe Bund konsolidiert wird, ein wichtiger neuer Eckpfeiler in der Rechnung des Bundes. Sie ist die Grundlage für die Kreditsprechung und für die Ableitung der Finanzierungssicht. Die Erfolgsrechnung stellt den Aufwand (Wertverzehr) aus einem Rechnungsjahr dem Ertrag (Wertzuwachs) gegenüber und weist in ihrem Saldo das Jahresergebnis aus, welches als Gewinn oder Verlust in die Bilanz eingeht.

Investitionsausweis

Die Investitionen werden für die Zwecke der Kreditsprechung – eine Besonderheit des öffentlichen Rechnungswesens – separat auf Stufe Verwaltungseinheit ausgewiesen. (In der Privatwirtschaft werden solche Finanzvorfälle direkt in der Bilanz erfasst.) Da Investitionen Geldflüsse darstellen, muss das Parlament zur Haushaltsteuerung gemäss Schuldenbremse direkt über sie bestimmen können. Die Investitionen werden zusammen mit den Positionen der Erfolgsrechnung zur so genannten *Kreditsicht* – vermittelt im Voranschlag bzw. der Rechnung der Verwaltungseinheiten – zusammengezogen.

Bilanz

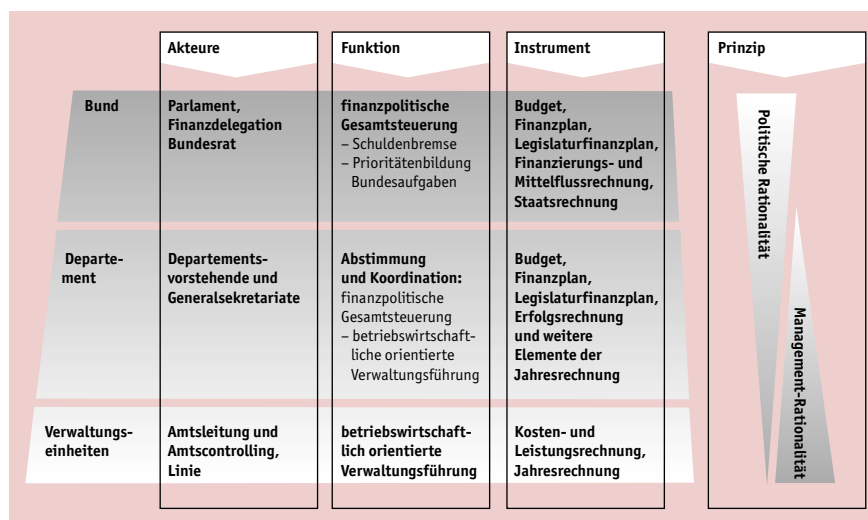
Die Bilanz informiert über die Vermögens- und Kapitalstruktur des Bundes und zeigt in ihrem Saldo den aus den Vorjahren aufgelaufenen Bilanzfehlbetrag (bei positivem Vorzeichen: das Eigenkapital). Ihre Gliederung wird mit dem NRM kaum geändert. Neu ist hingegen, dass die Bilanz bereits auf Stufe Verwaltungseinheit erstellt wird.

Finanzierungs- und Mittelflussrechnung

Die Finanzierungs- und Mittelflussrechnung (FMFR) dient der Ermittlung des gesamten Finanzierungsbedarfs. Im Finanzierungsteil zeigt sie – wie die alte Finanzrechnung – die Ausgaben und Einnahmen und ist daher für die finanzpolitische Gesamtsteuerung, die einen ausgeglichen Haushalt anstrebt, besonders wichtig. Die FMFR wird direkt aus den so

Grafik 1

Das Prinzip der dualen Steuerung



Quelle: EFV / Die Volkswirtschaft

genannt *finanzierungswirksamen* Positionen (Vorgänge mit Geldfluss) der Erfolgsrechnung und der Bilanz sowie aus dem Investitionsausweis abgeleitet.

Budgetierung, Buchführung und Rechnungslegung

Budgetierung, Buchführung und Rechnungslegung erfolgen mit dem NRM nach kaufmännischen Grundsätzen, d.h. nach der Erfolgssicht. Dies bedeutet, dass alle Werte in jener Periode verbucht werden, in der sie verzehrt oder gebildet werden («accrual accounting and budgeting»). Ebenso werden neu auch rein buchungsmässige Vorgänge wie z.B. Abschreibungen erfasst. Durch die Bewertung der Bilanzpositionen nach dem in der Privatwirtschaft üblichen Grundsatz der tatsächlichen Abbildung, der das obligationenrechtliche Vorsichtsprinzip ablöst, ergeben sich im Vergleich zur alten Bilanz teils erhebliche Bilanzwertänderungen.

Haushaltführung

Die Haushaltführung erfolgt mit NRM nach dem *Prinzip der dualen Steuerung* (siehe *Grafik 1*). Neu werden die Verwaltungseinheiten über die Erfolgs- und Investitionsrechnung sowie über die betriebliche *Kosten- und Leistungsrechnung (KLR)* geführt. Dabei sind sowohl die finanzpolitischen Kriterien des Parlaments (Budgetentscheid) als auch die betriebswirtschaftliche Sicht der Verwaltungseinheiten (Budgetvollzug) von Bedeutung. Mit der konsequenten Dezentralisierung der Kreditverantwortung und der Einführung der bundesinternen *Leistungsverrechnung (LV)* wird das Kostenbewusstsein gefördert und der haushälterische Mitteleinsatz unterstützt.

Wenig Änderungen ergeben sich für die finanzpolitische Gesamtsteuerung, wo mit Blick auf die Schuldenbremse weiterhin die Finanzierungsrechnung im Zentrum steht. Ebenso bleibt der Finanzplan das zentrale Steuerungsinstrument von Bundesrat und Parlament für die Bildung der (finanz-)politischen Prioritäten in der mittelfristigen Aufgabenplanung.

Finanzberichterstattung

Die Finanzberichterstattung präsentiert sich unter NRM in neuem Kleid und mit erweiterten Inhalten. Gegenüber dem alten System gewinnt sie an Aussagekraft. Der modulare Aufbau ermöglicht den verschiedenen Anspruchsgruppen, sich rasch einen Überblick über die Vermögens-, Ertrags- und Finanzlage des Bundes zu verschaffen und bei Bedarf auch auf weiterführende Informationen zuzugreifen.

Von Alt zu Neu

Der Umbau des Rechnungswesens zum NRM des Bundes markiert zwangsläufig einen Bruch in der Kontinuität der Rechnungslegung, der die Vergleichbarkeit mit den Zahlen nach altem System einschränkt. Wesentliche Änderungen ergeben sich namentlich in der Bilanz, in der Erfolgsrechnung sowie insbesondere in der Kreditsicht, die neu gegliedert ist und neue Sachverhalte ausweist. Einzig die Ergebnisse der Finanzierungsrechnung sind grundsätzlich ohne Vorbehalte mit den Vorjahren vergleichbar.

Mit Blick auf die erstmalige Budgetierung nach dem neuen Modell ist es unerlässlich, die finanziellen Sachverhalte und Vorgänge der Vorjahre nach den Regeln des NRM abzubilden. Zur Korrektur der Bilanz wird daher auf den Zeitpunkt des Systemwechsels ein so genanntes *Restatement* durchgeführt, bei dem die Bilanzpositionen nach den neuen Grundsätzen bewertet werden. Damit auch die Kreditsicht – d.h. der Voranschlag bzw. die Rechnung der Verwaltungseinheiten – mit den Vorjahren verglichen werden kann, werden die alten Kreditpositionen gemäss den neuen Gliederungsregeln umgruppiert und neu zugeordnet (Umschlüsselung).

Der Übergang von alt zu neu wird nachfolgend kurz erläutert.

Neue Grundsätze für Bilanzierung und Bewertung verändern die Bilanz

Mit der Anlehnung an Ipsas wird die Bilanz neu nach dem Prinzip der tatsächlichen Abbildung erstellt. Das bisher massgebende Vorsichtsprinzip, das die Bildung stiller Reserven tendenziell begünstigte, wird abgelöst. Dies verlangt eine systematische Neubewertung der

- 1 Vgl. Adamek, Erich und Antonios Haniotis, Neues Rechnungsmodell des Bundes, in: Die Volkswirtschaft 10-2003, S 40ff.
- 2 Der vorliegende Artikel wurde vom Redaktionsteam «Projekt NRM» erstellt, für das stellvertretend die beiden Autoren zeichnen. Für ausführliche Informationen siehe auch die Broschüre der Eidg. Finanzverwaltung «Das neue Rechnungsmodell des Bundes». Internet: www.efv.admin.ch, «Finanzen», «Bundesfinanzen», «Voranschlag des Bundes 2007», «NRM».
- 3 Da es sich um Geldflüsse handelt, muss das Parlament zur Steuerung gemäss Schuldenbremse direkt über die Investitionen bestimmen können.

Bilanzpositionen nach den neuen Bilanzierungs- und Bewertungsgrundsätzen. Davon nicht betroffen ist die Gliederung der Bilanz; sie bleibt im Wesentlichen unverändert.

Die Arbeiten am Bilanz-Restatement sind zurzeit in Gang. Für die Erstellung des ersten Voranschlags nach dem NRM ist es indes wichtig, dass die Neubewertung der Aktivseite als Grundlage für die Abschreibungen bereits vorgängig durchgeführt wird. Die Ergebnisse zeigen, dass hauptsächlich das Verwaltungsvermögen – namentlich die Liegenschaften sowie die Beteiligungen – eine substanzielle Aufwertung erfahren. Ziel des Restatements ist es, sämtliche Bewertungskorrekturen in der Eröffnungsbilanz per 1. Januar 2007 darzustellen. Die Korrekturen werden direkt über den Bilanzfehlbetrag abgewickelt. Sie sind somit erfolgsneutral und beeinflussen weder die alte noch die neue Erfolgsrechnung.

Die Eröffnungsbilanz wird im Lauf des Jahres 2007 erstellt und von der Eidg. Finanzkontrolle geprüft. Sie wird dem Parlament zusammen mit der Staatsrechnung 2007 im Frühling 2008 zur Genehmigung vorgelegt.

Von der Finanz- zur Erfolgsrechnung

Im NRM löst die Erfolgsrechnung die Finanzrechnung des bisherigen Rechnungsmodells als Grundlage für die Kreditsicht bzw. die Rechnung der Verwaltungseinheiten ab. Der Übergang von der alten Finanz- zur neuen Erfolgsrechnung – bzw. von der alten zur neuen Kreditsicht – erfolgt im Grundsatz mit drei einfachen Schritten (siehe *Grafik 2*):

- In einem ersten Schritt sind die Aufblähungseffekte zu berücksichtigen, die sich aus der Anwendung des Bruttoprinzips ergeben: Die Bruttoverbuchung gewisser neuer Sachverhalte – insbesondere die Debitorenverluste im Bereich Mehrwertsteuer sowie der Mietaufwand für die ETH-Immobilien – führen zu einer symmetrischen Ausdehnung des finanzierungswirksamen Aufwands und Ertrags.
- Von diesem Betrag sind in einem zweiten Schritt die Investitionsausgaben abzuziehen. Die Investitionen sind definitionsgemäss nicht Teil der Erfolgsrechnung; lediglich die damit verbundenen Abschreibungen sind erfolgswirksam.
- In einem dritten Schritt sind alle nicht finanzierungs-, aber erfolgswirksamen Vorfälle zu addieren. Dabei handelt es sich im Wesentlichen um Abschreibungen und zeitliche Abgrenzungen – also rein buchmässige Positionen, die gemäss Rechnungslegung nach kaufmännischen Grundsätzen erfolgswirksam sind.

Mit diesen drei Korrekturen ist der Übergang zur konsolidierten Erfolgsrechnung abgeschlossen. Um zur Kreditsicht zu gelangen, ist eine vierte Korrektur nötig: Zur konsolidierten Erfolgsrechnung sind alle Aufwände bzw. Erträge aus der bundesinternen Leistungsverrechnung zu addieren. Diese Positionen sind formal nicht finanzierungs-, wohl aber kreditwirksam. Während diese Beträge im Zusammenzug aller Erfolgsrechnungen der Verwaltungseinheiten vollständig ausgewiesen sind, werden sie in der konsolidierten Erfolgsrechnung des Bundes als Doppelzählungen eliminiert.

Ungefähre Vergleichbarkeit dank Umschlüsselung

Mit der Umschlüsselung sollen die Positionen der alten Finanzierungsrechnung in der Gliederung der neuen Kreditsicht ausgedrückt werden. Ziel ist es, das Zahlenwerk von Voranschlag und Rechnung vor Einführung

Kasten 1

Wichtige Begriffe

Accrual accounting

Prinzip der kaufmännischen Buchführung: Geschäftsvorfälle werden auf jene Periode verbucht, in welcher der Wertverzehr bzw. –zuwachs stattfindet, und nicht, wenn die Zahlungen geleistet werden.

Bilanz

Teil der Jahresrechnung. Die Bilanz stellt die Stichtagbezogene Gegenüberstellung von Vermögen (Aktiven) und Verpflichtungen (Passiven) dar. Die Residualgrösse entspricht bei einem Aktivenüberschuss dem Eigenkapital, bei einem Passivenüberschuss dem Bilanzfehlbetrag.

- Gliederung der Aktiven: Finanz-, Verwaltungsvermögen und Spezialfinanzierungen;
- Gliederung der Passiven: Kurzfristiges Fremdkapital, langfristiges Fremdkapital, Spezialfinanzierungen, Eigenkapital/Bilanzfehlbetrag.

Dualität

Doppelte Perspektive des Neuen Rechnungsmodells, das zugleich die Finanzierungssicht und die Erfolgssicht abbildet. Die duale Sicht folgt aus den Erfordernissen der finanzpolitischen Gesamtsteuerung des Bundeshaushalts («politische Rationalität») und der betriebswirtschaftlich orientierten Verwaltungsführung («Management-Rationalität») auf Stufe Verwaltungseinheit.

Erfolgsrechnung

Teil der Jahresrechnung. Die Erfolgsrechnung zeigt den periodisierten Wertverzehr und den Wertzuwachs sowie den Erfolg während eines Rechnungsjahres. Dreistufige Darstellung:

- 1. Stufe: Ordentlicher operativer Ertrag und Aufwand. Ordentliches operatives Ergebnis;
- 2. Stufe: Zusätzlich Finanzertrag und –aufwand. Ordentliches Ergebnis;
- 3. Stufe: Zusätzlich ausserordentlicher Ertrag und Aufwand gemäss Schuldenbremse. Jahresergebnis.

Finanzierungs- und Mittelflussrechnung (FMFR)

Teil der Jahresrechnung. Sie zeigt den Zu- und Abfluss von Finanzmitteln. Die FMFR wird nach der direkten Methode abgeleitet und in drei Stufen dargestellt:

- 1. Stufe: Ordentliche laufende und investive Einnahmen und Ausgaben. Finanzierungsergebnis aus ordentlichen Transaktionen;
- 2. Stufe: Zusätzlich ausserordentliche Transaktionen (gemäss Definition Schuldenbremse). Finanzierungsergebnis insgesamt;
- 3. Stufe: : Zusätzlich Mittelfluss aus Bestandesänderungen (Fremdfinanzierungen und Veränderungen des Netto-Finanzvermögens). Veränderung des Mittelbestandes insgesamt (Fonds Bund).

Kosten- und Leistungsrechnung (KLR)

Teil des betrieblichen Rechnungswesens. Die KLR bedeutet die Ermittlung und den Ausweis von Kosten nach Kostenarten, Kostenstellen und Kostenträgern sowie des betrieblichen Ergebnisses.

Leistungsverrechnung (LV)

Kreditwirksame Verrechnung des internen Leistungsaustausches zwischen Verwaltungseinheiten (des Bundes).

Rechnungslegung

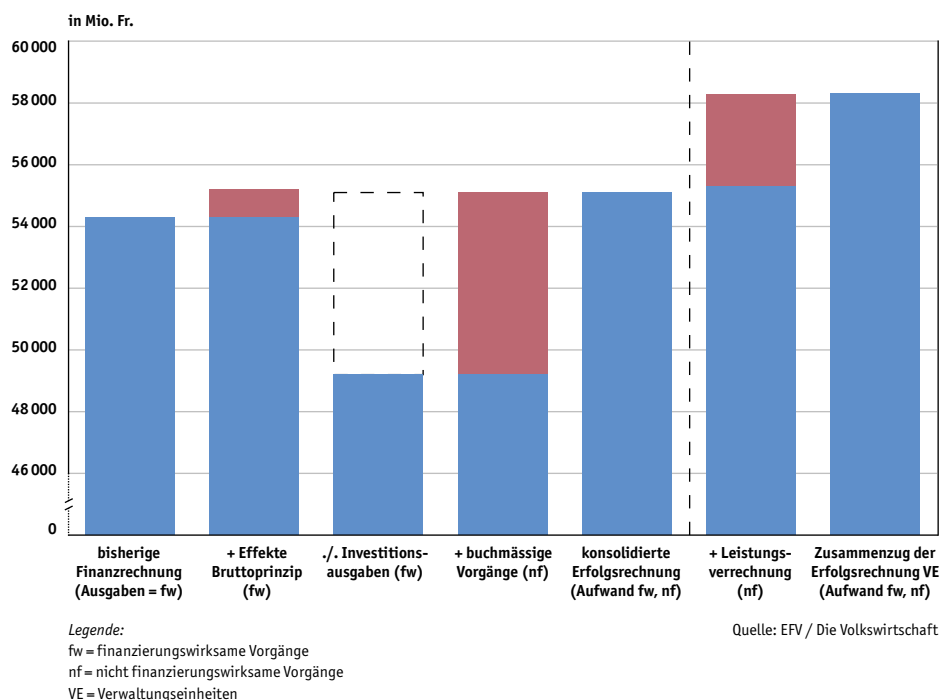
Die Rechnungslegung beinhaltet den Abschluss der Rechnung sowie deren Darstellung im Rahmen der Berichterstattung. Sie dient der Darstellung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Bundes.

Schuldenbremse

Die Schuldenbremse legt die höchstzulässige Entwicklung der Ausgaben aufgrund der Einnahmen und der konjunkturellen Entwicklung fest. Die Schuldenbremse ist in der Bundesverfassung verankert (Art. 126 Abs. 1 BV).

Grafik 2

Von der bisherigen Finanzberichterstattung zur neuen Erfolgsrechnung – und zur Kreditsicht



des Neuen Rechnungsmodells mit jenem nach der Einführung unmittelbar vergleichbar zu machen. Damit geht die Umschlüsselung einen entscheidenden Schritt weiter als die Darstellung im vorangehenden Abschnitt, welche die Überleitung der alten Finanzierungsrechnung in die Erfolgsrechnung anhand von ganzen Ausgaben- bzw. Aufwandgruppen gezeigt hat.

Als Ergebnis der Umschlüsselung wird im Voranschlag 2007 der Verwaltungseinheiten (Band 2 der Finanzberichterstattung) das Zahlenwerk der Vorjahre in der neuen Gliederung aufgeführt. Dies ermöglicht Vergleiche auf der Zeitachse mit folgenden, technisch bedingten Einschränkungen:

- Vergleiche sind in jenen Fällen vorbehaltlos möglich, wo es sich um finanzierungswirksame Budgetpositionen handelt und wo die alte Budgetstruktur der neuen Gliederung eins zu eins zugeordnet werden kann.
- Wo diese direkte Zuordnung nicht möglich ist, werden die bisherigen Rubriken auf mehrere neue Kreditpositionen aufgeteilt. Beispielsweise werden die alten Rubriken «Dienstleistungen Dritter» und «Übrige Sachausgaben» anteilmässig den drei neuen Kreditpositionen «Übriger Personalaufwand», «Beratungsaufwand» sowie «Übriger Betriebsaufwand» zugeordnet.
- Die Anwendung der neuen Rechnungslegungsgrundsätze (z.B. Erhöhung der Aktivierungsgrenzen) hat namentlich bei den Informatikausgaben Verschiebungen zwischen Aufwand und Investitionskrediten zur Folge, die in der Umschlüsselung nicht berücksichtigt wurden.

Generell ist festzuhalten, dass die Umstellung der Verbuchungslogik von der Finanzierungssicht auf die Rechnungsführung nach kaufmännischen Grundsätzen den Vergleich von Alt zu Neu in einigen Fällen nicht oder nur bedingt zulässt. Während bei den Positionen des Eigenaufwands grössere Vorbehalte angebracht sind, ist die Vergleichbarkeit bei den Transferzahlungen (Subventionen und Beiträge an andere Haushalte) grundsätzlich gewährleistet. Entsprechende Hinweise geben die Tabellen der Finanzberichterstattung.

Ausblick

Mit seiner Inbetriebnahme wird sich das NRM erstmals in der Praxis bewähren müssen. Dies bedeutet, dass diejenigen, die mit NRM arbeiten – vom Buchhalter bis zur Parlamentarierin –, erst den Zugang zu den neuen Instrumenten, Prozessen und Fachbegriffen finden müssen. Die fundierte Schulung, die zur Vorbereitung auf das NRM durchgeführt wurde, wird sie dabei unterstützen. Doch erst in der alltäglichen Anwendung «on-the-job» ist es möglich, sich das neue Arbeitsmittel zu eigen zu machen und dabei auch Chancen zu entdecken für kleinere oder grössere Verbesserungen. Eine aufmerksame Kommunikation und eine sorgfältige Koordination innerhalb und zwischen den Verwaltungseinheiten sind in dieser Phase des praktischen Wissenserwerbs besonders gefragt und tragen dazu bei, dass das NRM in einem stetigen Lernprozess zum wirkungsvollen Arbeitsmittel wird.

Auch auf einer technisch-institutionellen Ebene sind Weiterentwicklungen im Gange. So soll eine konsolidierte Jahresrechnung erstellt und publiziert werden, die auch jene Organisationen mit einschliesst, welche zwar rechtlich ausgelagert, wirtschaftlich aber eng mit dem Bund verbunden sind (z.B. der ETH-Bereich). Von der konsolidierten Betrachtung dieses Bereichs «Öffentliche Verwaltung Bund» werden aufschlussreiche Zusatzinformationen über die Bundesfinanzen aus einer Gesamtsicht erwartet. Ebenso wird der Ausbau des Leistungsverrechnungssystems in der Bundesverwaltung geprüft: Dabei sollen Kostenbewusstsein und -transparenz mit geeigneten Anreizmechanismen und neuen Informationsinstrumenten weiter gestärkt werden. ■