

Haushaltsrecht und Rechnungslegungsstandards

Von Dr. S. Bieri, CEO und Vizepräsident des ETH-Rates, Aarau

1. Ausgangslage

Das vorliegende Arbeitspapier behandelt haushaltsrechtliche Problemstellungen auf nationaler Ebene und stellt dabei die Beziehung zu Fragen der Rechnungslegungsstandards her. Ich stütze mich teilweise auf frühere Arbeiten zur Haushaltspolitik und zur Föderalismustheorie, verwende aber auch Erfahrungen im Zusammenhang mit der Autonomisierung des ETH-Bereichs (Überführung in den sogenannten dritten Kreis). Wie bekannt ist, hat das IASB in Zusammenarbeit mit der IFAC die IAS-Standards de facto übernommen. Diese werden neu unter dem Begriff IFRS weitergeführt und entwickelt. Das IASB hat im Oktober 2002 die Draft Implementation Guidance veröffentlicht.

IPSAS stützt sich stark auf die bisherige Stossrichtung von IAS. Dies bedeutet einerseits eine pragmatische Grundhaltung, andererseits eine institutionelle Ausrichtung, die sich wesentlich auf angelsächsische Verhältnisse bezieht. Allerdings erstaunt, dass die föderative Struktur der USA und die damit zusammenhängende Mehrstufigkeit des Finanzhaushaltes kaum gewürdigt sind.

Unter dem Schock privatwirtschaftlichen Fehlverhaltens und wenig erfreulicher Controlling-Ergebnisse der Weltbank bei Krediten an Schwellenländer entstanden auch Vorschläge zur Verbesserung der *Corporate Governance*. Diese sehen teilweise neue, die Prinzipien von Demokratie und Parlamentarismus konkurrenzierende Partizipationsformen vor.

Es gibt in der Schweiz weder für Bund noch Kantone zwingende finanzrechtliche Vorgaben für die Berücksichtigung von Rechnungslegungsstandards. Ein Rückblick auf die letzten 30 bis 40 Jahre schweizerischer Haushaltspraxis zeigt aber, dass das Kommen und Gehen methodischer Neuerungen an der Substanz der föderativen Finanzordnung und des Verständnisses der Haushaltsführung (z.B. Unterscheidung zwischen Zahlungs- und Verpflichtungskredit) wenig geändert haben.

2. Die Methodenproblematik

Weniger theoretische Überlegungen als praktische, tagespolitische Ereignisse stiessen die finanzpolitische Diskussion um Rechnungslegungsstandards an. Ich denke an die grossen Verselbständigungsaktionen des Bundes bei Post, Swisscom oder Ruag; der ETH-Bereich kann teilweise ebenfalls dazu gezählt werden. Aktuelle Anlässe boten in der Regel übertragene Aktiv- oder Passivpositionen, namentlich auch die Pensionsversicherung. Oft ohne spezielles politisches Entscheidungsverfahren hat die Anwendung des einen oder andern Standards zu einer Zusatzbelastung des Bundeshaushaltes

geführt. Dabei wurde wohl auch nicht immer sauber zwischen Aufwand und Ausgabe unterschieden. Diskussionen in der Finanzdelegation der Eidg. Räte zeigen, dass weniger das Problem selbst als der durch externe Normierungsgremien entstandene Handlungsdruck auf Unwillen stösst.

Dahinter steckt eine sehr ernsthafte, für die föderative Finanzordnung unseres Landes vielleicht sogar entscheidende Frage: In welchem Masse ist es angemessen, die internationalen Standards bei der Führung öffentlicher Haushalte in der Schweiz zu berücksichtigen? Es gibt, so meine ich, keine allgemein gültige Antwort.

Bei der Ausgestaltung des neuen Rechnungsmodells (NRM) des Bundes dürfte das Accrual-Prinzip unbestritten sein. Und auch die Prinziporientierung von IPSAS liegt richtig. Aber es bleiben in systematischer Hinsicht und bezüglich der Interdependenz von Normen (z.B. Bruttoprinzip im „Kernhaushalt“) und Standards wichtige Weichen zu stellen. In bestimmten Fällen ist zudem klar, dass IPSAS unter den geltenden Bedingungen zu fragwürdigen Resultaten führen kann (z.B. IPSAS 6 oder IPSAS 17).

So geht es primär darum, eine der Natur des politischen Geschäftes besser entsprechende Interpretation der Regeln zu finden, die ja primär auf grosse, börsennotierte Firmen ausgelegt sind. Die in der Öffentlichkeit geführte und von Kuno Schedler / Bernhard Knechtenhofer wesentlich beeinflusste Diskussion (vgl. *Der Schweizer Treuhänder* 8/2002) bezieht die von mir als wichtig erachteten Interdependenzen noch zu wenig ein. Auch stellt sich die Frage nicht, ob wir unsere Finanzhaushaltsgesetze und die zugehörigen Verordnungen mit IPSAS abstimmen sollen. Vielmehr gilt es, systembezogen adäquate Anwendungsbereiche für bestimmte Standards zu eruieren.

Dies bedeutet in erster Priorität, dass die Zuordnung von Standards und ähnlich wirkender Normen durch eine geeignete Differenzierung von Haushaltsfunktionen rechtlich abgestützt werden muss. Die Logik des Vier-Kreise-Modells darf in diesem Rahmen nötigenfalls zur Diskussion gestellt werden.

Die Anwendung des New Public Management (NPM) mit seinen unbestrittenen Vorzügen einer leistungsorientierten Aufgabenverteilung und Kompetenzdelegation soll in diesem Zusammenhang Schritt für Schritt durchgedacht werden; die kürzlich abgeschlossene Revision des ETH-Gesetzes hat gezeigt, dass Controllingprozesse und Kernprozesse gemeinsam geregelt werden müssen.

Wie das *Working Paper Nr. 5 zu IPSAS 1 – 17* (Institut für öffentliche Dienstleistungen und Tourismus der Universität St. Gallen, April 2002) zeigt, sind bezüglich der Darstellung echte Fortschritte erzielt worden (IPSAS 1 – 3), doch die Bestimmungen über "Konzernabschluss" (IPSAS 6), "Investitionen in Beteiligungsgesellschaften" (IPSAS 7) und "Gemeinschaftsunternehmungen" (IPSAS 8) erfassen den Charakter öffentlicher Institutionen nur bedingt. Andere Bestimmungen, z.B. jene über "Fertigungsaufträge" (IPSAS 11), sind schlicht naiv.

3. Makroökonomische und finanzwissenschaftliche Sicht

Ich gehe grundsätzlich davon aus, dass die Makroökonomie und die Finanzwissenschaft wichtige Hinweise geben können, wie das Haushaltsrecht aufzubauen ist bzw. wie bestehende Konventionen der Rechnungslegung im Einzelfall anzuwenden sind.

Das Rechnungswesen der öffentlichen Hand hat in den letzten dreissig Jahren bedeutende Veränderungen durchgemacht. Dabei sind – völlig zu recht – technische Errungenschaften von der Wirtschaft übernommen worden. Ich denke hier etwa an die Anpassung der Kontenpläne, an die Definition von Kosten- und Erlösarten und auch an integrierte Softwarepakete vom Typ SAP. Diese Tendenz wird aber insofern übertrieben, als in der Aufmachung und bezüglich der Kostenrechnung (z.B. Definition von Deckungsbeiträgen) buchhalterische Konfigurationen entstehen, die zwar elegant sind, den staatlichen Ordnungs- und Leistungsfunktionen, wie oben erwähnt, nur bedingt entsprechen. In der neuern finanzwissenschaftlichen Literatur ist deshalb teilweise wieder eine Tendenz "back to the roots" zu erkennen.

Prinzipiell hat das öffentliche Rechnungswesen zwei Hauptaufgaben zu erfüllen:

- a) Es ist ein Vehikel der *Entscheidungsvorbereitung und Kontrolle*.
- b) Es muss aufgrund der besondern *Wirkungen* des Staates zumindest Sonderauswertungen und Statistiken im Sinne der Gesamtwirtschaftlichen Buchhaltung und Sozialer Indikatoren ermöglichen; dazu gehört auch eine Regionalisierung der Zahlungsströme (formale räumliche Budgetinzidenz).

In einem föderativen Staat ist ein Minimum an Harmonisierung und Aggregation der Budgets notwendig. Auf kantonaler und kommunaler Ebene sind dank der Initiativen der Finanzdirektorenkonferenz (man denke an das HRM) schon in den Achtzigerjahren wichtige Fortschritte erzielt worden. Wegen der speziellen Lage des Bundes wurden einzelne Probleme sozusagen auf die statistische Ebene verschoben.

Harmonisierungsbemühungen führen zu methodischen und politischen Zielkonflikten, die nicht unterschätzt werden sollten. Dennoch gibt es durchaus *makroökonomische und finanzwissenschaftliche Praktiken*, auf die auch ein modernes Haushaltsrecht zurückgreifen kann. Ich möchte zwei Beispiele erwähnen. Die seit anfangs der Siebzigerjahre existierende funktionale Gliederung von Einnahmen und Ausgaben des Bundes ist der Versuch, mit einer entscheidungsorientierten statistischen Gliederung der Idee des Planning Programming Budgeting Systems (PPBS) nachzukommen; mit der Einführung des Vier-Kreise-Modells sind hier leider bestimmte Datenmengen verschüttet worden. Die volkswirtschaftliche Gliederung der Einnahmen und Ausgaben des Bundes knüpft an der Nationalen Buchhaltung der Schweiz an, und auch hier sind in den letzten Jahren Abgrenzungsschwierigkeiten und Datenverluste festzustellen.

Die makroökonomische Verankerung ist indessen zentral für das Haushaltsrecht. Je grösser der öffentliche Sektor wird, desto wichtiger ist es, die einzelnen gesamtwirtschaftlichen Aggregate zu kennen. Dies bedeutet, auf die Ebene von Haushaltsrecht und Rechnungslegungsstandards transformiert, dreierlei:

- a) Auf der obersten Stufe der Rechnungslegung müssen prinzipiell alle gesamtwirtschaftlich relevanten Stocks und Flows der jeweiligen öffentlichen Hand erfasst werden.

- b) Dabei ist von den wesentlichen Komponenten des "Volkseinkommens nach Verwendungszwecken" auszugehen: Konsum, Investition, Transferausgaben, Subventionen, direkte und indirekte Steuern, Gebühren und Beiträge, Gewinne öffentlicher Unternehmungen. Bilanzseitig wird ein analoger Bezug zum Volksvermögen gemäss nationaler Buchhaltung postuliert.
- c) Finanzrechtlich müssen die unterschiedlichen Formen der Kompetenzdelegation und ihre zugehörigen Aggregate so konzipiert werden, dass die erwähnten Komponenten sichtbar bleiben. *Dies bedingt für das Finanzhaushaltsgesetz des Bundes (FHG) Korrekturen und Ergänzungen. Eine in diesem Sinn gesamtheitliche Architektur für „Kernhaushalt“ und die delegierten Teile wird in einzelnen Punkten von IPSAS 6 abweichen.*

Ich bin überzeugt, dass das alte finanzwissenschaftliche Thema der Sonderrechnungen und Fonds wieder aufgegriffen und – ähnlich wie vor fünfzig, sechzig Jahren – mit einer gewissen Konsequenz abgewandelt werden muss. Klassische Normen, so etwa jener der Einheit, müssen neu interpretiert werden. Im ETH-Bereich stellen sich in diesem Zusammenhang beispielsweise knifflige Probleme der Drittmittelverbuchung; dieser Fall beleuchtet denn auch, dass rechtliche Gefässe (z.B. die Regelung des geistigen Eigentums) und die finanzwirtschaftliche Darstellung eng verbunden sind.

Wenn das revidierte FHG zu einzelnen Standards etwas sagt, dann primär aus einer Konsolidierungsoptik oder bei Normierung des „Kernhaushalts“. Die delegierten Teile wären wohl in der jeweiligen Spezialgesetzgebung zu regeln.

4. Einige praktische Schlussfolgerungen

Die Delegation von Kompetenzen an nachgeordnete Organisationseinheiten sowie Deregulierung und Liberalisierung sind für mich wichtige ordnungspolitische Prinzipien. Sie dürfen aber nicht dazu führen, die Einheit öffentlicher Funktionen und die Geschlossenheit der Rechnungslegung zu stören. Geradezu kameralistische Übertreibungen in der Anwendung von Indikatoren bei FLAG-Ämtern sprechen eine deutliche Sprache.

Auf jeden Fall kommt dem Haushaltsrecht das Primat gegenüber international entwickelten Standards zu.

Ich plädiere nicht für einen erneuten "Sonderfall Schweiz", aber ich wende mich gegen Normen und Standard, die „einzelsprungweise“ evaluiert werden. IPSAS ist ein guter Anfang, aber die erwähnten Kohärenzprobleme sind nun rasch zu lösen. Ich habe in diesem Zusammenhang Verständnis für die Absicht, den Standard *Swiss GA-AP-FER* in Richtung auf einen KMU-Standard fortzuentwickeln.

Die Reform des FHG muss die gesamtheitliche Architektur des Bundeshaushaltes mit den wesentlichen Kriterien und möglichen Anknüpfungspunkten für Rechnungslegungsstandards vorgeben. Parallelität und Mehrstufigkeit sind in diesem Zusammenhang die Knacknüsse. Dazu gehört auch das Berichtswesen (Reporting), mit welchem teilweise Druck von Normen und Standards genommen werden kann.

Entsprechende längerfristige Perspektiven, wenn auch primär aus kommunaler Optik, zeigt eine kürzlich erschienene Forschungsarbeit auf (M. Passardi, *Kommunales Rechnungswesen und Finanzmanagement*, Diss. Zürich, 2002).

Was die Weiterentwicklung von IPSAS angeht, könnte durch ein Zusammenwirken des Bundes mit geeigneten Hochschulvertretern und einem Consulting-Netzwerk durchaus internationale Wirkung erzielt werden. Aufgrund von Gesprächen mit ausländischen Kollegen nehme ich an, dass unsere Vorschläge Gehör finden würden.
