

Dieser Text ist ein Vorabdruck. Es können noch redaktionelle Änderungen vorgenommen werden. Verbindlich ist die Version, die im Bundesblatt [www.admin.ch/ch/d/ff/](http://www.admin.ch/ch/d/ff/) veröffentlicht wird.

14.xxx

## **Botschaft zur Optimierung des Rechnungsmodells (NRM)**

vom 12. November 2014

---

Sehr geehrter Herr Nationalratspräsident  
Sehr geehrter Herr Ständeratspräsident  
Sehr geehrte Damen und Herren

Mit dieser Botschaft unterbreiten wir Ihnen, mit dem Antrag auf Zustimmung, den Entwurf einer Änderung des Bundesgesetzes über den eidgenössischen Finanzhaushalt.

Wir versichern Sie, sehr geehrter Herr Nationalratspräsident, sehr geehrter Herr Ständeratspräsident, sehr geehrte Damen und Herren, unserer vorzüglichen Hochachtung.

12. November 2014

Im Namen des Schweizerischen Bundesrates

Der Bundespräsident: Didier Burkhalter

Die Bundeskanzlerin: Corina Casanova

## Übersicht

*Mit der vorliegenden Botschaft wird die Optimierung des Rechnungsmodells und die gesetzliche Verankerung der Sparkasse Bundespersonal (SKB) unterbreitet. Das Rechnungsmodell (NRM) hat sich grundsätzlich bewährt. Aufgrund der bisher gemachten Erfahrungen werden jedoch einige Verbesserungen vorgeschlagen. Die Finanzkommissionen wurden vorgängig zu den Vorhaben konsultiert.*

### Ausgangslage

*Mit der Einführung des NRM vollzog der Bund 2007 den Schritt von der Cash-Sicht zu einer nach der Accrual-Methode aufbauenden Rechnungslegung. Seither richtet er seine Rechnungslegungsgrundsätze für die Rechnung und die Budgetierung an den International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) aus. In der Zwischenzeit ist die Entwicklung sowohl auf nationaler wie internationaler Ebene fortgeschritten. Die Kantone haben 2008 das Harmonisierte Rechnungslegungsmodell für die Kantone und Gemeinden (HRM2) ähnlich wie der Bund reformiert. Die IPSAS, aber auch die internationalen Statistikwerke haben ebenfalls Neuerungen eingeführt, deren Übernahme zu prüfen ist.*

*Verbesserungspotenzial wird aber auch in der Bundesrechnung (Staatsrechnung, Band 1) geortet. Die Botschaft schlägt vor, eine Geldflussrechnung (GFR) einzuführen, die Gliederung der Erfolgsrechnung (ER) anzupassen und die Finanzierungs- und Mittelflussrechnung (FMFR) auf die Finanzierungsrechnung (FR) zu reduzieren.*

*Gemäss Bundesratsbeschluss vom 31. Oktober 2007 ist längstens vier Jahre nach erstmaliger Erstellung der Konsolidierten Rechnung Bund (KRB) der Einbezug von weiteren Organisationen in die Konsolidierung zu prüfen. Mit dem Rechnungsjahr 2013 wurde die fünfte KRB vorgelegt. Der Informationsgewinn ist im Vergleich zur Bundesrechnung jedoch gering. Das weitere Vorgehen ist deshalb neu zu beurteilen.*

*Aufgrund der Entwicklungen, insbesondere im regulativen Umfeld, soll für die seit 1951 bestehende Sparkasse Bundespersonal (SKB) eine explizite gesetzliche Grundlage geschaffen werden. Damit soll sichergestellt werden, dass die SKB weiterhin alle rechtlichen zwingenden nationalen und internationalen Vorgaben erfüllen kann. Gleichzeitig sollen die Datenschutzbestimmungen zur SKB vom Bundespersonalgesetz ins Finanzhaushaltgesetz verschoben und ergänzt werden.*

*Aufgrund der auf den 1. Januar 2014 in Kraft getretenen Neuregelung des Bundesbeitrags an die Invalidenversicherung (IV) kann der Bundesbeitrag im laufenden Jahr vollständig beglichen werden. Bisher musste die Schlussabrechnung der IV abgewartet werden, was zur Folge hatte, dass allfällige Nachzahlungen oder Rückerstattungen der Rechnung des Folgejahrs belastet beziehungsweise gutgeschrieben wurden. Die Umsetzung der Neuregelung macht indes eine Ergänzung der Bestimmungen zu den Kreditüberschreitungen im Finanzhaushaltgesetz nötig.*

*Die Vorhaben in dieser Botschaft haben keinen direkten Bezug zum Neuen Führungsmodell für die Bundesverwaltung (NFB). Dennoch soll die zeitliche Umsetzung mit dem NFB koordiniert werden, damit grössere Änderungen in der Finanzberichterstattung nur in einem Jahr vollzogen werden müssen.*

---

*Die Finanzkommissionen beider Räte wurden zu den Vorhaben der Optimierung des NRM konsultiert und haben in ihren Plenumsitzungen vom 23. Januar 2014 (FK-S) und 31. Januar 2014 (FK-N) entsprechende Beschlüsse dazu gefasst (siehe Ziff. 1.8).*

### ***Inhalt der Vorlage***

#### *Finanzinstrumente*

*Mit den IPSAS 28–30 wurden per 1. Januar 2013 drei neue Rechnungslegungsstandards im Bereich der Finanzinstrumente in Kraft gesetzt. Betroffen sind hauptsächlich Darlehen im Verwaltungsvermögen, Beteiligungen, Garantien, Bürgschaften und Anleihen. Es wird vorgeschlagen, die neuen Regelungen auch beim Bund einzuführen. Die vorgeschlagenen Lösungen zur Umsetzung sind konform mit den Vorgaben der Finanzstatistik, mit HRM2 sowie mit der Praxis anderer Länder, welche einen vergleichbaren Rechnungslegungsstandard anwenden. Die neuen Vorgaben haben Bewertungsänderungen zur Folge (insbesondere bei den Anleihen), die sich auf die Bruttoschulden und die Finanzierungsrechnung auswirken. Die geänderte Buchungspraxis bei den Agios/Disagios gegenüber heute führt zu einer glättenden Wirkung auf die Finanzierungsrechnung und hat damit auch Auswirkungen auf den Ausgabenplafonds. Im Gegenzug steigen die Bruttoschulden leicht an.*

#### *Einführung Geldflussrechnung – Beschränkung auf eine Finanzierungsrechnung*

*Die Finanzierungs- und Mittelflussrechnung (FMFR) ist keine reine Cash-Rechnung, sondern umfasst zusätzlich zu den Geldflüssen auch debitorische Guthaben und kreditorische Verpflichtungen. Zudem gibt es keine klare Trennung der Stufen operative Tätigkeit, Investitionstätigkeit und Finanzierungstätigkeit, wie das von IPSAS für eine Geldflussrechnung (GFR) gefordert wird. Die heutige Form der FMFR ist schwer verständlich und führt deshalb immer wieder zu Erklärungs- und Interpretationsschwierigkeiten. Aus diesen Gründen soll eine GFR eingeführt und die FMFR auf eine Finanzierungsrechnung (FR) beschränkt werden.*

#### *Anpassungen bei der Gliederung der Erfolgsrechnung*

*Die Erfahrung seit der Einführung von NRM hat gezeigt, dass die Vergleichbarkeit der Erfolgsrechnung (ER) mit der FR auf Stufe der Ergebnisse von geringer Bedeutung ist. Der Ausweis separater Gliederungsstufen für die ausserordentlichen Positionen in der FR ist für die Schuldenbremse wichtig. Für die ER macht dies jedoch wenig Sinn. Ausserordentliche Positionen sollen in der ER zwar als solche erkenntlich sein, werden jedoch neu in den jeweiligen Gliederungsstufen der ER analog zur GFR integriert. Im Weiteren ist geplant, das Ergebnis aus der Bewertung der namhaften Beteiligungen getrennt vom Finanzergebnis zu zeigen. Mit diesen Neuerungen erhält die ER einen von der FR unabhängigeren Status.*

---

### *Wie weiter mit der Konsolidierten Rechnung Bund?*

*Der Nutzen der Konsolidierten Rechnung Bund (KRB) ist abhängig vom gewählten Konsolidierungskreis. In einem Bericht vom Januar 2011 hält die EFK fest, dass die jetzige KRB von geringer Aussagekraft für die Nutzerin oder den Nutzer sei. Die EFV hatte deshalb ein Gutachten in Auftrag gegeben, das die diesbezügliche Praxis im OECD-Raum untersucht. Die Experten gelangen zum Schluss, dass eine konsolidierte Rechnung ein fixer Bestandteil der öffentlichen Rechnungslegung in den OECD-Staaten mit modernen öffentlichen Finanzsystemen ist. Ein umfassender Konsolidierungskreis orientiert sich dabei konsequent am Kriterium der Beherrschung und beinhaltet folglich alle beherrschten Einheiten. Der Nutzen der KRB liegt vor allem in der Rechenschaftsablage und in der umfassenden Information zur Finanz-, Ertrags- und Vermögenslage begründet. Die bestehende KRB vermag indessen nicht zu befriedigen, weshalb das weitere Vorgehen überprüft werden soll. Im Vordergrund stehen zwei Varianten: Die Vollkonsolidierung mit allen vom Bund beherrschten Unternehmen und Organisationen oder der vollständige Verzicht auf die KRB. Der Bundesrat hat sich aufgrund der informellen Konsultationen in den Finanzkommissionen für die Vollkonsolidierung entschieden.*

### *Schaffung einer gesetzlichen Grundlage für die SKB*

*Die SKB ist Teil der Fremdmittelbeschaffung des Bundes und trägt zu einer breiteren Diversifikation der Investorenbasis bei. Gleichzeitig dient sie der Personalpolitik des Bundes. Heute stützt sich die SKB auf Artikel 72 der Finanzhaushaltverordnung vom 5. April 2006 (SR 611.01; FHV) ab. Mit der neuen gesetzlichen Grundlage soll insbesondere die Tätigkeit der SKB sowie ihre Beziehung zu den Kundinnen und Kunden klar geregelt werden. Auch wird die bisher im Bundespersonalgesetz vom 24. März 2000 (SR 172.220.1) verankerte Datenbearbeitung durch die SKB ins Finanzhaushaltgesetz vom 7. Oktober 2005 (SR 611.0; FHG) integriert.*

### *Kreditüberschreitungen bei Beiträgen an die Sozialversicherungen und bei Einlagen in den Bahninfrastrukturfonds*

*Artikel 35 FHG regelt, in welchen Fällen eine Kreditüberschreitung nachträglich mit der Staatsrechnung zur Genehmigung unterbreitet werden kann. Diese Aufzählung soll um die Beiträge an die Sozialversicherungen und die Einlage aus dem allgemeinen Bundeshaushalt in den Bahninfrastrukturfonds ergänzt werden.*

### *Wichtige Änderungen auf Verordnungsstufe*

*Gleichzeitig mit den Änderungen im FHG sollen auch Anpassungen in der FHV vorgenommen werden. Die wichtigsten Änderungen betreffen die nachstehend aufgeführten Gebiete.*

*Die Rüstungsgüter werden – in Abweichung von den IPSAS – nicht in der Bilanz erfasst, da die internationalen Regelwerke der Statistik dies bisher nicht verlangt haben. Mit der geplanten Einführung des revidierten Europäischen Systems Volkswirtschaftlicher Gesamtrechnungen (ESVG2010) gelten jedoch neu auch in der Schweiz Käufe von Waffensystemen als Investitionsausgaben, womit sich die statisti-*

---

*schen Regelwerke den IPSAS angleichen. Um keine Differenz zwischen den statistischen Angaben und dem Rechnungsmodell des Bundes zu schaffen, sollen die Rüstungsgüter neu bilanziert werden. In der Folge sind ebenfalls die bisher nicht bilanzierten Anzahlungen für Waren, Dienstleistungen und Rüstungsgüter, deren weitaus grösster Anteil auf die militärischen Güter fällt, zu aktivieren.*

*In Übereinstimmung mit den Stellungnahmen der Finanzkommissionen zur Bilanzierung ausgewählter Positionen in der NRM-Eröffnungsbilanz werden Vorsorgeverpflichtungen und übrige Leistungen zu Gunsten der Mitarbeitenden unter den Eventualverbindlichkeiten geführt.. Die bei der Einführung von NRM bestehende Befürchtung bezüglich möglicher Ansprüche von ausgelagerten Unternehmen auf eine Ausfinanzierung ihrer Vorsorgeeinrichtung im Falle der Bilanzierung der Vorsorgeverpflichtung beim Bund ist heute jedoch nicht mehr gegeben. Die diesbezüglichen Verpflichtungen sollen deshalb bilanziert werden, womit die entsprechende Abweichung von den IPSAS entfällt.*

*Die verschiedenen Massnahmen haben zum Ziel, die Anzahl der Abweichungen von den IPSAS zu reduzieren und so die Rechnung des Bundes sowohl gegenüber dem öffentlichen als auch dem privaten Sektor vergleichbarer und aussagekräftiger zu machen. Geänderte Vorgaben – vor allem zu den Finanzinstrumenten (IPSAS 28–30) – führen umgekehrt dazu, dass auch eine neue Abweichung von den IPSAS in den Anhang zur FHV aufgenommen werden soll.*

# Inhaltsverzeichnis

|   |          |
|---|----------|
| <b>Übersicht</b>  | <b>2</b> |
| <b>Abkürzungsverzeichnis</b>  | <b>8</b> |
| <b>1 Grundzüge der Vorlage</b>  | <b>9</b> |
| 1.1 Ausgangslage  | 9        |
| 1.1.1 Entwicklungsbedarf beim Rechnungsmodell des Bundes  | 9        |
| 1.1.2 Konsolidierte Rechnung  | 9        |
| 1.1.3 Sparkasse Bundespersonal  | 10       |
| 1.1.4 Kreditüberschreitungen bei Beiträgen an die Sozialversicherungen und bei Einlagen in den Bahninfrastrukturfonds | 11       |
| 1.1.5 Weitere Anpassungen am Rechnungsmodell  | 12       |
| 1.2 Die beantragte Neuregelung  | 12       |
| 1.2.1 Neue Rechnungslegungsgrundsätze zu den Finanzinstrumenten   | 12       |
| 1.2.2 Einführung einer Geldflussrechnung sowie Anpassungen bei der Finanzierungsrechnung und der Erfolgsrechnung      | 15       |
| 1.2.3 Erweiterung des Konsolidierungskreises  | 18       |
| 1.2.4 Sparkasse Bundespersonal  | 24       |
| 1.2.5 Ergänzung der Bestimmungen des FHG zu den Kreditüberschreitungen  | 24       |
| 1.3 Weitere Anpassungen auf Verordnungsstufe  | 26       |
| 1.3.1 Aktivierung Rüstungsgüter und Anzahlungen   | 26       |
| 1.3.2 Bilanzierung der Vorsorgeverpflichtung und der übrigen Leistungen zugunsten der Mitarbeitenden                  | 30       |
| 1.3.3 Neue Abweichung zu den IPSAS  | 33       |
| 1.4 Begründung und Bewertung der vorgeschlagenen Lösung   | 34       |
| 1.4.1 Periodengerechte Erfassung von Agio/Disagio in der Finanzierungsrechnung  | 34       |
| 1.4.2 Angleichung der Finanzberichterstattung an die gängige Praxis   | 35       |
| 1.4.3 Erweiterter Konsolidierungskreis würde wirtschaftliche Gesamtbetrachtung der finanziellen Situation ermöglichen | 38       |
| 1.4.4 Prüfbericht zur Sparkasse Bundespersonal  | 44       |
| 1.4.5 Kreditüberschreitungen bei Beiträgen an die Sozialversicherungen und bei Einlagen in den Bahninfrastrukturfonds | 47       |
| 1.5 Abstimmung von Aufgaben und Finanzen  | 48       |
| 1.6 Rechtsvergleich, insbesondere mit dem europäischen Recht  | 48       |
| 1.7 Stand der Umsetzung   | 49       |
| 1.8 Ergebnis der Konsultation der Finanzkommissionen  | 49       |
| 1.8.1 Generelle Rückmeldungen   | 49       |
| 1.8.2 Umgesetzte Anliegen   | 50       |
| 1.8.3 Weitere Anliegen: Aktivierung der Rüstungsgüter und Anzahlungen   | 50       |

|   |   |           |
|---|---|-----------|
| <b>2</b>  | <b>Erläuterungen zu einzelnen Artikeln</b>                    | <b>51</b> |
| <b>3</b>  | <b>Auswirkungen</b>   | <b>63</b> |
| 3.1   | Auswirkungen auf den Bund                                     | 63        |
| 3.1.1   | Umsetzungs- und zusätzliche Betriebskosten                    | 63        |
| 3.1.2   | Personelle Auswirkungen                                       | 64        |
| 3.1.3   | Auswirkungen auf die Informatik                               | 65        |
| 3.1.4   | Auswirkungen auf den Bundeshaushalt insgesamt                 | 65        |
| 3.2   | Auswirkungen auf Kantone und Gemeinden                        | 66        |
| 3.3   | Weitere Auswirkungen  | 66        |
| <b>4</b>  | <b>Verhältnis zur Legislaturplanung</b>                       | <b>67</b> |
| <b>5</b>  | <b>Rechtliche Aspekte</b>                                     | <b>67</b> |
| 5.1   | Verfassungs- und Gesetzmässigkeit                             | 67        |
| 5.2   | Vereinbarkeit mit internationalen Verpflichtungen der Schweiz | 67        |
| 5.3   | Erlassform  | 67        |
| 5.4   | Unterstellung unter die Ausgabenbremse                        | 68        |
| 5.5   | Delegation von Rechtsetzungsbefugnissen                       | 68        |
| <br>  |   |           |
| <b>Anhänge</b>  |   |           |
| 1   | Konsolidierungskreis  | 69        |
| 2   | Geldflussrechnung (GFR)                                       | 70        |
| 3   | Neugliederung Erfolgsrechnung (ER)                            | 72        |
| 4   | Segmentberichterstattung in der KRB                           | 73        |
| 5   | Bilanzierung Rüstungsgüter in ausgewählten Ländern            | 74        |
| 6   | Übersicht Bilanzierung Vorsorgeverpflichtungen                | 75        |
| <br>  |   |           |
| <b>Bundesgesetz über den eidgenössischen Finanzhaushalt<br/>(Finanzhaushaltgesetz, FHG)<br/>(Optimierung Neues Rechnungsmodell) (Entwurf)</b> |   | <b>77</b> |

## Abkürzungsverzeichnis

|                |   |
|----------------|---|
| EFTA           | Europäische Freihandelsassoziation                                  |
| ER             | Erfolgsrechnung   |
| ESS            | Europäisches Statistisches System                                   |
| ESVG           | Europäisches System der Volkswirtschaftlichen Gesamtrechnungen      |
| EU             | Europäische Union   |
| FDK            | Konferenz der kantonalen Finanzdirektorinnen und Finanzdirektoren   |
| FK             | Finanzkommissionen  |
| FMFR           | Finanzierungs- und Mittelflussrechnung                              |
| FR             | Finanzierungsrechnung   |
| GFR            | Geldflussrechnung   |
| GFSM           | Government Finance Statistics Manual                                |
| HRM2           | Harmonisiertes Rechnungslegungsmodell für die Kantone und Gemeinden |
| IKS            | Internes Kontrollsystem   |
| IPSAS          | International Public Sector Accounting Standards                    |
| IWF            | Internationaler Währungsfonds                                       |
| KRB            | Konsolidierte Rechnung Bund   |
| NRM            | Rechnungsmodell des Bundes  |
| OECD           | Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung     |
| SRS-CSPCP      | Schweizerisches Rechnungslegungsgremium für den öffentlichen Sektor |
| Swiss GAAP FER | Stiftung für Fachempfehlungen zur Rechnungslegung                   |
| VGR            | Volkswirtschaftliche Gesamtrechnung der Schweiz                     |

# **Botschaft**

## **1 Grundzüge der Vorlage**

### **1.1 Ausgangslage**

#### **1.1.1 Entwicklungsbedarf beim Rechnungsmodell des Bundes**

Die finanzielle Führung wurde durch die Schuldenbremse, aber auch durch das 2007 eingeführte neue Rechnungsmodell des Bundes (NRM) verbessert. Das NRM beleuchtet die finanziellen Vorgänge und Verhältnisse aus doppelter Perspektive: aus der Finanzierungs- und aus der Erfolgssicht. Die Finanzierungssicht ist entscheidend für die Gesamtsteuerung des Bundeshaushalts. Sie ist die massgebliche Perspektive in Bezug auf die Schuldenbremse. Dagegen stellt die Erfolgssicht den im Rahmen der Aufgabenerfüllung anfallenden Aufwand (Wertverzehr) und Ertrag (Wertzuwachs) dar; sie bildet die Grundlage für die Verwaltungs- und Betriebsführung und ist ein wichtiger Bestandteil der Finanzberichterstattung.

Mit der Einführung von NRM hat sich der Bund verpflichtet, sich an den International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) zu orientieren. Dieser Entscheid bewirkt, dass bei Änderungen dieser Standards die Rechnungslegung des Bundes überprüft und gegebenenfalls angepasst werden muss. Die gewichtigsten seither erfolgten Änderungen betreffen die Darstellung, Erfassung, Bewertung und Offenlegung von Finanzinstrumenten (Darlehen, Beteiligungen, Anleihen, etc.); sie sind per 1. Januar 2013 in Kraft getreten und eine Evaluation der Übernahme dieser Standards drängt sich auf.

Bei der Einführung von NRM hat man sich entschieden, in einzelnen Punkten (z. B. Aktivierung von Rüstungsgütern, Bilanzierung von Vorsorgeverpflichtungen) von den IPSAS abzuweichen. Basierend auf der mittlerweile siebenjährigen Erfahrung mit NRM ist es nun möglich, die damaligen Entscheide zu überprüfen und gegebenenfalls auf einzelne Abweichungen zu verzichten.

Auch die Finanzberichterstattung unter NRM mit Bilanz, Finanzierungs- und Erfolgsrechnung vermag die Anforderungen der IPSAS nicht vollständig zu erfüllen. Es fehlt eine Geldflussrechnung und damit eine wichtige Informationsquelle, welche im internationalen Vergleich – aber auch bei den Kantonen und Gemeinden – zunehmend anzutreffen ist. Gleichzeitig wird die Erfolgsrechnung aufgrund des Rechnungsaufbaus zu stark in Abhängigkeit der Finanzierungsrechnung beurteilt. Eine Neugliederung der Erfolgsrechnung würde deren Eigenständigkeit stärken und gleichzeitig die individuelle Aussagekraft verdeutlichen.

#### **1.1.2 Konsolidierte Rechnung**

Der Bund erstellte erstmals für das Rechnungsjahr 2009 eine konsolidierte Rechnung. Der Konsolidierungskreis umfasst gemäss Artikel 55 Absatz 1 Finanzhaushaltsgesetz vom 7. Oktober 2005<sup>1</sup> (FHG) die folgenden Einheiten (vgl. Anhang 1):

<sup>1</sup> SR 611.0

- Stammhaus Bund
- Sonderrechnungen
- Verwaltungseinheiten der dezentralen Bundesverwaltung mit eigener Rechnung

Der so gewählte Konsolidierungskreis entspricht den Minimalvorgaben des Finanzhaushaltsgesetzes und vermittelt einen Überblick über die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage der der «Verwaltungsebene Bund» zurechenbaren Einheiten und Organisationen. Jedoch sind die gewonnenen Informationen von bescheidener Aussagekraft und vermitteln zur bestehenden Bundesrechnung keinen signifikanten Zusatznutzen. Die Eidgenössische Finanzkontrolle (EFK) hat eine Beurteilung der Konsolidierungsprozesse sowie der Aussagekraft der Konsolidierten Rechnung Bund (KRB) vorgenommen.<sup>2</sup> Sie äussert sich insbesondere zum aktuellen Konsolidierungskreis und stellt dazu fest (S. 14):

*In einem öffentlichen Gemeinwesen kann der «richtige» Konsolidierungskreis nicht mit Bestimmtheit und nicht allein von Fachleuten gezogen werden. Fachlich ist als einziges Kriterium die Beherrschung einer Konsolidierungseinheit massgebend. Dieser binäre Ansatz greift bei der KRB zu kurz. Die zentrale Frage lautet: Wozu soll die KRB dienen? Solange die politischen Instanzen oder andere interessierte Kreise nicht klar kommunizieren, für welche Entscheide sie ergänzend die KRB benötigen, fehlt der Massstab, um zu beurteilen, ob der Konsolidierungskreis «korrekt» gebildet wurde.*

Mit der in der gegenwärtigen Form erstellten konsolidierten Rechnung wird dem gesetzlichen Auftrag Genüge getan; das Erreichte ist als Zwischenstufe zu betrachten. Die Finanzkommission des Nationalrates verlangt in ihrer Stellungnahme vom 1. Juli 2007 zum ersten Ausbauschnitt der KRB:

*Längstens fünf Jahre nach erfolgter erstmaliger Konsolidierung ist in einem zweiten Schritt ein Vorschlag zur Konsolidierung der Organisationen, die unter Artikel 55 Absatz 2 FHG fallen, gemäss den IPSAS-Kriterien zu unterbreiten.*

Ähnlich äusserte sich damals die Finanzkommission des Ständerates. Auf dieser Grundlage erfolgt eine Neubeurteilung der KRB.

### **1.1.3 Sparkasse Bundespersonal**

Die SKB besteht seit Oktober 1951 und ist fest etabliert. Sie dient der Mittelbeschaffung des Bundes und stellt gleichzeitig eine sichere Anlagemöglichkeit für das Bundespersonal dar. Bisher besteht für die SKB keine explizite gesetzliche Grundlage. Das Bundesamt für Justiz kam in einem Gutachten vom 29. März 1995 zum Thema «Erfordernis der gesetzlichen Grundlage im Bereich der Leistungsverwaltung»<sup>3</sup> zum Schluss, dass aufgrund des Gleichgewichts zwischen Leistung und Gegenleistung auf eine explizite gesetzliche Grundlage verzichtet werden kann.

<sup>2</sup> «Konsolidierte Rechnung Bund – Beurteilung der Konsolidierungsprozesse, Aussagefähigkeit der konsolidierten Rechnung Bund»; EFK-Bericht Nr. 1.10368.601.00188.02; Januar 2011.

<sup>3</sup> Publiziert in VPB 60.1 ([www.vpb.admin.ch](http://www.vpb.admin.ch)).

Die Argumente von 1995 werden durch Entwicklungen im wirtschaftlichen, regulativen und politischen Umfeld überlagert, welche heute nach einer formell-gesetzlichen Grundlage verlangen. So dürfen zum Beispiel nach dem seit dem 1. Januar 2011 geltenden Artikel 41 FHG Verwaltungseinheiten Dritten gewerbliche Leistungen nur erbringen, soweit ein Gesetz sie hierzu ermächtigt. Werden diesen Dritten zudem Leistungen zu nicht marktkonformen Preisen erbracht, ist auch der Subventionsaspekt zu beachten. Die SKB erbringt ihre Dienstleistungen nicht nur gegenüber Angestellten und ehemals Angestellten, sondern – unter gewissen Voraussetzungen – auch gegenüber Ehegatten, eingetragenen Partnern und Lebenspartnern von verstorbenen Angestellten. Diese sind aus Sicht der SKB im Sinne von Artikel 41 FHG als Dritte zu bezeichnen. Ebenfalls um Dritte handelt es sich bei Angestellten von ausgelagerten Organisationen gemäss RVOV, die zur Kontobeziehung berechtigt sind. Ausserdem hat sich auch die SKB entwickelt. Per 31. Dezember 2013 führte die SKB 25 971 Konten. Die bei ihr hinterlegten Kundengelder haben sich seit 1995 mehr als verdoppelt. Aktuell sind Kundengelder von knapp 3 Milliarden Franken angelegt. Die Leistungen der SKB wurden im vorgegebenen Rahmen, welcher die Möglichkeit umfasst, ein Sparkonto zu führen und darüber Zahlungen abzuwickeln, an die Kundenbedürfnisse angepasst. So wurden die Führung eines zweiten Kontos pro Kundin oder Kunde, einer Debitkarte und der elektronischer Zahlungsverkehr ermöglicht. Die SKB bietet aber weiterhin keine Kredite und auch keine Wertschriftenverwaltung an. Rund 11 100 Personen verfügen über eine Maestro-Karte der SKB und gut 11 800 Kundinnen und Kunden haben einen E-Banking Zugang.

Aufgrund der heutigen Grösse und Bedeutung der SKB, der geänderten Anforderungen im regulativen Umfeld – insbesondere bei der Bekämpfung der Geldwäscherei und im internationalen Steuerrecht – und der gewerblichen Tätigkeit soll eine gesetzliche Grundlage geschaffen und damit die SKB und ihre Tätigkeit rechtlich und auch politisch abgestützt werden.

#### **1.1.4 Kreditüberschreitungen bei Beiträgen an die Sozialversicherungen und bei Einlagen in den Bahninfrastrukturfonds**

Auf den 1. Januar 2014 ist der neue Finanzierungsmechanismus für die IV gemäss Artikel 78 Absätze 1–3 des Bundesgesetzes vom 19. Juni 1959<sup>4</sup> über die Invalidenversicherung (IVG) in Kraft getreten. Dadurch ist es möglich, die Schlussabrechnung der IV bereits im laufenden Jahr und nicht erst im Folgejahr zu verbuchen. Allerdings können die Mittelwegen des späten Bekanntwerdens der effektiven Höhe des Beitrags nicht auf dem üblichen Weg beantragt werden, weshalb eine Ergänzung von Artikel 35 Buchstabe a FHG vorgeschlagen wird (vgl. Ziff. 1.2.5).

Der mit dem Bundesbeschluss über die Finanzierung und den Ausbau der Eisenbahninfrastruktur (FABI) geschaffene Bahninfrastrukturfonds (BIF) wird aus verschiedenen zweckgebundenen Einnahmen sowie mit einer indexierten Einlage aus dem allgemeinen Bundeshaushalt geäufnet. Dabei ist eine periodengerechte Erfassung geplant. Auch in diesem Fall kann erst sehr spät festgestellt werden, ob der

<sup>4</sup> SR 831.20

Kredit ausreichend ist, weshalb Kreditüberschreitungen dem Parlament nachträglich mit der Staatsrechnung unterbreitet werden sollen.

### **1.1.5 Weitere Anpassungen am Rechnungsmodell**

Gleichzeitig mit den vorgeschlagenen Gesetzesänderungen sollen weitere Anpassungen am Rechnungsmodell vorgenommen werden, die nur auf Ebene Finanzhaushaltverordnung vom 5. April 2006<sup>5</sup> (FHV) zu regeln sind (vgl. Ziff. 1.3). Zusammen mit den Änderungen, die das FHG betreffen, wird so eine umfassende Anpassung am Rechnungsmodell gewährleistet.

## **1.2 Die beantragte Neuregelung**

### **1.2.1 Neue Rechnungslegungsgrundsätze zu den Finanzinstrumenten**

Auf den 1. Januar 2013 wurden vom IPSAS Board neue Standards im Bereich der Finanzinstrumente für bislang nicht geregelte Finanzvorfälle in Kraft gesetzt, deren Übernahme der Bund auf den 1. Januar 2017 plant:

- IPSAS 28 Finanzinstrumente: Darstellung
- IPSAS 29 Finanzinstrumente: Erfassung und Bewertung
- IPSAS 30 Finanzinstrumente: Offenlegung

Die Einführung von IPSAS 29 bedingt eine Anpassung und Ergänzung der bestehenden Bilanzierungs- und Bewertungsgrundsätze für verschiedene Bilanzpositionen.

#### *Finanzvermögen und -verbindlichkeiten*

Für die Bewertung von Finanzinstrumenten des Finanzvermögens und der Finanzverbindlichkeiten schreibt IPSAS 29 grundsätzlich zwei Bewertungsmethoden vor:

- Fortgeführte Anschaffungskosten (*at amortized cost*): Anwendung eines über die Laufzeit gleichbleibenden Abdiskontierungssatzes, mit dem zukünftige Zahlungsmittelzuflüsse oder -abflüsse über die erwartete Laufzeit abdiskontiert werden. Diese Methode wird bei sämtlichen Finanzinstrumenten angewendet, welche bis Endverfall gehalten werden (z. B. Bundesanleihen, Geldmarktbuchforderungen, Darlehen im Finanzvermögen). Dies hat insbesondere Auswirkungen auf die Bewertung der eidgenössischen Anleihen und die Verbuchung des Agios/Disagios in der Finanzierungsrechnung. Bedingt durch diese Neuregelung verändern sich auch die Bruttoschulden (vgl. Ziff. 1.4.1).
- Verkehrswert (*Fair Value*): In erster Linie werden Marktpreise zur Bestimmung des Verkehrswerts herangezogen. Falls keine Marktpreise vorhanden sind, kommen geeignete und anerkannte Bewertungsmodelle zum Einsatz.

<sup>5</sup> SR 611.01

Diese Methode ist lediglich für derivative Finanzinstrumente von Bedeutung (Fremdwährungsgeschäfte zur Absicherung, Zinssatzswaps, Optionen).

Heute gelangen für das Finanzvermögen und die Finanzverbindlichkeiten unterschiedliche Bewertungsmethoden zur Anwendung. Die Finanzverbindlichkeiten sind zudem nicht explizit in Artikel 50 FHG geregelt. IPSAS 30 verlangt zusätzliche Informationen, welche im Anhang offenzulegen sind, beispielsweise zu den Risiken (Kredit-, Liquiditäts- und Marktrisiko) sowie Sensitivitätsanalysen. Im Wesentlichen werden diese Informationen bereits im Tätigkeitsbericht der Bundestresorerie veröffentlicht.

### *Darlehen im Verwaltungsvermögen*

Bei den meisten Darlehen im Verwaltungsvermögen stellt ein bedeutender Teil der Ausgaben Subventionen dar. Ein Teil des jeweiligen Darlehens kann jedoch als Finanzinstrument betrachtet werden, soweit Zinserträge anfallen oder eine Rückzahlung vorgesehen ist. Die heute zum Nominalwert bewerteten Darlehen im Verwaltungsvermögen sind gemäss IPSAS 29 zu fortgeführten Anschaffungskosten zu bewerten. Eine Vielzahl dieser Darlehen sind zu Vorzugskonditionen gewährt worden (bedingt rückzahlbare, zinslose oder zinsvergünstigte Darlehen). Aufgrund dieser Subventionskomponente fällt der Wert zu fortgeführten Anschaffungskosten zumeist tiefer aus als der Nennwert. Die Differenz stellt Transferaufwand dar und ist im Zeitpunkt der Gewährung der Erfolgsrechnung zu belasten. Die Darlehen sind in der Folge über die vertragliche Laufzeit aufzuzinsen (via Zinsertrag). Mit abnehmender Restlaufzeit erhöht sich der Wert der Darlehen wieder, bis er zum Zeitpunkt der fälligen Rückzahlung dem Nominalwert entspricht.

Die Bewertung zu fortgeführten Anschaffungskosten hat insbesondere Auswirkungen auf die Wertberichtigungen, welche sich um voraussichtlich rund 2 Milliarden reduzieren werden. Dies ist praktisch vollständig auf die Darlehen landwirtschaftliche Investitions- und Betriebskredite zurückzuführen. Die heute vollständige Wertberichtigung dieser Darlehen ist unter IPSAS 29 nicht mehr gerechtfertigt. Die Bewertungsänderungen haben keinen Einfluss auf die Finanzierungsrechnung und die Bruttoschulden, führen aber zu einer Erhöhung des Eigenkapitals beziehungsweise einer Reduktion des Bilanzfehlbetrags.

### *Beteiligungen*

Beteiligungen mit einem Anteil von weniger als 20 Prozent und ohne massgeblichen Einfluss fallen unter die Bestimmungen von IPSAS 29 und sind zum Verkehrswert (*Fair Value*) anzusetzen. Falls dieser nicht verlässlich ermittelt werden kann, ist auf Anschaffungswerte abzustellen. In einem ersten Schritt ist daher zu prüfen, ob für die betreffende Beteiligung ein Verkehrswert ermittelbar ist, beispielsweise auf Grundlage von Börsenkursen oder der erwarteten zukünftigen Dividenden. Ist dies nicht der Fall, sind Anschaffungswerte beizuziehen. Bei den Beteiligungen unter 20 Prozent des Bundes sind zurzeit weder regelmässige Rückflüsse noch beobachtbare Marktwerte vorhanden, sodass eine Bewertung zum Verkehrswert kaum möglich ist. Damit sind sie weiterhin zu Anschaffungswerten zu verbuchen, was der heutigen Praxis entspricht. Durch die Anpassung von Artikel 50 Absatz 2 Buchstabe b FHG wird aber im Hinblick auf zukünftige Beteiligungen die Möglichkeit zur Bewertung zu Verkehrswerten explizit geschaffen.

Gemäss Artikel 58 FHV werden Beteiligungen von 20 Prozent oder mehr zum anteiligen Eigenkapital (Equitywert) bewertet, wenn dieses mindestens 100 Millio-

nen beträgt (namhafte Beteiligungen). Diese Wesentlichkeitsgrenze ist nicht IPSAS-konform. Die Einführung der IPSAS 28–30 Finanzinstrumente wird deshalb zum Anlass genommen, die Wesentlichkeitsgrenze in der Verordnung abzuschaffen, damit eine Gleichbehandlung aller Beteiligungen nach IPSAS 7 sichergestellt ist. Für die meisten Beteiligungen, welche unter diese Wesentlichkeitsgrenze fallen, kann das anteilige Eigenkapital relativ problemlos ermittelt werden. Neu zum anteiligen Eigenkapital würden namentlich einzelne Transportunternehmen, wie die BLS AG, die Matterhorn Gotthard Infrastruktur AG und die Rhätische Bahn bewertet, was insgesamt zu einer Aufwertung in der Bilanz von rund 180 Millionen führt.

#### *Finanzielle Garantien und Bürgschaften*

Vertragliche finanzielle Garantien und Bürgschaften sind gemäss IPSAS 29 unter gewissen Voraussetzungen als Finanzverbindlichkeit zu passivieren, namentlich wenn ein Marktpreis vorhanden ist oder ein *Fair Value* ermittelt werden kann. Falls eine Bewertung nicht möglich ist, sind wie nach heutiger Praxis Rückstellungen oder Eventualverbindlichkeiten gemäss IPSAS 19 zu prüfen.

Gemäss IPSAS 19 sind mögliche Verpflichtungen, welche aus Ereignissen in der Vergangenheit resultieren und deren Existenz erst durch das Eintreten von zukünftigen Ereignissen bedingt sind, als Eventualverbindlichkeiten zu verbuchen. Mit dem neuen IPSAS 29 wird für Garantien ein anderer Ansatz gewählt: Garantien reflektieren zum einen eine Vorteilsgewährung (Subvention), weil der Schuldner infolge der Garantie günstiger zu Krediten kommt beziehungsweise einen tieferen Zins dafür bezahlen muss. Zum anderen übernimmt der Garantiegeber mit der Gewährung einer Garantie gleichzeitig das Risiko eines Ausfalles des Schuldners, für welches in der Regel ein Erwartungswert errechnet werden kann. Dieser Erwartungswert entspricht dem Preis, welcher auf dem Markt für diese Garantie bezahlt werden müsste. Genau zu diesem Wert ist die Garantie gemäss IPSAS 29 als Verbindlichkeit in der Bilanz anzusetzen. Bei vielen Garantien des Bundes ist kein solcher Marktwert verfügbar, sodass in diesen Fällen die heute bereits bestehende Eventualverbindlichkeit belassen wird. In Bereichen, wo eine Vielzahl von gleichen oder ähnlichen Garantien gewährt wird (z. B. Bürgschaften an die Transportunternehmen), können die Vorgaben von IPSAS 29 die Bilanzierung einer Finanzverbindlichkeit notwendig machen, sofern eine verlässliche Schätzung des Risikos möglich ist.

#### *Aufzuhebende Abweichung von den IPSAS: IPSAS 15 Finanzinstrumente – Offenlegung und Darstellung (Anhang 2 und 3 FHV)*

IPSAS 15 (Offenlegung und Darstellung) wurde ausser Kraft gesetzt und durch die IPSAS 28–30 ersetzt, weshalb die heute bestehende Abweichung von den IPSAS in den Anhängen 2 und 3 FHV aufgehoben werden kann. Gemäss IPSAS 29 ist die Verrechnung von Agio und Disagio bei der Fremdfinanzierung (Nettodarstellung), für welche bislang eine Abweichung ausgewiesen wurde, erlaubt. Das Agio/Disagio bildet neu Teil der Bewertung zu fortgeführten Anschaffungskosten. Diese Bewertungsmethode bedingt eine Verrechnung von Aufwand und Aufwandminderung, damit netto der Effektivzins der Finanzierungsrechnung belastet wird.

## 1.2.2

### **Einführung einer Geldflussrechnung sowie Anpassungen bei der Finanzierungsrechnung und der Erfolgsrechnung**

*Einführung einer Geldflussrechnung (GFR) sowie Beschränkung der Finanzierungs- und Mittelflussrechnung (FMFR) auf eine Finanzierungsrechnung (FR)*

Die heutige FMFR hat zwei unterschiedliche Funktionen zu erfüllen und besteht entsprechend aus zwei Teilen:

- Finanzierungsrechnung: In der Hauptsache hat sie die Aufgabe, die Saldi zur Schuldenbremse nachzuweisen. Sie ist daher ein wichtiges und unverzichtbares Instrument der Haushaltsführung.
- Mittelflussrechnung: Darüber hinaus soll sie gleichzeitig den Mittelfluss wiedergeben.

Beide Anforderungen verlangen aber grundsätzlich unterschiedliche Darstellungen. Die FMFR ist auf die Anforderungen der Schuldenbremse zugeschnitten und vermag die Informationsbedürfnisse betreffend Mittelfluss nur unzureichend zu befriedigen. So ist die FMFR keine reine Cash-Rechnung, sondern umfasst zusätzlich zu den Geldflüssen auch debitorische Guthaben, kreditorische Verbindlichkeiten und andere als finanzierungswirksam eingestufte Transaktionen. Zudem weist sie keine klare Trennung der Stufen operative Tätigkeit, Investitionstätigkeit und Finanzierungstätigkeit aus. Der Fonds der FMFR (Fonds «Bund») unterscheidet sich von der für die GFR üblichen Darstellung, was zu Erklärungs- und Interpretationsschwierigkeiten führt. In der jetzigen Form steht die FMFR international aber auch im Vergleich mit den Kantonen isoliert da (vgl. Ziff. 1.4.2) und verstösst gegen die Vorschriften der IPSAS.

Aus diesem Grund soll die FMFR auf eine FR beschränkt und auf den zweiten Teil – die Mittelflussrechnung – in dieser Form verzichtet werden. Zum Nachweis der Mittelflüsse wird stattdessen die Staatsrechnung um eine reine GFR zum Fonds «Geld» ergänzt, womit nur noch cash-wirksame Transaktionen ausgewiesen werden. Der Fonds «Geld» setzt sich aus Bargeldbeständen, Sichtguthaben sowie geldnahen Mitteln (liquidierbare Geldanlagen mit einer Laufzeit von max. 90 Tagen) zusammen.

Die GFR zeigt als zeitraumbezogene Rechnung anhand der Geldzu- und -abflüsse die Ursachen der Veränderung der flüssigen Mittel. Die GFR wird in drei Kategorien gegliedert: Geldfluss aus operativer Tätigkeit, Geldfluss aus Investitionstätigkeit sowie Geldfluss aus Finanzierungstätigkeit. Die Summe der drei Kategorien widerspiegelt die Veränderung des Fonds (vgl. Abb. 1).

Der Geldfluss aus operativer Tätigkeit kann sowohl nach der direkten als auch nach der indirekten Methode dargestellt werden:

- Die direkte Methode zeigt sämtliche liquiditätswirksamen Erträge und Aufwände (vgl. Abb. 1).
- Bei der indirekten Methode werden ausgehend vom Jahresergebnis sämtliche nicht liquiditätswirksamen Aufwände und Erträge berücksichtigt (z. B. Abschreibungen, zeitliche Abgrenzungen, Einlagen in Rückstellungen etc.).

## Schematische Darstellung einer GFR nach der direkten Methode

---

### Geldfluss aus operativer Tätigkeit

|   |   |                      |
|---|---|----------------------|
| Liquiditätswirksamer Ertrag (= Geldzuflüsse)  |   | Ergebnis der         |
| Liquiditätswirksamer Aufwand (= Geldabflüsse) | = | operativen Tätigkeit |

### Geldfluss aus Investitionstätigkeit

|                                   |     |                       |
|-----------------------------------|-----|-----------------------|
| Desinvestitionen (= Geldzuflüsse) |     | Ergebnis der          |
| Investitionen (= Geldabflüsse)    | +/- | Investitionstätigkeit |

### Geldfluss aus Finanzierungstätigkeit

|                                 |     |                        |
|---------------------------------|-----|------------------------|
| Finanzierung (= Geldzuflüsse)   |     | Ergebnis der           |
| Definanzierung (= Geldabflüsse) | +/- | Finanzierungstätigkeit |

|                     |   |                    |
|---------------------|---|--------------------|
| <b>Fonds «Geld»</b> | = | <b>Zu-/Abnahme</b> |
|---------------------|---|--------------------|

---

Die GFR soll beim Bund nach der direkten Methode erstellt werden. Im Vergleich zur indirekten Methode ist sie aussagekräftiger, leichter verständlich und weniger fehleranfällig (vgl. Anhang 2). Des Weiteren deckt sie sich mit den Vorgaben der Finanzstatistik und den Empfehlungen der IPSAS. Um den Aufwand gering zu halten, wird auf die Daten der FR abgestellt und um die Positionen korrigiert, welche nicht zum Fonds «Geld» gehören (Debitoren, Kreditoren). Damit kann die direkte Methode ohne grossen Aufwand aus der bestehenden Datengrundlage abgeleitet werden.

Die GFR bleibt auf die Rechnung beschränkt. Eine Plangeldflussrechnung im Rahmen des Voranschlages ist nicht vorgesehen.

In der KRB wird – im Gegensatz zum Stammhaus (Staatsrechnung, Band 1) – bereits heute eine GFR nach der indirekten Methode erstellt. Der Grund für die indirekte Methode liegt darin, dass die zu konsolidierenden Einheiten die Zahlen für eine direkte Methode nicht liefern können. Durch die Einführung einer GFR beim Stammhaus werden die beiden Rechnungen vergleichbarer.

Mit der Einführung einer GFR wird die Finanzberichterstattung («Financial Statements») im Sinn von IPSAS vervollständigt (vgl. Abb. 2). Daraus wird auch ersichtlich, dass die Finanzierungsrechnung und die Investitionsrechnung Besonderheiten des Bundes beziehungsweise der öffentlichen Haushalte in der Schweiz sind.

In der Geldflussrechnung ist eine Unterteilung in ordentliche und ausserordentliche Geldflüsse nicht vorgesehen, weil der Fokus bei der GFR auf die Dreiteilung der Geldflüsse in operative-, Investitions- und Finanzierungstätigkeit liegt. Eine zusätzliche Unterteilung in ordentliche und ausserordentliche Geldflüsse in Form von Zwischenergebnissen würde die Lesbarkeit unnötig einschränken. Ausserordentliche Positionen werden zwar auf separaten Zeilen ausgewiesen, aber direkt den bestehenden Zwischenergebnissen (Geldfluss aus operativer Tätigkeit, aus Investitionstätigkeit und aus Finanzierungstätigkeit) zugeordnet. Da sich die GFR auf die Datenbasis der FR stützt, lässt sich ein Ausweis von ausserordentlichen Transaktionen auf separaten Zeilen nicht verhindern.

**Aufbau der Jahresrechnung**

| <b>Bund</b>               | <b>IPSAS 1</b>                              |
|---------------------------|---|
| – Finanzierungsrechnung   | –   |
| – Erfolgsrechnung         | – Statement of financial performance        |
| – Bilanz                  | – Statement of financial position           |
| – Geldflussrechnung (neu) | – Cash flow statement                       |
| – Investitionsrechnung    | –   |
| – Eigenkapitalnachweis    | – Statement of changes in net assets/equity |
| – Anhang                  | – Notes                                     |

*Neugliederung der Erfolgsrechnung*

Die Regelungen der Schuldenbremse verlangen ein separates Ergebnis von ausserordentlichen Einnahmen und Ausgaben in der FR. Bis anhin ist die Gliederung der ER aus Gründen der Vergleichbarkeit derjenigen der FR angepasst. Ausserordentliche Erträge und Aufwände werden deshalb in der ER in einem separaten Ergebnis dargestellt. Die IPSAS machen dazu keine Vorgaben.

Die abweichende Darstellung der GFR bildet Anlass, auch die Gliederung der ER anzupassen und die ER von der FR zu entkoppeln. Die ER wird zwar – analog zur GFR – weiterhin die ausserordentlichen Transaktionen in einer eigenen Unterposition ausweisen, fasst diese jedoch nicht in einem separaten Zwischenergebnis zusammen. Die entsprechenden Geschäftsvorfälle werden in der ER dem operativen Ergebnis zugerechnet und gleichzeitig als Erträge beziehungsweise Aufwände aus ausserordentlichen Transaktionen bezeichnet. Damit wird die ER entschlackt und durch die Entkoppelung von der FR verstärkt als eigenständige Rechnung mit eigenen Aussagen und Informationen wahrgenommen. Die Vergleichbarkeit und Verständlichkeit gegenüber der Anwendung im privaten Sektor wie auch gegenüber den Kantonen nehmen zu (vgl. Abb. 3).

Mit der Entkoppelung von der FR ergibt sich auch die Möglichkeit, zusätzliche Zwischenergebnisse in der ER auszuweisen. So soll neu ein «Ergebnis aus namhaften Beteiligungen» eingefügt werden, welches die Zunahme beziehungsweise Abnahme von Equitywerten umfasst. Bisher sind solche Wertveränderungen im Finanzergebnis ausgewiesen. In der KRB wird bereits heute für die namhaften Beteiligungen ein eigenes Zwischenergebnis geführt. Die IPSAS machen dazu keine Vorgaben, inhaltlich macht ein gesonderter Ausweis jedoch Sinn. Das Finanzergebnis wird in Zukunft schwergewichtig Fremdkapitalkosten und echte Finanzerträge (Zinserträge, Kursgewinne) ausweisen. Demgegenüber sind die Beteiligungen an Bundesunternehmen nicht als klassische Investitionen zu betrachten, die primär einen Finanzertrag erzielen sollen. Vielmehr werden sie zur Aufgabenerfüllung gehalten. Ein Beispiel der Neugliederung der ER findet sich in Anhang 3.

## Gliederung von Finanzierungs-, Erfolgs- und Geldflussrechnung

| Finanzierungsrechnung              | Erfolgsrechnung                             | Geldflussrechnung   |
|------------------------------------|---|---|
| Finanzierungsergebnis              | Jahresergebnis                              | Geldfluss   |
| Ordentliches Finanzierungsergebnis | Operatives Ergebnis (inkl. a.o. Positionen) | Operativer Geldfluss (inkl. a.o. Positionen)                |
| Ausserordentliche Einnahmen        | Finanzergebnis                              | Geldfluss aus Investitionstätigkeit (inkl. a.o. Positionen) |
| Ausserordentliche Ausgaben         | Ergebnis aus namhaften Beteiligungen        | Geldfluss aus Finanzierungstätigkeit                        |

### *Aufzuhebende Abweichung von den IPSAS*

#### *IPSAS 2 Fonds zur Mittelflussrechnung (Anhang 2 FHV)*

Der Fonds der FMFR umfasst nebst Geld und geldnahen Mitteln auch debitorische Guthaben und kreditorische Verbindlichkeiten. Damit verstösst er gegen die Vorgaben der IPSAS. Mit der Einführung einer GFR zum Fonds «Geld» entfällt die Abweichung zu IPSAS 2.

#### *IPSAS 2 Dreistufiger Ausweis der Mittelflussrechnung (Anhang 2 FHV)*

Die FMFR weist keine klare Trennung der Stufen «operative Tätigkeit», «Investitionstätigkeit» und «Finanzierungstätigkeit» auf. Mit der Einführung der GFR wird diese Anforderung erfüllt.

### 1.2.3 Erweiterung des Konsolidierungskreises

Im Folgenden wird dargelegt, was die Erweiterung des Konsolidierungskreises bedeuten würde. Eine Würdigung dieser Variante erfolgt in Ziffer 1.4.3. Dem gegenüber steht der vollständige Verzicht auf die Erstellung der bisherigen KRB.

#### *Kriterien nach IPSAS*

Den IPSAS liegt die Auffassung zugrunde, dass ein umfassender Überblick über die finanzielle Lage nur möglich ist, wenn alle Einheiten, die wirtschaftlich zum Bund gehören, im Konsolidierungskreis erfasst werden. IPSAS verfolgt also eine wirtschaftliche Sichtweise, die mit dem Kriterium der Beherrschung umgesetzt wird. Beherrschung ist die Möglichkeit, die Finanz- und Geschäftspolitik einer anderen Einheit zu bestimmen (*power element of control*) und so aus ihrer Tätigkeit Nutzen zu ziehen (*benefit element of control*).

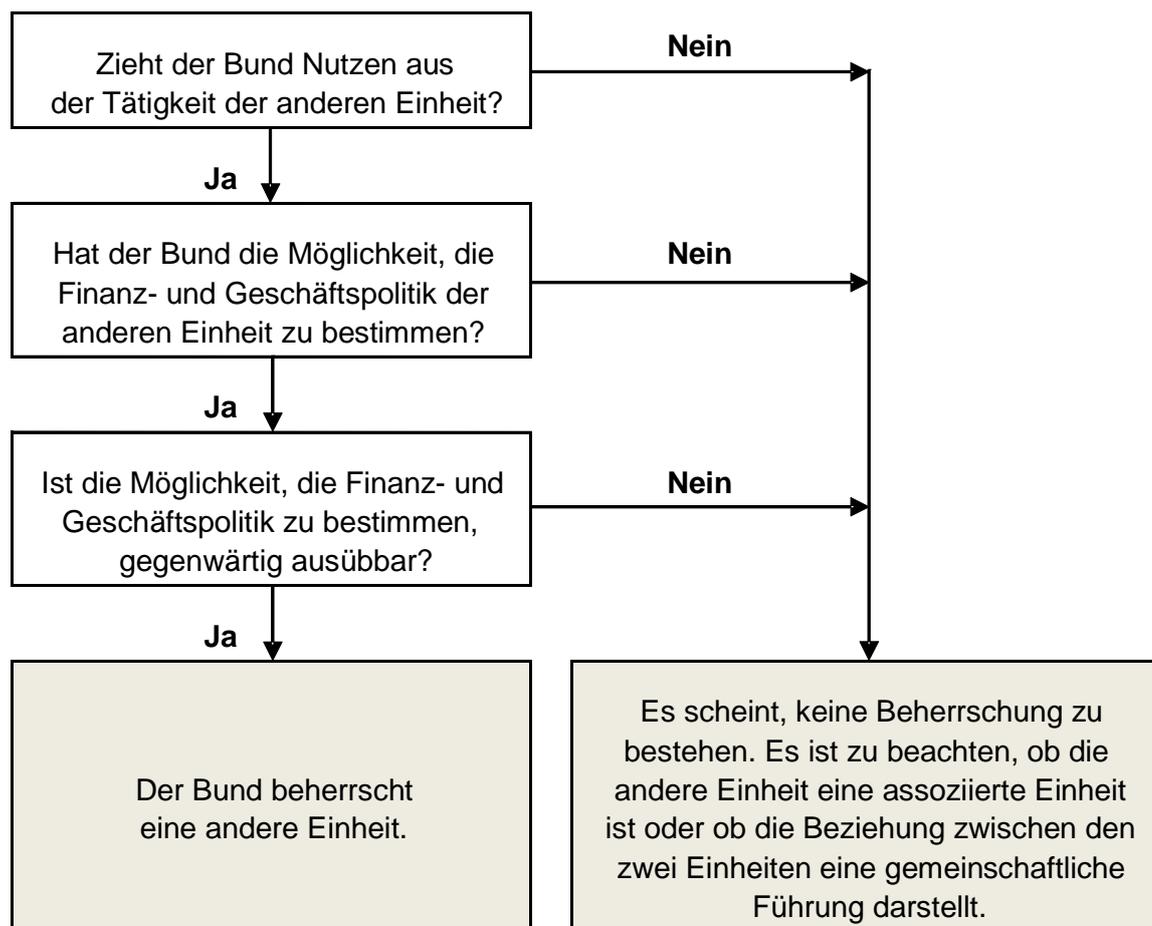
Ob der Bund eine andere Einheit aus Sicht der Rechnungslegung beherrscht, ist oft eine Ermessensfrage, die auf der Definition der Beherrschung und den jeweiligen Umständen basiert. Das heisst, es müssen Angaben zur Art der Beziehung zwischen den zwei Einheiten gemacht werden. Zwei Elemente sind dabei speziell zu berücksichtigen. Zum einen das Element der Macht (der Möglichkeit, die Finanz- und

Geschäftspolitik einer anderen Einheit zu bestimmen), zum anderen das Element des Nutzens (der Fähigkeit des Bundes, aus den Tätigkeiten der anderen Einheit Nutzen zu ziehen, wobei der Nutzen auch negativ sein kann).

Existiert eine kapital- oder stimmenmässige Beherrschung einer Einheit durch den Bund, so sind die Verhältnisse einfach und klar und die beherrschte Einheit ist in die konsolidierte Rechnung aufzunehmen. Nicht immer sind die Verhältnisse aber derart eindeutig. In solchen Fällen ist gemäss dem nachfolgenden Schema zu verfahren:

Abbildung 4

### Beherrschung einer anderen Einheit aus der Sicht der Rechnungslegung



Die Frage, ob der Bund Nutzen aus der Tätigkeit einer anderen Einheit zieht, kann dann bejaht werden, wenn zum Beispiel die Möglichkeit besteht, die andere Einheit aufzulösen und der Bund dadurch einen massgeblichen Anteil des verbleibenden wirtschaftlichen Nutzens erhält. Die Bedingung für einen (negativen) Nutzen ist selbst dann erfüllt, wenn der Bund die Verantwortung für die verbleibenden Verbindlichkeiten einer anderen Einheit trägt. Besitzt der Bund direkt oder indirekt durch beherrschte Einheiten eine Mehrheit der Stimmrechte an einer anderen Einheit, ist auch die zweite Frage nach der Möglichkeit, die Finanz- und Geschäftspolitik der anderen Einheit zu bestimmen, zu bejahen. Die Bedingung ist zudem erfüllt, wenn der Bund auf Grund der geltenden Gesetzgebung die Möglichkeit hat, eine Mehrheit der Mitglieder der Geschäftsführungs- und/oder Aufsichtsorgane oder eines gleichwertigen Leitungsorgans zu ernennen oder abzurufen. Dabei geht die Beherrschung der anderen Einheit von diesem Organ aus. Damit die Beherrschung

vorliegt, muss die erwähnte Möglichkeit, die Finanz- und Geschäftspolitik zu bestimmen, gegenwärtig, also zum Bilanzierungszeitpunkt, ausübbar sein. Ob von der Möglichkeit effektiv Gebrauch gemacht wird, ist bei der Beurteilung des Einbezugs einer Einheit in die KRB nicht entscheidend.

### *Konsolidierungskreis nach IPSAS*

Bei der IPSAS-konformen Variante sind somit sämtliche grossen Bundesunternehmen in die Konsolidierung aufzunehmen. Der Konsolidierungskreis umfasst bei dieser Variante auch die Sozialversicherungen mit eigener Rechnung. Zum bestehenden Konsolidierungskreis kommen namentlich folgende Einheiten hinzu:

- Post
- SBB
- Swisscom
- RUAG
- BLS Netz AG
- Skyguide
- Ausgleichsfonds der AHV, der IV und der EO
- Ausgleichsfonds der ALV

Im Weiteren umfasst der Konsolidierungskreis einige kleinere Beteiligungen mit einer Beteiligungsquote grösser 50 Prozent wie beispielsweise die Hotel Bellevue Immobilien AG oder die Matterhorn Gotthard Infrastruktur AG.

### *Auswirkungen auf die KRB*

Basierend auf den Jahresrechnungen 2012 zeigt Abbildung 5 die Auswirkungen auf die KRB anhand einiger ausgewählter Positionen der Erfolgsrechnung, der Bilanz und des Personalbestandes.

Aufgrund der Zahlen kann davon ausgegangen werden, dass sich der operative Ertrag oder das Fremdkapital mehr als verdoppelt. Das negative Eigenkapital wird sich in einen positiven Betrag ändern. Eine Aussage zum Anlagevermögen ist zurzeit nur bedingt möglich, da das Infrastrukturvermögen der SBB und der BLS Netz AG noch keiner vertieften Bewertung unterzogen wurde. Nach IPSAS sind Sachanlagen auch dann als Vermögenswert zu erfassen, wenn sie ein Nutzungspotenzial (Service-Potenzial) aufweisen. Dies ist bei den genannten Unternehmen nicht immer der Fall. Beispielsweise sind Tunnelausbrüche ebenfalls zu aktivieren (im unten ausgewiesenen Anlagevermögen von 174 Milliarden nicht enthalten) und über die Nutzungsdauer abzuschreiben, was heute bei den betroffenen Unternehmen aufgrund der Bestimmungen im RKV<sup>6</sup> nicht vorgenommen wird.

<sup>6</sup> Art. 11 Abs. 3 Verordnung des UVEK über das Rechnungswesen der konzessionierten Unternehmen, SR 742.221.

**Auswirkungen auf die KRB**

| <b>Jahresrechnung 2012</b> |      | <b>KRB heute</b> | <b>KRB nach IPSAS<br/>(annäherungsweise)</b> |
|----------------------------|------|------------------|--|
| Umsatz                     | Mio. | 62 778           | 131 381                                      |
| Jahresergebnis             | Mio. | 2 415            | 6 645  |
| Umlaufvermögen             | Mio. | 20 175           | 112 740                                      |
| Anlagevermögen             | Mio. | 82 182           | 174 496                                      |
| Fremdkapital               | Mio. | 130 210          | 277 525                                      |
| Eigenkapital               | Mio. | -27 853          | 9 711  |
| Bilanzsumme                | Mio. | 102 357          | 287 236                                      |
| Personalbestand            | FTE  | 50 686           | 153 860                                      |

*Abgrenzung zur Finanzstatistik*

Die Finanzstatistik erfasst die Ertrags-, Finanz- und Vermögenslage öffentlicher Haushalte der Schweiz. Dies setzt vorgängig die Klärung der Frage voraus, wie und wo die Grenzen zwischen dem privaten und dem öffentlichen Sektor einerseits und zwischen öffentlichen Haushalten, dem Sektor Staat im engeren Sinne und den öffentlichen Unternehmungen andererseits zu ziehen sind.

Die heutige Statistik der öffentlichen Finanzen beschränkt sich nach den Vorgaben des Europäischen Systems der Volkswirtschaftlichen Gesamtrechnungen (ESVG95) auf die Ermittlung finanzstatistischer Ausweise für den staatlichen Sektor. Dieselbe Abgrenzung wird ebenfalls in der volkswirtschaftlichen Gesamtrechnung der Schweiz (VGR) inklusive gesamtwirtschaftliche Finanzierungsrechnung angewandt.

In der VGR werden die wirtschaftlichen Tätigkeiten in sogenannte institutionelle Sektoren unterteilt. Die Abgrenzung der öffentlichen Haushalte und Sozialversicherungen, welche in der VGR einen eigenen institutionellen Sektor bilden (Sektor Staat), wird als Sektorisierung bezeichnet.

Zwischen den IPSAS und der Finanzstatistik bestehen zahlreiche Übereinstimmungen. Trotzdem behandeln beide grundsätzlich unterschiedliche Fragestellungen. Die IPSAS (und damit die KRB) heben aus betriebswirtschaftlicher (mikroökonomischer) Sicht die Steuerung hervor, wogegen die Finanzstatistik die Vergleichbarkeit aus volkswirtschaftlicher (makroökonomischer) Sicht betont.

Die unterschiedlichen Konsolidierungskreise der Finanzstatistik und der Rechnungslegung sind auf den unterschiedlichen Zweck zurückzuführen. Die Finanzstatistik gemäss ESGV95 dient primär der Ermittlung des Beitrags der öffentlichen Haushalte (Sektor Staat) zur wirtschaftlichen Leistung der gesamten Volkswirtschaft, dem Bruttoinlandprodukt. Die Eingrenzung des Konsolidierungskreises gemäss Finanzstatistik folgt dem in Europa massgebenden ESGV95. Das GFSM2001 sieht jedoch auch finanzstatistische Ausweise für den gesamten öffentlichen Sektor vor, der nebst den öffentlichen Haushalten auch öffentliche Unternehmungen vorsehen würde. Das kommende ESGV2010 sieht keine Ausweitung des Konsolidierungskreises vor. Für die Beurteilung der Risiken bezüglich des Schuldenstandes des Staates, welche von öffentlichen Unternehmungen ausgehen können, werden jedoch vermehrt auch zusätzlich Informationen zur Finanzlage öffentlicher, das heisst vom Staat kontrol-

lierten, Unternehmungen gefordert. Die Rechnungslegung dient hingegen der Darstellung der finanziellen Verhältnisse einer wirtschaftlichen Einheit. Der Unterschied liegt in erster Linie bei den staatlichen Unternehmen, die Marktproduzenten sind. Ihr Beitrag zur volkswirtschaftlichen Leistung wird am Markt und nicht über Staatsausgaben ermittelt. Sie können aber durchaus die finanziellen Verhältnisse des staatlichen Eigentümers massgeblich beeinflussen und sind deshalb in der Rechnungslegung des Staates, konkret in der konsolidierten Rechnung, zu berücksichtigen. Die unterschiedlichen Konsolidierungskreise stehen deshalb nicht im Widerspruch, sondern ergänzen sich.

### *Segmentberichterstattung*

Ein wichtiger und unverzichtbarer Bestandteil einer konsolidierten Rechnung ist die Segmentberichterstattung. Dabei werden wichtige Geschäftsfelder oder Bereiche zusammengefasst, die in sich eine logische Einheit bilden. Betrachtet man die Segmente, die für eine Konsolidierung sowohl nach IPSAS wie auch nach den Richtlinien der Finanzstatistik in Frage kommen, so können folgende Segmente unterschieden werden:

1. Stammhaus Bund (Verwaltungseinheiten der zentralen Bundesverwaltung)
2. Sonderrechnungen des Bundes und nichtmarktbestimmte Verwaltungseinheiten der dezentralen Bundesverwaltung (vorwiegend steuerfinanziert)
3. Marktbestimmte Verwaltungseinheiten der dezentralen Bundesverwaltung (vorwiegend gebührenfinanziert)
4. Öffentliche nichtfinanzielle und finanzielle Unternehmungen. Nichtfinanzielle Unternehmungen bieten Waren und nichtfinanzielle Dienstleistungen an, so z.B. Post, Swisscom, RUAG, RAB. Die finanziellen Unternehmungen haben als Hauptfunktion eine finanzielle Mittlertätigkeit und sind hauptsächlich im Kredit- und Versicherungsgewerbe tätig. Dazu gehören z.B. SERV, SIFEM und auch die FINMA.
5. Öffentliche, vom Bund kontrollierte Sozialversicherungshaushalte

Aus der Optik der Finanzstatistik sind auf Bundesebene von den oben genannten Segmenten folgende auszuweisen resp. zusammenzufassen: Bundesverwaltung, Unternehmungen des Bundes und Sozialversicherungen des Bundes (vgl. Abb. 6). Diese Betrachtungsweise macht auch in der Rechnungslegung unter IPSAS Sinn.

Die gemäss der Regierungs- und Verwaltungsorganisationsverordnung vom 25. November 1998<sup>7</sup> (RVOV) dezentralen Verwaltungseinheiten mit eigener Rechnung werden in vorwiegend steuerfinanzierte und vorwiegend gebührenfinanzierte Verwaltungseinheiten aufgeteilt und unter zwei separaten Segmenten (Bundesverwaltung und Unternehmungen des Bundes) ausgewiesen.

Die drei Segmente bilden in sich abgrenzbare und sachlogische Bereiche. Die Grössenverhältnisse werden vergleichbarer, was die Dominanz eines einzelnen Segmentes verhindert.

Die Segmentberichterstattung ist Bestandteil des Anhangs. Daher ist es nicht notwendig, für jedes Segment eine vollständige Erfolgsrechnung, Bilanz, Geldflussrechnung und einen vollständigen Eigenkapitalnachweis zu erstellen. Vielmehr

<sup>7</sup> SR 172.010.1

werden wesentliche Positionen in einer Übersicht zusammengefasst (vgl. Anhang 4). Die Darstellung kann sowohl verkürzt als auch erweitert werden. Die definitive Festlegung ist bei der Umsetzung zu bestimmen. Mit der vorgeschlagenen Lösung können sowohl die Anforderungen der Rechnungslegung als auch diejenigen der Finanzstatistik weitestgehend abgedeckt werden.

Abbildung 6

### Segmente für die KRB (Stand 2013)

| Bundesverwaltung  | Unternehmungen des Bundes  | Sozialversicherungen des Bundes                                |
|---|--|--|
| Zentrale und dezentrale, vorwiegend steuerfinanzierte Verwaltungseinheiten gemäss RVOV<br>=> ausgenommen ist<br>- Schweiz Tourismus   | Dezentrale, nicht oder nicht vorwiegend steuerfinanzierte Verwaltungseinheiten gemäss RVOV<br>=> ausgenommen ist<br>- PUBLICA  | Selbstständige und unselbstständige Fonds mit eigener Rechnung |
| <b>Stammhaus Bund</b><br><br><b>Sonderrechnungen</b><br>Fonds für Eisenbahngrossprojekte<br>Infrastrukturfonds<br>Bereich der Eidg. Technischen Hochschulen<br>Eidg. Alkoholverwaltung<br><br><b>Steuerfinanzierte Verwaltungseinheiten der dezentralen Bundesverwaltung mit eigener Rechnung</b><br>Eidg. Hochschulinstitut für Berufsbildung Pro Helvetia<br>Schweizerisches Nationalmuseum | <b>Beteiligungen</b><br>BLS Netz AG<br>Post<br>Ruag<br>SBB<br>SIFEM AG<br>Skyguide<br>Swisscom<br>Matterhorn Gotthard Infrastruktur AG<br>Hotel Bellevue Immobilien AG<br><br><b>Nicht oder nicht vorwiegend steuerfinanzierte Verwaltungseinheiten der dezentralen Bundesverwaltung mit eigener Rechnung</b><br>Eidg. Finanzmarktaufsicht<br>Eidg. Institut für Geistiges Eigentum<br>Eidg. Institut für Metrologie<br>Eidg. Nuklearsicherheitsinspektorat<br>Eidg. Revisionsaufsichtsbehörde<br>Schweizerische Exportrisikoversicherung<br>Schweizerische Gesellschaft für Hotelkredit<br>Swissmedic | <b>Ausgleichsfonds</b><br>AHV<br>IV<br>EO<br>ALV               |

#### *Die Vollkonsolidierung würde in pragmatischer Form umgesetzt*

Die Rechnungslegungsgrundsätze für die konsolidierte Rechnung bedingen bei den zu konsolidierenden Einheiten einen Anpassungsbedarf in unterschiedlichem Ausmass. Dieser beschränkt sich jedoch auf die für die Konsolidierung zur Verfügung zu stellenden Informationen. Die einzelnen Einheiten werden ihre Jahresrechnungen somit weiterhin nach den für sie geltenden Rechnungsgrundsätzen erstellen. Gegenüber heute ergibt sich in dieser Hinsicht keine Änderung. Allerdings gilt es zu beachten, dass die einzelnen Einheiten unterschiedliche Rechnungslegungsstandards anwenden. Insbesondere die SBB und die BLS Netz AG wenden heute Swiss GAAP FER an. Es wird deshalb notwendig sein, auf Konsolidierungsebene die wesentlichen Positionen umzubewerten, die von den Bilanzierungs- und Bewertungsgrundsätzen der IPSAS abweichen. Dies trifft vor allem auf die Bahninfrastrukturanlagen und die Bilanzierung der Vorsorgeverpflichtungen zu.

Des Weiteren sind bei der Konsolidierung die «konzerninternen» Geschäftsvorfälle zu eliminieren. Bisher wurde diese sogenannte Intercompany-Abstimmung (I/C) sehr einfach und pragmatisch umgesetzt. Es ist beabsichtigt, dieses vereinfachte Verfahren auch für den erweiterten Konsolidierungskreis anzuwenden.

Die Vollkonsolidierung hätte den positiven Effekt, dass die Abweichungen zu den IPSAS in Bezug auf den Konsolidierungskreis, die Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden und die Segmentberichterstattung im Anhang 3 FHV aufgehoben werden könnten.

#### **1.2.4 Sparkasse Bundespersonal**

Mit der gesetzlichen Grundlage sollen insbesondere die folgenden Punkte geregelt werden:

- Festlegung des Kundenkreises der SKB.
- Verankerung der vollumfänglichen Haftung des Bundes für die SKB im Gesetz.
- Regelung des auf die Kontobeziehungen der SKB anwendbaren Rechts.
- Schaffung der rechtlichen Voraussetzungen, damit die SKB den Datenaustausch zur Erfüllung ihrer Sorgfaltspflicht nach dem Geldwäschereigesetz (GwG) vom 10. Oktober 1997<sup>8</sup> abstützen kann.
- Aufzählung der Gründe, die die SKB zu einer Ablehnung oder Auflösung der Kundenbeziehung ermächtigen.

Schliesslich sollen die Bestimmungen zum Datenschutz bei der SKB aus dem Bundespersonalgesetz ins Finanzhaushaltgesetz verschoben<sup>9</sup> werden (vgl. dazu auch Ziff. 2).

#### **1.2.5 Ergänzung der Bestimmungen des FHG zu den Kreditüberschreitungen**

##### *Beiträge an die Sozialversicherungen*

Gemäss dem bis Ende 2013 gültigen Recht wurde der definitive Bundesbeitrag für die IV für ein bestimmtes Rechnungsjahr erst nach Abschluss der Jahresrechnung des IV-Ausgleichsfonds im Frühling des Folgejahres festgesetzt. Eine frühere Schlussabrechnung war nicht möglich, denn der Bundesbeitrag berechnete sich als fixer Prozentsatz (37,7 %) einer IV-Jahresausgabe. Allfällige Nachzahlungen des Bundes wurden dem Subventionskredit des Folgejahres belastet. Allfällige Rückerstattungen durch den Ausgleichsfonds wurden auf dem Kredit Entgelte (E1300.0010) des Folgejahres verbucht.

Mit der Umstellung auf den neuen Finanzierungsmechanismus ab 2014 kann auf die bisherige nachträgliche Korrektur im Frühjahr verzichtet werden: Neu wird der Bundesbeitrag an die Entwicklung der Mehrwertsteuererträge gebunden. Da der Ertrag der Mehrwertsteuer bei Rechnungsabschluss des Bundes bekannt ist, verfügt das BSV über alle notwendigen Angaben, um die Schlusszahlung vor dem Buchungsschluss (ca. 20. Januar) vorzunehmen. Somit ist unter dem neuen Recht eine periodengerechte Verbuchung des gesamten Bundesbeitrags möglich.

<sup>8</sup> SR 955.0

<sup>9</sup> Vgl. Art. 27e BPG.

Mit der zeitlichen Vorverlegung der Schlussabrechnung kann sich ein Problem ergeben, wenn sich herausstellt, dass der Voranschlagskredit des BSV infolge unerwartet hoher Mehrwertsteuererträge nicht ausreicht. In diesem Fall müsste dem Bundesrat eine Kreditüberschreitung beantragt werden. Überschreitet der Fehlbetrag 5 Millionen, müsste zusätzlich auch die Finanzdelegation ihre Zustimmung geben.

Dieses Vorgehen stösst allerdings auf ein terminliches Problem. Damit das Verfahren für die Kreditüberschreitung terminlich eingehalten werden kann (mit Genehmigung durch den Bundesrat und allfälligem Einbezug der Finanzdelegation), müsste das Rechnungsergebnis der Mehrwertsteuer spätestens am 7. Januar verfügbar sein. Die Zahlen für die Mehrwertsteuer liegen aber meist erst am Tag des Buchungsschlusses vor. Dies liegt daran, dass die Werte der Mehrwertsteuer auf Einfuhren nicht vorher bekannt sind. Die Erträge der Einfuhrsteuer unterliegen zudem im Dezember starken Schwankungen, sodass im Voraus keine zuverlässige Schätzung vorgenommen werden kann.

Als Lösung beantragt der Bundesrat eine Anpassung von Artikel 35 Buchstabe a FHG. Bei Beiträgen an die Sozialversicherungen, deren Höhe gesetzlich an die Entwicklung der Mehrwertsteuererträge gebunden ist, soll künftig eine Kreditüberschreitung nachträglich vom Parlament mit der Staatsrechnung genehmigt werden können. Da die Höhe des Bundesbeitrags an die IV auf Gesetzesstufe abschliessend festgelegt wird, schränkt diese Änderung den finanzpolitischen Handlungsspielraum des Parlaments nicht ein.

#### *Einlage in den Bahninfrastrukturfonds*

Mit dem Bundesbeschluss vom 20. Juni 2013<sup>10</sup> über die Finanzierung und den Ausbau der Eisenbahninfrastruktur (FABI) wurde der Bahninfrastrukturfonds (BIF) geschaffen, welcher 2016 den bisherigen (befristeten) Fonds für die Eisenbahngrossprojekte (FinöV-Fonds) ablösen wird. Der BIF wird mit verschiedenen zweckgebundenen Einnahmen (Anteile aus der leistungsabhängigen Schwerverkehrsabgabe, der Mehrwertsteuer, der direkten Bundessteuer, der Mineralölsteuer sowie mit einem Kantonsbeitrag) und mit einer Einlage aus dem allgemeinen Bundeshaushalt geäuft.

Die Einlage aus dem allgemeinen Bundeshaushalt beträgt gemäss Artikel 87a Absatz 2 Buchstabe d der Bundesverfassung<sup>11</sup> 2300 Millionen pro Jahr, wobei das Gesetz die Indexierung dieses Betrags regelt. Gemäss der Indexierungsregel in Artikel 3 Absatz 2 des Bahninfrastrukturfondsgesetzes vom 21. Juni 2013<sup>12</sup> folgt die Beitragshöhe der Entwicklung des realen Bruttoinlandproduktes und des Bahnbauteuerungsindex. Der genaue Mechanismus zur Bestimmung der Höhe der Einlage wird in einer Departementsverordnung des EFD geregelt.

Liegen die für die Indexierung massgebenden Parameter höher als bei der Budgetierung angenommen, so reicht der Voranschlagskredit möglicherweise nicht aus. Dem Bundesrat müsste in diesem Fall eine Kreditüberschreitung beantragt werden. Falls der Fehlbetrag grösser als fünf Millionen ist, müsste zusätzlich die Zustimmung der Finanzdelegation eingeholt werden. Da sämtliche Finanzierungsquellen über denselben Voranschlagskredit laufen (A4300.0153 Einlage Bahninfrastrukturfonds), steht jedoch erst nach Vorliegen der Rechnungsergebnisse der anderen Finanzierungs-

<sup>10</sup> BBl 2013 4725

<sup>11</sup> SR 101

<sup>12</sup> BBl 2014 4097

quellen fest, ob effektiv eine Kreditüberschreitung resultiert. Dies ist erst etwa am 20. Januar der Fall, was für den Einbezug der Finanzdelegation zu spät ist. Da bei der Festlegung der Einlage aus dem allgemeinen Bundeshaushalt aufgrund der vorgegebenen Indexierungsregel zudem kein Entscheidungsspielraum besteht, könnten weder Bundesrat noch Finanzdelegation Einfluss auf die Einlagenhöhe nehmen.

Deshalb schlägt der Bundesrat eine zweite Ergänzung von Artikel 35 Buchstabe a FHG vor, damit das Parlament allfällige Kreditüberschreitungen durch eine höhere Einlage aus dem allgemeinen Bundeshaushalt in den BIF nachträglich mit der Staatsrechnung genehmigen kann.

## **1.3 Weitere Anpassungen auf Verordnungsstufe**

### **1.3.1 Aktivierung Rüstungsgüter und Anzahlungen**

#### *Ausgangslage*

Rüstungsgüter (z. B. Waffensysteme, Vorräte) werden – im Gegensatz zu den militärischen Bauten – in der Bilanz des Bundes nicht ausgewiesen, sondern im Jahr der Beschaffung der Erfolgsrechnung belastet. Dies ist auf einen Entscheid im Rahmen der Einführung von NRM zurückzuführen. Im Gegensatz zu den IPSAS kannten die internationalen Regelwerke der Statistik bisher die Aktivierung der Rüstungsgüter nicht. Der Bund verzichtete daher auf die Bilanzierung und weist seither eine Ausnahme von den IPSAS im Anhang zur FHV aus.

In der Folge wurde auch auf die Aktivierung der Anzahlungen für Waren, Dienstleistungen und Rüstungsgüter verzichtet. Diese machen naturgemäss für die Rüstungsgüter den grössten Anteil aus. Auch hierfür besteht eine Ausnahme in der FHV. Mit der geplanten Aktivierung der Rüstungsgüter und Anzahlungen entfallen die im Anhang zur FHV geregelten Abweichungen von den IPSAS.

#### *Änderungen in den statistischen Regelwerken*

Ziel der IPSAS und der Leitlinien für die finanzstatistische Berichterstattung (GFSM – Government Finance Statistics Manual des IWF und ESVG – Europäisches System Volkswirtschaftlicher Gesamtrechnungen) ist es, die finanzielle und wirtschaftliche Lage öffentlicher Haushalte zuverlässig und möglichst genau abzubilden. Die darauf bauende Berichterstattung liefert die für die wirtschafts- und finanzpolitische Entscheidungsfindung wie auch für die volkswirtschaftliche Analyse erforderlichen Grundlagen. Nur so kann die Rolle und die Bedeutung des Staates und das Ausmass seiner Tätigkeit in einer Volkswirtschaft international vergleichbar ermittelt werden.

Die wirtschaftliche Realität unterliegt einem steten Wandel, weshalb die methodischen Referenzwerke regelmässig revidiert werden müssen, um für die finanz- und wirtschaftspolitische Analyse und Entscheidungsfindung aussagekräftige Daten bereitstellen zu können. Aus diesem Grund wurden die finanzstatistischen Regelwerke erneuert und sehen in ihren neuesten Fassungen (ESVG2010 und GFSM2012) eine Aktivierung der Rüstungsgüter vor, wie dies die IPSAS bereits kennen. Rüstungsgüter gehören zum Vermögen einer Volkswirtschaft, das erhalten, erneuert und je nach sicherheitspolitischer Beurteilung aus- oder abgebaut werden muss.

Alle Mitgliedländer der Europäischen Union werden ab Herbst 2014 das ESVG2010, das die Aktivierung von Rüstungsgütern vorsieht, aufgrund der vom Europäischen Parlament beschlossenen Verordnung<sup>13</sup> einführen. Mit dem Statistikabkommen der Bilateralen II hat sich die Schweiz verpflichtet, das bisher geltende ESVG1995 zu übernehmen und die Finanzkonten des Staates – und somit auch des Teilssektors Bund – nach diesen Richtlinien zu veröffentlichen. Auch wenn kein Zwang für eine automatische Übernahme der neuen Richtlinien resp. des ESVG2010 durch die Schweiz besteht, so ist dennoch vorgesehen, dass dieses bei der nächsten Aktualisierung des Statistikabkommens<sup>14</sup> durch den Gemischten Ausschuss Schweiz-EU in Anhang A aufgenommen wird. Das ESVG2010 wird in Zukunft die methodische Grundlage der volkswirtschaftlichen Gesamtrechnungen der Schweiz bilden.

Die neue Norm betrifft in der Schweiz insbesondere den finanzstatistischen Teilssektor Bund, unter dessen Zuständigkeit die Landesverteidigung fällt. Die Finanzstatistik wird aufgrund der neuen Regelwerke gezwungen sein, ab 2014 die Rüstungsausgaben des Bundes nicht mehr wie bisher als Staatskonsum, sondern als Nettoinvestitionen (Kauf abzüglich Veräusserung und abzüglich Abschreibungen resp. des Wertverzehr von Sachvermögen) zu verbuchen und entsprechend in der Bilanz als Aktivposten auszuweisen.

Rüstungsgüter werden in Zukunft somit als neue Kategorie bei den Anlagen als Teil des Anlagevermögens zu bilanzieren sein. Wie andere Anlagegüter auch, müssen diese über die Nutzungsdauer abgeschrieben werden. Davon zu unterscheiden sind militärische Ausgaben für Verbrauchsgüter wie Munition, welche als Vorräte geführt werden. Diese sind ebenfalls Bestandteil der Vermögensgüter, werden jedoch nicht planmässig abgeschrieben. Militärische Bauten werden hingegen bereits heute beim Anlagevermögen unter den Liegenschaften erfasst.

Die Befolgung der IPSAS auch für den Bereich der Rüstungsgüter hat deshalb für die Finanzstatistik einen sehr hohen Nutzen. Dies vor allem, weil damit zuverlässige und nachvollziehbare Finanzstatistiken über Rüstungsgüter ermittelt werden können. Ein Verzicht hätte zur Folge, dass die Finanzstatistik gezwungen wäre, solche Statistiken auf Ad-hoc-Basis unter sehr unsicheren Annahmen zu ermitteln. Dies würde die Aussagekraft und den Nutzen der finanzstatistischen Ergebnisse in erheblichem Ausmass beeinträchtigen.

Die Aktivierung der Rüstungsgüter hat für den Bund nicht nur aus finanzstatistischer Sicht einen hohen Nutzen, sondern auch in Bezug auf die Rechnungslegung. Transparent wird ersichtlich, welchen Wert die Rüstungsgüter für die Aufgabenerfüllung des Bundes (Landesverteidigung) haben. Die Bilanzierung zeigt somit, welche Vermögensteile erst in zukünftigen Perioden konsumiert werden beziehungsweise in Form von Aufwand anfallen. Dies wird dann besonders deutlich, wenn aperiodisch grössere Investitionen anstehen wie die Beschaffung von Brückenlegungssystemen oder der Ersatz grösserer Teile der Geländefahrzeugflotte. Hingegen ist unbestritten, dass die Bilanzierung zu zusätzlichen nichtfinanzierungswirksamen Abschreibungen führt. Darin kommt letztlich jedoch der Wertverzehr über die Jahre zum Ausdruck.

<sup>13</sup> Verordnung (EU) Nr. 549/2013 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 21. Mai 2013 zum Europäischen System Volkswirtschaftlicher Gesamtrechnungen auf nationaler und regionaler Ebene in der Europäischen Union.

<sup>14</sup> SR **0.431.026.81**

### *Nutzungspotenzial (service potential): Transparenz in der Rechnungslegung auch für Rüstungsgüter*

Nach den IPSAS gilt als Vermögen, was als Hilfsmittel zur Erreichung der Ziele der Einheit dient. Soll ein Tatbestand demnach als Aktivum und damit als Vermögen berücksichtigt werden, muss bewiesen sein, dass er (in Zukunft) zur Generierung eines Netto-Geldzuflusses beiträgt oder für die Aufgabenerfüllung notwendig ist.

Die Ziele eines Gemeinwesens gehen somit über die gewinnbringende Geschäftstätigkeit hinaus. Die Polizeikaserne zum Beispiel ist eine unverzichtbare Einrichtung zur Erbringung der öffentlichen Aufgabe, Sicherheit und Ordnung zu gewährleisten. Es ist dieser (immaterielle) «Rückfluss aus erfolgreicher Aufgabenerfüllung», welcher mit Nutzungspotenzial gemeint ist. Vermögen weist nach den IPSAS demnach immer dann Nutzungspotenzial auf, wenn es für die Lieferung von Gütern oder die Erbringung von Dienstleistungen verwendet wird. Das gilt namentlich auch für Leistungen eines Gemeinwesens, für deren Beanspruchung der Einzelne kein oder nur ein geringes Entgelt zu entrichten hat.

Aus diesem Grund wurde in den IPSAS das Aktivierungskriterium «zukünftiger wirtschaftlicher Nutzen» um «Nutzungspotenzial» erweitert (IPSAS 1, § 11). Beim Nutzungspotenzial handelt es sich nicht um eine Bewertungsmethode, sondern um ein Kriterium zur Klärung der Frage, ob ein Gut bilanziert werden muss. Die Bewertung erfolgt erst nach Bejahung dieser Frage.

Rüstungsgüter dienen der Landesverteidigung, womit die Sicherheit eines Landes gewährleistet werden soll. Die Landesverteidigung gehört zu den öffentlichen Gütern, die dadurch gekennzeichnet sind, dass weder ein Wirtschaftssubjekt davon ausgeschlossen werden kann (Nicht-Ausschliessbarkeit), noch dass eine Konkurrenz vorherrscht (nicht rivalisierend). Bei *nicht ausschliessbaren* Gütern kann der Besitzer den Konsum durch Dritte nicht ausschliessen. *Nicht rivalisierende* Güter können von zwei Personen gleichzeitig konsumiert werden. Der Konsum des Gutes durch eine Person beeinträchtigt den Konsum des selben Gutes durch eine andere Person nicht. Das Gut «Landesverteidigung» hat somit einen (immateriellen) Wert. Dieser Wert wird verkörpert durch die Bereitstellung der dafür notwendigen Infrastruktur. Werden Anschaffungen gemacht, dienen diese nicht nur im Jahr der Beschaffung zur Sicherstellung der Landesverteidigung, sondern in der Regel darüber hinaus.

Der Landesverteidigung kann somit klar Nutzungspotenzial zugesprochen werden. Konsequenterweise sind die entsprechenden Investitionen in einer nach *true and fair view* erstellten Bilanz zu aktivieren. Das schafft mehr Klarheit und ist gleichzeitig als Zeichen eines stärkeren Rechenschaftsbewusstseins gegenüber Parlament, Öffentlichkeit und weiteren Anspruchsgruppen zu werten.

### *Die Praxis in ausgewählten Ländern*

Die EFV hat 2012 ein Expertengutachten<sup>15</sup> mit dem Ziel in Auftrag gegeben, die Praxis in ausgewählten Ländern<sup>16</sup> bezüglich der Aktivierung von Rüstungsgütern in Erfahrung zu bringen. Das Gutachten kommt zum Schluss, dass sich die buchhalterische Behandlung zwar sehr unterschiedlich präsentiert (gewisse Länder kennen

<sup>15</sup> Bilanzierung von Rüstungsgütern: Vergleichende Untersuchung in ausgewählten Ländern; Kurzgutachten, Ernst & Young, November 2012.

<sup>16</sup> Australien, Deutschland, Frankreich, Grossbritannien, Kanada, Neuseeland, Niederlande, Norwegen, Österreich, Schweden, USA.

heute noch die Kameralistik), die Mehrheit der untersuchten Länder jedoch die Rüstungsgüter in der Bilanz erfasst. Der Trend geht klar in Richtung Bilanzierung.

Bezüglich der Definition der Rüstungsgüter zeigt sich weitgehend ein einheitliches Bild. Acht der elf untersuchten Länder erfassen Rüstungsgüter im Jahresabschluss als Vermögenswerte in der Bilanz, drei als Ausgaben in der Erfolgsrechnung. Auch wird überwiegend zwischen Sachanlagen, Anlagen im Bau, Vorräte und Anzahlungen unterschieden (vgl. Anhang 5). Die Bewertung erfolgt in der Regel zu Anschaffungs- bzw. Herstellkosten, in Einzelfällen auch zum tatsächlichen Wert (*Fair Value*; Marktwert). Bei den Abschreibungen dominiert die von den IPSAS vorgegebene lineare Methode, wobei jedoch die Festlegung der Nutzungsdauer ein heterogenes Bild zeigt. Wertminderungsprüfungen werden in sämtlichen Ländern durchgeführt, die Rüstungsgüter bilanzieren.

Ebenfalls Bestandteil der Untersuchung war, inwiefern die Geheimhaltung bei der Jahresrechnung von Rüstungsgütern ein Thema ist. Zwischen dem Geheimhaltungsanspruch bestimmter Güter und einer transparenten Rechnungslegung besteht ein gewisser Zielkonflikt. Die Mehrheit der untersuchten Länder gibt denn auch an, dass die Geheimhaltung in Bezug auf die Darstellung des Abschlusses von Bedeutung ist. Dennoch werden mehrheitlich weitere Details und Informationen zu Rüstungsgütern im Anhang offengelegt.

Mit der Umsetzung der Bilanzierung von Rüstungsgütern wird dem zunehmenden Anspruch der Öffentlichkeit an die Transparenz Rechnung getragen. Aus Sicht der Verfasser ist deshalb die Erfassung von Rüstungsgütern klar zu empfehlen. In der Umsetzung der Bilanzierung hat der Bund jedoch eine hohe Gestaltungsfreiheit, von der er auch Gebrauch machen sollte. Dabei sind Themen wie Kategorien von Rüstungsgütern, strategische Ersatzteile und Vorräte von massgeblicher Bedeutung für den Detaillierungsgrad und den damit verbundenen Aufwand in Zusammenhang mit der Ermittlung der Daten.

#### *Rüstungsgüter sollen in der Rechnung auf verdichtetem Niveau geführt werden*

Technisch soll die Aktivierung der Rüstungsgüter pragmatisch und auf eine vereinfachte Weise erfolgen. In Bezug auf die Rechnungslegung sollen deshalb gewisse Abstriche in Kauf genommen werden. So ist zum Beispiel geplant, auf die verlangte Einzelerfassung der Anlagen zu verzichten und stattdessen Sammelbuchungen zuzulassen, wobei als Datengrundlage das jeweilige Rüstungsprogramm dient beziehungsweise der im jeweiligen Jahr verbuchte Rüstungsaufwand auf den entsprechenden Krediten. Auch mit der Wahl der Aktivierungsgrenze kann der administrative Aufwand erheblich gesenkt werden. Trotz der Vereinfachungen wird aber darauf zu achten sein, dass die Nachvollziehbarkeit der in der Bilanz erfassten Rüstungsgüter und deren Bewertung gewährleistet ist.

An der bisherigen Kreditstruktur würde festgehalten. Es ist nicht vorgesehen, die Rüstungskredite in Aufwand- und Investitionskredite aufzuteilen. Damit kann vermieden werden, dass ein unverhältnismässig grosser Eingriff in die Informatiksysteme des VBS nötig wird, was finanzielle Mittel in Millionenhöhe nach sich ziehen würde. Hingegen wird neu ein nichtfinanzierungswirksamer Aufwandkredit für die jährlichen Abschreibungen der Rüstungsgüter benötigt. Die Trennung in aktivierbare und nicht aktivierbare Teile soll deshalb nachträglich (jedoch spätestens Ende Jahr auf Kontoebene) erfolgen. Konkret heisst das, dass das VBS alle Buchungen weiterhin über die bestehenden Rüstungskredite und entsprechenden Rüstungsaufwand-

konten vornimmt. Die Richtigstellung für die Jahresrechnung des Bundes (Bilanz, Erfolgsrechnung, Geldflussrechnung, Investitionsrechnung) erfolgt somit erst im Nachgang und über technische Finanzpositionen. Die Buchungen werden daher lediglich in der Finanzbuchhaltung des VBS erfasst und tangieren die komplexen Informatiksysteme der Verteidigung nicht.

Dieses einfache und pragmatische Verfahren lehnt sich an der Lösung bei den Nationalstrassen an, die 2008 von den Kantonen an den Bund übergegangen sind. Auch in diesem Fall musste nach einer vertretbaren, aber dennoch der Rechnungslegung gerecht werdenden Lösung gesucht werden. Dass im Falle der Rüstungsgüter – wie bei den Nationalstrassen – nicht jedes einzelne Anlagegut bilanziert wird, kann angesichts dessen, dass beim VBS umfangreiche Inventarlisten bestehen, in Kauf genommen werden. In Anbetracht einer Bilanzsumme des Bundes von rund 111 Milliarden kann auf eine frankengenaue Abbildung der Rüstungsgüter in der Rechnung des Bundes durchaus verzichtet werden, wenn sich dadurch der administrative Aufwand und die Projektkosten massiv senken lassen. Dies ist bei den Nationalstrassen nicht anders.

Die vorgeschlagene Lösung zeichnet sich bei gleichzeitig niedrigen Umsetzungs- und Betriebskosten durch ein sehr gutes Kosten-/Nutzenverhältnis aus, da den Anforderungen der Rechnungslegung (IPSAS) und der Finanzstatistik vollumfänglich entsprochen werden kann.

### **1.3.2 Bilanzierung der Vorsorgeverpflichtung und der übrigen Leistungen zugunsten der Mitarbeitenden**

#### *Vorgeschichte*

Basierend auf den Stellungnahmen der Finanzkommissionen beider Räte im Rahmen des durchgeführten Konsultationsverfahrens zur Bilanzierung ausgewählter Positionen in der NRM-Eröffnungsbilanz<sup>17</sup> hat sich der Bundesrat für den Ausweis der Vorsorgeverpflichtung unter den Eventualverbindlichkeiten entschieden, was zu einer Abweichung von den IPSAS führte. Folgende Argumentation wurde dazu vertreten:

*Die Finanzkommissionen und der Bundesrat haben sich für diese Variante ausgesprochen, weil hinsichtlich der Pensionskassen in mehreren bundesnahen Betrieben (z. B. SBB, Skyguide) in Zukunft noch verschiedene Fragen zu klären sind. Bei Anwendung des besagten Standards auf die eigene Rechnung würde der Bund gewissermassen die dynamische Berechnung der Vorsorgeverpflichtungen sanktionieren. Da sich als Folge der Bilanzierung einer entsprechenden Rückstellung grundsätzlich das Verhältnis zwischen Eigen- und Fremdkapital verschlechtert, kann dies Forderungen nach einer Rekapitalisierung der betreffenden Institutionen durch den Bund auslösen. Die Berechtigung solcher Forderungen wäre sicherlich differenziert zu beurteilen. Aus finanzpolitischer Sicht ist wichtig, dass die Handlungsfreiheit mit der gewählten Variante gewahrt bleibt und somit eine Bilanzierung auch zu einem späteren Zeitpunkt möglich ist. Sie bietet zudem einen besseren Schutz vor allfälligen Nachforderungen für eine Rekapitalisierung.*

<sup>17</sup> NRM Eröffnungsbilanz per 1. Januar 2007, Bericht des Bundesrates über die Anpassung der Bundesbilanz per 1. Januar 2007 an die Grundsätze des Neuen Rechnungsmodells Bund (NRM).

Die bei der Einführung des NRM bestehende Befürchtung bezüglich möglicher Ansprüche von ausgelagerten Unternehmen auf eine Ausfinanzierung ihrer Vorsorgeeinrichtung im Falle der Bilanzierung der Vorsorgeverpflichtung beim Bund ist heute nicht mehr gegeben. In einem Schreiben an die Finanzdelegation beider Räte<sup>18</sup> hält der Bundesrat fest, dass es dem Bund unabhängig von dem durch die ausgelagerte Unternehmung gewählten Rechnungslegungsstandard freisteht, ob und in welchem Umfang er eine Rekapitalisierung ins Auge fassen möchte. Die diesbezüglichen Verpflichtungen des Bundes sollen deshalb in der Bilanz ausgewiesen werden. Dadurch entfällt die im Anhang zur FHV offengelegte Abweichung von den IPSAS.

Verschiedene Unternehmen des Bundes (Post, Swisscom, RUAG) sowie eine Anzahl Einheiten der dezentralen Verwaltung (Swissmedic, ENSI, FINMA, IGE, METAS, Pro Helvetia, SIFEM) bilanzieren die Vorsorgeverpflichtungen (vgl. Anhang 6). Bei der Post, der Swisscom und der RUAG führt das jedoch zu einer ungleichen Behandlung innerhalb der Stammhausrechnung, da bei diesen Unternehmen die entsprechende Verpflichtung anteilmässig im bilanzierten Beteiligungswert (Equitywert) enthalten ist. Im Vergleich zum Stammhaus sind diese namhaften Beteiligungen heute zu tief bewertet beziehungsweise das Stammhaus zu hoch.

#### *Umfang der betroffenen Leistungen*

Unter Vorsorgeverpflichtungen der zentralen Bundesverwaltung werden Verpflichtungen aus Vorsorgeplänen verstanden, welche Leistungen für Ruhestand, Todesfall oder Invalidität vorsehen. Sämtliche Mitarbeitende sind je nach Lohnklasse in einem der drei Vorsorgepläne des Vorsorgewerks Bund bei PUBLICA versichert. Diese Pläne werden gemäss IPSAS 25 aufgrund der reglementarischen Leistungsversprechen als leistungsorientierte Vorsorgepläne qualifiziert. Zusätzlich zu den Leistungen des Vorsorgewerks Bund werden die folgenden übrigen langfristigen Arbeitnehmerleistungen bei der Bewertung nach IPSAS 25 berücksichtigt:

- Treueprämie gemäss Artikel 32 Buchstabe b Bundespersonalgesetz vom 24. März 2000<sup>19</sup> (BPG), Artikel 73 der Bundespersonalverordnung vom 3. Juli 2001<sup>20</sup> (BPV) und Artikel 52 Verordnung des EFD vom 6. Dezember 2001<sup>21</sup> zur Bundespersonalverordnung (VBPV);
- Pensionierung für besondere Personalkategorien gemäss der Verordnung vom 20. Februar 2013<sup>22</sup> über die Pensionierung von Angehörigen der besonderen Personalkategorien (VPABP);
- Vorzeitiger Altersrücktritt und Vorruhestand für besondere Personalkategorien gemäss den Artikeln 33 und 34 BPV mit Übergangsbestimmungen bezüglich Artikel 8 VPABP;
- Leistungen bei vorzeitiger Pensionierung im Rahmen von Umstrukturierungen (Art. 105 BPV).

<sup>18</sup> Der Schweizerische Bundesrat, Unterbilanz der Post durch Entscheid des Verwaltungsrates betreffend Rechnungslegungsstandard, 21. April 2004.

<sup>19</sup> SR 172.220.1

<sup>20</sup> SR 172.220.111.3

<sup>21</sup> SR 172.220.111.31

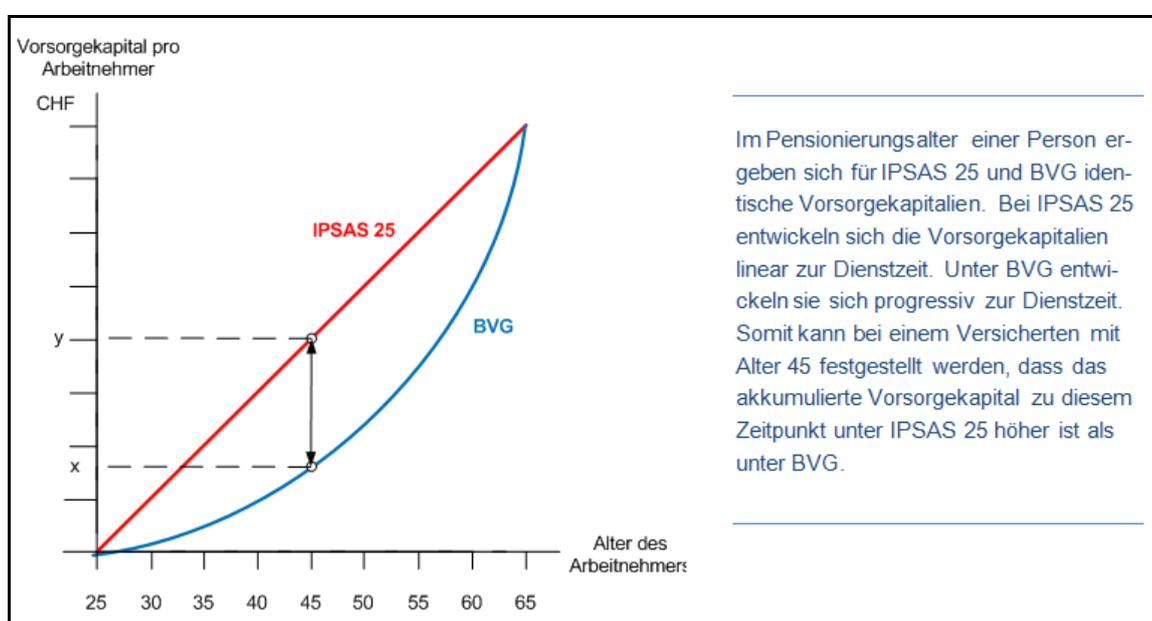
<sup>22</sup> SR 172.220.111.35

## Wirtschaftliche Transparenz durch Bilanzierung der Vorsorgeverpflichtung

Die aktuelle Diskussion zeigt, dass immer mehr Wert auf die ökonomische Berechnung des Deckungskapitals der Vorsorgeeinrichtung gelegt wird. Bei der Berechnung wird heute jedoch auf den offiziell gültigen Diskontierungssatz abgestellt, obwohl dieser häufig zu hoch angesetzt ist. Ein realistischer Diskontierungssatz liegt deutlich tiefer, was sich auf den Deckungsgrad negativ auswirken würde. Die Berechnung nach IPSAS 25 zielt deshalb in die richtige Richtung.

Mit der Anwendung von IPSAS 25 werden die bis zum aktuellen Datum erworbenen Ansprüche der Mitarbeitenden per Altersrücktritt vollständig berücksichtigt. Es entsteht somit Transparenz hinsichtlich der Einhaltung des sogenannten Generationenvertrages, indem bereits zum heutigen Zeitpunkt quantifiziert wird, wie sich die aktuellen Rentenversprechen auswirken werden (vgl. nachstehende, stark vereinfachte Abbildung).

Abbildung 7



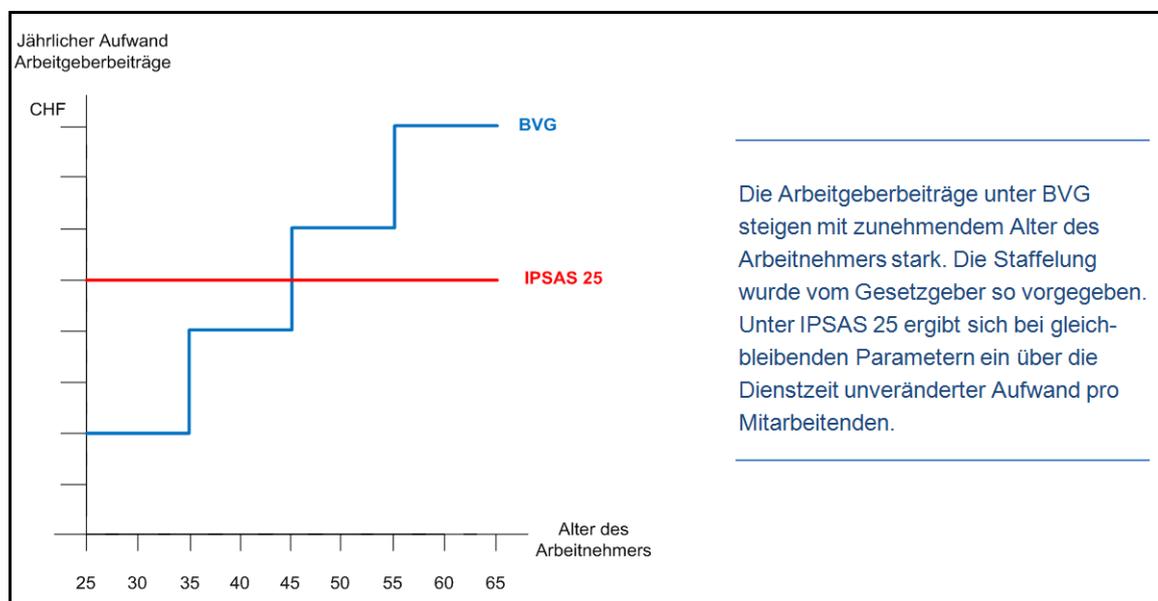
Diesen Anforderungen vermögen statische, nicht zukunftsgerichtete Systeme (z. B. Swiss GAAP FER 16), die sich am Ergebnis der Vorsorgeeinrichtung gemäss Bundesgesetz vom 25. Juni 1982<sup>23</sup> über die berufliche Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenvorsorge (BVG) orientieren, nicht vollumfänglich zu erfüllen. Sehr oft wird zudem bei Risikoleistungen das Rentenwertumlageverfahren angewendet, das heisst das Kapital wird erst mit dem Eintreten eines Invaliditäts- oder Todesfalls gebildet. Das führt dazu, dass in der Regel höchstens der wirtschaftliche Nutzen (z. B. Arbeitgeberbeitragsreserve) oder eine wirtschaftliche Verpflichtung (z. B. im Falle einer Sanierung) in der Bilanz enthalten ist.

IPSAS 25 berücksichtigt zukünftige Entwicklungen auf der Basis jeder einzelnen aktiven versicherten Person und jedes Rentenbezügers oder jeder Rentenbezügerin. Bei den versicherungstechnischen Annahmen wird das aktuelle langfristige Zinsniveau einbezogen wie bei der Berechnung des ökonomischen Deckungsgrades einer Vorsorgeeinrichtung. Allenfalls notwendige Sanierungsmassnahmen im Vorsorge-

<sup>23</sup> SR 831.40

werk werden dann berücksichtigt, wenn diese vom paritätischen Organ einer Vorsorgeeinrichtung genehmigt worden sind und der Arbeitgeber dem Sanierungsbeitrag zugestimmt hat. Mit der wirtschaftlichen Betrachtungsweise wird für alle Mitarbeitenden ungeachtet ihres Alters bei gleichem Salär ein identischer Vorsorgeaufwand in der Erfolgsrechnung ausgewiesen (vgl. Abbildung 8).

Abbildung 8



Die Erfassung der Vorsorgeverpflichtung in der Bilanz verursacht gegenüber heute keine zusätzlichen Kosten, da die versicherungsmathematischen Berechnungen für den Ausweis im Anhang bereits heute durch Beratungsunternehmen im Bereich der beruflichen Vorsorge vorgenommen werden.

### 1.3.3 Neue Abweichung zu den IPSAS

Eine neue Abweichung zu den IPSAS auf Ebene der Bundesrechnung (Anhang 2 FHV) sowie auf konsolidierter Ebene (Anhang 3 FHV) ergibt sich in folgendem Fall:

#### *IPSAS 29: Bewertung der Darlehen (Anhang 2 und 3 FHV)*

Darlehen sind zu fortgeführten Anschaffungswerten zu bewerten (vgl. Ziff. 1.2.1). Bei Darlehen zu Vorzugskonditionen fällt dieser Wert tiefer aus als der Nominalwert, welcher dem ausbezahlten Betrag entspricht. Die Differenz ist nach IPSAS 29 sofort als Transferaufwand zu verbuchen und das Darlehen in der Folge über den Zinsertrag aufzuzinsen. Mit dem Darlehen ist allerdings ein wirtschaftlicher Nutzen beziehungsweise ein Nutzungspotenzial verbunden, welches über die gesamte Laufzeit durch den Bund mittels Zinsvergünstigung beziehungsweise -verzicht subventioniert wird. Aus Sicht einer periodengerechten Verbuchung ist deshalb die Verteilung des Transferaufwandes über die Laufzeit vorzuziehen. Dies gilt umso mehr, als auch die Aufzinsung der Darlehen via Zinsertrag stetig über die Laufzeit vorgenommen wird. Die dafür notwendige zusätzliche aktive Rechnungsabgrenzung in der Bilanz in der Höhe der Wertberichtigung sowie die lineare Abschreibung über

die Laufzeit ist allerdings nicht vollständig konform mit IPSAS 29, womit eine Abweichung in der Finanzhaushaltverordnung aufzunehmen ist.

## **1.4 Begründung und Bewertung der vorgeschlagenen Lösung**

### **1.4.1 Periodengerechte Erfassung von Agio/Disagio in der Finanzierungsrechnung**

Gemäss IPSAS 29 sind die eidgenössischen Anleihen zu fortgeführten Anschaffungskosten unter Anwendung eines gleichbleibenden Abdiskontierungssatzes zu bewerten (vgl. Ziff. 1.2.1). Bei marktfähigen Finanzinstrumenten entspricht dieser dem Marktzinssatz beziehungsweise der effektiven Rendite bei Emission. Für die finanzpolitische Gesamtsteuerung bringt dies grosse Vorteile:

- Es resultiert neu eine konstante finanzierungswirksame Verzinsung dieser Schuldinstrumente in der Finanzierungsrechnung. Im Gegensatz zu heute wird das Agio/Disagio bei Emission nicht auf einmal der Finanzierungsrechnung gutgeschrieben beziehungsweise belastet, sondern zusammen mit dem Couponzins periodengerecht in Höhe der effektiven Rendite über die gesamte Laufzeit verbucht. Dies führt zu einer Glättung des finanzierungswirksamen Zinsaufwandes und zu einem aussagekräftigeren Finanzierungsergebnis.
- Entsprechend wird der finanzpolitische Handlungsspielraum bei der Budgetierung nicht mehr durch die Höhe der im Voranschlagsjahr erwarteten Agios und Disagios beeinflusst.
- Nicht erwartete (d. h. nicht budgetierte) Agios und Disagios führen nur noch in geringem Ausmass zu Abweichungen von den budgetierten Zinsausgaben, weil sie nicht mehr auf einmal als Minder- beziehungsweise Mehrausgabe im Jahr der Emission anfallen; neu fliessen sie periodengerecht über die gesamte Laufzeit in die Finanzierungsrechnung ein. Damit erhöht sich die Planungssicherheit bei den Zinsausgaben.
- Der zukünftige Spielraum bei der Schuldenbremse wird nicht mehr durch Couponzahlungen eingeschränkt, die über der effektiven Rendite der entsprechenden Anleihe liegen.

#### *Auswirkungen auf die Finanzierungsrechnung*

Über mehrere Rechnungsjahre betrachtet, führt die Bewertung zu fortgeführten Anschaffungskosten und die damit einhergehende Glättung des finanzierungswirksamen Zinsaufwandes nicht zu Änderungen im kumulierten Total sämtlicher Saldi der Finanzierungsrechnung, weil sich die mit den Finanzinstrumenten einhergehenden Geldflüsse nicht ändern. Allerdings ergibt sich aufgrund des Systemwechsels ein Strukturbruch in der Finanzierungsrechnung. Die Agios werden bei Emissionen vor der geplanten Umstellung per 1. Januar 2017 noch vollständig der Finanzierungsrechnung gutgeschrieben. Dem gegenüber steht jeweils die Verpflichtung, den Gläubigerinnen und Gläubigern während der gesamten Laufzeit der Anleihe einen über der effektiven Rendite liegenden Coupon zu bezahlen. Nach der Umstellung entsprechen die finanzierungswirksamen Zinsaufwände aber der tieferen effektiven Rendite (für Disagios gilt das Analoge). Deshalb ergibt sich für den Bundshaushalt

eine ausgabenseitige Entlastung gegenüber dem jetzigen System von rund 2,4 Milliarden kumuliert über die Restlaufzeit der betreffenden Anleihen

#### *Auswirkungen auf die Bruttoschulden*

Die Erhöhung des zukünftigen finanzpolitischen Handlungsspielraums gegenüber dem jetzigen System geht einher mit einer gleich grossen Erhöhung des Schuldenstands im Zeitpunkt des Systemwechsels: Mit der Bewertung zu fortgeführten Anschaffungskosten wird das Agio/Disagio als Teil des Bilanzwertes der Eidgenössischen Anleihen ausgewiesen. Damit wird das Agio/Disagio neu in den Bruttoschulden enthalten sein. Bisher wurden die Agios und Disagios in der Bilanz als Rechnungsabgrenzungen erfasst und bei der Ermittlung der Schulden nicht berücksichtigt. Weil die kumulierten Agios die Disagios voraussichtlich per 1. Januar 2017 übersteigen, ist mit einer Erhöhung der ausgewiesenen Bruttoschulden zu rechnen. Gemäss aktueller Schätzung dürfte der Ausweis der Bruttoschulden bei einer Inkraftsetzung der Neuregelung am 1. Januar 2017 um 2,4 Milliarden höher ausfallen, was einer um 0,4 Prozentpunkte höheren Schuldenquote entspricht.

#### *Korrektur im Ausgleichskonto*

Die hohen Agios der Vergangenheit waren oft nicht budgetiert, sind also unerwartet angefallen und in Form von Kreditresten dem Ausgleichskonto gutgeschrieben worden (und damit auch in den Schuldenabbau geflossen). Mit dem Systemwechsel (und der Erhöhung des Schuldenstands bzw. des zukünftigen finanzpolitischen Handlungsspielraums) ist deshalb für die auf Agios zurückzuführenden Gutschriften eine Korrektur des Ausgleichskontostands vorzunehmen. Zur Festlegung der nötigen Korrektur wird ermittelt, wie hoch die Agios und Disagios bei einer periodengerechten Erfassung seit der Einführung der Schuldenbremse ausgefallen wären. Die Differenz zwischen diesem Wert und den gemäss aktueller Praxis in der Finanzierungsrechnung ausgewiesenen Agios und Disagios ist im Ausgleichskonto zu korrigieren. Korrekturen auf dem Ausgleichskonto sind erst ab 2007 vorzunehmen, denn das Ausgleichskonto wurde per Ende 2006 nach Abschluss der Einführungsphase der Schuldenbremse auf null gesetzt. Ausgehend von der geplanten Einführung der Neuregelung im 2017 umfasst der massgebliche Zeitraum für die Korrektur somit die Jahre 2007–2016. Die Abweichung gegenüber einer periodengerechten Erfassung der Agios und Disagios beträgt für diesen Zeitraum kumuliert 1,0 Milliarden. Um diesen Betrag soll das Ausgleichskonto bei Inkraftsetzung der Änderung am 1. Januar 2017 reduziert werden. Die Berechnungen basieren auf den Rechnungsabschlüssen 2007–2013 sowie den provisorischen Zahlen aus der Hochrechnung 2014, dem Voranschlag 2015 und dem Finanzplan 2016–2018.

## **1.4.2 Angleichung der Finanzberichterstattung an die gängige Praxis**

### *Übrige Finanzinstrumente gemäss den IPSAS 28–30*

Die Bewertung von Finanzinstrumenten des Finanzvermögens und der Finanzverbindlichkeiten – entweder zu fortgeführten Anschaffungskosten oder zum Verkehrswert (vgl. Ziff. 1.2.1) – reduziert die Komplexität und erhöht die Vergleichbarkeit, zumal diese Methoden international bereits eine weite Verbreitung finden. Sie sind konform mit den Vorgaben der Finanzstatistik, mit dem revidierten Harmoni-

sierten Rechnungslegungsmodell für die Kantone und Gemeinden (HRM2)<sup>24</sup> sowie mit der Praxis anderer Länder, welche einen international anerkannten Rechnungslegungsstandard anwenden.

Mit der Bewertung der Darlehen im Verwaltungsvermögen zu fortgeführten Anschaffungskosten erfolgt eine klare Trennung des Subventionsteils (Transferaufwand) vom werthaltigen Teil (aktivierbares Darlehen mit entsprechendem Zinsertrag). Diese Unterscheidung entspricht ebenfalls den Anforderungen der internationalen Finanzstatistik.

Die Passivierung von finanziellen Garantien und Bürgschaften anstelle einer Eventualverbindlichkeit unter bestimmten Voraussetzungen ist konform mit der Praxis anderer Länder, welche einen auf IPSAS basierten Jahresabschluss erstellen. Passivierte Garantien werden ausserhalb der Finanzierungsrechnung über Erfolgsrechnungskonten verbucht und haben keinen Einfluss auf die Höhe der Bruttoschulden.

*Mit der Einführung einer Geldflussrechnung (GFR) nähert sich der Bund den Kantonen an*

Die Empfehlungen zum HRM2 sehen verschiedene Neuerungen in Anlehnung an die IPSAS vor, unter anderem die Einführung einer GFR nach den Vorgaben von IPSAS. Die vorgesehene Einführung einer reinen GFR beim Bund führt daher zu einer Angleichung an die Rechnungen der Kantone und Gemeinden. Damit wird der Verpflichtung des Bundesrates Rechnung getragen, sich für harmonisierte Rechnungslegungsstandards von Bund, Kantonen und Gemeinden einzusetzen (Art. 48 Abs. 4 FHG).

International steht die Schweiz in Bezug auf die Rechnungslegung und Finanzberichterstattung gut da. Was die GFR betrifft, besteht heute hingegen eine Lücke. Sämtliche wichtigen Vergleichsstaaten, die eine moderne Rechnungslegung anwenden, präsentieren eine GFR zum Fonds «Geld» gemäss den Anforderungen der IPSAS. Dabei handelt es sich meistens um nationale Gesetze über das Finanz- und Rechnungswesen, die sich an IPSAS oder IFRS orientieren. In einigen Fällen werden aber auch die IPSAS direkt angewendet.

Nebst der Angleichung an die gängige Praxis bringt die Einführung einer GFR primär zusätzlichen Informationsgehalt und eine Verbesserung der Transparenz:

- Die GFR zeigt auf, wie der Bund seine Geldmittel für die Finanzierung seiner Aktivitäten beschafft und wie er diese Geldmittel einsetzt.
- Sie gibt Einsicht in die Liquiditätsverhältnisse sowie – zusammen mit anderen Elementen des Abschlusses – in die Veränderung der Kapital- und Vermögensstruktur.
- Sie dient als Indikator für die Finanzkraft. So macht die Gegenüberstellung des Cash Flows aus operativer Tätigkeit gegenüber dem Geldfluss aus Investitionstätigkeit transparent, ob die Investitionen der entsprechenden Periode aus eigener Kraft finanziert werden können.

<sup>24</sup> 2008 wurde das HRM2 von der Konferenz der Kantonalen Finanzdirektorinnen und Finanzdirektoren (FDK) als Empfehlung verabschiedet.

- Sie erleichtert die Einschätzung von Ansprüchen seitens der Kapitalgeber gegenüber dem Bund.
- Die GFR kann nicht durch buchungstechnische Vorgänge beeinflusst werden, da nur Geldflüsse erfasst werden. Das macht sie leicht verständlich und gegenüber anderen Gemeinwesen – insbesondere den Kantonen und Gemeinden – vergleichbarer.

Ein wichtiger Vorteil der GFR ist die einfache rechnerische Ableitung der Bruttoschulden aus der GFR (vgl. Anhang 2). Das erleichtert wesentlich das Verständnis bezüglich der ökonomischen Einflussfaktoren, die auf die Veränderung der Bruttoschulden wirken. Die Bruttoschulden bestehen zu einem wesentlich Teil aus Anleihen und Geldmarktbuchforderungen. Die Veränderung dieser Schuldenbestände wird mittelfristig durch die Geldflüsse aus der operativen Tätigkeit und aus der Investitionstätigkeit bestimmt, indem Überschüsse zu einem Schuldenabbau und Nettoabflüsse zur Aufnahme neuer Schulden führen. Der wirtschaftliche Zusammenhang zwischen der operativen Tätigkeit und der Investitionstätigkeit einerseits und der Veränderung der Bruttoschulden andererseits wird direkt sichtbar.

#### *Neugliederung der Erfolgsrechnung und gleichzeitige Entkopplung von der Finanzierungsrechnung*

Die Erfahrung seit Einführung des NRM hat gezeigt, dass die Vergleichbarkeit mit der FR auf Stufe der Ergebnisse von geringer Bedeutung ist. Umgekehrt wird die ER noch zu stark in Abhängigkeit von der FR interpretiert und kommt zu wenig als eigenständiges Instrument zur Geltung. Die Abweichungen zwischen FR und ER und somit die Eigenständigkeit der ER werden durch die vorgeschlagenen Neuerungen steigen. Der Informationsgehalt der ER wird erhöht, insbesondere was den periodengerechten Informationsgehalt anbelangt (Aktivierung Rüstungsgüter, Personalvorsorgeverpflichtung nach IPSAS 25, Neubewertung der Darlehen und Beteiligungen sowie Bilanzierung von Garantieverpflichtungen). Aus diesem Grund ist es gerechtfertigt, die Gliederung der ER unabhängig von der FR auszugestalten und auf den Ausweis eines Zwischentotals für die ausserordentlichen Positionen gemäss Schuldenbremse zu verzichten. Die verschiedenen Rechnungen in der Berichterstattung werden somit konsequent auf Ihre Ziele, Aufgaben und Stärken ausgerichtet:

- *Finanzierungsrechnung*: Weist die Saldi aus der Schuldenbremse getrennt nach ordentlichen und ausserordentlichen Positionen nach.
- *Erfolgsrechnung*: Liefert Informationen über den periodengerechten Ressourcenverbrauch und stellt die Verbindung zur Bilanz her.
- *Geldflussrechnung*: Informiert über die Herkunft und Verwendung der flüssigen Mittel und der kurzfristigen Geldanlagen und weist deren Veränderungen nach.

Eine von der FR unabhängige Darstellung der ER ist auch deshalb gerechtfertigt, weil damit die Vergleichbarkeit mit anderen Gemeinwesen verbessert werden kann.

Durch die Einführung eines eigenen Zwischenergebnisses aus namhaften Beteiligungen (Equitybewertung) wird eine wichtige Einflussgrösse des Jahresergebnisses prominenter dargestellt und kommentiert. Dieses Ergebnis ist jedoch weder budgetier- noch planbar, weshalb im Rahmen des Voranschlags lediglich die Gewinnausschüttung berücksichtigt wird. Die effektive Wertveränderung der Beteiligungen zeigt sich hingegen erst beim Rechnungsabschluss und beeinflusst das Jahresergeb-

nis entsprechend stark. Bis heute wurden die Equityveränderungen als Teil des Finanzerfolges dargestellt. Der Finanzerfolg soll indes auf die eigentlichen Tatbestände reduziert werden und Auskunft über die Fremdkapitalkosten sowie die Zinserträge und Kursgewinne liefern.

Mit der Trennung des Ergebnisses aus Equity-Beteiligungen vom Finanzerfolg gewinnt die Rechnung an Aussagekraft. Der Leser kann sich in kurzer Form über die wesentlichen Einflussgrössen der Rechnung informieren.

### **1.4.3 Erweiterter Konsolidierungskreis würde wirtschaftliche Gesamtbetrachtung der finanziellen Situation ermöglichen**

Gemäss den Ausführungen in Ziffer 1.2.3 kommen für die weiteren Betrachtungen zur zukünftigen Entwicklung der KRB nur zwei Varianten in Frage:

- Vollkonsolidierung, umfassend:
  - a) Bundesverwaltung
  - b) Beteiligungen > 50 %
  - c) Sozialversicherungen (Ausgleichsfonds der AHV, IV, EO und ALV)
- Verzicht auf Konsolidierung:

Die heutige Form der Konsolidierung wird nicht weitergeführt.

In einer Voranalyse<sup>25</sup> wurden weitere (Unter-)Varianten untersucht und beurteilt, die jedoch nicht befriedigen konnten. Es gibt verschiedene gute Gründe, die für eine Ausweitung der KRB sprechen; es gibt aber auch Vorbehalte, die angebracht werden können. Vor diesem Hintergrund stellt sich die Frage, ob allenfalls gänzlich auf die KRB zu verzichten wäre.

#### *Die Entwicklung im OECD-Raum*

Die Zürcher Hochschule für angewandte Wissenschaften (ZHAW) hat im Auftrag der EFV in einer Analyse die Entwicklung der konsolidierten Rechnung im öffentlichen Sektor und die diesbezügliche Praxis in anderen Ländern sowie die aktuelle Entwicklung im OECD-Raum untersucht.<sup>26</sup>

Im Fokus der Studie stand eine grobe Erfassung und Bestandsaufnahme der OECD-Mitgliedstaaten sowie eine vertiefte Analyse ausgewählter OECD-Länder, welche entweder die IPSAS eingeführt oder kürzlich eine ähnliche Finanzreform durchgeführt haben beziehungsweise eine solche planen. Die Autorinnen und Autoren stellen fest, dass innerhalb der OECD der Trend eindeutig in Richtung *Accrual Accounting* und Präsentation einer konsolidierten Rechnung nach internationalen Rechnungslegungsgrundsätzen geht. Aufgrund der Erkenntnisse aus der Untersuchung postulieren sie verschiedene Empfehlungen, die bei den weiteren Arbeiten für eine erweiterte KRB berücksichtigt werden sollten:

<sup>25</sup> Optimierung NRM «Konsolidierte Rechnung Bund (KRB) – Erweiterung Konsolidierungskreis»; Voranalyse und Umsetzungskonzept, EFV, 20.2.2013.

<sup>26</sup> «Konsolidierungskreis OECD Länder»; Kurzgutachten Zürcher Hochschule für Angewandte Wissenschaften (ZHAW); A. Bergmann, G. Grossi, I. Rauskala, S. Fuchs; Oktober 2012.

- E1: Eine konsolidierte Rechnung gehört zum Standard und ist fixer Bestandteil der öffentlichen Rechnungslegung in den OECD Staaten mit modernen öffentlichen Finanzsystemen.
- E2: Ein umfassender Konsolidierungskreis orientiert sich konsequent am Kriterium der Beherrschung und beinhaltet folglich alle beherrschten Einheiten.
- E3: Eine Vollkonsolidierung der beherrschten Einheiten erhöht den Informationsgehalt der konsolidierten Rechnung und ist deshalb zu favorisieren.
- E4: Der Nutzen der konsolidierten Rechnung liegt eher in der Rechenschaftsablage und der umfassenden Information begründet.

Länder mit explizitem Bezug zu internationalen Rechnungslegungsstandards (wie Australien, Neuseeland, Kanada, Vereinigtes Königreich, Estland oder zukünftig Spanien und Chile) scheinen sich eindeutig am Beherrschungsansatz zu orientieren. Eine zweite Gruppe von Ländern (z. B. Österreich, Belgien) reformiert aktuell oder in naher Zukunft ihre nationale Rechnungslegung. Dabei steht die Umstellung auf eine periodengerechte Buchführung nach IPSAS oder IFRS sowie die Erstellung einer konsolidierten Rechnung im Vordergrund.

#### *Studie zum Nutzen der heutigen KRB*

In einer Masterarbeit<sup>27</sup> wird der Nutzen der heutigen KRB untersucht. Die Studie basiert auf Interviews mittels eines standardisierten Fragebogens. Bei der Auswahl der Interviewpartnerinnen und -partner wird darauf geachtet, dass möglichst viele Akteure berücksichtigt werden, welche auch im IPSAS Conceptual Framework als Nutzerinnen und Nutzer aufgelistet werden. Insgesamt werden 25 Interviews mit 29 Vertreterinnen und Vertretern aus folgenden Nutzergruppen geführt: Parlament (Mitglieder der Finanzkommissionen), Bundesverwaltung (EFV), Finanzkontrolle (EFK), Finanzinstitute (Banken und Pensionskassen), Einheiten, welche eventuell künftig in den Konsolidierungskreis integriert werden (SBB und Post), Kantone, Beratungsfirmen sowie Vertreterinnen und Vertreter aus der Wissenschaft (Universität).

Die Studie identifiziert zunächst die Hauptadressaten (Nutzenempfänger) der KRB, nämlich die Leistungserbringer, die (potenziellen) Leistungsbezüger und die Legislative (Parlament). Danach werden fünf theoretisch erarbeitete Aussagen empirisch überprüft und ausgewertet. Als Ergebnis werden im Wesentlichen drei Nutzen der KRB festgestellt:

- die zusätzlich gewonnenen Informationen;
- die erhöhte Transparenz und damit verbunden die Rechenschaftsablage (*accountability*); und
- die gewonnenen Erkenntnisse zur Risiko- und Finanzlage.

Gemäss den Erkenntnissen in der Masterarbeit liefert die KRB zusätzliche Informationen, welche aus den einzelnen Jahresberichten der konsolidierten Einheiten nicht ohne Weiteres hervorgehen (z. B. Übersicht über die Gesamtverschuldung unter Berücksichtigung der Eliminationen der internen Forderungs- und Schuldenverhältnisse; Erfassung und Bewertung aller Vermögenswerte und Schulden nach einheitli-

<sup>27</sup> «Die Konsolidierte Rechnung Bund – Was ist der Nutzen»; Masterarbeit Raphael Bucher; IDHEAP Lausanne; Januar 2013.

chen und anerkannten Rechnungslegungsstandards). Dabei wird besonders hervorgehoben, dass die KRB in einem überschaubaren Rahmen einen Gesamtüberblick zur finanziellen Situation des Bundes zu vermitteln vermag. Anstatt die Informationen aus den einzelnen Geschäftsberichten der Einheiten zusammentragen zu müssen, sind die wichtigsten Daten aus der KRB ersichtlich.

Als wichtiger Aspekt wird die Rechenschaftsablage des Bundes gegenüber den Nutzern angesehen. Die Transparenz wird durch die KRB gesteigert. Der Risikoaspekt (Risiko- und Finanzlage) wird von den Befragten als der Wichtigste gewertet. Was die Darstellung der Risiken anbelangt, wünscht sich eine Mehrheit der Befragten, dass der Konsolidierungskreis ausgebaut würde, um sämtliche beherrschten Einheiten in die Darstellung einbeziehen zu können. Dadurch wird in allen Bereichen eine Steigerung des Nutzens erwartet. Die Zusatzkosten der KRB mit dem erweiterten Konsolidierungskreis werden dabei als tragbar erachtet.

Beim Rückgriff auf die KRB in der Praxis interessieren sich insbesondere die befragten Parlamentarier für die Transaktionen zwischen dem Stammhaus und den Sonderrechnungen, aber auch für die Sozialversicherungen. Der Autor folgert daraus, dass die Sozialversicherungen in den erweiterten Konsolidierungskreis einbezogen werden sollten. Interessant ist auch die Bemerkung, dass der Bund aus moralischen Gründen ebenfalls eine konsolidierte Rechnung führen sollte, wie dies für Unternehmen unter gewissen Voraussetzungen vorgeschrieben ist.<sup>28</sup>

*Vollkonsolidierung oder Verzicht auf die KRB?*

Anhand der Kriterien in Abbildung 9 soll aus Sicht der Stakeholder beurteilt werden, inwiefern eine Vollkonsolidierung Sinn macht oder ob auf eine KRB gänzlich zu verzichten ist. Als Stakeholder werden namentlich das Parlament, der Bundesrat sowie die Verwaltung betrachtet. Ein wichtiger Adressat ist aber auch die Öffentlichkeit.

*Abbildung 9*

**Beurteilungskriterien für eine Vollkonsolidierung beziehungsweise für eine KRB**

| <b>Kriterien</b>  | <b>Fragestellungen</b>  |
|---|---|
| (1) Überblick über die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Bundes | Wird die KRB einer umfassenden Rechenschaftsablage über die finanzielle Situation gerecht?    |
| (2) Mehrwert an Informationen   | Kann die KRB ausgehend von der heutigen KRB zusätzliche Informationen liefern?                |
| (3) Einfluss der KRB auf das Verhalten von Politik und Verwaltung     | Hat die KRB Auswirkung auf die politische Tätigkeit und/oder das Verhalten in der Verwaltung? |
| (4) Risikobeurteilung   | Kann die KRB einen Beitrag zur Risikoerkennung leisten?                                       |

<sup>28</sup> Vgl. Fünfter Abschnitt: Konzernrechnung, Art. 963–963b OR; SR 220.

| Kriterien                         | Fragestellungen  |
|-----------------------------------|--|
| (5) Vorbildfunktion Bund          | Soll der Bund eine Vorbildfunktion in Bezug auf die Rechnungslegung ausüben? |
| (6) Übereinstimmung mit den IPSAS | Ist die Übereinstimmung mit den IPSAS sinnvoll?                              |

### *(1) Überblick über die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Bundes*

Artikel 55 Absatz 3 FHG verlangt, dass die KRB einen Überblick über die Vermögens-, die Finanz- und die Ertragslage, bereinigt um die Innenbeziehungen, vermittelt. Dies entspricht dem Grundsatz, wonach die Rechenschaftsablage und Rechungsdarstellung nach dem *True-and-fair-view*-Prinzip folgen soll. Dazu gehören einerseits die vollständige Erfassung aller beherrschten Einheiten, andererseits aber auch einheitlich angewendete Bilanzierungs- und Bewertungsgrundsätze.

Neben der seit 2009 existierenden KRB gibt es zahlreiche Dokumente, die öffentlich zugänglich sind und die umfassend Auskunft über die finanzielle Situation der bundesnahen Betriebe und der Sozialversicherungswerke geben, unter anderem:

- Geschäftsberichte und Jahresrechnungen der Anstalten und Unternehmen des Bundes
- Rechnungen der Ausgleichsfonds AHV, IV, EO sowie der ALV
- Schweizerische Sozialversicherungsstatistik
- Sozialversicherungen der Schweiz, Taschenstatistik
- Szenarien zum AHV- und IV-Haushalt

Alle Dokumentationen haben eines gemeinsam: Sie betrachten die finanzielle Situation immer nur aus der Perspektive der jeweiligen Organisation. Eine integrale Sicht auf Stufe Gesamtbund ist auf diese Weise jedoch nur schwierig zu erreichen und bedarf einiges an Fachwissen.

Eine erweiterte KRB wiederholt nicht bereits Gesagtes, sondern stellt die finanzielle Situation des Bundes in einer Gesamtschau dar, verdichtet und auf das Wesentliche beschränkt. Einen solchen Überblick über die finanzielle Situation des Bundes und der ihm zugeordneten Einheiten kann einzig die Vollkonsolidierung liefern. Dabei steht der Bund als Ganzes im Fokus und nicht die jeweilige Organisationseinheit. International ist eine konsolidierte Rechnung im öffentlichen Sektor im Sinne einer Rechenschaftsablage heute vielerorts bereits eine Selbstverständlichkeit. Ein Verzicht auf die KRB wäre daher als Rückschritt in den Bemühungen für eine umfassende und allgemeinverständliche Rechenschaftsablage auf hohem aggregiertem Niveau einzustufen.

Allerdings gilt es festzuhalten, dass die Finanzstatistik ebenfalls eine konsolidierte Rechnung erstellt, die der heutigen KRB (nicht aber gegenüber der Vollkonsolidierung) sowohl in Bezug auf den Konsolidierungskreis als auch die Rechnungslegungsgrundsätze sehr nahe kommt.

### *(2) Mehrwert an Informationen*

Die KRB ermöglicht die finanzielle Nettobetrachtung, indem sie interne Beziehungen eliminiert. So würden beispielsweise Forderungen und Darlehen des Bundes

gegenüber der SBB von knapp 18,5 Milliarden – darin eingeschlossen sind die Darlehen des Fonds für Eisenbahngrossprojekte (FinöV) und des Infrastrukturfonds (IF) an die SBB –oder gegenüber dem Ausgleichsfonds ALV von 4,2 Milliarden mit den entsprechenden Schulden verrechnet. Dadurch wird ein umfassender Überblick der finanziellen Gesamtsituation wesentlich erleichtert. Dies gilt insbesondere für die Vermögenssicht, die Verbindlichkeiten (inkl. Rückstellungen, Eventualverbindlichkeiten), Gesamtschuldensituation (brutto, netto) und die Eigenkapitalsituation. Auf Stufe Gesamtbund bestehen zahlreiche und bedeutende Kapitalverflechtungen und Beitragszahlungen. Darüber hinaus stellt die Konsolidierung sicher, dass die Bewertung nach einheitlichen Grundsätzen erfolgt.

Durch die Aggregation von Bestands- und Erfolgsgrössen heterogener Einheiten können sich gegenläufige Entwicklungen der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage intern kompensieren. Die Folge sind Informationsdefizite sowie Informationsverzerrungen für die Nutzerinnen und Nutzer. Mit der Bildung von sinnvollen Segmenten im Anhang zur KRB kann dem Rechnung getragen werden. Der Umfang der Informationen in der Segmentberichterstattung beschränkt sich dabei auf das Wesentliche. Der Gesamtblick ist das Entscheidende (vgl. Anhang 4).

Die Finanzstatistik erstellt ebenfalls eine konsolidierte Rechnung. Gegenüber dieser hat die Vollkonsolidierung jedoch den Vorteil der Aktualität. So werden die Zahlen der Finanzstatistik rund anderthalb Jahre nach der KRB publiziert. Dadurch verliert ein zentrales Anliegen der Berichterstattung, nämlich die zeitnahe Rechenschaftsablage und die Verantwortlichkeit, an Bedeutung, wenn die Publikation knapp zwei Jahre nach dem Abschlussdatum erscheint. Das Segment «Unternehmungen des Bundes» liefert zudem Informationen, die von der Finanzstatistik nicht zur Verfügung gestellt werden können (vgl. Ziffer 1.2.3, Abb. 6).

Ein vollständiger Verzicht auf die KRB würde ein Verlust an Informationen bedeuten, da der heute mit der bestehenden KRB netto ausgewiesene «Verwaltungsbereich Bund» nicht mehr ausgewiesen würde.

### *(3) Einfluss der KRB auf das Verhalten von Politik und Verwaltung*

Es ist schwierig abzuschätzen, ob eine erweiterte KRB auf grösseres Interesse stösst und dadurch einen Einfluss auf die politische Arbeit oder das Verhalten in der Verwaltung bewirkt. Es ist nicht auszuschliessen, dass in Einzelfällen direkt oder indirekt Aktivitäten ausgelöst oder durch das Vorhandensein von konsolidierten Informationen bestimmte Geschäfte differenzierter beurteilt werden. Nicht zuletzt hängt ein verstärktes, vor allem politisches Interesse an der KRB auch mit einer zeitgerechten Erstellung zusammen. Die KRB sollte für die Beratungen in den zuständigen Subkommissionen EFD zur Verfügung stehen. Im Falle der Weiterführung der KRB ist deshalb zu prüfen, ob diese in Zukunft früher erstellt werden kann.

Heute bestehen zahlreiche Instrumente, mit denen der Bundesrat und die zuständigen Departemente Einfluss auf die strategische Steuerung von ausgelagerten Einheiten nehmen (Leistungsvereinbarungen, Zahlungsrahmen, Eignerggespräche usw.). Ähnliches gilt für die Sozialversicherungen des Bundes. Eine Vollkonsolidierung dürfte deshalb höchstens zusätzlich und unterstützend Informationen zur Steuerung liefern, die zu einer anderen Beurteilung einer Situation führen können, als wenn diese Informationen nicht vorhanden wären.

Der Einfluss der KRB auf die politische Tätigkeit und die Verwaltung ist kein entscheidendes Kriterium, das für die KRB sprechen würde. So betrachtet, schneidet der Verzicht auf die KRB in diesem Punkt in der Beurteilung kaum schlechter ab.

#### *(4) Risikobeurteilung*

Auf Bundesebene besteht eine umfassende Beurteilung der Risikosituation, die jährlich überprüft wird. Die Risikoberichterstattung ist grundsätzlich nicht für die Öffentlichkeit bestimmt. Die KRB kann vor allem zusätzliche Informationen zu den finanziellen Folgen von Risiken liefern. Eine Vollkonsolidierung bietet daher die Möglichkeit, finanzielle Risiken umfassend auf Stufe Gesamtbund offen zu legen, hauptsächlich für Verbindlichkeiten, Rückstellungen und Eventualverbindlichkeiten. Die Nettobetrachtung der Bilanz kann den Blick auf weitere sich abzeichnende finanzielle Risiken lenken. Allenfalls fällt dadurch die Risikoeinschätzung und die sich daraus ergebenden möglichen Auswirkungen differenzierter aus. Insofern besteht ein Vorteil der Vollkonsolidierung gegenüber einem Verzicht auf die KRB.

#### *(5) Vorbildfunktion Bund*

Die Vorbildfunktion ist kein eigentliches Ziel der KRB. Allerdings lässt sich nicht bestreiten, dass die Aktivitäten des Bundes in Fragen zur Rechnungslegung national und international auf Interesse stossen und mitunter auch eine Signalwirkung haben.

Mit der Einführung des NRM hat der Bund in Bezug auf die Rechnungslegung im öffentlichen Sektor in der Schweiz und international eine führende Rolle übernommen. Das zeigen die vielen Anfragen von ausländischen Finanzministerien oder Rechnungshöfen für einen Erfahrungsaustausch. Auch bei der Überarbeitung des HRM2 hat der Bund auf Wunsch der Kantone aktiv mitgewirkt, wodurch weitere Annäherungen der Rechnungslegung des Bundes und der Kantone erzielt werden konnten. Insofern übt der Bund eine Vorbildfunktion aus. Eine einheitliche, vergleichbare nach anerkannten Standards angewendete Rechnungsdarstellung im öffentlichen Sektor ist grundsätzlich wünschenswert und im Sinne des Gesetzgebers. (Vgl. Art. 48 Abs. 4 FHG)

Auch gegenüber dem Privatsektor macht der Bund seinen Einfluss geltend und erlässt Vorschriften zur Rechnungslegung. So wurde auf den 1. Januar 2013 ein neues Rechnungslegungsrecht in Kraft gesetzt.<sup>29</sup> In der Verordnung vom 21. November 2012<sup>30</sup> über die anerkannten Standards zur Rechnungslegung (VASR) bezeichnet der Bundesrat fünf private Regelwerke als anerkannte Standards zur Rechnungslegung, worunter auch die IPSAS. Aufgrund des direkten Verweises auf diese Standards ist stets deren aktuellste Fassung massgebend. In Kenntnis dieses Sachverhalts wäre zu erwarten, dass sich der Bund – im Sinne eines Vorbilds – für seine Finanzberichterstattung ebenfalls an anerkannte Standards hält.

#### *(6) Übereinstimmung mit den IPSAS*

Die Rechnungslegung des Bundes richtet sich nach den IPSAS (Art. 53 Abs. 1 FHV). Diese verlangen die Vollkonsolidierung aller vom Bund beherrschten Einheiten. Eine Nichtanwendung der Bestimmungen führt zu einer Abweichung von den IPSAS, die sowohl im Anhang 3 zur FHV als auch in der Finanzberichterstattung der KRB offengelegt werden muss.

<sup>29</sup> Medienmitteilungen, Der Bundesrat, 22.11.2012.

<sup>30</sup> SR 221.432

Die IPSAS definieren als Ziel der Finanzberichterstattung «das Zur-Verfügung-Stellen von Informationen, die für den Empfänger in der Beurteilung der Verantwortlichkeiten nützlich sind und die Entscheidungsbildung unterstützen». Finanzberichte, die nach anerkannten Standards erstellt werden, folgen dem Grundsatz der *Fair Presentation*, sind vergleichbar und willkürfrei. Ausserdem werden einheitliche Bewertungsgrundsätze angewendet. Die Verhältnisse sind somit offen und transparent dargestellt und entziehen sich der Spekulation.

#### *Stellungnahmen der Finanzkommissionen*

Die Finanzkommissionen haben sich unterschiedlich zur Frage geäussert, ob eine Vollkonsolidierung mit allen vom Bund beherrschten Einheiten anzustreben ist oder ob ein Verzicht auf die Konsolidierung der richtige Weg wäre (vgl. Ziff. 1.8). Während sich die Finanzkommission des Nationalrates (FK-N) klar für die Vollkonsolidierung aussprach, befürwortet die Finanzkommission des Ständerates (FK-S) ebenso klar den Verzicht auf die KRB.

Hauptbegründung für die FK-N ist, dass eine Vollkonsolidierung eine Gesamtübersicht über die möglichen Risiken des Bundes gibt und eine hohe Transparenz herstellt. Dies ist für Bundesrat, Parlament und die Öffentlichkeit von Nutzen. Damit ist ein besserer Vergleich über die Zeit, aber auch mit anderen Gemeinwesen möglich. Zudem wird diese Transparenz auch international immer mehr gefordert. Es ist kein Grund ersichtlich, weshalb die Schweiz sich hier den internationalen Tendenzen nicht anschliessen soll. Für die FK-N sind damit auch die Kosten des Wechsels auf die Vollkonsolidierung und die dann anfallenden jährlichen Kosten gerechtfertigt. Auch soll für beherrschte Einheiten keine Untergrenze des anteiligen Eigenkapitals des Bundes festgelegt werden, ab der sie in die Vollkonsolidierung einbezogen werden, da sie ebenfalls grosse Risiken eingehen können. Bei der eingehend diskutierten Frage, ob auch die Sozialversicherungswerke in die Vollkonsolidierung einzubeziehen sind, ist sich die Mehrheit der Mitglieder der FK-N einig, dass dies angesichts der potenziellen finanziellen Risiken für den Bundeshaushalt unabdingbar ist.

Die FK-S sieht dagegen in der KRB keinen Mehrwert und befürchtet einen massgeblichen Mehraufwand bei den zu konsolidierenden Einheiten.

#### *Beurteilung und weiteres Vorgehen*

Der Bundesrat hatte den Entscheid bezüglich Vollkonsolidierung oder Verzicht auf die KRB bewusst offen gelassen und wollte vorgängig dazu die Meinung der Finanzkommissionen anhören. Nachdem sich nun die FK-N klar für die Vollkonsolidierung ausgesprochen hat, schlägt der Bundesrat – trotz der ablehnenden Haltung der FK-S – vor, die Vollkonsolidierung umzusetzen. Es wäre unverständlich, wenn der Bundesrat zunächst den Entscheid offen lässt, um schliesslich der Meinung der überwiegenden Mehrheit einer der beiden Finanzkommissionen nicht Rechnung zu tragen. Die Argumente für die Vollkonsolidierung werden vom Bundesrat als gewichtiger gewertet als diejenigen für einen Verzicht der KRB.

### **1.4.4 Prüfbericht zur Sparkasse Bundespersonal**

Wie in Ziffer 1.1.3 erwähnt, war die Tätigkeit der SKB lange Jahre ohne explizite gesetzliche Grundlage möglich. Seit dem Gutachten des Bundesamtes für Justiz vom 29. März 1995 haben sich sowohl die SKB als auch das regulative, das wirtschaftli-

che und das politische Umfeld verändert. Aus diesem Grund wurde die Schaffung einer gesetzlichen Grundlage für die SKB vorgeschlagen.

Im Rahmen der informellen Konsultation der beiden Finanzkommissionen der eidgenössischen Räte wurde vom Bundesrat ein zusätzlicher Bericht gefordert, der die Vor- und Nachteile der SKB aufzeigen und als Entscheidungsgrundlage für die Weiterführung oder Abschaffung der SKB dienen soll.

Der Bundesrat ist diesem Auftrag nachgekommen. Im Folgenden werden die wichtigsten Angaben zur SKB und zu den Ergebnissen aus dem Prüfbericht aufgeführt:

Ein kleines Team im Umfang von total 510 Stellenprozenten betreut aktuell rund 26'000 Kundinnen und Kunden mit einem Sparvolumen von knapp 3 Milliarden. Die Betriebs- und Personalkosten belaufen sich jährlich auf rund 2 Millionen oder 0,07 Prozent der Spargelder. Das Dienstleistungsangebot beinhaltet das Sparen und den Zahlungsverkehr. Es umfasst maximal zwei Konten pro anspruchsberechtigte Person, eine Debit-Karte ohne Überzugsmöglichkeit sowie papiergebundene Zahlungsaufträge und E-Banking. Bareinlagen oder Barauszahlungen sind nicht möglich. Zahlungen sind auf das Inland und auf Schweizer Franken beschränkt. Kredite oder Hypotheken werden keine vergeben. Wesentliche Teile der SKB wie die IT, die Abwicklung der Geschäftsprozesse und die Supportprozesse sind an einen Bankdienstleister ausgelagert, während die Kundenbetreuung, Kontoeröffnung und Stammdatenpflege durch das SKB-Team wahrgenommen werden.

Die Führung der SKB hat eine lange Tradition und wird seit ihrer Einführung 1951 von den Mitarbeitenden als sichere und attraktive Sparmöglichkeit sehr geschätzt. Für den Bund sind die Spareinlagen seiner Angestellten eine stabile und günstige Finanzierungsquelle. Die Kosten für die Verzinsung der Konten sowie die Führung der SKB (Betriebs- und Personalkosten) sind in der Vergangenheit – teilweise deutlich – unter dem Selbstkostensatz der Kapitalbeschaffung am Markt gelegen. Hätten die Mittel der SKB am Geld- und Kapitalmarkt refinanziert werden müssen, wären in den letzten fast 40 Jahren (seit 1975) jährliche Mehrkosten von rund 12 Millionen entstanden. In den vergangenen zehn Jahren hätten die jährlichen Mehrkosten sogar gut 30 Millionen betragen. Zusammen mit den Depotkonten der dezentralen Verwaltung decken die SKB-Gelder rund 6–7 Prozent des Fremdmittelbedarfes ab und stellen eine vorteilhafte Diversifikation der Investorenbasis dar, was die Abhängigkeit von einzelnen Investorengruppen reduziert.

Die SKB als vergleichsweise günstige Finanzierungsquelle ist aus personalpolitischer Sicht eine der wenigen Lohnnebenleistungen, die bei der Personalgewinnung und -bindung dem Arbeitgeber Bund zur Verfügung stehen. Die SKB stellt ein wichtiges personalpolitisches Instrument dar, welches die Identifikation der Mitarbeitenden mit ihrem Arbeitgeber erhöht, ohne Kosten zu verursachen. Durch die starke Verankerung bei den Rentenbeziehenden wirkt die SKB zusätzlich als Image-trägerin für den Bund.

Im Vergleich zu anderen Instrumenten der Mittelbeschaffung geht mit der Führung der SKB ein zusätzliches Haftungsrisiko einher. Dieses zusätzliche Risiko ergibt sich aufgrund von möglichen Sorgfaltspflichtverletzungen seitens SKB gegenüber ihren Kundinnen und Kunden oder aufgrund von strafrechtlich relevantem Handeln Dritter. Die Erfahrung zeigt, dass dieses Haftungsrisiko überschaubar und gering ist. Zudem verfügt die SKB über ein funktionierendes IKS, um solche Risiken zu minimieren.

Eine Abschaffung der SKB wäre machbar, ist aber mit gewissen Herausforderungen verbunden und bedingt daher eine relativ lange Abwicklungsphase. Zusätzlich zu den jährlichen Mehrkosten der Mittelbeschaffung am Markt verursacht eine Abschaffung Kosten von insgesamt 4,5–5,5 Millionen Franken. Die Vorbereitung und Abwicklung der SKB könnte innerhalb von 4 bis 5 Jahren im Wesentlichen abgeschlossen werden. Allerdings ist mit einer zusätzlichen Nachbetriebsphase zu rechnen, um einen allfällig verbliebenen Restbestand an nicht auflösbaren Konten abzuarbeiten und den Aufbewahrungs- und Auskunftspflichten sowie den Anforderungen aus dem Geldwäschereigesetz (GwG) vom 10. Oktober 1997<sup>31</sup> gerecht werden zu können.

Die Abschaffung der SKB ist aus Sicht der Mittelbeschaffung und der Personalpolitik nicht angezeigt. Für die Bundestresorerie würde eine günstige und diversifizierende Finanzierungsmöglichkeit wegfallen. Zudem würde ein stabiles und verlässliches Investorenssegment verloren gehen. Die Abhängigkeit vom Geld- und Kapitalmarkt sowie von in- und ausländischen Investoren würde erhöht. Für die Personalpolitik würde die wichtigste Lohnnebenleistung wegfallen. Die SKB wird heute wirkungsvoll im Personalmarketing und in der Rekrutierung eingesetzt und stärkt die Verbundenheit und Identifikation der Mitarbeitenden mit dem Bund. Zudem ist die SKB bei den Rentenbeziehenden eine Imageträgerin für den Bund.

Zusammenfassend ist die SKB sowohl aus Sicht der Kontoberechtigten wie auch aus Sicht des Bundes positiv zu bewerten und stellt eine klassische Win-Win-Situation dar.

Abbildung 10

### **Vor- und Nachteile einer Weiterführung resp. Abschaffung der SKB**

| <i>Vor- und Nachteile Weiterführung</i>   | <i>Vor- und Nachteile Abschaffung</i>  |
|---|--|
| + <i>Nachhaltig vorteilhaftere Finanzierungskosten im Vergleich zur Beschaffung am Geld- und Kapitalmarkt (durchschnittliche Ersparnis von jährlich rund CHF 12 Mio.)</i> | + <i>Entlastung des Personalbudgets der EFV durch Stellenabbau bei bestehendem SKB Personal (rund 4,5 Stellen)</i>   |
| + <i>Stabiles Investorenssegment und damit Reduktion der Abhängigkeit von in- und ausländischen Investoren am Geld- und Kapitalmarkt</i>                                  | + <i>Wegfall der operativen Risiken aufgrund Sorgfaltspflichtverletzungen seitens SKB gegenüber ihren Kundinnen und Kunden oder aufgrund von strafrechtlich relevantem Handeln Dritter</i> |
| + <i>Personalpolitisch wichtiges und wirkungsvolles Instrument (Rekrutierung und Lohnnebenleistung)</i>   | + <i>Vereinfachung der Arbeitsprozesse innerhalb der Abteilung Bundestresorerie</i>  |
| + <i>Identifikation der Mitarbeitenden mit dem Bund</i>   | – <i>Erhöhung der jährlichen Mittelbeschaffungskosten für den Bund um rund 12 Millionen</i>  |
| + <i>SKB als Imageträgerin für den Bund bei Rentenbeziehenden</i>   |  |

31 SR 955.0

| <i>Vor- und Nachteile Weiterführung</i>  | <i>Vor- und Nachteile Abschaffung</i>   |
|--|---|
| <ul style="list-style-type: none"> <li>– <i>Operative Risiken – Haftungsrisiko aufgrund von Sorgfaltspflichtverletzungen seitens der SKB gegenüber ihren Kundinnen und Kunden oder aufgrund von strafrechtlich relevantem Handeln Dritter</i></li> </ul> | <ul style="list-style-type: none"> <li>– <i>Abwicklungskosten von rund 4,5–5,5 Millionen (temporäre personelle Ressourcen, nicht variable Betriebskosten Outsourcing, Kosten Nachbetriebsphase)</i></li> <li>– <i>Wegfall stabiles Investorensegment; Zunahme der Abhängigkeit vom Geld- und Kapitalmarkt und von in- und ausländischen Investoren</i></li> <li>– <i>Verlust eines personalpolitisch wichtigen Instrumentes (Lohnnebenleistung, Rekrutierung). Beeinträchtigung der Identifikation der Mitarbeitenden und Rentenbeziehenden mit dem Bund</i></li> <li>– <i>Anspruchsvolle Motivation der SKB Mitarbeitenden während der Abschaffungsphase mit gleichzeitiger beruflicher Neuorientierung</i></li> <li>– <i>Voraussichtlich längere Ressourcenbindung für die vollständige Auflösung der Kundenbeziehungen (Erbengemeinschaften, verbeiständete Kontoinhaber)</i></li> </ul> |

#### **1.4.5 Kreditüberschreitungen bei Beiträgen an die Sozialversicherungen und bei Einlagen in den Bahninfrastrukturfonds**

Artikel 35 Buchstabe a FHG zeigt auf, welche Mehraufwände durch die Bundesversammlung als Kreditüberschreitung mit der Staatsrechnung genehmigt werden können. Bei den Vorfällen nach Buchstabe a handelt es sich um Buchungen, die in der Regel erst beim Rechnungsabschluss vorgenommen werden können:

- Verwendung von Reserven durch FLAG-Verwaltungseinheiten;
- passive Rechnungsabgrenzung;
- Belastungen durch Fremdwährungsdifferenzen und verminderten Münzumsatz.

Mit der vorgeschlagenen Gesetzesänderung soll der Katalog in Buchstabe a um zwei Vorfälle erweitert werden: Einerseits um einen möglichen unerwarteten Mehraufwand für Sozialversicherungsbeiträge, deren Höhe aufgrund der Entwicklung der Mehrwertsteuererträge berechnet wird. Andererseits um die in Artikel 87a Absatz 2 Buchstabe d der Bundesverfassung<sup>32</sup> festgelegte und gemäss Bahninfrastruktur-

<sup>32</sup> SR 101

turfondsgesetz vom 21. Juni 2013<sup>33</sup> indexierte Einlage aus dem allgemeinen Bundeshaushalt in den Bahninfrastrukturfonds.

Bei den Sozialversicherungsbeiträgen betrifft die Gesetzesänderung den Beitrag des Bundes an die IV. Bei den Beiträgen an den Bahninfrastrukturfonds beschränkt sich die Gesetzesänderung auf die Einlage aus dem allgemeinen Bundeshaushalt. Die übrigen Fondseinlagen stammen aus zweckgebundenen Einnahmen, für welche gemäss geltendem Artikel 33 Absatz 3 Buchstabe b FHG keine Nachtragskredite erforderlich sind.

Die Gesetzesänderung soll das Problem der engen terminlichen Frist lösen und sicherstellen, dass das Jährlichkeitsprinzip befolgt werden kann. Die Finanzdelegation würde zwar nicht mehr einbezogen – sie würde aber von Geschäften entlastet, in denen es ohnehin nur um die Leistung gesetzlich festgelegter Bundesbeiträge geht. Die Transparenz über die finanziellen Vorgänge bliebe vollumfänglich gewahrt: Die Kreditüberschreitungen müssen von den Verwaltungseinheiten im Rahmen des Rechnungsabschlusses begründet werden. Sie werden auch in den Erläuterungen zum Bundesbeschluss betreffend die Staatsrechnung erklärt und dem Parlament mit dem Bundesbeschluss explizit zur nachträglichen Genehmigung unterbreitet.

## **1.5 Abstimmung von Aufgaben und Finanzen**

Während sich die Kosten für die verschiedenen Vorhaben relativ genau beziffern lassen, ist es nicht möglich, den Nutzen für Parlament, Bundesrat, Verwaltung und die Öffentlichkeit zu quantifizieren. Dies lässt sich nur qualitativ umschreiben. Somit muss an dieser Stelle der Hinweis auf die Ausführungen in den Ziffern 3.1.1 bis 3.1.4 genügen. Dort wird detailliert dargestellt, welche Auswirkungen auf den Bundeshaushalt, das Personal und die Informatik zu erwarten sind und wie das Kosten-Nutzen-Verhältnis ist.

## **1.6 Rechtsvergleich, insbesondere mit dem europäischen Recht**

Generell richtet sich der Bund bei der Anwendung der Rechnungslegungsgrundsätze nach den IPSAS aus. Diese werden international in direkter oder indirekter Form und in unterschiedlichen Abweichungsgraden von einer zunehmend grösseren Zahl von Ländern angewandt. Auf europäischer Ebene diskutiert die EU zurzeit, ob eine verbindliche Anwendung einer abgewandelten Form der IPSAS für die Mitgliedländer in Zukunft sinnvoll sein könnte<sup>34</sup>.

Um die materielle Einheit der doch sehr verschiedenen Themen zu wahren, werden Rechtsvergleiche bei den jeweiligen Kapiteln angebracht und teils auch ausführlich kommentiert. Dies betrifft vor allem die Ausführungen zur Aktivierung der Rüstungsgüter und Anzahlungen (Ziff. 1.3.1) sowie zum Konsolidierungskreis (Ziff. 1.4.3).

<sup>33</sup> BBl 2014 4097

<sup>34</sup> EPSAS, European Public Sector Accounting Standards.

## 1.7 **Stand der Umsetzung**

Zu den einzelnen Themenfeldern sind zum Teil ausführliche konzeptionelle Überlegungen angestellt worden. Die eigentlichen Umsetzungsarbeiten stehen allerdings noch in den Anfängen. Grössere organisatorische und/oder technische Anpassungen sind im Bereich der Tresorerie (Finanzinstrumente), bei den Rüstungsgütern und bei der Konsolidierten Rechnung Bund zu erwarten. Alle Vorhaben sollen für das Rechnungsjahr 2017 in Kraft treten. Eine Ausnahme wäre für die Rüstungsgüter möglich, wo die beschränkten personellen Ressourcen im VBS eine zeitliche Erstreckung der Frist notwendig machen könnten.

## 1.8 **Ergebnis der Konsultation der Finanzkommissionen**

### 1.8.1 **Generelle Rückmeldungen**

Das Eidgenössische Finanzdepartement hatte den Bericht zur Optimierung des Rechnungsmodells (NRM) vom 1. November 2013 den Finanzkommissionen beider Räte zur Konsultation vorgelegt. Von diesen Kommissionen sind schriftliche Stellungnahmen eingegangen. Sowohl die Finanzkommission des Nationalrates (FK-N) als auch die Finanzkommission des Ständerates (FK-S) sind gegenüber den Vorhaben grundsätzlich positiv eingestellt. Insbesondere die FK-N begrüsst ausdrücklich die Annäherung an die IPSAS-Normen, da sie die Transparenz der Staatsfinanzen erhöht. Sie hält dies in Hinsicht auf die Vergleichbarkeit mit anderen Staaten für nützlich. Zudem ist dies in Bezug auf die Bewertung der Bonität der Schweiz durch internationale Ratingagenturen nutzbringend. Auf Abweichungen von den IPSAS sei deshalb möglichst zu verzichten. Es schade der Transparenz der Finanzberichterstattung, wenn Ausnahmen ohne gute Gründe zugelassen würden.

Unterschiedliche Auffassungen zwischen den Kommissionen, aber auch zu den Anträgen des Bundesrates bestehen in den nachstehenden Punkten:

- *Finanzinstrumente (IPSAS 28–30)*: Die Finanzkommissionen stimmen der Einführung dieser Standards zu. Die FK-N spricht sich jedoch gegen die vorgesehenen Abweichungen von den IPSAS im Bereich der Darlehen Fonds-de-Roulement aus.
- *Konsolidierte Rechnung Bund (KRB)*: Die FK-N befürwortet eine Vollkonsolidierung, die alle Bundesunternehmen und die Sozialversicherungen umfasst. Sie stellt allerdings die Notwendigkeit einer betragsmässigen Untergrenze in Frage, ab der eine beherrschte Einheit in die Konsolidierung einbezogen werden soll. Die FK-S möchte dagegen inskünftig auf die KRB verzichten.
- *Sparkasse Bundespersonal (SKB)*: Die FK-S erhebt keine Einwände gegen die geplanten Gesetzesanpassungen. Die FK-N legt sich hingegen noch nicht fest und verlangt vom Bundesrat, dass er zunächst auch die Abschaffung der SKB prüft. Für beide Kommissionen ist dagegen unbestritten, dass im Falle des Weiterbestehens der SKB eine gesetzliche Grundlage notwendig ist.
- *Aktivierung Rüstungsgüter*: Die FK-N befürwortet entschieden den Antrag des Bundesrates, die Rüstungsgüter zu aktivieren. In der FK-S wird diese

Frage unterschiedlich diskutiert; in der Abstimmung resultiert mehrheitlich eine ablehnende Haltung.

Die weiteren vorgesehenen Änderungen wurden in beiden Kommissionen zustimmend zur Kenntnis genommen. Nachfolgend wird die Haltung des Bundesrates zu den Differenzen erläutert.

## **1.8.2 Umgesetzte Anliegen**

Die Finanzkommissionen äusserten sich zu einzelnen Punkten der Optimierung des Rechnungsmodells (NRM). Auf die Rückmeldungen wird an verschiedenen Stellen in dieser Botschaft explizit eingegangen:

- *Verzicht auf die Abweichungen von IPSAS 29 bei den Fonds-de-Roulement Darlehen:* Der Bundesrat verzichtet auf die geplante Abweichung von den IPSAS bei den Fonds-de-Roulement-Darlehen.
- *Vollausbau der Konsolidierten Rechnung Bund:* Gestützt auf die Konsultation der Finanzkommissionen schlägt der Bundesrat den Vollausbau der KRB vor (vgl. Ziff. 1.4.3). In die Vollkonsolidierung werden auch die BLS Netz AG und die Sozialversicherungswerke einbezogen. Auf eine betragsmässige Untergrenze für den Einbezug von beherrschten Einheiten in die Konsolidierung kann verzichtet werden.
- *Bericht zur Sparkasse Bundespersonal:* Der Bundesrat legt in einem Bericht dar, wie sich die SKB seit ihrer Entstehung entwickelt und welche Bedeutung sie heute für den Bund hat. Für den Fall, dass der Entscheid auf Abschaffung der SKB getroffen wird, enthält der Bericht in den Grundzügen eine Ausstiegsstrategie und legt die dem Bund daraus entstehenden Mehrkosten dar (vgl. Ziff. 1.4.4).

## **1.8.3 Weitere Anliegen: Aktivierung der Rüstungsgüter und Anzahlungen**

Die FK-N hat sich klar für eine Aktivierung der Rüstungsgüter und Anzahlungen ausgesprochen. Der Entscheid sei vor dem Hintergrund zu sehen, dass eine hohe Transparenz anzustreben ist und die Abweichungen von den internationalen Standards möglichst gering zu halten sind. Die Mitglieder FK-S stimmten dagegen mehrheitlich für den Verzicht der Aktivierung der Rüstungsgüter. Während eine Minderheit in der FK-S keine Sonderbehandlung des VBS will, stellt die Mehrheit die Frage nach der Prüfbarkeit dieser Position.

Der Bundesrat ist der Auffassung, dass die Aktivierung der Rüstungsgüter und der Anzahlungen, wie sie die internationalen Statistikrichtlinien und IPSAS verlangen, Sinn macht und hält deshalb an der Aktivierung dieser Vermögenswerte fest. Mit der Einführung des NRM 2007 und mit der Übernahme der Nationalstrassen von den Kantonen durch den Bund im Rahmen des Neuen Finanzausgleichs 2008 wurden mit Ausnahme der Rüstungsgüter und der Anzahlungen alle wesentlichen Vermögenswerte, die zur Aufgabenerfüllung des Bundes dienen, in der Bilanz aufgenommen. Vorgesehen ist, die Rüstungsgüter nicht einzeln, sondern in Sammelpositionen zu aktivieren, was die Prüfbarkeit wesentlich erleichtern wird.

Die Nicht-Aktivierung der Rüstungsgüter und Anzahlungen wäre dagegen mit Problemen für den Bund verbunden, da die notwendigen Informationen für die Finanzstatistik nicht in der gewohnten Qualität geliefert werden könnten. Man müsste sich anstelle von verlässlichen und aus den Buchhaltungssystemen nachvollziehbaren Zahlen auf Behelfsschätzungen abstützen.

## 2 Erläuterungen zu einzelnen Artikeln

### Finanzhaushaltsgesetz vom 7. Oktober 2005<sup>35</sup> (FHG)

#### Art. 6 Jahresrechnung des Bundes

Die in *Artikel 6* geregelte Jahresrechnung des Bundes wird der allgemeinen Praxis angeglichen und im Sinne der IPSAS vervollständigt. So wird neu eine Geldflussrechnung eingeführt (*Bst. d*) und der heute bereits bestehende Eigenkapitalnachweis (*Bst. f*) gesetzlich verankert. Die Finanzberichterstattung enthält mit der Finanzierungsrechnung und mit der Investitionsrechnung aber auch Elemente, welche von den IPSAS nicht verlangt werden und eine Besonderheit des Bundes beziehungsweise der öffentlichen Haushalte in der Schweiz darstellen.

#### Art. 7 Finanzierungsrechnung

Wie unter Ziffer 1.2.2 dargelegt, wird die heutige Finanzierungs- und Mittelflussrechnung auf eine Finanzierungsrechnung gekürzt. Die bisherigen Bestimmungen zum Mittelfluss entfallen deshalb. Neu wird der Mittelfluss anhand einer Geldflussrechnung (Art. 8*b*) nachgewiesen.

Die Finanzierungsrechnung hat in erster Linie die Funktion eines finanzpolitischen Führungsinstrumentes. Sie weist das Finanzierungsergebnis (*Abs. 1*) aus. Die Gliederung ist auf die besonderen Erfordernisse der Gesamtsteuerung des Finanzhaushaltes nach den Vorgaben der Schuldenbremse zugeschnitten. Auf der ersten Stufe wird das ordentliche und auf der zweiten Stufe das ausserordentliche Ergebnis ausgewiesen (*Abs. 2*).

#### Art. 8 Abs. 1

Die Erfolgsrechnung gemäss IPSAS dient der Rechenschaftsablage und ist im Unterschied zur Finanzierungsrechnung kein Steuerungsinstrument für den Gesamthaushalt. Damit kann inskünftig auf die Aufteilung in ein ordentliches und ausserordentliches Ergebnis verzichtet werden (vgl. Ziff. 1.2.2).

Neu sieht *Absatz 1* hingegen vor, dass auf drei Stufen das operative Ergebnis, das Finanzergebnis sowie das Ergebnis aus den zum anteiligen Eigenkapital bewerteten namhaften Beteiligungen nach Artikel 50 Absatz 2 Buchstabe b FHG ausgewiesen werden. Bisher waren diese Bewertungen Teil des Finanzerfolges.

#### Art. 8a Investitionsrechnung

Die Investitionsrechnung auf Stufe Gesamtbund als Element der Jahresrechnung ist bis anhin gesetzlich nicht verankert. Sie wird jedoch seit 2009 für die Staatsrechnung erstellt und weist die Investitionsausgaben und die Investitionseinnahmen aus (Abs. 1). Die Unterteilung in ein ordentliches und ein ausserordentliches Ergebnis (Abs. 2) erfolgt analog zur Finanzierungsrechnung.

Im Unterschied zur Geldflussrechnung werden in der Investitionsrechnung nur jene Investitionen berücksichtigt, welche durch Kredite bewilligt werden und damit das Verwaltungsvermögen des Bundes betreffen. Investitionen in das Finanzvermögen bleiben hingegen unberücksichtigt.

#### Art. 8b Geldflussrechnung

Die Mittelflüsse werden anstelle der bisherigen Finanzierungs- und Mittelflussrechnung (Art. 7 E-FHG) neu in der Geldflussrechnung als reine Geldflüsse abgebildet (Cash-Sicht). Die Geldflussrechnung weist die Veränderung der flüssigen Mittel und der kurzfristigen Geldanlagen aus (Abs. 1). Auf drei Stufen zeigt sie die Geldflüsse aus operativer Tätigkeit, aus der Investitionstätigkeit und aus der Finanzierungstätigkeit (Abs. 2).

#### Art. 9a Eigenkapitalnachweis

Der Eigenkapitalnachweis wird seit Einführung des NRM im 2007 für die Staatsrechnung erstellt, ist aber bislang im Finanzhaushaltgesetz nicht geregelt. Er gibt Auskunft über die vermögensmässigen Auswirkungen der in der Berichtsperiode erfassten Finanzvorfälle und deren Auswirkung auf die verschiedenen Bestandteile des Eigenkapitals (Abs. 1). Des Weiteren wird transparent offengelegt und begründet, welche Aufwand- und Ertragspositionen nicht in der Erfolgsrechnung, sondern direkt im Eigenkapital erfasst werden (Abs. 2).

#### Art. 10 Anhang

Es hat sich gezeigt, dass keine Notwendigkeit besteht *den Kontenrahmen und die Kontierungsgrundsätze (Bst. e) und die Unterarten der Voranschlags- und Verpflichtungskredite (Bst. g)* in der Budgetbotschaft beziehungsweise in der Botschaft zur Staatsrechnung zu präsentieren. Es vergrössert lediglich das Volumen der Dokumente, ohne einen Mehrwert zu bringen, da die Angaben von dauerhafter Natur sind. Durch das Weglassen geht keine Information verloren, weil die Angaben in geeigneter Weise öffentlich zur Verfügung gestellt werden sollen (bspw. auf der Internetseite der Eidg. Finanzverwaltung oder in öffentlich zugänglichen Unterlagen zum Rechnungsmodell). Änderungen der Kontierungsgrundsätze werden wie bisher im Anhang offengelegt.

#### Art. 30 Abs. 1

Die Bestimmung in Absatz 1 wird an die Änderung der Darstellung der Jahresrechnung angepasst (vgl. Art. 7 E-FHG). Anstelle der Mittelflussrechnung wird bei der Erstellung des Voranschlags auf die Geldflussrechnung verzichtet.

*Art. 33 Abs. 3 Bst. b*

*Der französische Text wurde der Standardformulierung angepasst.*

*Art. 35 Bst. a Ziff. 1 und 1<sup>bis</sup>*

Mit den neuen Bestimmungen in *Buchstabe a Ziffern 1 und 1<sup>bis</sup>* wird sichergestellt, dass allfällig nicht budgetierte Mehraufwände periodengerecht in der Rechnung erfasst werden. Dies sowohl bei den Beiträgen an Sozialversicherungen, die sich aus der gesetzlichen Anbindung an die Entwicklung der Mehrwertsteuereinnahmen ergeben, als auch bei der Einlage aus dem allgemeinen Bundeshaushalt in den Bahninfrastrukturfonds, die gemäss Bahninfrastrukturfondsgesetz an die Entwicklung des Bruttoinlandproduktes und der Bahnbauteuerung angepasst wird.

Zu beachten ist, dass dieser Artikel bereits von der Änderung des FHG zur Umsetzung des neuen Führungsmodells für die Bundesverwaltung betroffen ist (13.092). Nach heutigem Stand der parlamentarischen Beratung müsste die vorliegende Änderung neu wie folgt dargestellt werden:

*Art. 35 Bst. b Ziff. 3 und 4*

Der Bundesversammlung sind nachträglich mit der Staatsrechnung zur Genehmigung zu unterbreiten:

- b. folgende Aufwände, soweit sie nicht budgetiert worden sind:
  - 3. Beiträge an Sozialversicherungen, wenn sie durch Gesetz an die Entwicklung der Mehrwertsteuereinnahmen gebunden sind,
  - 4. Einlagen aus dem allgemeinen Bundeshaushalt in den Fonds zur Finanzierung der Eisenbahninfrastruktur;

*Art. 48 Abs. 4*

Gestützt auf die bisherige Bestimmung von Artikel 48 Absatz 4 unterstützt der Bund gemeinsam mit der FDK einerseits das Schweizerische Rechnungslegungsgremium für den öffentlichen Sektor (SRS-CSPCP) und andererseits die Vertretung der Schweiz im IPSAS-Board mit finanziellen Beiträgen. Insgesamt richtet der Bund jährlich 90 000 Franken an die beiden Organisationen aus. Gleichviel leistet die FDK. Bisher werden die Beiträge über den Kredit A2115.0001 Beratungsaufwand entrichtet, obwohl es sich nicht um Dienstleistungen im eigentlichen Sinne handelt. Um dem Rechnung zu tragen, soll deshalb *Absatz 4* um die Möglichkeit der Beitragsgewährung ergänzt werden. Solche Beiträge können an Organisationen ausgerichtet werden, die sich mit der Erarbeitung und Auslegung von Rechnungslegungsstandards für den öffentlichen Sektor befassen, die auch von gesamtschweizerischer Bedeutung sind und die im Interesse des Bundes stehen (z. B. bei der Erhebung von vergleichbaren finanzstatistischen Daten bei Kantonen und Gemeinden). Ausgeschlossen bleiben jedoch Beiträge an Kantone oder Gemeinden bei Anpassungen ihres Rechnungsmodells, beispielsweise für die Umstellung vom HRM1 auf HRM2.

#### Art. 49 Abs. 4

Wie in Ziffer 1.2.1 dargelegt, verlangt IPSAS 29 die Passivierung von finanziellen Garantien und Bürgschaften, wenn bestimmte Voraussetzungen erfüllt sind. Der neue Absatz 4 ist notwendig, weil es sich bei den Garantien und Bürgschaften um mögliche Verpflichtungen und nicht um bestehende Verpflichtungen handelt (vgl. Abs. 2 und 3).

#### Art. 50            Bewertungsgrundsätze

In Absatz 1 wird die Bewertungsmethode nach den IPSAS 28–30 (fortgeführte Anschaffungskosten) nebst dem bereits bestehenden Verkehrswert ergänzt.

Absatz 2 Buchstabe a wird um die Wertberichtigungen ergänzt, welche im Rahmen der Bewertung zu fortgeführten Anschaffungskosten notwendig sind. Mit dieser Formulierung wird zudem sichergestellt, dass die Nennwerte der Darlehen weiterhin in der Bilanz ersichtlich sind.

Absatz 2 Buchstabe b Ziffer 1 wird dahingehend präzisiert («ausgewiesenen»), dass für die Ermittlung des Wertes der Beteiligungen auf den Anteil abgestellt wird, den der Bund am Eigenkapital des betreffenden Unternehmens hält. Dies bedeutet, dass keine Umbewertung nach dem für den Bund geltenden Rechnungslegungsstandard vorgenommen wird.

Absatz 2 Buchstabe b Ziffer 2 wird ergänzt um die Bewertung der nicht namhaften Beteiligungen zu Verkehrswerten. Ist dieser nicht ermittelbar, erfolgt die Bewertung zum Anschaffungswert.

Der Absatz 3 nimmt neu die Finanzverbindlichkeiten auf, welche im bisherigen Finanzhaushaltsgesetz nicht geregelt wurden. Diese sind analog zum Finanzvermögen zum Verkehrswert oder zu fortgeführten Anschaffungskosten zu bewerten.

Der bisherige Absatz 3 wird neu im Absatz 4 aufgeführt.

#### Art. 52 Abs. 4

Nach Artikel 52 Absatz 3 FHG werden Aufwand und Ertrag der Spezialfonds ausserhalb der Erfolgsrechnung auf Bilanzkonten verbucht. Die Art und Weise der Verbuchung ist heute im FHG nicht geregelt. Die Neuregelung lässt zwar die spezialgesetzlichen Lösungen (wie etwa das Infrastrukturfondsgesetz) unangetastet, führt jedoch zur subsidiären Anwendung des FHG und damit tendenziell zur Vereinheitlichung der Rechnungslegung der Fonds.

Die subsidiäre Geltung des FHG soll sich auf die gesetzlich geregelten Fonds beschränken. Aus Praktikabilitätsgründen nicht erfasst werden somit Fonds, die nicht aus Voranschlagskrediten, sondern durch Zuwendungen Dritter (vgl. Art. 64 FHV) alimentiert werden. Spezialfonds ohne Rechtspersönlichkeit, die nach Artikel 5 Buchstabe b FHG eine durch die Bundesversammlung zu genehmigende Jahresrechnung (Sonderrechnung) führen, fallen ebenfalls unter die neue Bestimmung. Damit die Vereinheitlichung der Rechnungslegungsgrundsätze auch für diese Fonds angestrebt werden kann, müssen die betroffenen Spezialerlasse nachbearbeitet werden.

*Art. 55 Abs. 2 Bst. b und Abs. 3*

Artikel 55 FHG über die konsolidierte Rechnung hat sich grundsätzlich bewährt. Ausgehend von einer institutionellen Betrachtungsweise legt *Absatz 1* in erster Annäherung den Konsolidierungskreis fest. Im Sinne eines Korrektivs gestattet *Absatz 2* dessen flexible Anpassung (Einschränkung oder Erweiterung) durch den Bundesrat. Wegleitend für solche Anpassungen sind die aktuellen Standards der Rechnungslegung (IPSAS). Trotz dieser grundsätzlich positiven Beurteilung ergibt sich in zweierlei Hinsicht ein Änderungsbedarf:

Nach *Absatz 2 Buchstabe b* können Organisationen in die Vollkonsolidierung einbezogen werden, wenn sie (kumulativ) öffentlich-rechtliche Aufgaben erfüllen und mit dem Bundeshaushalt eng verflochten sind. Im Fall der BLS Netz AG wird geltend gemacht, eine formell-gesetzliche Aufgabenübertragung nach Artikel 178 Absatz 3 Bundesverfassung (BV) vom 18. April 1999<sup>36</sup> liege nicht vor, die Voraussetzungen für einen Einbezug in den Konsolidierungskreis seien deshalb nicht erfüllt.

Das entscheidende Kriterium für den Einbezug in den Bundeshaushalt ist nun aber die enge Verflechtung mit dem Bundeshaushalt. Demgegenüber erlangt das Kriterium der öffentlich-rechtlichen Aufgabenübertragung keine eigenständige Bedeutung. Wie sich im Fall der BLS Netz AG zeigt, kann es sogar einer angemessenen Umschreibung des Konsolidierungskreises hinderlich sein. Es wird deshalb vorgeschlagen, auf dieses Kriterium zu verzichten.

Der geltende *Absatz 1* sieht als Konsolidierungsmethode generell die Vollkonsolidierung vor. Daran soll grundsätzlich festgehalten werden. In Sonderfällen (zu denken ist etwa an die PostFinance AG) können jedoch gute Gründe für die Konsolidierung nach der Equity-Methode sprechen. Um auch für solche Fälle gewappnet zu sein, wird ausserdem vorgeschlagen, *Absatz 3* mit einem zweiten Satz entsprechend zu ergänzen.

Die vorgeschlagene Ergänzung orientiert sich an Artikel 50 Absatz 2 Buchstabe b.

*Art. 60a* Sparkasse Bundespersonal

Die zentrale Tresorerie ist für die Mittelbeschaffung des Bundes zuständig. Hierzu nimmt sie primär am Geld- und Kapitalmarkt Fremdmittel nach Artikel 60 Absatz 2 auf. Daneben kann sie auch Gelder von Verwaltungseinheiten der dezentralen Bundesverwaltung sowie von weiteren Organisationen entgegennehmen, die aufgrund einer spezialgesetzlichen Grundlage Mittel bei der Bundestresorerie anlegen. Eine weitere Art der Deckung des Mittelbedarfes des Bundes ist die Entgegennahme von Publikumseinlagen über die seit 1951 durch die Bundestresorerie geführte SKB (*Art. 60a Abs. 1*). Aktuell stehen dem Bund über die SKB mittelfristige Guthaben in der Höhe von etwa 3 Milliarden Franken zur Verfügung. Für die über die SKB aufgenommenen Gelder gelten dieselben Grundsätze und rechtlichen Bestimmungen wie für die sonstige Mittelbeschaffung durch den Bund: Die Rückerstattung der Mittel ist garantiert und die Verzinsung erfolgt marktkonform (vgl. Art. 70 Abs. 2 FHV). Im Weiteren dient die SKB personalpolitischen Zielen, indem sie durch die sichere und kostengünstige Anlagemöglichkeit die Spartätigkeit der Angestellten der Bundesverwaltung fördert.

Um von Grössenvorteilen zu profitieren und den Personalaufwand möglichst tief zu halten (zurzeit 510 Stellenprozente), hat die SKB den Betrieb der Bankinformatik und die Abwicklung der verschiedenen Dienstleistungsangebote ab dem Jahr 1999 an externe Dienstleister ausgelagert. Diese Möglichkeit soll gemäss dem zweiten Satz von Absatz 1 erhalten bleiben. Gegebenenfalls soll die Möglichkeit bestehen, die gesamte Tätigkeit auf vertraglicher Basis auszulagern.

In *Absatz 2* wird der zur Kontoführung berechnigte Personenkreis umschrieben. Es sind dies:

- Angestellte der Bundesverwaltung; und
- Personen, die dem Bund nahestehenden Gruppen angehören, namentlich zur Vermeidung von Interessenkollisionen.

Die Kontoberechtigung wird nur Personen erteilt, die einer Gruppe mit klarem und engem Bezug zum Bund angehören; so kann der Charakter der SKB als Kasse des Bundes gewahrt werden. Nach geltender Regelung sind deshalb Personen zur Kontoführung berechnigt, die ihre Arbeitskraft der Bundesverwaltung für eine längere Zeit zur Verfügung stellen. Durch ein öffentlich-rechtliches Arbeitsverhältnis besteht eine besondere Nähe und Rechtsbeziehung zum Bund, welche grundsätzlich die Basis für die Erteilung der Berechnigung zur Kontobeziehung mit der SKB bildet. Zum Kundenkreis der SKB gehören deshalb die Angestellten aller drei Staatsgewalten der Eidgenossenschaft (*Abs. 2 Bst. a*). Für die Exekutive sind dies in erster Linie die Angestellten der zentralen und der dezentralen Bundesverwaltung nach RVOV, für die Judikative die Angestellten der eidgenössischen Gerichte und für die Legislative die Angestellten der Parlamentsdienste. Gewisse Personen gehören nicht zu den Angestellten im formellen Sinn, weil das Gesetz für sie keine vertragliche Anstellung, sondern eine Ernennung oder eine Wahl auf Amtszeit vorsieht. In Bezug auf die Nähe und die besondere Rechtsbeziehung unterscheidet sich ihr Verhältnis zum Bund aber nicht gross von demjenigen einer angestellten Person, weshalb auch sie zur Kontobeziehung mit der SKB berechnigt sind (*Abs. 2 Bst. b*). Das Ziel, Interessenkollisionen zu vermeiden, kann ebenfalls eine Kontoberechtigung rechtfertigen. Die Interessenkollisionen, die es zu vermeiden gilt, stehen dabei in engem Zusammenhang mit den für den Bund zu erfüllenden Aufgaben. Eine Interessenkollision ist beispielsweise denkbar, wenn eine Person in Erfüllung der Bundesaufgabe in besonderem Ausmass auf ihre Unabhängigkeit von der Finanzbranche angewiesen ist, wie etwa bei Entscheidungsträger der Eidgenössischen Finanzmarktaufsichtsbehörde (FINMA) oder der Eidgenössischen Revisionsaufsichtsbehörde (RAB). Der Bund hat ein Interesse daran, diesen Personen die Dienstleistungen der SKB zur Verfügung zu stellen, damit die von ihm geforderte Unabhängigkeit dieser Personen nicht durch eine Kontobeziehung zu einem Bankinstitut in Frage gestellt werden kann.

Die Berechnigung zur Kontobeziehung mit der SKB gilt bei Eintritt in den Ruhestand weiter, unter der Voraussetzung, dass die Beziehung zu PUBLICA über den Rentenbezug erhalten bleibt. Bei Auszahlung einer 100-prozentigen Kapitalabfindung anstelle des Rentenbezugs erlischt die Berechnigung zur Kontobeziehung. Nach dem Tod einer zur Kontobeziehung berechnigten Person überträgt sich diese Berechnigung auf den Ehepartner, eingetragenen Partner oder Lebenspartner, unter der Voraussetzung, dass ein eigenständiger Anspruch auf einen Rentenbezug bei PUBLICA besteht. Der Kreis der berechnigten Personen ist somit weiter als bei den

Betriebssparkassen gemäss Artikel 3a Absatz 4 Buchstabe e der Bankenverordnung vom 17. Mai 1972.<sup>37</sup>

Nach *Absatz 3 erster Satz* ist es Aufgabe des Bundesrats, den Kreis der Kontoberechtigten unter Einhaltung der Vorgaben in Absatz 2 näher zu bezeichnen, so zum Beispiel Angestellte der Bundesverwaltung oder Personen, die in einem ähnlichen Verhältnis zum Bund stehen, Magistratspersonen, Personen von Aufsichtsbehörden des Bundes, wenn die besonderen Verhältnisse dies rechtfertigen, und Personen, die einer vorgenannten Personengruppe angehörten und im Ruhestand eine Rente oder ein Ruhegehalt von PUBLICA beziehen, sowie Personen, die nach dem Tod einer zur Kontobeziehung berechtigten Person eine Ehegatten- oder eine Lebenspartnerrente von PUBLICA beziehen.

Die Umschreibung des Personenkreises, welcher bei der SKB zur Kontoführung berechtigt ist, dient der Abgrenzung der SKB, einerseits von den bewilligungspflichtigen Banken und andererseits von den Betriebssparkassen. Die Beschränkung des Kreises der kontoführungsberechtigten Personen auf Gesetzesstufe stellt insbesondere im (internationalen) regulativen Umfeld eine zwingende Notwendigkeit dar, um sich von den privaten Finanzinstituten, welche keinen eingeschränkten Kundenkreis bedienen und besonderen Regulierungsvorschriften unterstehen, abgrenzen zu können.

Gestützt auf *Absatz 3 zweiter Satz* können für besondere Anstellungsverhältnisse Ausnahmen von der Berechtigung zur Kontoführung vorgesehen werden, wenn aufgrund der fehlenden dauernden Einbindung in die Arbeitsorganisation des Bundes dem Arbeitsverhältnis die Nähe zum Bund fehlt oder der Aufwand für die Kontoführung unverhältnismässig wäre, so zum Beispiel für Aushilfsangestellte, für Heimarbeiterinnen und Heimarbeiter, für Personen, welche im Ausland rekrutiert und eingesetzt werden sowie für befristete Arbeitsverhältnisse.

Ausserdem kann die SKB die Kontoführung ablehnen, wenn Bestimmungen des Landes- oder des Völkerrechts der Kontoführung widersprechen oder der Aufwand für die Umsetzung der Erfüllung der Auflagen unverhältnismässig hoch ist. Das gleiche gilt auch, wenn Rechts- oder Reputationsschäden für den Bund drohen (*Art. 60b Abs. 3*).

*Absatz 4* regelt die vollumfängliche Haftung des Bundes für die SKB. Dass der Bund die Rückzahlung der ihm anvertrauten Einlagen schuldet, auch ohne spezifische gesetzliche Grundlage, ergibt sich bereits aus dem Vertragsrecht. Verglichen mit der sonstigen Mittelbeschaffung der Tresorerie besteht mit der Führung der SKB einzig ein zusätzliches Haftungsrisiko aufgrund von allfälligen Sorgfaltspflichtverletzungen seitens SKB gegenüber ihren Kundinnen und Kunden oder aufgrund von strafrechtlich relevantem Handeln Dritter. Die bereits bestehende, vollumfängliche Haftung soll explizit zugesichert werden, um den Anforderungen von Artikel 3a Absatz 1 BankV vollumfänglich und transparent zu entsprechen. Ausser den Banken dürfen nur Körperschaften und Anstalten des öffentlichen Rechts sowie Kassen, für die sie vollumfänglich haften, gewerbsmässig Publikumseinlagen entgegennehmen.

## Art. 60b Kontobeziehung

*Artikel 60b Absatz 1* hält fest, dass sich die Kontobeziehungen der SKB nach den Vorschriften des Privatrechts richten. Diese Festlegung sorgt für Klarheit in Bezug auf das anwendbare Recht. Auch die Beurteilung von Streitigkeiten betreffend die Kontoberechtigung untersteht der Zivilgerichtsbarkeit.

Die Anlage von Geldern naher Angehöriger entspricht einer langjährigen Praxis (*Abs. 2*). Werden solche Gelder angelegt, so muss das Formular A ausgefüllt werden, welches die Feststellung der wirtschaftlich berechtigten Person erlaubt, damit die SKB ihre Sorgfaltspflicht nach dem Geldwäschereigesetz (GwG) vom 10. Oktober 1997<sup>38</sup> einhalten kann.

Die Auflistung der Gründe für die Auflösung der Kontobeziehung in *Absatz 3* ist nicht abschliessend. Es können auch weitere Auflösungsgründe festgelegt werden, welche eine Weiterführung der Kontobeziehung in guten Treuen nicht mehr zulassen (z. B. als Sanktion bei Nichteinhaltung von reglementarischen oder vertraglichen Bedingungen, wie die Nichteinhaltung von Informationspflichten).

Da die SKB ein Konto ohne Mitwirkung der Kontoinhaberin oder des Kontoinhabers nicht saldieren kann (fehlende Angabe zur Überweisung des Restguthabens), braucht sie ein Instrument, welches bei Auflösung des Kontos ohne Zustimmung der Kontoinhaberin oder des Kontoinhabers einen Anreiz zur Mitwirkung schafft. Deshalb hält *Absatz 4* fest, dass die SKB das Konto zinslos stellen und das Erbringen von Dienstleistungen verweigern kann.

Die SKB soll für ihre Dienstleistungen gestützt auf *Absatz 5* kostendeckende Preise verlangen können.

## Art. 60c Datenbearbeitung

Der Regelungsinhalt von *Artikel 60c* wird aus dem Bundespersonalgesetz ins Finanzhaushaltgesetz verschoben.<sup>39</sup> Die SKB bearbeitet auch besonders schützenswerte Personendaten und Persönlichkeitsprofile ihrer Kundinnen und Kunden (bspw. Zahlungsanweisungen an eine religiöse Gruppierung, einen Arzt oder eine politische Partei). Weil die SKB keinen Einfluss darauf hat, welche Daten ihr insbesondere bei der Abwicklung des Zahlungsverkehrs übermittelt werden, ist es nicht möglich, die Dateninhalte abschliessend aufzuzählen. Die Datenbearbeitung erfolgt nur, um die Dienstleistungen korrekt erbringen zu können. Aus diesem Grund wurde schon im bestehenden Artikel im Bundespersonalgesetz auf eine Aufzählung von besonders schützenswerten Personendaten und Persönlichkeitsprofilen, die bei der SKB bearbeitet werden können, verzichtet. Bei der Überführung des Regelungsinhalts von Artikel 27e BPG in Artikel 60c FHG wurde in Bezug auf Absatz 1 eine sprachliche Änderung vorgenommen. Die in Artikel 27e BPG enthaltene Aufzählung hat den Zweck der Tätigkeit der SKB umschrieben. Dieser ist neu in Artikel 60a FHG aufgeführt, sodass sich Artikel 60c FHG nun ausschliesslich auf die Datenbearbeitung konzentriert. Weil die Gefahr besteht, dass die neue Aufzählung zu eng verstanden wird, ist im Einleitungssatz festgehalten, dass die SKB Personendaten immer nur zur Erfüllung ihrer Aufgaben, wie in Artikel 60a aufgeführt, bearbeitet. Eine materielle Änderung im Vergleich zu Artikel 27e BPG wird dadurch jedoch

<sup>38</sup> SR 955.0

<sup>39</sup> Vgl. Art. 27e BPG.

nicht vorgenommen. Es wird darauf verzichtet aufzuzählen, von wem die SKB besonders schützenswerte Personendaten oder Persönlichkeitsprofile erhält. Solche Daten können von den Kundinnen und Kunden selber oder von den Strafverfolgungsbehörden, aber – insbesondere im Zusammenhang mit Zahlungseingängen – auch von Dritten an die SKB übermittelt werden, sodass auch da eine abschliessende Aufzählung nicht möglich ist. In *Absatz 2* wird der bis anhin rein deklaratorisch genannte Zugriff der EFK auf das Informationssystem der SKB gestrichen. Das Auskunfts-, Einsichts- und Zugriffsrecht der EFK ist bereits in Artikel 10 des Finanzkontrollgesetzes vom 28. Juni 1967<sup>40</sup> geregelt und braucht deshalb hier nicht wiederholt zu werden. Absatz 5 des Bundespersonalgesetzes wird aus systematischen Gründen neu zu *Absatz 3*, ohne jedoch eine materielle Änderung zu erfahren. Schliesslich wird *Absatz 4* dahingehend ergänzt, dass der Datenaustausch auch zur Erfüllung der Pflichten nach dem Geldwäschereigesetz (GwG) vom 10. Oktober 1997<sup>41</sup> zugelassen ist. Ausserdem wird präzisiert, dass der Datenaustausch zwischen der SKB, dem Eidgenössischen Personalamt, Arbeitgebern der Kundinnen und Kunden und PUBLICA zum genannten Zweck gegenseitig stattfinden soll. Dieser Absatz dient damit als formell-gesetzliche Grundlage im Sinne von Artikel 17 des Datenschutzgesetzes (DSG) vom 19. Juni 1992<sup>42</sup> für alle genannten Einheiten für den Datenaustausch mit der SKB zu den genannten Zwecken, unabhängig davon, ob die Datenbearbeitung in den spezifischen Bereichen (wie z. B. im Bereich der beruflichen Vorsorge) bereits geregelt ist oder nicht. Nach *Absatz 6* erlässt der Bundesrat insbesondere Bestimmungen über die Datenkataloge. Hier wird sich der Bundesrat auf eine kategoriale Aufzählung der Daten beschränken, die normalerweise in jedem Kundendossier vorhanden sind.

*Art. 66b* Übergangsbestimmung zur Änderung vom ...

*Artikel 66b Absatz 1* stellt sicher, dass der letzte vor Inkrafttreten der vorliegenden Änderung des FHG beschlossene Voranschlag einschliesslich seiner Nachträge noch auf Grund des heute geltenden Rechts vollzogen werden kann. Ebenso muss sich das Entwerfen, die Unterbreitung und die Abnahme der zugehörigen Staatsrechnung auch nach Inkrafttreten des neuen Rechts auf das FHG vom 7. Oktober 2005 stützen können.

*Absatz 2* regelt die in Ziffer 1.4.1 dargestellte Anpassung des Ausgleichskontos, die sich aus dem Wechsel zu einer periodengerechten Erfassung von Agio/Disagio in der Finanzierungsrechnung ergibt.

40 SR 614.0

41 SR 955.0

42 SR 235.1

## **Bundesgesetz vom 15. Juni 2012<sup>43</sup> über die internationale Quellenbesteuerung (IQG)**

### *Art. 21 Abs. 4*

Aufgrund des Bundesgesetzes über die internationale Quellenbesteuerung (IQG) überweisen die schweizerischen Zahlstellen beziehungsweise die Abwicklungsgesellschaft ihre Leistungen der ESTV; Letztere überweist die erhaltenen Zahlungen (Steuern) zeitversetzt an die Vertragsstaaten (Partnerstaaten). Formell stehen sich somit zweckgebundene Einnahmen und Ausgaben gegenüber, die jedoch nicht zwingend im gleichen Rechnungsjahr anfallen. Sie müssten nach Artikel 3 des Finanzhaushaltsgesetzes als Erträge und Aufwände budgetiert werden. Die internationale Quellenbesteuerung ist jedoch keine Einnahmequelle des Bundes. Vielmehr entspricht die Stellung des Bundes derjenigen eines Vermittlers zwischen den Zahlstellen sowie der Abwicklungsgesellschaft einerseits und den Partnerstaaten andererseits. Insofern ist sie eher treuhänderischer Natur.

Mit der Regelung in *Artikel 21 Absatz 4* wird eine spezialgesetzliche Grundlage geschaffen, die es erlaubt, die Einnahmen und Ausgaben ausserhalb der Erfolgsrechnung über die Bilanz abzuwickeln. Diese Sonderlösung ist sowohl aus der Sicht der Schuldenbremse wie auch aus derjenigen der Rechnungslegung angezeigt:

- **Schuldenbremse:** Stellt sich zunächst ein Ertragsüberschuss ein, so besteht die Gefahr, dass die aufgrund der Schuldenbremse zulässigen Gesamtausgaben nach Artikel 13 FHG zu hoch angesetzt werden. Damit würde ein effektiv nicht vorhandener finanzpolitischer Handlungsspielraum suggeriert.  
Muss hingegen ein Aufwandüberschuss budgetiert werden, so drohen letztlich vermeidbare Sparmassnahmen nach Artikel 18 FHG. In beiden Fällen ist die Funktionsfähigkeit der Schuldenbremse betroffen.
- **Rechnungslegung:** Gemäss den Standards der Rechnungslegung (IPSAS) sind Geldflüsse aus treuhänderischen Verhältnissen ausserhalb der Erfolgsrechnung abzuwickeln.

Bei den Bezugsprovisionen nach Artikel 11 und bei den Verzugszinsen nach Artikel 24 IQG handelt es sich um echte, zusätzlich anfallende Erträge. Sie sind deshalb von der Sonderregelung auszunehmen.

Die beantragte Änderung des IQG führt zwar nicht zu einer Entlastung des Bundeshaushalts. Sie garantiert jedoch das gute Funktionieren der Schuldenbremse und die Übereinstimmung mit den Standards der Rechnungslegung.

## **Bahninfrastrukturfondsgesetz vom 21. Juni 2013 (BIFG)<sup>44</sup>**

### *Art. 2*           Fondsrechnung

Die Bestimmung von Artikel 52 Absatz 4 E-FHG entfaltet nur subsidiären Charakter. Soll die Buchführung des BIF in Zukunft gemäss den NRM-Vorgaben erfolgen, so ist das BIFG anzupassen. Nach den geltenden Bestimmungen von Artikel 2 BIFG

<sup>43</sup> SR 672.4

<sup>44</sup> BBl 2014 4097

sind Geschäftsvorfälle mit Investitionscharakter zwingend in der Erfolgsrechnung zu verbuchen. Dies verstösst gegen die Grundsätze des NRM. Die Erfolgsrechnung des BIF wird heute entsprechend aufgebläht. Deshalb wird die Einführung einer Investitionsrechnung vorgeschlagen. Dadurch verschieben sich die bisher unter der Erfolgsrechnung aufgeführten Investitionspositionen in die Investitionsrechnung. Die einzelnen Transaktionen werden in der Fondsrechnung jedoch weiterhin in gleichem Detaillierungsgrad ausgewiesen, wie das bis anhin der Fall war.

## **Infrastrukturfondsgesetz vom 6. Oktober 2006 (IFG)<sup>45</sup>**

### *Art. 11*            Fondsrechnung

Die unter dem BIFG gemachten oben stehenden Ausführungen gelten ebenfalls für den Infrastrukturfonds (IF). Auch hier sind analoge Gesetzesänderungen für die Fondsrechnung vorzunehmen, weshalb auf eine weitergehende Kommentierung verzichtet werden kann. Die geänderten Bestimmungen des IFG wären später auch durch den Fonds für den Nationalstrassen- und Agglomerationsverkehr (NAF) zu übernehmen.

## **Bundesgesetz vom 22. Dezember 1999<sup>46</sup> über die Währung und die Zahlungsmittel (WZG)**

### *Art. 4a*            Gewerbliche Leistungen

Gemäss Artikel 41 FHG dürfen Verwaltungseinheiten des Bundes nur dann gewerbliche Leistungen an Dritte erbringen, wenn ein Gesetz sie dazu ermächtigt. Die Eidgenössische Münzstätte Swissmint verfügt derzeit nicht über eine solche gesetzliche Grundlage. Der Bundesrat beantragt, diese zu schaffen, um der Swissmint zu ermöglichen, die für den Grundauftrag notwendigen Kapazitäten besser auszulasten.

Grundauftrag der Swissmint ist es, die schweizerischen Umlaufmünzen zu prägen, sie der Schweizerischen Nationalbank abzuliefern, die sie in Umlauf bringt, und sie zu vernichten, wenn sie beschädigt oder unansehnlich geworden sind. Für die Erfüllung dieses Grundauftrags muss die Swissmint eine gewisse Produktionskapazität bereit halten. Vor allem aus fiskalischen Gründen wurde der Swissmint gemäss Artikel 6 Absatz 1 WZG die Möglichkeit eingeräumt, für den numismatischen Bedarf Umlaufmünzen in besonderen Qualitäten sowie Gedenk- und Anlagemünzen zu produzieren und zu vermarkten; diese können über dem Nennwert abgegeben werden. Gleichzeitig helfen diese Produkte allfällige freie Kapazitäten auszulasten und dienen zur Erhaltung und Erweiterung des Knowhows der Mitarbeitenden.

Die Kapazitäten der Swissmint sind derzeit nicht voll ausgelastet. Grund dafür sind zum einen Effizienzsteigerungen, die in den vergangenen Jahren dank betrieblichen Optimierungen erzielt werden konnten, zum andern aber auch der tendenziell rückläufige Markt für die Gedenkmünzen der Swissmint. Zugleich sind die Perspektiven für eine bessere Auslastung unter den aktuellen Rahmenbedingungen eher schlecht.

<sup>45</sup> SR 725.13

<sup>46</sup> SR 941.10

So sieht die aktuelle Planung der Schweizerischen Nationalbank für die kommenden Jahre tiefere Prägeprogramme vor. Sodann ist eher fraglich, ob der Markt für Gedenkmünzen wieder an Schwung gewinnen wird; ausserdem ist dieser Markt ohnehin nur beschränkt ausbaufähig, dies weil die wichtigste Kundschaft, die Sammlerinnen und Sammler, grossen Wert darauf legt, dass sowohl die Zahl der Sujets als auch die Auflage je Sujet beschränkt sind. Eine tiefe Auslastung der Kapazitäten führt zu höheren Stückkosten und könnte mittelfristig auch die Kostendeckung im Grundauftrag, namentlich bei den tiefen Nominalen, in Frage stellen. Gleichzeitig können die vorhandenen Kapazitäten wegen des Grundauftrags nur in einem bestimmten Ausmass reduziert werden; Swissmint muss, falls die Bestellungen der Nationalbank für Umlaufmünzen dereinst wieder höher ausfallen, auch relativ kurzfristig in der Lage sein, ihren Ausstoss erhöhen zu können.

Der Bundesrat ist deshalb zum Schluss gelangt, dass die Swissmint zur Verbesserung ihrer Auslastung die Möglichkeit erhalten soll, Dritten gewerbliche Leistungen anzubieten. Den gewerblichen Tätigkeiten sind indes gemäss *Absatz 1* enge Grenzen gesetzt. So darf Swissmint solche Leistungen nur anbieten, soweit sie in einem engen Zusammenhang zu den Hauptaufgaben stehen, die Erfüllung Letzterer nicht gefährden und keine bedeutenden zusätzlichen sachlichen oder personellen Mittel erfordern. Daneben muss die Swissmint für ihre gewerblichen Leistungen kostendeckende Preise festlegen (*Absatz 2*); von dieser Regel darf nur mit der Zustimmung des Departements und nur dann abgewichen werden, wenn die Privatwirtschaft nicht konkurrenziert wird. Die neue Bestimmung entspricht Artikel 41a Absätze 2 und 3 FHG sowie weiteren, analogen Bestimmungen in Spezialerlassen (vgl. insbesondere Art. 177b des Landwirtschaftsgesetzes vom 29. April 1999<sup>47</sup> oder Art. 25 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2011<sup>48</sup> über das Eidgenössische Institut für Metrologie).

Mit der neuen gesetzlichen Grundlage kann unter Einhaltung der obgenannten Bedingungen eine Reihe neuer Produkte angeboten werden, die unter den aktuellen Rahmenbedingungen nicht möglich sind:

- Medaillen (Gedenk- oder Sammlerprägungen ohne Nennwert) können unter den aktuellen Rahmenbedingungen nur als Beilage zu Münzsätzen geprägt und verkauft werden. Mit der neuen Regelung kann die Swissmint auch Medaillen und Medaillensätze für Dritte produzieren.
- Anlagemünzen (Edelmetallmünzen, die mit geringem Agio auf dem Metallwert verkauft werden) darf die Swissmint heute nur auf eigenes Risiko produzieren. Namentlich bei Goldmünzen entstünde daraus für die Swissmint – und damit für den Bund – bei Kursschwankungen dieses Metalls ein erhebliches Risiko. Mit der neuen Gesetzesgrundlage kann die Swissmint im Auftrag Dritter Anlagemünzen prägen; so lässt sich das Kursrisiko auf Dritte abwälzen.
- Denkbar wäre schliesslich auch die Prägung von Umlaufmünzen für andere Länder, namentlich solche, die über keine eigene Münzstätte verfügen.

Neue Angebote der Swissmint werden von der Eidgenössischen Finanzverwaltung vor der Einführung und anschliessend periodisch auf ihre Wirtschaftlichkeit geprüft.

47 SR 910.1

48 SR 941.27

### 3 Auswirkungen

#### 3.1 Auswirkungen auf den Bund

##### 3.1.1 Umsetzungs- und zusätzliche Betriebskosten

Die geplanten Massnahmen bei den Finanzinstrumenten, der KRB und der Bilanzierung der Rüstungsgüter würden einmalige Projektkosten für Konzeption, Realisierung und Einführung von insgesamt 1 340 000 Franken verursachen. Die nötigen finanziellen Mittel können innerhalb der im Finanzplan der EFV beziehungsweise des VBS geplanten Kredite bereitgestellt werden.

###### *Finanzinstrumente (IPSAS 28–30)*

Für die Umsetzung der IPSAS 28–30 sind Anpassungen an den Systemen der Bundesresorerie notwendig. Es wird von einem geschätzten externen Aufwand von 200 bis 250 Arbeitstagen und damit verbundenen Kosten von rund 400 000 Franken ausgegangen.

###### *Konsolidierte Rechnung Bund (KRB)*

Für den Ausbau des Konsolidierungskreises nach IPSAS 6 wäre mit einmaligen Projektkosten von rund 390 000 Franken zu rechnen. Davon entfallen 250 000 Franken auf das Konsolidierungstool (Neuanschaffung und Customizing). Die jährlich anfallenden Betriebskosten für die Erstellung der konsolidierten Jahresrechnung steigen von bisher 195 000 Franken auf rund 265 000 Franken.

###### *Bilanzierung Rüstungsgüter*

Die Einführung einer einfachen und pragmatischen Bilanzierung der Rüstungsgüter gemäss den Erläuterungen in Ziffer 1.3.1 verursacht gemäss einem separat erstellten Gutachten einmalige Projektkosten zwischen 170 000 und 200 000 Franken, davon externe Dienstleistungen von rund 60 000 Franken. Die jährlichen Betriebskosten durch bundeseigenes Personal bewegen sich zwischen 30 000 und 50 000 Franken.

Abbildung 11

##### Übersicht Projekt- und Betriebskosten (1000 Franken)

|  |             |
|--|-------------|
| <b>Projektkosten für Konzeption, Realisierung und Einführung</b> | <b>1340</b> |
| <i>Finanzinstrumente (IPSAS 28–30)</i>                           | 750         |
| Arbeitsleistungen in der EFV                                     | 300         |
| Externe Leistungen Anpassung Informatiksystem (Adaptiv360)       | 400         |
| Beratungsaufwand (fachliche Begleitung)                          | 50          |
| <i>Erweiterte Konsolidierte Rechnung Bund (KRB)</i>              | 390         |
| Arbeitsleistungen in der EFV                                     | 100         |
| Arbeitsleistungen in Bundesunternehmen und Ausgleichsfonds       | 40          |
| Neue Konsolidierungssoftware                                     | 250         |
| <i>Bilanzierung Rüstungsgüter</i>                                | 200         |
| Arbeitsleistungen VBS  | 140         |
| Externe Leistungen Anpassung Informatiksystem                    | 60          |

|  |            |
|--|------------|
| <b>Jährlich wiederkehrende, zusätzliche Betriebskosten</b> | <b>120</b> |
|--|------------|

|  |              |
|--|--------------|
| <i>Finanzinstrumente (IPSAS 28–30)</i>                     | <i>keine</i> |
| <i>Erweiterte Konsolidierte Rechnung Bund (KRB)</i>        | 70           |
| Arbeitsleistungen in der EFV                               | 42           |
| Arbeitsleistungen in Bundesunternehmen und Ausgleichsfonds | 14           |
| Konsolidierungstool (Unterhalt und Abschreibungen)         | 14           |
| <i>Bilanzierung Rüstungsgüter</i>                          | 50           |
| Arbeitsleistung VBS  | 50           |

### **3.1.2 Personelle Auswirkungen**

#### *Finanzinstrumente (IPSAS 28–30)*

Die Umsetzung der IPSAS 28–30 bedingt einmalige Eigenleistungen der EFV für die Erstellung des Detailkonzeptes, für Projektmanagement, die Anpassung an den Systemen, die Erstellung der Buchungsmanuals sowie die Schulung der Verwaltungseinheiten. Die Arbeitsleistungen erfolgen im Rahmen der bestehenden Stellenprozente in der EFV. Der wiederkehrende Aufwand wird sich hingegen aufgrund der systembasierten Umsetzung voraussichtlich nicht erhöhen.

#### *Konsolidierte Rechnung Bund (KRB)*

Die Umsetzung von IPSAS 6 bedingt einmalige Eigenleistungen der EFV und bei den neu zu konsolidierenden Einheiten für die Erfassung und Bewertung gewisser Bilanzpositionen an die Bestimmungen der KRB (z. B. Infrastrukturvermögen der SBB und der BLS Netz AG), die Überarbeitung des Konsolidierungshandbuchs sowie die Anpassung der Konsolidierungssoftware. Die Arbeitsleistungen erfolgen im Rahmen der bestehenden Stellenprozente. Die wiederkehrende Erstellung der jährlich zu erstellenden KRB würde ebenfalls mit dem bestehenden Personalbestand erfolgen.

#### *Bilanzierung Rüstungsgüter*

Die erstmalige Erfassung der Rüstungsgüter in der Bilanz bedingt einmalige Eigenleistungen im VBS, die für die betroffenen Finanzdienste zu einem Mehraufwand führen würden. Ein wichtiger Faktor ist deshalb die zeitliche Belastung. Allenfalls ist im gegenseitigen Einvernehmen ein späterer Einführungstermin als 2017 festzulegen. Der jährliche Arbeitsaufwand beschränkt sich dagegen auf die periodische oder Ende Jahr nachzuführenden Buchungen auf Kontoebene gemäss dem Beschrieb in Ziffer 1.3.1. Die Arbeitsleistungen erfolgen im Rahmen der bestehenden Stellenprozente.

### **3.1.3 Auswirkungen auf die Informatik**

#### *Finanzinstrumente (IPSAS 28–30)*

Die mit den IPSAS 28–30 verbundenen Änderungen haben primär Auswirkungen auf das bei der Bundestresorerie eingesetzte Informatiksystem (Adaptiv360 von Sungard). Zudem sind Anpassungen an weiteren Systemen der Bundestresorerie für die Budgetierung, die Kreditkontrolle, Auswertungen im Bereich Risikokontrolle (z. B. dynamische Analysen) und Berichterstattung notwendig.

#### *Konsolidierte Rechnung Bund (KRB)*

Systemtechnisch werden die Konsolidierungsarbeiten heute durch die Software «IBM Cognos 8 Controller» unterstützt. Diese Standardsoftware hat sich für die Bedürfnisse des Bundes bewährt. Da die Software keine web-basierte Anbindung unterstützt, wird für die Erfassung des Finanzberichts die Dateneingabe der Konsolidierungseinheiten mittels Excel-Reports vorgenommen. Das bedeutet jedoch, dass die Daten zweimal erfasst werden müssen.

Die zeitliche Planung sieht vor, dass für das Rechnungsjahr 2017 erstmals ein konsolidierter Abschluss mit dem erweiterten Konsolidierungskreis erstellt würde. Infolge der neuen Rahmenbedingungen (zusätzliche Konsolidierungseinheiten), der Weiterentwicklung im Softwarebereich (web-basierend) sowie neuer Bedürfnisse und Anforderungen ist der Ersatz der bestehenden Software geplant.

#### *Bilanzierung Rüstungsgüter*

Mit der vorgeschlagenen Umsetzungsvariante der EFV gemäss Ziffer 1.3.1 kann auf kostspielige und aufwändige Umstellungen in der Informatik verzichtet werden. Die heutige Systemarchitektur für den Beschaffungsprozess des VBS bleibt unangetastet. Hingegen werden zusätzliche Anpassungen in der Standardsoftware notwendig und es sind einige Programme zu schreiben, damit die bestehenden Daten für die Aktivierung der Rüstungsgüter genutzt werden können.

### **3.1.4 Auswirkungen auf den Bundeshaushalt insgesamt**

#### *Finanzierungsrechnung und Bruttoschulden*

Neben den oben aufgeführten Kosten der Umsetzung und der zusätzlich wiederkehrenden Betriebskosten ergeben sich auch bei den Zinsausgaben Auswirkungen aus der Anpassung des Rechnungsmodells: Die gemäss IPSAS 29 vorgesehene konstante Verzinsung der Schuldinstrumente führt zu einer Glättung der Zinsausgaben in der Finanzierungsrechnung. Über mehrere Rechnungsjahre betrachtet, ergeben sich jedoch keine Änderungen im kumulierten Ergebnis sämtlicher Saldi der Finanzierungsrechnung, weil sich die zugrunde liegenden Geldflüsse nicht ändern. Diese Glättung impliziert, dass die nach altem System vereinnahmten Agios in Zukunft in Form tieferer Zinsausgaben anfallen werden. Dadurch ergibt sich gegenüber der aktuellen Finanzplanung gemäss jetzigem System eine ausgabenseitige Entlastung, das heisst zusätzlicher finanzpolitischer Spielraum von kumuliert 2,4 Milliarden, verteilt auf die Restlaufzeit der betreffenden Anleihen (vgl. Ziff. 1.4.1).

Im Gegenzug erhöhen sich die Bruttoschulden um rund 2,4 Milliarden, weil die Anleihen nicht mehr zum Nominalwert, sondern zu fortgeführten Anschaffungs-

kosten bilanziert werden. Mit anderen Worten werden die früher vereinnahmten (Netto-)Agios neu in den Bruttoschulden enthalten sein.

Das Ausgleichskonto zur Schuldenbremse ist bei Inkraftsetzung der Änderung um 1,0 Milliarden zu reduzieren, damit der Bundeshaushalt nicht ein zweites Mal von den Agiozahlungen früherer Jahre profitiert (vgl. Ziff. 1.4.1).

### *Eigenkapital*

Die Bewertung zu fortgeführten Anschaffungskosten gemäss IPSAS 29 führt zu einer Aufwertung der Darlehen für landwirtschaftliche Investitions- und Betriebskredite um rund 2 Milliarden (vgl. Ziffer 1.2.1). Im gleichen Ausmass wird sich der Bilanzfehlbetrag reduzieren. Die Erhöhung der Bruttoschulden von rund 2,4 Milliarden durch die Bewertung der Anleihen zu fortgeführten Anschaffungskosten hat hingegen keinen Einfluss auf die Höhe des Eigenkapitals, weil die kumulierten Agios bereits heute als passive Rechnungsabgrenzung im Fremdkapital geführt werden.

### *Weitere Auswirkungen*

Die Ergänzung in Artikel 48 Absatz 4 E-FHG bewirkt, dass sich die bisherigen Beiträge für die Gremien der Rechnungslegung vom Eigenaufwand (Beratungsaufwand) in den Transferaufwand verschieben.

## **3.2 Auswirkungen auf Kantone und Gemeinden**

Die Kantone und Gemeinden kennen eigene Grundsätze zur Rechnungslegung (HRM2), die sich – wie das NRM – an den IPSAS orientieren. Sie lassen jedoch deutlich mehr Spielraum in der Ausgestaltung der Rechnungslegung zu als das NRM. Unter anderem orientieren sich die Kantone und Gemeinden bei der weiteren Anpassung ihres Rechnungsmodells jeweils auch an der Entwicklung beim Bund. Allerdings gilt es zu berücksichtigen, dass sich der Bund bei der finanzpolitischen Steuerung an der Finanzierungssicht (Cash-Sicht) ausrichtet, während dem sich die Kantone und Gemeinden auf die Erfolgssicht (Accrual-Sicht) abstützen. Hinzu kommt, dass das HRM2 – bedingt durch den grossen Spielraum – sehr unterschiedlich in den Kantonen und Gemeinden angewendet wird. Während Kantone wie Zürich, Bern oder Genf eine ähnliche Orientierung an IPSAS wie der Bund kennen, gilt das für andere Kantone nicht in jedem Fall. Es ist deshalb nicht davon auszugehen, dass die Vorlage unmittelbare Auswirkungen auf die Kantone und Gemeinden hat.

## **3.3 Weitere Auswirkungen**

Die Vorlage hat keine weiteren direkten Auswirkungen auf die Wirtschaft, Gesellschaft oder die Umwelt.

## **4 Verhältnis zur Legislaturplanung**

Die Vorlage ist weder in der Botschaft vom 25. Januar 2012<sup>49</sup> zur Legislaturplanung 2011–2015 noch im Bundesbeschluss vom 15. Juni 2012<sup>50</sup> über die Legislaturplanung 2011–2015 angekündigt. Sie verbessert jedoch die Rahmenbedingungen der Rechnungslegung und unterstützt die zweckmässige Anwendung dieses Erlasses.

## **5 Rechtliche Aspekte**

### **5.1 Verfassungs- und Gesetzmässigkeit**

Die beantragte Änderung des Finanzhaushaltgesetzes stützt sich wie dieses selbst auf die Artikel 126 und 173 Absatz 2 BV.

### **5.2 Vereinbarkeit mit internationalen Verpflichtungen der Schweiz**

Mit dem Inkrafttreten des Statistikabkommens der Schweiz mit der EU im Rahmen der Bilateralen Verträge II per 1. Januar 2007 hat sich die Schweiz verpflichtet, Daten zu den Staatsfinanzen nach den Normen des ESVG95 zu erstellen. Diese finanzstatistische Richtlinie wurde in der Zwischenzeit im Rahmen des ESVG2010 gleichzeitig mit dem kurz vor Veröffentlichung stehenden Referenzwerk des IWF (dem GFSM2012) überarbeitet, um im Einklang mit den IPSAS zu stehen. Die Mitgliedsländer des Europäischen Statistischen Systems (ESS), zu denen neben den EU-Ländern auch die Schweiz und die übrigen EFTA-Länder gehören, sind übereingekommen, diese neuen Normen im Jahr 2014 einzuführen. Dies umfasst auch die Aktivierung von Rüstungsgütern, militärischen Vorräten und Anzahlungen.

Im Bereich des Haushalt- und Kreditrechts des Bundes besteht keine Verpflichtung zur Einhaltung bestimmter Rahmenbedingungen auf internationaler oder europarechtlicher Ebene. Hingegen empfiehlt sich aus Gründen der Vergleichbarkeit die Anlehnung an internationale Standards der Rechnungslegung, insbesondere an den IPSAS.

### **5.3 Erlassform**

Die Vorlage umfasst grundlegende Bestimmungen rechtssetzender Natur über die Organisation und das Verfahren der Bundesbehörden (Art. 164 Abs. 1 Bst. g BV). Solche Bestimmungen sind in der Form des Bundesgesetzes zu erlassen.

<sup>49</sup> BBl 2012 481

<sup>50</sup> BBl 2012 7155

## **5.4 Unterstellung unter die Ausgabenbremse**

Artikel 48 Absatz 4 FHG wird neu um eine Subventionsbestimmung ergänzt. Danach kann der Bund Beiträge an Gremien der Rechnungslegung entrichten. Es ist jedoch nicht davon auszugehen, dass dadurch einmalige Ausgaben von mehr als 20 Millionen oder neue wiederkehrende Ausgaben von mehr als 2 Millionen ausgelöst werden. Zurzeit betragen die Beiträge gesamthaft 90 000 Franken pro Jahr. Das Finanzhaushaltgesetz ist daher der Ausgabenbremse nach Artikel 159 Absatz 3 BV nicht zu unterstellen.

## **5.5 Delegation von Rechtsetzungsbefugnissen**

In Artikel 60c Absatz 6 FHG werden dem Bundesrat im Zusammenhang mit der Datenbearbeitung durch die SKB Rechtsetzungsbefugnisse delegiert. Dies dient der flexibleren Anpassung der Datenbearbeitungsgrundlagen an Entwicklungen in der Geschäftstätigkeit der SKB. Damit kann vermieden werden, dass bei solchen Entwicklungen das Gesetz angepasst werden muss.

## **Konsolidierungskreis (Stand: Dezember 2013)**

- Stammhaus Bund;
- Sonderrechnungen;
  - Bereich der Eidg. Technischen Hochschulen
  - Eidg. Alkoholverwaltung (EAV; bis 31.12.2014)
  - Fonds für die Eisenbahngrossprojekte (FinöV-Fonds)
  - Infrastrukturfonds für den Agglomerationsverkehr und das Nationalstrassennetz
- Verwaltungseinheiten der dezentralen Bundesverwaltung mit eigener Rechnung;
  - Eidg. Finanzmarktaufsicht (FINMA)
  - Eidg. Hochschulinstitut für Berufsbildung (EHB)
  - Eidg. Institut für Geistiges Eigentum (IGE)
  - Eidg. Institut für Metrologie (METAS)
  - Eidg. Nuklear-Sicherheitsinspektorat (ENSI)
  - Eidg. Revisionsaufsichtsbehörde (RAB)
  - Pro Helvetia
  - Schweiz. Exportrisikoversicherung (SERV)
  - Schweiz. Gesellschaft für Hotelkredit
  - Schweiz. Nationalmuseum (SNM)
  - Swiss Investment Fund for Emerging Markets (SIFEM AG)
  - Swissmedic

## Geldflussrechnung direkte Methode

| Mio. CHF  | Rechnung<br>2011 | Rechnung<br>2012 | Differenz zu R2011<br>absolut | Ziffer<br>% Anhang |
|---|------------------|------------------|-------------------------------|--------------------|
| <b>Total Geldfluss</b>  | <b>- 471</b>     | <b>3 767</b>     | <b>4 238</b>                  | <b>113</b>         |
| <b>Geldfluss aus operativer Tätigkeit</b>                                       | <b>3 100</b>     | <b>4 470</b>     | <b>1 370</b>                  | <b>31</b>          |
| Fiskaleinnahmen   | 58 996           | 58 788           | - 208                         | 0 1-6              |
| Regalien und Konzessionen   | 1 410            | 938              | - 472                         | - 50 7             |
| Finanzeinnahmen   | 1 601            | 1 328            | - 273                         | - 21 18/19         |
| Übrige laufende Einnahmen   | 1 645            | 1 721            | 76                            | 4 8                |
| Rückzahlung Investitionsbeiträge  | 0                | 0                | 0                             | n.a.               |
| Eigenausgaben   | -9 790           | -9 940           | - 150                         | 210/11/12          |
| Laufende Transferausgaben   | -42 494          | -42 882          | - 388                         | 1                  |
| Finanzausgaben  | -2 605           | -1 906           | 699                           | - 37 20/21         |
| Investitionsbeiträge  | -4 160           | -4 101           | 59                            | - 1 17             |
| Investitionsausgaben Vorräte  | - 109            | - 106            | 3                             | - 3                |
| Ausserordentliche Einnahmen   | 0                | 738              | 738                           | 100 22             |
| Ausserordentliche Ausgaben  | -1 148           | 0                | 1 148                         | n.a.               |
| Zu- / Abnahme von Forderungen (ohne Wertberichtigungen)                         | 627              | - 234            | - 861                         | 368 31             |
| Zu- / Abnahme von laufenden Verbindlichkeiten                                   | 127              | 944              | 817                           | 87 40              |
| Zu- / Abnahme Passive Rechnungsabgrenzung Verrechnungssteuer                    | -1 534           | - 439            | 1 095                         | - 249 41           |
| Zu- / Abnahme Verpflichtung gegenüber Sonderrechnungen                          | 534              | - 379            | - 913                         | 241 45             |
| <b>Geldfluss aus Investitionstätigkeit</b>                                      | <b>-3 659</b>    | <b>-1 733</b>    | <b>1 926</b>                  | <b>- 111</b>       |
| Investitionsausgaben Sach- und immaterielle Anlagen                             | -2 318           | -2 304           | 14                            | - 1                |
| Investitionseinnahmen Sach- und immaterielle Anlagen                            | 45               | 50               | 5                             | 10                 |
| Investitionsausgaben Darlehen und Beteiligungen Verwaltungsvermögen             | - 964            | - 500            | 464                           | - 93               |
| Investitionseinnahmen Darlehen und Beteiligungen Verwaltungsvermögen            | 535              | 172              | - 363                         | - 211              |
| Ausserordentliche Investitionsausgaben  | - 850            | 0                | 850                           | n.a.               |
| Ausserordentliche Investitionseinnahmen   | 290              | 0                | - 290                         | n.a. 22            |
| Abgrenzung Investitionsausgaben   | 110              | 4                | - 106                         | -2 650             |
| Zu- / Abnahme kurzfristig Finanzanlagen (ohne Positive Wiederbeschaffungswerte) | -1 400           | 403              | 1 803                         | 447 27             |
| Zu- / Abnahme langfristige Finanzanlagen  | 893              | 442              | - 451                         | - 102 27           |
| <b>Geldfluss aus Finanzierungstätigkeit</b>                                     | <b>88</b>        | <b>1 030</b>     | <b>942</b>                    | <b>91</b>          |
| <b>Geldwirksame(r) Schuldenabbau (-) / Neuverschuldung (+)</b>                  | <b>36</b>        | <b>1 002</b>     | <b>966</b>                    | <b>96</b>          |
| Zu- / Abnahme kurzfristige Finanzverbindlichkeiten                              | 1 269            | 2 102            | 833                           | 40 36              |
| Abzgl. Zu- / Abnahme Negative Wiederbeschaffungswerte                           | 208              | 169              | - 39                          | - 23 36            |
| Zu- / Abnahme langfristige Finanzverbindlichkeiten                              | -1 441           | -1 156           | 285                           | - 25 36            |
| Abzgl. Zu- / Abnahme Leasingschuld / von Dritten mitfinanzierte Investitionen   | 0                | - 113            | - 113                         | 100 36             |
| <b>Übriger Geldfluss aus Finanzierungstätigkeit</b>                             | <b>52</b>        | <b>28</b>        | <b>- 24</b>                   | <b>- 86</b>        |
| Zu- / Abnahme Flüssige Mittel der Spezialfonds im EK & FK                       | 52               | 28               | - 24                          | - 86 9/38          |

## Nachweis Fonds «Geld»

| Mio. CHF   | Rechnung<br>2011 | Rechnung<br>2012 | Differenz zu R2011<br>absolut | Ziffer<br>% Anhang |
|--|------------------|------------------|-------------------------------|--------------------|
| <b>Stand Flüssige Mittel und kurzfristige Geldanlagen per 01.01.</b> | <b>6 015</b>     | <b>5 544</b>     | <b>- 471</b>                  | <b>- 8</b>         |
| Zunahme (+) / Abnahme (-)  | - 471            | 3 767            | 4 238                         | 113                |
| <b>Stand Flüssige Mittel und kurzfristige Geldanlagen per 31.12.</b> | <b>5 544</b>     | <b>9 311</b>     | <b>3 767</b>                  | <b>40</b>          |

## Nachweis Veränderung Bruttoschulden

| Mio. CHF   | Rechnung<br>2011 | Rechnung<br>2012 | Differenz zu R2011<br>absolut | Ziffer<br>% Anhang |
|--|------------------|------------------|-------------------------------|--------------------|
| <b>Stand Bruttoschulden Bund per 01.01.</b>                                      | <b>-110 561</b>  | <b>-110 516</b>  | <b>45</b>                     | <b>0</b>           |
| <b>Geldwirksame(r) Schuldenabbau (+) / Neuverschuldung (-)</b>                   | <b>- 36</b>      | <b>-1 002</b>    | <b>- 966</b>                  | <b>96</b>          |
| Geldfluss aus operativer Tätigkeit   | 3 100            | 4 470            | 1 370                         | 31                 |
| Geldfluss aus Investitionstätigkeit  | -3 659           | -1 733           | 1 926                         | - 111              |
| Übriger Geldfluss aus Finanzierungstätigkeit                                     | 52               | 28               | - 24                          | - 86               |
| Zunahme (-) / Abnahme (+) Flüssige Mittel und kfr. Geldanlagen                   | 471              | -3 767           | -4 238                        | 113                |
| <b>Nicht geldwirksame(r) Schuldenabbau (+) / Neuverschuldung (-)</b>             | <b>82</b>        | <b>- 888</b>     | <b>- 970</b>                  | <b>109</b>         |
| Zunahme (-) / Abnahme (+) Laufende Verbindlichkeiten                             | - 127            | - 944            | - 817                         | 87                 |
| Zunahme (-) / Abnahme (+) Leasingschuld / von Dritten mitfinanzierte Investition | 0                | - 113            | - 113                         | 100                |
| Zunahme (-) / Abnahme (+) negative Wiederbeschaffungswerte                       | 209              | 169              | - 40                          | - 24               |
| <b>Stand Bruttoschulden Bund per 31.12.</b>                                      | <b>-110 516</b>  | <b>-112 406</b>  | <b>-1 890</b>                 | <b>2</b>           |

### *Aufbau der GFR*

Die GFR zeigt als zeitraumbezogene Rechnung anhand der Zu- und -abflüsse der Geldmittel die Ursachen der Veränderung zum Fonds «Geld». Dazu zählen Bargeldbestände und Sichtguthaben sowie geldnahe Mittel. Zur Ermittlung der Geldflüsse wird auf die Einnahmen und Ausgaben gemäss Finanzierungsrechnung abgestützt und anschliessend um jene Positionen korrigiert, welche nicht zum Fonds «Geld» zählen (Forderungen, Verbindlichkeiten, Passive Rechnungsabgrenzung Verrechnungssteuer). Die GFR stellt je gesondert den Fluss der Geldmittel aus der operativen Tätigkeit, der Investitionstätigkeit und der Finanzierungstätigkeit dar. Die Finanzierungstätigkeit ist zusätzlich unterteilt in jene Geldflüsse, die sich unmittelbar auf den Schuldenstand Bund auswirken und solche Finanzierungsvorgänge, welche den Schuldenstand nicht tangieren (Zu-/Abflüsse aus Spezialfonds).

### *Verhältnis der GFR zu den Bruttoschulden*

Die Bruttoschulden werden durch die Geldflüsse aus der operativen Tätigkeit und der Investitionstätigkeit beeinflusst. Überschüsse führen in der Regel zu einem Schuldenabbau, umgekehrt Nettoabflüsse zur Aufnahme neuer Schulden. In den Bruttoschulden sind jedoch zusätzlich auch Positionen enthalten, welche ‚nur‘ buchmässig erfasst werden und nicht unmittelbar durch Geldflüsse beeinflusst sind (Laufende Verbindlichkeiten, Negative Wiederbeschaffungswerte, Leasingschulden etc.). Aus der GFR lässt sich daher nur jene Veränderung der Schulden nachweisen, welche geldwirksam erfolgt.

### *Nachweis der Veränderung der Bruttoschulden*

Beispiel: Die Erhöhung der Bruttoschulden per Ende 2012 um 1,9 Milliarden lässt sich wie folgt begründen (vgl. oben stehende Tabelle):

- Die geldwirksame Neuverschuldung beträgt 1,0 Milliarden. Aus der operativen Tätigkeit (4,5 Mrd.) und der Investitionstätigkeit (- 1,7 Mrd.) resultiert zwar netto ein Geldzufluss von 2,7 Milliarden. Der Bestand an flüssigen Mitteln musste jedoch zusätzlich um 3,7 Milliarden aufgestockt werden, da im 1. Quartal 2013 eine Anleihe in der Höhe von 6,9 Milliarden zur Rückzahlung fällig war.
- Andererseits hat der Schuldenbestand durch nicht (unmittelbar) geldwirksame Transaktionen netto um 888 Millionen zugenommen. Allein die laufenden Verbindlichkeiten sind um 944 Millionen angestiegen. Die buchmässige Erfassung der Verbindlichkeiten löst noch keinen unmittelbaren Geldfluss aus. Erst die Begleichung (Bezahlung) der Verbindlichkeiten schlägt sich in der GFR nieder.



## Segmentberichterstattung in der KRB

|   | Bundes-<br>verwaltung | Unternehmen<br>des Bundes | Sozialvers.<br>des Bundes | Konsolidierungs-<br>buchungen | Total KRB |
|---|-----------------------|---------------------------|---------------------------|-------------------------------|-----------|
| <b>Erfolgsrechnung</b>                  |                       |                           |                           |                               |           |
| Operativer Ertrag                       |                       |                           |                           |                               |           |
| Operativer Aufwand                      |                       |                           |                           |                               |           |
| - Personalaufwand                       |                       |                           |                           |                               |           |
| - Sachaufwand                           |                       |                           |                           |                               |           |
| - Abschreibungen                        |                       |                           |                           |                               |           |
| - ...                                   |                       |                           |                           |                               |           |
| <b>Operatives Ergebnis</b>              |                       |                           |                           |                               |           |
| Finanzertrag                            |                       |                           |                           |                               |           |
| Finanzaufwand                           |                       |                           |                           |                               |           |
| <b>Finanzergebnis</b>                   |                       |                           |                           |                               |           |
| <b>Jahresergebnis</b>                   |                       |                           |                           |                               |           |
| <b>Bilanz</b>                           |                       |                           |                           |                               |           |
| <b>Umlaufvermögen</b>                   |                       |                           |                           |                               |           |
| - Forderungen                           |                       |                           |                           |                               |           |
| - Vorräte                               |                       |                           |                           |                               |           |
| - ...                                   |                       |                           |                           |                               |           |
| <b>Anlagevermögen</b>                   |                       |                           |                           |                               |           |
| - Sachanlagen                           |                       |                           |                           |                               |           |
| - Immaterielle Anlagen                  |                       |                           |                           |                               |           |
| - Finanzanlagen                         |                       |                           |                           |                               |           |
| <b>Fremdkapital</b>                     |                       |                           |                           |                               |           |
| - Kurzfristige Verbindlichkeiten        |                       |                           |                           |                               |           |
| - Langfristige Verbindlichkeiten        |                       |                           |                           |                               |           |
| <b>Eigenkapital</b>                     |                       |                           |                           |                               |           |
| <b>Geldflussrechnung</b>                |                       |                           |                           |                               |           |
| Geldfluss aus operativer Tätigkeit      |                       |                           |                           |                               |           |
| Geldfluss aus Investitionstätigkeit     |                       |                           |                           |                               |           |
| Geldfluss aus Finanzierungstätigkeit    |                       |                           |                           |                               |           |
| <b>Total Geldfluss</b>                  |                       |                           |                           |                               |           |
| <b>Personal</b>                         |                       |                           |                           |                               |           |
| Personalaufwand                         |                       |                           |                           |                               |           |
| Anzahl Mitarbeitende in Vollzeitstellen |                       |                           |                           |                               |           |

## Bilanzierung Rüstungsgüter in ausgewählten Ländern

| Erfassung Sachanlagen                          | AUS | FRA | GB | KAN | NEU | SWE | USA |
|--|-----|-----|----|-----|-----|-----|-----|
| Waffensysteme                                  | X   | X   | X  | X   |     | X   | X   |
| Munition                                       |     | X   |    |     |     |     |     |
| Panzer/Kraftfahrzeuge                          | X   | X   | X  | X   |     |     | X   |
| Flugzeuge                                      | X   | X   | X  | X   |     | X   | X   |
| See-Flotte                                     | X   | X   | X  | X   |     | X   | X   |
| Maschinen                                      | X   | X   | X  | X   |     | X   | X   |
| Allgemeines Material<br>(z. B. Uniformen etc.) |     | X   |    |     |     | X   |     |
| Immobilien/Grundstücke                         |     | X   | X  | X   | X   | X   | X   |
| Übungsplätze                                   |     | X   | X  | X   |     |     |     |
| Mobiliar                                       | X   | X   | X  | X   | X   | X   | X   |
| Software/Computer Systeme                      |     | X   | X  | X   | X   | X   | X   |

| Erfassung Vorräte                              | AUS | FRA | GB | KAN | NEU | SWE | USA |
|--|-----|-----|----|-----|-----|-----|-----|
| Munition                                       | X   | X   | X  | X   | X   | X   | X   |
| Lebensmittel                                   | X   | X   | X  |     |     | X   | X   |
| Treibstoff                                     | X   | X   | X  | X   | X   | X   | X   |
| Medikamente                                    | X   | X   |    |     |     | X   |     |
| Maschinen                                      |     | X   | X  | X   |     | X   | X   |
| Allgemeines Material<br>(z. B. Uniformen etc.) | X   | X   | X  | X   | X   | X   |     |

### Legende

|     |                                |
|-----|--------------------------------|
| AUS | Australien                     |
| FRA | Frankreich                     |
| GB  | Grossbritannien                |
| KAN | Kanada                         |
| NEU | Neuseeland                     |
| SWE | Schweden                       |
| USA | Vereinigte Staaten von Amerika |

### Kommentar

Von den elf untersuchten Ländern führen drei noch ein kameralistisches System (Deutschland, Niederlande, Norwegen), weshalb keine Vermögenswerte bilanziert werden. Österreich hat auf Anfang 2013 seine Rechnungslegung von der Cash-Basis auf Accrual-Sicht umgestellt. Es ist geplant, die Rüstungsgüter und militärischen Vorräte in der Bilanz zu erfassen.

## Übersicht der Bilanzierung von Vorsorgeverpflichtungen in Bundesorganisationen

Die Darstellung zeigt, nach welchen Rechnungslegungsgrundsätzen die dezentralen Verwaltungseinheiten sowie die Bundesunternehmen die Vorsorgeverpflichtungen und übrigen Leistungen zu Gunsten von Mitarbeitenden in der jeweiligen Rechnung erfassen (Stand 2013).

| Organisation                                    | Rechnungslegungsstandard |      |                |        |              |                       |
|---|--------------------------|------|----------------|--------|--------------|-----------------------|
|   | IPSAS                    | IFRS | Swiss GAAP FER | andere | Bilanzierung | nur Ausweis im Anhang |
| <b>Zentrale Verwaltung</b> (Stammhaus Bund)     | X                        |      |                |        | nein         | X                     |
| <b>Dezentrale Verwaltungseinheiten</b>          |                          |      |                |        |              |                       |
| Eidg. Alkoholverwaltung (EAV)                   |                          |      |                | X      | nein         |                       |
| Eidg. Finanzmarktaufsicht (FINMA)               |                          | X    |                |        | ja           |                       |
| Eidg. Hochschulinstitut für Berufsbildung (EHB) |                          |      |                | X      | nein         |                       |
| Eidg. Institut für Geistiges Eigentum (IGE)     |                          | X    |                |        | ja           |                       |
| Eidg. Institut für Metrologie (METAS)           | X                        |      |                |        | ja           |                       |
| Eidg. Nuklearsicherheitsinspektorat (ENSI)      |                          | X    |                |        | ja           |                       |
| Eidg. Revisionsaufsichtsbehörde (RAB)           |                          |      |                | X      | nein         |                       |
| ETH-Bereich                                     | X                        |      |                |        | nein         | X                     |
| Pro Helvetia (PH)                               | X                        |      |                |        | ja           |                       |
| Schweiz. Exportrisikoversicherung (SERV)        |                          |      |                | X      | nein         |                       |
| Schweiz. Nationalmuseum (SNM)                   | X                        |      |                |        | nein         | X                     |
| Schweiz. Gesellschaft für Hotelkredit (SGH)     |                          |      | X              |        | nein         |                       |
| Schweiz. Heilmittelinstitut (Swissmedic)        |                          | X    |                |        | ja           |                       |
| <b>Bundesunternehmen</b>                        |                          |      |                |        |              |                       |
| Post  |                          | X    |                |        | ja           |                       |
| SBB   |                          |      | X              |        | nein         |                       |
| Swisscom  |                          | X    |                |        | ja           |                       |
| RUAG  |                          | X    |                |        | ja           |                       |
| Skyguide  |                          |      | X              |        | nein         | X                     |
| BLS Netz AG                                     |                          |      | X              |        | kein Pers.   |                       |
| SIFEM AG  |                          | X    |                |        | kein Pers.   |                       |

