

Andreas Bergmann, Urs Kälin

Das öffentliche Rechnungswesen im Umbruch

Materielle Harmonisierung durch Rechnungslegungsstandards notwendig

Es ist ein nur schwer verständliches Phänomen: In fast allen Ländern, so auch in der Schweiz, unterscheidet sich das öffentliche Rechnungswesen konzeptionell von seinem privaten Pendant. Das erstaunt umso mehr, wenn man sich vergegenwärtigt, dass auch das private Rechnungswesen durch Gesetze geregelt ist. Die öffentliche Hand misst bei sich selbst und bei privaten Unternehmen offenbar mit unterschiedlichen Ellen. Die technologische Entwicklung (Stichwort Standardbetriebssoftware) sowie New Public Management und der generelle Ruf nach Transparenz und Rechenschaft stellen diese historisch gewachsene Ordnung aber zunehmend in Frage. Der Artikel skizziert eine mögliche neue Struktur.

1. Gewachsene Strukturen

Traditionell führen viele öffentliche Haushalte, so auch bis zum heutigen Tag die Schweizerische Eidgenossenschaft, eine kameralistische Finanzrechnung. Es handelt sich dabei um eine Einnahmen- und Ausgabenrechnung, die zur Erfassung der Zahlungsströme der einzelnen Departemente und Ämter dient. Die Finanzrechnung ist vergleichbar mit einem Kassenbuch, auch wenn die Transaktionen heute selbstverständlich bargeldlos ablaufen. Das hat zur Folge, dass die Geschäftsfälle erst bei der Bezahlung, dann aber auf jeden Fall in vollem Umfange, erfasst werden. Eine zeitliche oder sachliche Abgrenzung findet ebensowenig statt wie eine Aktivierung oder Abschreibung. Der Bund korrigiert dies mit einer statistisch geführten Bilanz und Erfolgsrechnung. Diese Rech-

nungsbestandteile sind somit nicht Gegenstand einer doppelten Buchfüh-



Andreas Bergmann, Dr. oec. HSG, Professor für Betriebswirtschaftslehre, Leiter Institut für Verwaltungs-Management, Zürcher Hochschule Winterthur, Winterthur

runge. Sie sind auch politisch von sekundärer Bedeutung und führen auch immer wieder zu Irritationen, wenn sie naturgemäss etwas anderes zeigen als die Finanzrechnung.

Auf der kantonalen und der kommunalen Stufe wurde diese Problematik mit der Schaffung des *Harmonisierten Rechnungsmodells (HRM; oft auch NRM)* Ende der 70er und Anfang der 80er Jahre aufgearbeitet [1]. Das HRM hat die einzelnen Rechnungsbestandteile und Kontenpläne, nicht aber die Bewertungsansätze der verschiedenen Gemeinwesen harmonisiert. Man spricht deshalb auch von einer formellen Harmonisierung. Eine materielle Harmonisierung der Bewertung und damit eine Vergleichbarkeit zwischen verschiedenen Gemeinwesen hat das HRM dagegen nicht gebracht. Bereits innerhalb eines einzelnen Kantons, erst recht aber zwischen den Kantonen variieren die Bewertungen identischer Sachverhalte beträchtlich. Die rechtliche Verselbständigung von Verwaltungseinheiten hat mangels Konsolidierungsrichtlinien im HRM zu einer weiteren Vergrößerung der materiellen Differenzen geführt.

Die Laufende Rechnung, die Erträge und Aufwände ausweist, entspricht in der Struktur der privatwirtschaftlichen Erfolgsrechnung (vgl. *Abbildung 1*). Dass die Laufende Rechnung nicht bloss nach Sachgruppen, sondern auch nach Funktionen und Institutionen gegliedert werden kann, ist allerdings eine Eigenheit der öffentlichen Hand. Informationen zu Konzern- oder Produktbereichen sind in den Rechnungen privater Unternehmen als Segmentberichte im Anhang enthalten.

Die Bilanz entspricht in ihrer Funktion zwar der privatwirtschaftlichen Bilanz,

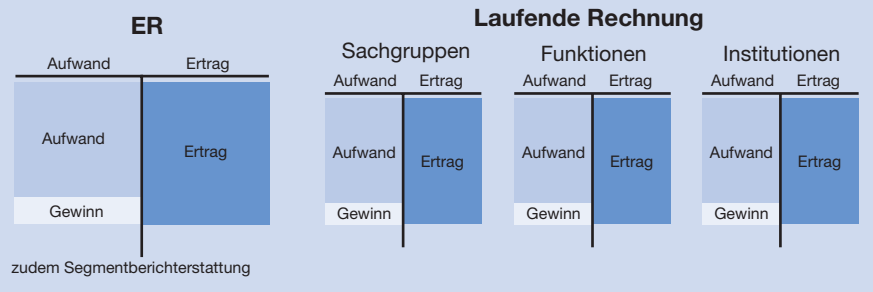
weist aber auf der Aktivseite eine ungewöhnliche Gliederung nach den kreditrechtlichen Begriffen des Finanz- und des Verwaltungsvermögens auf (vgl. *Abbildung 2*).

Die funktionale Gliederung kann als Vorläufer für eine Kosten-Leistungs-Rechnung betrachtet werden, stellt sie doch Leistungsgruppen dar. Eine Eigenheit der öffentlichen Hand ist auch die Investitionsrechnung. Auch wenn in privaten Unternehmen ein direktes Pendant fehlt, so führen doch die meisten Unternehmen einen Investitionsplan. In privaten Unternehmen werden die Investitionen ausserdem in der Geldflussrechnung als eigenständiger Bestandteil dargestellt. Die zweite Stufe der Investitionsrechnung nach HRM, die auch als Finanzierungsrechnung bezeichnet wird, hat eine relativ weitgehende Ähnlichkeit zur Geldflussrechnung privater Unternehmen (vgl. *Abbildungen 3 und 4*).

Im Rahmen des HRM bilden die Abschreibungen ein zentrales Bindeglied zwischen den einzelnen Teilrechnungen. Im Unterschied zur reinen Finanzrechnung wird also der Wertverzehr über mehrere Perioden verteilt. Allerdings erfolgen die Abschreibungen nicht betriebswirtschaftlich-linear, sondern auf dem Restwert. Sie haben also ein degressives Muster. Diese Abschreibungsmethode ist primär finanzpolitisch motiviert: Die vergleichsweise hohen Abschreibungsbeträge zu Beginn ermöglichen eine rasche Refinanzierung der getätigten Investitionen oder – je nach Lesart – die Finanzierung von Folgeprojekten. Ein Phänomen, das auch in privaten Unternehmen unter der Fachbezeichnung Lohmann-Ruchti-Effekt oder Kapazitätserweiterungseffekt bekannt ist. Dieser Effekt tritt zwar auch bei linearen Abschreibungen ein, aber natürlich wesentlich weniger schnell.

In den letzten zehn Jahren wurden zudem auf allen Ebenen des Staates, am stärksten aber auf kantonaler Ebene, Globalbudget und Globalrechnungen eingeführt. Dabei werden nur noch die Aufwand- und Ertragsaldi oder teilweise sogar nur noch der Aufwandüberschuss jeweils pro Leistung oder Leistungsgruppe ausgewiesen. Der Ver-

Abbildung 1
Vergleich Erfolgsrechnung (ER) und Laufende Rechnung



waltung werden detaillierte, leistungsorientierte Führungsgrössen bereitgestellt. Um diese Grössen zu ermitteln, führen viele Verwaltungseinheiten im Rahmen ihres Controllings Kosten-Leistungs-Rechnungen ein. Diese meist als Teilkostenrechnungen geführten

im Idealfall in einer Anlagebuchhaltung ermittelte Abschreibungen vorsieht. Dadurch ergeben sich Bewertungsunterschiede gegenüber der Rechnung nach HRM. Das erhöht einerseits den administrativen Aufwand und reduziert andererseits die Transparenz.

«Der wichtigste Ansatz zur materiellen Harmonisierung sind die International Public Sector Accounting Standards (IPSAS).»

Kosten-Leistungs-Rechnungen der öffentlichen Hand orientieren sich stark an den Betriebsbuchhaltungen privater Unternehmen. Sie basieren auf einer betriebswirtschaftlichen Betrachtungsweise, die unter anderem auch lineare,

Nur schon die Vielfalt unterschiedlicher Zahlen zu ähnlichen Sachverhalten kann die Aussagekraft zuweilen beeinträchtigen und führt zur Kritik vor allem seitens der Parlamente. Private Unternehmen sind zwar mit dieser Bewertungsproblematik auch konfrontiert, allerdings ist festzustellen, dass die Einführung einer Rechnungslegung nach True & Fair View (wahre und gerechte Darstellung) das Spannungsverhältnis zwischen Finanz- und Betriebsbuchhaltung deutlich entschärft hat. Die Finanzbuchhaltung hat sich in vielerlei Hinsicht eine «wirtschaftliche Betrachtungsweise» zu eigen gemacht, die sich materiell von der «betriebswirtschaftlichen Betrachtungsweise» der Betriebsbuchhaltung immer weniger unterscheidet.



Urs Kälin, *Dipl.-Ing. FH, Wissenschaftlicher Assistent, Institut für Verwaltungsmanagement, Zürcher Hochschule Winterthur, Winterthur*

Zusammenfassend muss heute festgestellt werden, dass selbst in der HRM-Welt der Kantone und Gemeinden durch das «Aufpfropfen» verschiedener Ansprüche finanzpolitischer, kre-

Abbildung 2
Vergleich Bilanz und Bestandesrechnung

Bilanz privat		Bestandesrechnung	
Aktiv	Passiv	Aktiv	Passiv
Umlaufvermögen	Fremdkapital	Finanzvermögen	Fremdkapital
Anlagevermögen	Eigenkapital	Verwaltungsvermögen	Spezialfinanzierung
	Gewinn		Eigenkapital
			Gewinn

Das gleichzeitige Auftreten mehrerer Anspruchsgruppen mit unterschiedlichen Ansprüchen ist indes keine Besonderheit der öffentlichen Hand. Auch das Rechnungswesen privater Unternehmen ist Diener mehrerer Herren, nämlich:

- die Finanzierungspartner

Das Rechnungswesen liefert wichtige Informationen für Aktionäre, Banken und andere Finanzierungspartner. Diesen geht es letztlich um die Beurteilung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit sowie der Kapitalnutzung.

ditrechtlicher und in jüngerer Zeit auch betriebswirtschaftlicher Natur ein System entstanden ist, dass nicht bloss für Milizpolitiker zunehmend unverständlich ist, sondern auch einen unbeantworteten Erklärungsbedarf gegenüber der privatwirtschaftlichen Sicht aufweist.

2. Ein System aus einem Guss

2.1 Ansprüche an das öffentliche Rechnungswesen

Das öffentliche Rechnungswesen muss primär drei Anspruchsgruppen gerecht werden. Es sind dies:

- die Finanzpolitik

Die Finanzpolitik verfolgt typischerweise – zumindest mittelfristig – das Ziel des Ausgleichs der «Rechnung». Je nach Körperschaft ist damit die Finanzrechnung oder die Laufende Rechnung gemeint. Letztlich geht es aber darum, dass der gesamte Wertverzehr des Staates, seien es Ausgaben oder Wertminderungen durch den Gebrauch und die laufenden Erträge finanziert werden können. Verschuldung sollte lediglich zum langfristigen Ausgleich zwischen verschiedenen Perioden innerhalb der Nutzungsdauer der beschafften Objekte dienen. Im Vordergrund stehen also die fiskalische Leistungsfähigkeit und die Kapitalnutzung.

- das Management der Verwaltung

Die Exekutive und die Verwaltung muss über Instrumente verfügen, die ihre Führungsaufgabe unterstützen.

Sie muss die Tätigkeit betriebswirtschaftlich planen und beurteilen können. Daneben ist auch die Delegation von Aufgaben, Kompetenz und Verantwortung mit geeigneten Instrumenten zu unterstützen.

- die demokratischen Autorisierungsgremien (Volk, Parlament)

Die Französische Revolution hat die heute vorherrschende Meinung hervorgebracht, dass staatliche Ausgaben einer demokratischen Autorisierung bedürfen. Dieses Legitimationsrecht ist vielfach verfassungsmässig den Parlamenten zugewiesen, allerdings mit direktdemokratischen Ausnahmen in der Gestalt des Kreditreferendums und der Gemeindeversammlung. Es ist sicherzustellen, dass diese demokratische Er rungenschaft nicht durch technokratische Hindernisse untergraben wird.

- das Management

Auch in privaten Unternehmen braucht das Management Systeme zur Unterstützung der Entscheidungsfindung und der Führung unterstellter Einheiten oder Personen.

- über dem Management stehende Entscheidungsgremien (Eigentümer, Verwaltungsrat)

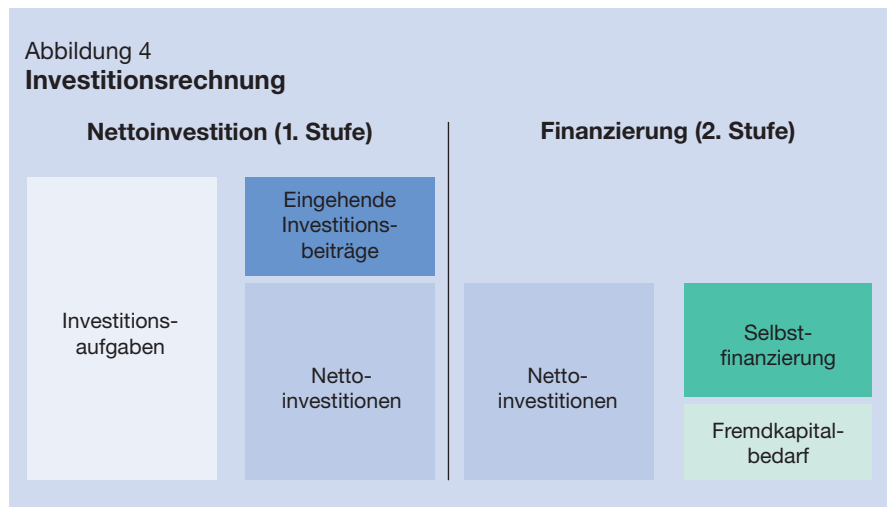
Entscheidungen von grösserer Tragweite, in der Unternehmenspraxis beispielsweise das Jahresbudget oder einzelne Investitionsvorhaben, liegen vielfach nicht in der Entscheidungskompetenz des Managements. Vielfach liegt die Kompetenz bei Gremien, welche die Eigentümer vertreten, wie z. B. dem Verwaltungsrat. Steht eine entsprechende Entscheidung an, ist sie vom Management an die zuständige Stelle weiter-

Abbildung 3
Geldflussrechnung

	Geldflussrechnung
Unternehmenstätigkeit	+ Einnahmen – Ausgaben = Cash-Flow
Investitionstätigkeit	– Investitionen + Desinvestitionen = Nettoinvestitionen
Finanzierungstätigkeit	+ Aussenfinanzierung – Definanzierung/Ausschüttung = Nettofinanzierung
Summe	= Veränderung Fonds Geld

zuleiten. Das Rechnungswesen muss solche Entscheidungsprozesse, sei es im Rahmen des Budgets oder bei grösseren Investitionen, dokumentieren und im Rahmen der Umsetzung überwachen.

Diese Zusammenstellung zeigt, dass das Rechnungswesen in privaten und öffentlichen Organisationen mit vergleichbaren Anspruchsgruppen und Ansprüchen konfrontiert ist. Selbstverständlich können sich die Ansprüche in ihrer Ausprägung, z. B. in der Höhe der geforderten Rendite, unterscheiden. Die Informationen sind aber ähnlicher Natur.



2.2 Skizze eines mit der Privatwirtschaft kompatiblen Systems des öffentlichen Rechnungswesens

Ausgehend von diesen Ansprüchen unterscheidet die Wissenschaft drei Grundelemente eines Rechnungswesens (vgl. Abbildung 5):

• *Finanzielles Rechnungswesen*

Das finanzielle Rechnungswesen ist auf die Informationsbedürfnisse der Finanzierungspartner ausgerichtet. In privaten Unternehmen sind dies primär die Kapitalgeber, in öffentlichen Gebietskörperschaften ist es, zusätzlich zu den Kapitalgebern, der Steuerzahler. Bei den untergeordneten Staatsebenen zählt auch die übergeordnete Ebene dazu, zumindest falls eine Aufsichts- und Gewährleistungsfunktion gegeben ist.

Das finanzielle Rechnungswesen setzt sich, darüber herrscht heute allgemein Konsens, aus folgenden Teilen zusammen:

- Bilanz;
- Erfolgsrechnung;
- Geldflussrechnung;
- Eigenkapitalnachweis;
- Anhang.

Damit sich die Finanzierungspartner ein Bild von der finanziellen Situation machen können, ist es indes nötig, dass das finanzielle Rechnungswesen nicht

nur formell einheitlichen Standards folgt, sondern auch materiell harmonisiert ist und eine True & Fair View vermittelt. Die materielle Harmonisierung setzt eine einheitliche Bewertung und die Konsolidierung beherrschter Einheiten voraus. Nur dann sind Vergleiche zwischen verschiedenen Körperschaften oder aussagekräftige Zielgrößen für Indikatoren möglich.

Der wichtigste Ansatz zur materiellen Harmonisierung sind die International Public Sector Accounting Standards (IPSAS). In einem KTI-Forschungsprojekt in Zusammenarbeit mit der Stadt Kloten, Ernst & Young, Comrating sowie weiteren Interessierten hat das Institut für Verwaltungs-Management der Zürcher Hochschule Winterthur deren Anwendung in der

IPSAS-Normen dar, erleichtert aber die Schnittstelle zu den kreditrechtlichen Entscheidungsmechanismen.

• *Betriebliches Rechnungswesen*

Das betriebliche Rechnungswesen ist dagegen primär auf die Bedürfnisse des Managements ausgerichtet und wird deshalb zutreffend auch als Management Accounting bezeichnet. Es liefert Entscheidungsgrundlagen und Führungsinstrumente. Es setzt sich typischerweise aus folgenden Teilen zusammen:

- Kostenstellenrechnung;
- Kostenträgerrechnung.

Die früher oft im gleichen Atemzug erwähnte Kostenartenrechnung hat mit

«Die materielle Harmonisierung ist eine notwendige Voraussetzung für Vergleiche zwischen den verschiedenen Gemeinwesen.»

HRM-Welt erstmals erprobt. Das Resultat bestätigt grundsätzlich die Anwendbarkeit, legt jedoch ein pragmatisches Vorgehen bei der Umstellung nahe. So ist es – zumindest in einer Übergangsphase – denkbar, dass die Bilanz weiterhin nach Verwaltungs- und Finanzvermögen gegliedert wird. Das stellt keinen Widerspruch zu den

der Einführung der True & Fair View tendenziell an Bedeutung verloren, da zeitliche und sachliche Abgrenzungen gemäss den geltenden Standards auch im finanziellen Rechnungswesen einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise zu folgen haben. Die Kostenstellen dienen primär als Führungsinstrumente, die Kostenträger als Entscheidungsgrund-

lage und Führungsinstrument zugleich. Eine wichtige Funktion der Kostenträgerrechnung ist die Preiskalkulation.

In der öffentlichen Hand dient das betriebliche Rechnungswesen ebenfalls primär dem Management, konkret der Exekutivbehörde und der Verwaltung. Es ist somit ein internes Instrument, das vom Prinzip der Öffentlichkeit grundsätzlich nicht betroffen ist. Inwieweit es tatsächlich ausgebaut wird, hängt primär von den Bedürfnissen des Managements ab. In kleineren Einheiten und in solchen mit einem homogenen Tätigkeitsbereich besteht, zu Recht, vielfach kein Bedürfnis nach einem ausgebauten, betrieblichen Rechnungswesen. Vereinfachte Verfahren, wie die kantonalzürcherische Leistungserfassung mit Aufwandausweis (LEA), genügen in vielen, aber nicht in allen Fällen.

Eine etwas besondere Situation stellt die Preiskalkulation in der öffentlichen Hand dar. Mehrheitlich müssen sich

die Preise nicht auf einem Markt bestätigen. Die gebührenpflichtigen Leistungsbezüger oder das Parlament, das ein Globalbudget zu bestätigen hat, haben typischerweise keine Alternative vorliegen. Dementsprechend ist es verständlich, dass eine Offenlegung und unabhängige Überprüfung solcher Preiskalkulationen gefordert wird.

• Kreditrechtliche Autorisierungssysteme

Von der Berichterstattung getrennt sind dagegen Budgetsysteme, die zur Steuerung und Bewilligung dienen, zu betrachten. In privaten Unternehmen hat die Autorisierung einerseits die jährliche Planerfolgsrechnung («Budget»), andererseits grössere Einzelvorhaben im Investitions- und Finanzierungsbereich zum Gegenstand. Die Einzelvorhaben sind oft in einer Plan-geldflussrechnung zusammengefasst.

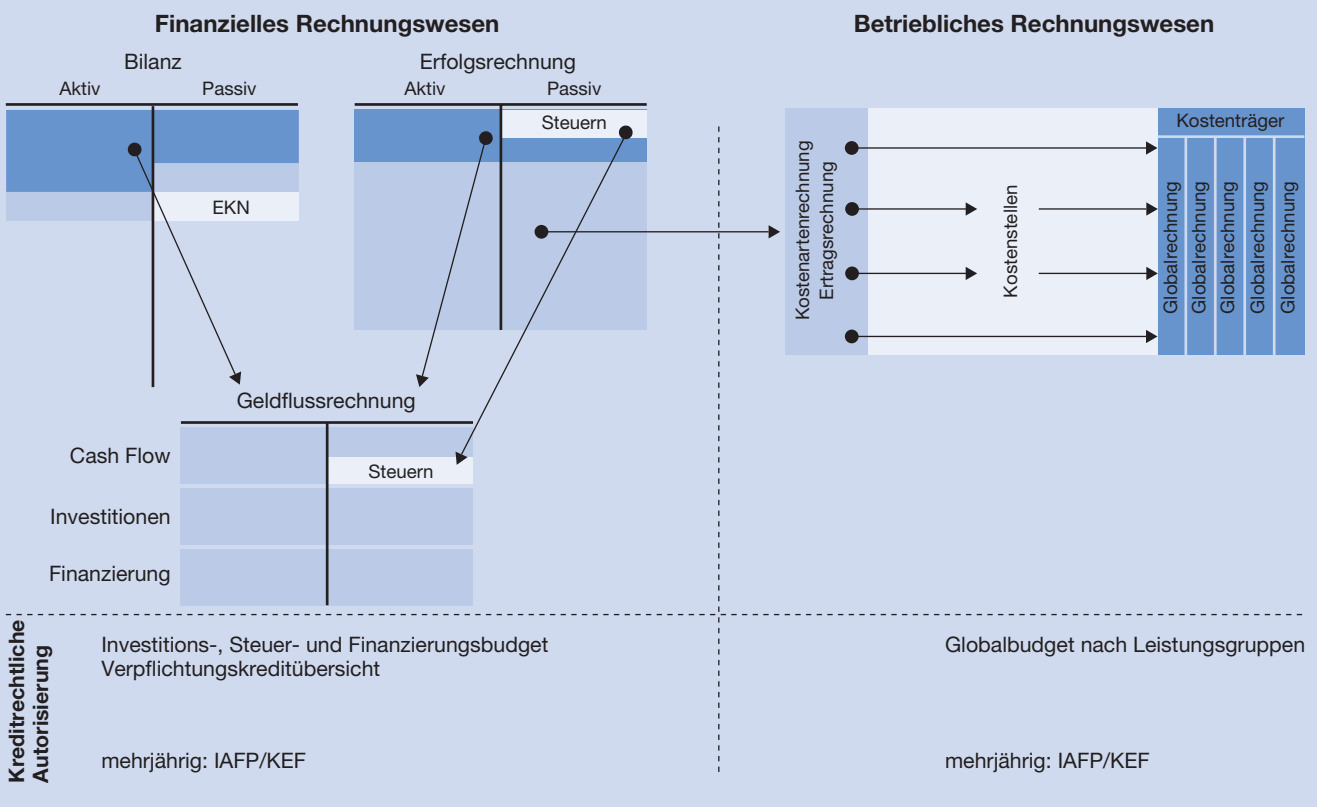
In der öffentlichen Hand haben sich in den letzten Jahren immer mehr nach

Leistungen gegliederte Budgets, genannt Globalbudgets, durchgesetzt. Die Globalbudgets weisen Aufwände und Erträge, teilweise aber auch nur den Ergebnissaldo, pro Leistung oder Leistungsgruppe aus. Sie sind ergänzt durch Informationen und Indikatoren zur Leistung und teilweise auch zur Wirkung der Leistung. Das Zahlenmaterial dieser Budgets basiert auf dem betrieblichen Rechnungswesen, handelt es sich doch systematisch betrachtet um Preise oder Leistungsentgelte.

Bei der Autorisierung von Einzelvorhaben stehen im öffentlichen Sektor traditionell Investitionen im Vordergrund. In diesem Zusammenhang wäre es wünschenswert, wenn die Verpflichtungskredite für solche Einzelvorhaben in einer Übersicht nachgeführt würden. Während bei Einzelvorhaben die Beschränkung auf Investitionen aus praktischen Gründen angezeigt ist, sollte die Übersicht nicht nur die Investitionen, sondern auch deren Finanzierung darstellen. Dies wird durch ein

Abbildung 5

Zusammenspiel finanzielles und betriebliches Rechnungswesen inkl. Autorisierung



Investitions-, Steuer- und Finanzierungsbudget, vergleichbar mit einer Plangeldflussrechnung, sichergestellt.

Selbstverständlich können die finanziellen und die betrieblichen Autorisierungsinstrumente auf unterschiedliche Zeithorizonte (jährlich, mehrjährig) ausgerichtet werden.


3. Fazit

Das skizzierte System orientiert sich stark am Harmonisierten Rechnungsmodell, das auf kantonaler und kommunaler Stufe gut eingeführt ist. Die Skizze stellt dar, wie das öffentliche Rechnungswesen mit relativ geringen Anpassungen an die privatwirtschaftlichen Standards und Usanzen adaptiert werden kann. Dadurch würde das

Verständnis breiteren Bevölkerungsteilen erleichtert.

Von zentraler Bedeutung ist die postulierte materielle Harmonisierung durch die Einführung von Rechnungslegungsnormen, deren Einhaltung ein True & Fair View sicherstellt. Die materielle Harmonisierung ist eine notwendige Voraussetzung für Vergleiche zwischen den verschiedenen Gemeinwesen. Diese sind nicht nur für Ratings von Interesse, sondern auch für die Aufsicht und die Führung.

In den vergangenen Jahren mussten viele, traditionsreiche Privatunternehmen die Erfahrung machen, dass stille Reserven eine trügerische Sicherheit vermitteln. Einerseits ist per Definition nie klar ersichtlich, ob und in welchem Ausmass sie (noch) vorhanden sind.

Andrerseits sind stille Reserven keine flüssigen Mittel und können deshalb im Krisenfall nur zur Verbesserung der Ergebnisse, nicht aber für konkrete Massnahmen eingesetzt werden. Wie die erstmalige Anwendung der IPSAS-Standards auf einen kommunalen Finanzhaushalt in der Schweiz zeigte, verfügt auch die öffentliche Hand über stille Reserven. In Zeiten sinkender Steuererträge und struktureller Veränderungen ist es von grosser Bedeutung, über den Stand dieses Polsters jederzeit Kenntnis zu haben. Sonst sind böse Überraschungen auch im öffentlichen Sektor nicht auszuschliessen. 

Anmerkung

- 1 Konferenz der Kantonalen Finanzdirektoren; Handbuch des Rechnungswesens der öffentlichen Haushalte, 1981.

RESUME

Révolution dans la comptabilité publique

Le phénomène est difficilement compréhensible: dans la quasi-totalité des pays, y compris la Suisse, le système comptable des pouvoirs publics (comptabilité publique) diffère foncièrement, dans sa conception, de la comptabilité de l'économie privée (comptabilité privée). Dans un grand nombre de pays, y compris en Suisse, du moins au niveau fédéral, la comptabilité consiste en un système caméraliste qui comprend essentiellement les comptes des recettes et des dépenses. Le bilan et le compte d'exploitation ont valeur de données statistiques et ne sont pas le résultat d'un système comptable clos. Même si, au niveau cantonal et communal, le modèle comptable harmonisé (MCH) représente un système de comptabilité en partie double, il ne correspond que partiellement au «state-of-the-art» actuel et diffère structurellement de son pendant privé.

Les auteurs du présent article examinent les revendications concernant la comptabilité publique. Ils esquissent un système qui doit jeter un pont entre la comptabilité publique et privée. Il en ressort que les groupes de revendications relatives à la comptabilité publique et privée sont identiques. Cette esquisse se caractérise par une séparation nette entre le droit au crédit et la gestion comptable, d'une part, entre la comptabilité analytique d'exploitation et la comptabilité financière, d'autre part. Elle montre aussi que des instruments qui ne sont utilisés de nos jours que dans les entreprises privées, comme la comptabilité des flux financiers, pourraient apporter une contribution précieuse à la gestion dans le secteur public. Au demeurant, on déplore aussi un manque d'harmonisation matérielle en matière de consolidation et d'évaluation. Cette harmonisation constitue en effet une base indispensable pour effectuer des comparaisons entre les communes et peut faciliter la prise de décision au niveau de la direction.

Pour faire face aux revendications hétérogènes, la science comptable distingue trois éléments fondamentaux: la comptabilité financière, la comptabilité d'exploitation et les systèmes d'autorisation relatifs au crédit. Pour satisfaire aux exigences des deux derniers éléments, on a développé au cours de ces 10 dernières années, à tous les niveaux de l'Etat mais plus particulièrement au plan cantonal, des budgets et des comptes globaux. Ceux-ci n'enregistrent plus que les soldes des recettes et des dépenses ou voire uniquement l'excédent des dépenses par prestation ou groupe de prestations. On présente à l'administration des grandeurs repères détaillées. Pour déterminer ces grandeurs, un grand nombre d'administrations utilisent pour leur controlling des comptes coûts-prestations. Ces comptes coûts-prestations des pouvoirs publics, gérés pour la plupart sous forme de comptes des coûts partiels, se rapprochent sensiblement des comptabilités analytiques d'exploitation des entreprises privées. Elles sont basées sur des considérations propres à l'économie d'entreprise qui prévoient des amortissements déterminés, dans le cas idéal, par une comptabilité des investissements. Il en résulte des évaluations qui diffèrent des comptes gérés selon le modèle MCH. Les charges administratives s'en trouvent augmentées, alors que la transparence s'en trouve diminuée. La grande diversité des chiffres présentés pour la même situation porte atteinte à leur crédibilité et provoque des critiques, surtout au sein des parlements.

L'autorisation de projets particuliers dans le secteur public suppose, traditionnellement et en premier lieu, le recours à des investissements. Il serait souhaitable que les crédits d'engagement destinés à de tels projets figurent dans un tableau récapitulatif. Alors que des raisons pratiques obligent à indiquer uniquement les investisse-

ments des projets particuliers, le tableau récapitulatif devrait quant à lui mentionner non seulement les investissements, mais aussi leur financement. Cela pourrait se faire par le biais d'un budget des investissements, des impôts et des financements comparable au compte des flux financiers planifiés.

En tant que troisième élément fondamental, la comptabilité financière comprend le bilan, le compte d'exploitation, le compte des flux financiers, l'établissement des fonds propres et l'annexe.

Afin que les bailleurs de fonds puissent se faire une idée de la situation financière, il est indispensable que la comptabilité financière se conforme non seulement à des standards uniformes sur le plan formel, mais aussi qu'elle soit harmonisée sur le plan matériel et garantisse une «True & Fair View» (présentation véridique et adéquate). Au cours des dernières années, un (trop) grand nombre d'entreprises traditionnelles ont fait l'amère expérience que les réserves latentes assuraient une sécurité trompeuse. D'une part, de telles réserves, par définition, ne permettent pas de savoir si et dans quelle mesure elles existent (encore). D'autre part, les réserves latentes ne constituent pas des liquidités et, de ce fait, ne peuvent être utilisées en cas de crise que pour améliorer les résultats et non pas servir à prendre des mesures concrètes. Comme l'a prouvé jadis l'application des standards IPSAS aux finances publiques communales en Suisse, les pouvoirs publics disposent eux aussi de réserves latentes. En période de récession des rentrées fiscales et de modifications structurelles, il est d'une grande importance de connaître en tout temps l'état de ces réserves, si l'on entend éviter de fâcheuses surprises dans le secteur public.

AB/UK/MA