

## Kriterien für ausserordentliche Buchungen

### Auslegung zur Fachempfehlung 04 Erfolgsrechnung

Das Schweizerische Rechnungslegungsgremium für den öffentlichen Sektor SRS-CSPCP hat nachfolgende zusätzliche Informationen zur Fachempfehlung 04 erarbeitet.

Version vom 3. Juni 2014

#### **Zu Ziffer 5 und 6 der Fachempfehlung 04**

- A Grundsätzlich gibt es im HRM2 zwei Arten von ausserordentlichen Transaktionen:
- finanzpolitisch motivierte Buchungen (wie zusätzliche Abschreibungen);
  - nicht finanzpolitisch motivierte Buchungen (wie Aufwände im Zusammenhang mit Naturkatastrophen).
- B Folgende hauptsächlich finanzpolitisch motivierten Buchungen gelten aufgrund der Kontierung als ausserordentlich:
- Zusätzliche Abschreibungen (Konto 383) sowie zusätzliche Auflösung von Investitionsbeiträgen (Konto 487);
  - Einlagen in das Eigenkapital (Konto 389) resp. Entnahmen aus dem Eigenkapital (Konto 489) für Rücklagen der Globalbudgetbereiche, Vorfinanzierungen des EK, Aufwertungs- und Neubewertungsreserven.
- Die nachfolgend aufgeführten Kriterien finden somit keine Anwendung.
- C Die weiteren Ausführungen dieser Auslegung betreffen lediglich die **nicht** finanzpolitisch motivierten Transaktionen.
- D Aufwand und Ertrag resp. Investitionsausgaben und Investitionseinnahmen gelten als ausserordentlich, wenn
- mit ihnen in keiner Art und Weise gerechnet werden konnte,
  - sie sich der Einflussnahme und Kontrolle entziehen,
  - sie nicht zum operativen Geschäft (Leistungserstellung) gehören und
  - der Betrag wesentlich ist.
- E Die Kriterien sind zwingend kumulativ einzuhalten. Ansonsten gilt der Sachverhalt nicht als ausserordentlich.
- F Der Betrag muss wesentlich sein, d.h. er ist für die Beurteilung der tatsächlichen Vermögens-, Finanz- und Ertragslage notwendig. Die Wesentlichkeit ist für jede rechnungslegende Einheit zu definieren und beizubehalten. Änderungen sind im Anhang offen zu legen.

- G Der Begriff ausserordentlich darf nicht verwechselt werden mit aussergewöhnlich. Es sind viele aussergewöhnliche Sachverhalte denkbar, die jedoch nicht als ausserordentlich verbucht werden dürfen (zum Beispiel die Ausfinanzierung einer Pensionskasse).
- H Der Begriff „ausserordentlich“ ist sehr eng auszulegen, weshalb es praktisch keine ausserordentlichen Buchungen geben sollte. Auf keinen Fall darf die ausserordentliche Stufe der Erfolgsrechnung für eine Manipulierung des ordentlichen Ergebnisses missbraucht werden.
- I Ausserordentliche Ereignisse sind im Anhang offen zu legen und zu erläutern.
- J Als ausserordentliche gelten zum Beispiel Aufwände und Erträge im Zusammenhang mit Naturkatastrophen (wie Lothar-Sturmschäden im 1999). Neben den Aufwänden für die Wiederherstellung gelten auch Erträge aus Spenden, zum Beispiel der Glückskette, als ausserordentlich.
- K Nicht als ausserordentlich gelten zum Beispiel:
- Steuererträge: Diese können aufgrund konjunktureller Faktoren oder im Falle von Erbschafts- und Schenkungssteuern durch Einzelereignisse starken Schwankungen unterworfen sein. Solche Schwankungen liegen jedoch in der Natur der Sache und gelten nicht als ausserordentlich;
  - Ausfinanzierung einer Pensionskasse: Dies sind de facto in der Vergangenheit zu wenig bezahlte Beiträge, die es nachzuholen gilt;
  - Massiv höhere Abgeltungen von Gesellschaften aus den Bereichen Energie, Banken usw.;
  - Gewinne resp. Verluste aus Privatisierungen (z.B. Verkauf des eigenen Elektrizitätswerks an die kantonale Elektrizitätsversorgung mit einem entsprechenden Gewinn). Diese werden im mehrstufigen Erfolgsausweis unter dem Ergebnis aus Finanzierung ausgewiesen und beeinflussen somit das Ergebnis aus betrieblicher Tätigkeit nicht;
  - Erlöse aus Heimfallrechten ;
  - Gewinne resp. Verluste aus dem Verkauf von Aktien und/oder Beteiligungen des Verwaltungsvermögens, die vorgängig ins Finanzvermögen übertragen wurden;
  - Realisierte Gewinne aus Verkäufen von Finanzvermögen (Konto 441 Realisierte Gewinne FV). Diese werden im mehrstufigen Erfolgsausweis ebenfalls im Ergebnis aus Finanzierung ausgewiesen.
  - Selbstverständlich gelten auch die Verbuchung von Rückstellungen oder Einlagen und Entnahmen in/aus Fonds und Spezialfinanzierungen grundsätzlich nicht als ausserordentlich.

Bei all diesen Beispielen werden nicht sämtliche Kriterien gemäss Buchstabe D eingehalten:  
Sie sind entweder voraussehbar und/oder beeinflussbar und/oder gehören zum operativen  
Geschäft.

- L Im Gegensatz zu HRM2 kennen die IPSAS den Begriff ausserordentlich nicht.

