

## Interne Verrechnungen

### Auslegung zur Fachempfehlung 03 Kontenrahmen und Funktionale Gliederung

Das Schweizerische Rechnungslegungsgremium für den öffentlichen Sektor SRS-CSPCP hat nachfolgende zusätzliche Informationen und Beispiele zur Fachempfehlung 03 erarbeitet

Version vom 13. Juni 2019

#### **Zu Ziffern 1 und 2 der Fachempfehlung 03**

- A Bei einer internen Verrechnung werden einer Verwaltungseinheit (Organisationseinheit) bzw. einer Funktion die internen Kosten belastet, welche von einer anderen Einheit desselben öffentlichen Gemeinwesens bereitgestellt werden. Gleichzeitig wird derselbe Betrag der Einheit, welche die Leistung erbringt als Ertrag verbucht.

Eine interne Verrechnung wird vorgenommen, wenn ein Aufwand (oder ein Ertrag) nicht von Beginn weg in der Einheit bzw. Funktion verbucht wird, welche die erbrachte Leistung ursprünglich verursacht.

Eine interne Verrechnung ist eine rein buchhalterische Transaktion. Sie hat keinen Einfluss auf die flüssigen Mittel; es gibt weder Einzahlungen noch Auszahlungen.

- B Interne Verrechnungen kommen vor, wenn die Aufwände, welche für die Erbringung einer dienststellenübergreifenden Leistung verursacht werden, zuerst zentral verbucht werden, bevor sie ganz oder teilweise intern an die Leistungsbezüger innerhalb des Gemeinwesens verrechnet werden müssen. Folgende Aufwandarten sind betroffen: Personalaufwand (Kontengruppe 30), Sach- und Betriebsaufwand (31), Abschreibungen des Verwaltungsvermögens (33) und der Finanzaufwand (34)<sup>1</sup>.

Interne Verrechnungen erlauben auch, die Gesamtkosten der Supportservices (Logistik im Bereich der Informatik, der Administration, der Finanzen, der Gebäude) unter den begünstigten Verwaltungseinheiten (Organisationseinheiten) zu verteilen. In diesem Fall wird nicht mehr eine spezifische Kontenart (30, 31, 33 oder 34) verteilt, sondern es werden die Vollkosten der angebotenen Dienstleistung d.h. der Gesamtaufwand (unter Abzug eventueller Einnahmen) verrechnet.

---

<sup>1</sup> Wird eine Rechnung von Beginn weg auf die verschiedenen betroffenen Einheiten und Funktionen verteilt, handelt es sich nicht um interne Verrechnungen. In diesem Fall wird nämlich der Betrag nicht zentral verbucht. Nehmen wir den Fall eines öffentlichen Gemeinwesens, das eine Rechnung für Büromaterial über CHF 10'000 erhält und 3 Zahlungen verbucht; eine über CHF 2'000, eine andere über CHF 5'000 und die letzte über CHF 3'000; dies als Belastung der 3 betroffenen Dienststellen (Funktionen) und in der Kontenart 3100 (im Gegensatz zur Kontenart 390x, welche bei einer internen Verrechnung verwendet würde).

Gewisse Erträge werden manchmal ebenfalls zentral erfasst und müssen danach ganz oder teilweise verrechnet werden. Es kann sich um folgende Ertragsarten handeln: Regalien und Konzessionen (41), Entgelte (42), verschiedene Erträge (43), Finanzertrag (44).

Durch interne Verrechnungen können auch kalkulatorische Aufwendungen und Erträge in die Gesamtkosten einbezogen werden. Dabei kann es sich um kalkulatorische Passivzinsen handeln, die beispielsweise auf dem selbstfinanzierten Anteil der Nettoinvestitionen berechnet werden. Es kann sich auch um kalkulatorische Passivzinsen handeln, die auf den Verpflichtungen des Gemeinwesens gegenüber Spezialfinanzierungen und Fonds im Eigen- oder Fremdkapital berechnet werden. Symmetrisch dazu kann es sich auch um kalkulatorische Aktivzinsen handeln, die auf den Vorschüssen des Gemeinwesens auf Spezialfinanzierungen und Fonds berechnet werden.

- C Die Steuererträge (40), die Einlagen in und Entnahmen aus Fonds und Spezialfinanzierungen (35 und 45), Transferaufwände und –erträge (36 und 46), die durchlaufenden Beiträge (37 und 47) sowie die ausserordentlichen Aufwände und Erträge (38 und 48) dürfen nicht intern verrechnet werden.
- D Der harmonisierte Kontenrahmen sieht die Kontengruppe 39 für die Erfassung der internen Aufwände und die Kontengruppe 49 für die Erfassung der internen Erträge vor. Innerhalb dieser Gruppen sieht der Kontenrahmen mehrere Untergruppen vor, um eine feinere Kategorisierung internen Verrechnungen zu ermöglichen. Die Liste findet sich im Anhang A des Handbuches HRM2.

Es ist unerlässlich diese Kontenarten –und keine anderen– für die Verbuchung der internen Verrechnungen zu verwenden. Auf diese Weise können diese eindeutig zugeteilt werden, und eine Doppelzählung der betroffenen Aufwände und Erträge wird vermieden. Aus diesem Grund wird ja in der mehrstufigen Erfolgsrechnung der Fachempfehlung 04 weder die Kontengruppe 39, noch die Kontengruppe 49 aufgeführt. Somit wird verhindert, dass die Betriebsaufwände und –erträge künstlich aufgebläht werden.

Da die gleichen Beträge gleichzeitig sowohl als Aufwand wie auch als Ertrag verbucht werden, ist, auf der Ebene des ganzen Gemeinwesens, das Total der Kontenart 39 genau gleich gross wie das Total der Kontenart 49. Die Tatsache, dass diese beiden Kontenarten nicht in der gestuften Erfolgsrechnung erscheinen, verfälscht deshalb das gesamte operative Ergebnis nicht.

Im Gegensatz dazu, ist der Betrag dieser beiden Kontenarten nicht identisch, wenn die Verwaltungseinheiten (Organisationseinheiten) und die Funktionen separat betrachtet werden. Die internen Verrechnungen beeinflussen deshalb das individuelle Resultat der betroffenen Verwaltungseinheiten (Organisationseinheiten) und der Funktionen. Dies ist auch deren Ziel.

- E Die internen Verrechnungen betreffen alle Transaktionen und Beziehungen zwischen den Verwaltungseinheiten (Organisationseinheiten) desselben öffentlichen Gemeinwesens, zum Beispiel desselben Kantons oder derselben Gemeinde. Sie betreffen ebenfalls die Transaktionen und Beziehungen mit den Spezialfinanzierungen (Eigenwirtschaftsbetrieben) oder mit Sonderrechnungen, welche Verwaltungseinheiten des betroffenen öffentlichen Gemeinwesens sind.
- F Im Gegensatz dazu dürfen Transaktionen des betroffenen öffentlichen Gemeinwesens mit juristisch unabhängigen Dritteinheiten (öffentliches Unternehmen, Einheit des Privatsektors oder anderer öffentlicher Haushalt) unter keinen Umständen in den Kontengruppen 39 und 49 verbucht werden. Es müssen die anderen Kontenarten des Kontenplans verwendet werden.
- G Interne Verrechnungen erlauben, die Kosten der öffentlichen Leistungen im Budget und in der Jahresrechnung genauer zu herauszustreichen.
- Dies ist typischerweise bei Spezialfinanzierungen der Fall, wo es wichtig ist zu wissen, ob die Kostendeckung angemessen ist, d.h. ob der Betrag des erhobenen kausalen Beitrags den Kosten der erbrachten Leistung entspricht. In den Gemeinden betrifft dies vor allem die Abfallwirtschaft, die Wasserversorgung sowie die Abwasserbeseitigung.
- Die Richtigkeit interner Verrechnungen ist zudem auch unerlässlich für die Verlässlichkeit und Vergleichbarkeit statistischer Auswertungen der Kantone und des Bundes, wie beispielsweise für den Gebührenindex.
- H Eine interne Verrechnung sollte allerdings nur erfasst werden, wenn der Betrag des durch eine eventuelle Verteilung betroffenen Aufwands oder Ertrags wesentlich ist. Mit anderen Worten, wenn bei Nichterfassung einer internen Verrechnung das Kostenbild einer Leistung verfälscht wird, muss eine interne Verrechnung vorgenommen werden.
- I Die internen Verrechnungen dürfen nur zur Verteilung von betrieblichen Aufwänden und Erträgen verwendet werden. Sie dürfen nicht zur Verteilung der Kosten von Verwaltungseinheiten (Organisationseinheiten) für selbst erbrachte Leistungen zur Schaffung oder Erstellung von Sach- und immateriellen Anlagen verwendet werden. Der Ertrag als Gegenstück aus solchen Kosten muss in der Sachgruppe 431 „Übertragung in die Investitionsrechnung“ verbucht werden.
- J Die internen Verrechnungen, Aufwände und Erträge, müssen in den betroffenen Verwaltungseinheiten (Organisationseinheiten) bzw. Funktionen budgetiert werden.

K Die IPSAS-Normen regeln die internen Verrechnungen als solche nicht. Aber sie schliessen sie auch nicht aus. Aus diesem Grund ist die Verwendung von internen Verrechnungen IPSAS-konform.

## Beispiele

### Beispiel 1 Verrechnung von Büromaterial, das zentral eingekauft wurde

Die allgemeine Verwaltung der Gemeinde A kauft Büromaterial für alle Dienststellen der Gemeindeverwaltung. In einem ersten Schritt wird der Aufwand von CHF 10'000 gesamthaft und zentral verbucht. Danach wird ein Teil des Aufwands den einzelnen Dienststellen, d.h. der Finanzverwaltung und dem Fremdenverkehrsbüro aufgrund eines Verteilschlüssels verrechnet.

#### Verbuchung

Der Kauf von Büromaterial durch die allgemeine Verwaltung wird im Aufwandkonto **3100, Funktion 022** zu CHF 10'000 verbucht. Aufgrund des Verteilschlüssels verbucht die Finanzverwaltung (**Funktion 021**) eine interne Verrechnung für einen Aufwand von CHF 5'000 im Konto **390x** und die allgemeine Verwaltung (**Funktion 022**) für einen Ertrag desselben Betrags im Konto **490x**. Das Fremdenverkehrsbüro (**Funktion 084**) verbucht eine interne Verrechnung für einen Aufwand von CHF 2'000 im Konto **390x** und die allgemeine Verwaltung (**Funktion 022**) für einen Ertrag desselben Betrags im Konto **490x**.

Vorgang	Verbuchung		
	Soll	Haben	Betrag
Kauf von Büromaterial durch die allgemeine Verwaltung	<b>022.3100</b> Büromaterial	<b>100X</b> Flüssige Mittel und kurzfristige Geldanlagen	10'000
Der Finanzverwaltung verrechnetes Büromaterial	<b>021.390x</b> Waren- und Materialbezüge	<b>022.490x</b> Waren- und Materialbezüge	5'000
Dem Fremdenverkehrsbüro verrechnetes Büromaterial	<b>084.390x</b> Waren- und Materialbezüge	<b>022.490x</b> Waren- und Materialbezüge	2'000

### Beispiel 2 Gebrauch der Turnhalle für die Sitzungen der Legislative der Gemeinde

Die Legislative der Gemeinde A tagt in der gemeindeeigenen Turnhalle. Die Benützungskosten werden der Legislative, pro rata nach den benützten Stunden, belastet.

#### Verbuchung

Die Gemeinde A verbucht einen Aufwand im Konto **392x** in der **Funktion 011** (Legislative); gleichzeitig verbucht sie einen Ertrag im Konto **492x** in der **Funktion 217** (Schulliegenschaften).

Vorgang	Verbuchung		
	Soll	Haben	Betrag
Gebrauch der Turnhalle durch die Legislative	011.392x Pacht, Mieten, Benützungskosten	217.492x Pacht, Mieten, Benützungskosten	600

### Beispiel 3    Bereitstellung von Trinkwasser für die Primarschule

Das Wasserwerk der Gemeinde A liefert der gemeindeeigenen Primarschule Trinkwasser zu einem jährlichen Betrag von CHF 5'000. Während des Jahres erhält das Wasserwerk Informatik- und administrativen Support von der Finanzverwaltung für die interne Wasserverrechnung und die Rechnungsstellung an die externen Benutzer. Ende Jahr werden die Kosten der Finanzverwaltung aufgrund des Volumens der Datentransfers und der Arbeitszeitblätter des Verwaltungspersonals verteilt.

#### Verbuchung

Das Wasserwerk der Gemeinde A verbucht eine interne Verrechnung für einen Ertrag von CHF 5'000 im Konto **490x** in der **Funktion 710** (Wasserversorgung); die Primarschule verbucht eine interne Verrechnung für einen Aufwand desselben Betrags im Konto **390x** in der **Funktion 212** (Primarstufe). Ende Jahr verbucht das Wasserwerk eine interne Verrechnung für einen Aufwand von CHF 500 im Konto **393x** für die Informatikdienstleistungen und von CHF 3'000 im Konto **391x** für die Leistungen des Verwaltungspersonals in der **Funktion 710**. Die Finanzverwaltung verbucht eine interne Verrechnung für einen Ertrag von CHF 500 im Konto **493x** für die Informatikdienstleistungen und von CHF 3'000 im Konto **491x** für die Leistungen des Verwaltungspersonals in der **Funktion 022** (Allgemeine Dienste, übrige)

Vorgang	Verbuchung		
	Soll	Haben	Betrag
Bereitstellung von Trinkwasser für die Primarschule	212.390x Material- und Warenbezüge	710.490x Material- und Warenbezüge	5'000
Kostenanteil Informatik	710.393x Betriebs- und Verwaltungskosten	022.493x Betriebs- und Verwaltungskosten	500
Kostenanteil Personal	710.391x Dienstleistungen	022.491x Dienstleistungen	3'000

Weiter stellt das Wasserwerk der Gemeinde A des Gemeindeverbandes für die Sekundarschule ebenfalls Trinkwasser bereit. Dieser Gemeindeverband ist eine Dritteinheit. Aus diesem Grund erstellt die Gemeinde A eine Rechnung und verbucht diesen Verkauf als Ertrag im **Konto 4240** (Benützungsgebühren und Dienstleistungen) in der **Funktion 710** (Wasserversorgung). Der Gemeindeverband seinerseits verbucht den Aufwand im **Konto 3120** (Ver- und Entsorgung Liegenschaften VV) in der **Funktion 213** (Sekundarstufe I).

**Beispiel 4 Abschreibung von Heizanlagen**

Mit der Heizanlage der Maturitätsschule des Kantons B wird ebenfalls die benachbarte Berufsschule geheizt. Beide Schulen hängen rechtlich vom Kanton B ab. Die Abschreibung dieser Anlage wird entsprechend der Gebäudefläche verteilt.

Verbuchung

Der Kanton B schreibt die Heizanlage der Maturitätsschule nach der Lebensdauer über das **Konto 3300** in der **Funktion 251** (Gymnasiale Maturitätsschulen) ab. Nachher wird der Abschreibungsanteil der Berufsschule als Aufwand im **Konto 395x** in der **Funktion 230** (Berufliche Grundbildung) und als Ertrag im **Konto 495x** in der **Funktion 251** intern verrechnet.

Vorgang	Verbuchung		
	Soll	Haben	Betrag
Ordentliche Abschreibung der Heizanlage	<b>251.3300</b> Planmässige Abschreibungen Sachanlagen	<b>1404</b> Hochbauten VV	75'000
Abschreibungsanteil der Berufsschule	<b>230.395x</b> Planmässige und ausserplanmässige Abschreibungen	<b>251.495x</b> Planmässige und ausserplanmässige Abschreibungen	30'000