



## Protokoll der interkantonalen Koordinationsgruppe HRM2

**Datum:** Dienstag, 29. September 2009

**Ort:** Amt für Gemeinden und Raumordnung (AGR), Nydegggasse 11-13, Bern

**Zeit:** 09.00 Uhr

**Anwesend:**

Heinz Montanari	ZH
Michel Walthert	BE
HansjörgENZler	TG
Renate Fricker	AG
Brigitte Ryser	GL
Nathalie Trachsel	VD
Eliane Hugi	SO
Brigitte Zbinden	FR

**Entschuldigt:** Urs Kundert, Thomas Steiner, Fabrice Weber, Sonja Ziehli (SRS)

### Traktanden:

1. Begrüssung / Protokoll
2. Anlagenbuchhaltung
3. Übergang / Gliederung
4. Kontoplan / Kontorahmen (Verabschiedung)
5. evtl. Konsolidierung (Verabschiedung)
6. Weiteres Vorgehen

## 1. Begrüssung / Protokoll

Heinz Montanari heisst die Mitglieder der Koordinationsgruppe zur Arbeitssitzung willkommen.

Das Protokoll der Sitzung vom 25. August 2009 wird genehmigt.

Die Vorstellung der Arbeiten anlässlich der Generalversammlung der Konferenz der kantonalen Aufsichtsstellen über die Gemeindefinanzen vom 17./18. September 2009 in Bellinzona gab zu keinen Fragen Anlass. Die Unterlagen werden auf der Internetseite der Konferenz publiziert.

## 2. Anlagenbuchhaltung

HansjörgENZler hat seit der letzten Sitzung einige Änderungen am Aufbau der Empfehlung vorgenommen. Der Anhang wurde verkürzt.

Was den Umgang mit Wertschwankungen anbelangt, bestehen Kontakte mit dem Kanton Basellandschaft. Leider stehen für die heutige Sitzung noch keine Informationen zur Verfügung.

*Anlagekategorien:* Für die Orts- und Regionalplanung und die übrigen immateriellen Anlagen wurde je eine separate Kategorie gebildet.

*Zusätzliche Abschreibungen:* Die Empfehlung wurde um ein zweites Buchungsbeispiel erweitert. Variante 1 geht von einer vorzeitigen vollständigen Abschreibung des Objekts aus. Bei Variante 2 wird die ursprüngliche Nutzungsdauer beibehalten, aber die jährliche Abschreibungsquote reduziert. Die Arbeitsgruppe gibt Variante 2 den Vorzug, da sie die Auswirkungen von zusätzlichen Abschreibungen sichtbar macht. Die Empfehlung enthält ausserdem den Hinweis, mit Anwendung der linearen Abschreibungsmethode sei auf zusätzliche Abschreibungen zu verzichten.

Neu wurde ein Muster eines Anlagespiegels eingefügt. Dieser sollte mindestens Informationen zu den Anschaffungs- bzw. Herstellkosten, kumulierten Abschreibungen (Abschreibungsmethode) und Anlagerestwerten (Buchwerten) enthalten.

*Anschlussgebühren:* Die Arbeitsgruppe empfiehlt grundsätzlich die Weiterführung der bisherigen Praxis nach HRM1, d.h. die Aktivierung der Nettoinvestitionen. Da Anschlussgebühren nicht einem bestimmten Leitungsstrang zugeordnet werden können, sind sie in der Anlagebuchhaltung immer auf dem ältesten Anlagerestwert abzutragen. Dies bedingt, dass die Investitionsausgaben brutto aktiviert werden.

*Neubewertung:* Das Handbuch sieht in Fachempfehlung 6 für das Finanzvermögen eine periodische Neubewertung vor. Offen ist die Frage der Verwendung der Aufwertungsreserve. Die Arbeitsgruppe wird entsprechende Beispiele sammeln und auswerten.

Man ist sich einig, dass die Neubewertungsreserve objektbezogen ist. Folglich ist für jedes Objekt ein separates Reservekonto zu führen. Bei einem Verkauf der Anlage ist auch die Reserve aufzulösen. Für Liegenschaften des Finanzvermögens wird eine periodische Neubewertung alle 3 bis 5 Jahre empfohlen. Zum Teil ist man der Ansicht, dass an sich auch bei den Liegenschaften eine jährliche Bewertung angesagt wäre. Aus Gründen des Aufwandes dürfte ein solcher Vorschlag aber auf Widerstand stossen.

Wertschriften sind jährlich neu zu bewerten. Wertschwankungen sind im Grundmodell erfolgswirksam zu verbuchen.

*Grundstücke:* Michel Walthert teilt mit, anlässlich einer Zusammenkunft mit Herrn Prof. Nils Soguel und Frau Sonja Ziehli vom Schweiz. Rechnungslegungsgremium (SRS) sei nochmals darauf hingewiesen worden, dass Grundstücke und Gebäude separat auszuweisen sind, insbesondere bei Neubauten. Der Vorschlag, bei überbauten Grundstücken auf eine Trennung zu verzichten und den gesamten Wert abzuschreiben, käme allenfalls nur für bestehende Objekte in Frage.

*Zuweisungstabelle:* Für die Nutzungsdauer der einzelnen Anlagekategorien wird eine feste Lebensdauer vorgegeben und nicht, wie im Handbuch, eine Zeitspanne festgelegt. Dabei wurde nicht in jedem Fall die kürzeste Nutzungsdauer berücksichtigt. Die Kantone sind frei, eigene

Anlagekategorien und Nutzungsdauern zu bestimmen. Weicht eine Gemeinde von der festgelegten Nutzungsdauer ab, ist dieser Umstand im Anhang zu erklären.

Heinz Montanari regt an, in Bezug auf die degressive Abschreibungsmethode eine Ergänzung vorzunehmen. Darin ist festzuhalten, dass die Beibehaltung der degressiven Abschreibung nicht einfach einer Weiterführung von HRM1 gleichkommt. Vielmehr ist auch bei der degressiven Methode die Nutzungsdauer des Objekts massgebend; entsprechend sind die Abschreibungssätze neu zu definieren.

Die Frage, ob in der Bilanz die Anlagen nur noch pro Kategorie aufgeführt werden, ist im Zusammenhang mit der Gliederung der Rechnung zu erörtern. Grundsätzlich ist man der Ansicht, dass sich mit dem Instrument der Anlagebuchhaltung eine detaillierte Aufführung der Investitionsobjekte in der Finanzbuchhaltung erübrigt.

Heinz Montanari informiert, dass die Bearbeitung der Gliederung der Rechnung ein wenig in Rückstand geraten ist. Zu klären ist unter anderem, welcher Ausweis auf welcher Stufe zu erfolgen hat. In diesem Punkt wäre eine Harmonisierung besonders wichtig. Fallen die Grundsatzentscheide zur Gliederung in jedem Kanton anders aus, ergeben sich für die EDV-Anbieter zusätzliche Anpassungsprobleme. Sinnvollerweise wird daher zuerst abgewartet, dass die gesetzlichen Grundlagen vorliegen, bevor mit dem Aufbau des Modells begonnen wird. Schliesslich sind auch die Erfahrungen aus den Projektgemeinden einzubeziehen.

### **3. Übergang / Gliederung der Rechnung**

Die Arbeitsgruppe 6 hat ihre Unterlagen zum Übergang aufgrund der Diskussionen in der Koordinationsgruppe überarbeitet.

*Neubewertung des Finanzvermögens:* Wertschriften sind nach Kurswerten (resp. Bankbewertung) zu bewerten. Für Liegenschaften gilt der effektive Verkehrswert (Marktwert). Ist dieser nicht bekannt, ist ein Berechnungsmodell anzuwenden. Empfohlen wird das Zürcher Modell ( $3 \times \text{Ertragswert} + 1 \times \text{Realwert}/4$ ) und als Mindeststandard das Berner Modell (Amtlicher Wert  $\times$  Faktor  $y =$  vom Kanton festzulegen). Die der Neubewertung zugrunde liegenden Verkehrswerte sollten durch Dritte (z.B. Rechnungsprüfungsorgane) ohne Aufwand überprüfbar sein.

Ergänzungsvorschlag von HansjörgENZler: Die Überprüfbarkeit der Verkehrswerte sollte ohne *übermässigen* Aufwand erfolgen können.

*Neubewertung des Verwaltungsvermögens:* Die Empfehlung folgt dem Mindeststandard von HRM2 und damit dem Verzicht auf eine Neubewertung. Auch eine freiwillige Neubewertung beim Übergang und wie auch eine Folgebewertung werden nicht empfohlen. Bestehendes Verwaltungsvermögen soll während einer zu bestimmenden Frist linear oder degressiv vollständig abgeschrieben werden. Diesbezüglich ist eine sog. Härtefallregelung vorzusehen für Investitionen, die kurz vor dem Übergang zu HRM2 getätigt wurden. Ausserdem enthält die Empfehlung einen Hinweis zur Abschreibung von überbauten Grundstücken (keine Trennung von Grundstück und Baute, gemeinsame Abschreibung) und unüberbauten Grundstücken.

*Neubeurteilung Rückstellungen und Rechnungsabgrenzungen:* Die Bereinigung der Rückstellungen sollte vor der Einführung von HRM2 erfolgen.

Eine einheitliche Umsetzung der Empfehlung in Bezug auf das Verwaltungsvermögen ist eher unwahrscheinlich. Einige Kanton werden sich, wie der Kanton Zürich, für eine Neubewertung entscheiden. Dies würde dem Grundsatz von True und Fair-View näher kommen. Heinz Montanari zeigt aber Verständnis dafür, dass aus Gründen des Aufwands auf eine Neubewertung verzichtet wird. Michel Walthert schlägt vor, die Empfehlung allenfalls mit einem Hinweis zu versehen, dass nebst dem Mindeststandard weitere Möglichkeiten offen stehen.

### *Gliederung der Rechnung*

Die Gliederung der Rechnung wird an der nächsten Sitzung eingehend thematisiert. Als empfehlenswertes Beispiel (Kurzfassung) wurde die Rechnung des Kantons Genf genannt. Michel Walthert wird dem Hinweis nachgehen.

HansjörgENZler bemerkt, eine Kurzfassung der Rechnung mit je einer A4-Seite für Bilanz, Erfolgs- und Investitionsrechnung sowie die Geldflussrechnung reiche für die politischen Entscheidungsträger nicht aus.

Bei der Kurzfassung werden viele Angaben in den Anhang verlagert. Die damit verbundene manuelle Erfassung der Daten birgt eine nicht zu unterschätzende Fehlerquelle. Bleibt zu prüfen, welcher Teil der Informationen automatisiert werden kann. Heinz Montanari hegt die Idee einer Segment-Berichterstattung der Funktionalen Gliederung. Für Michel Walthert ist es wichtig, Richtlinien zu erarbeiten, die eine ausreichende Information der Entscheidungsträger und Bürger/innen gewährleisten und eine gewisse Vergleichbarkeit erlauben.

Die Arbeitsgruppe wird der Koordinationsgruppe an der nächsten Sitzung einen Vorschlag unterbreiten.

### **4. Kontoplan/Kontorahmen, funktionale Gliederung (Verabschiedung)**

Der Entwurf des Kontenrahmens/-plans wurde am 31. Juli 2009 beim Schweiz. Rechnungslegungsgremium eingereicht. Anschliessend fand eine Besprechung zwischen Herrn Christian Meyer, SRS, und Vertretern der Arbeitsgruppe statt. Die meisten Änderungsvorschläge der Koordinationsgruppe fanden Zustimmung. Keine Übereinstimmung konnte beim Vorschlag, Grundstücke und Bauten gemeinsam zu bilanzieren, erreicht werden. Das SRS hält am Grundsatz einer getrennten Bilanzierung und dem Verzicht auf eine Abschreibung der Grundstücke fest.

Auf einen separaten Ausweis von Auslandskonten kann bei den Debitoren und Kreditoren verzichtet werden, nicht aber bei den Bankkonten. Auch in der Erfolgsrechnung entfällt die getrennte Führung von Konten für Lohnzahlungen ins Ausland. Für Ausbildungs- und Familienzulagen ist nur noch ein Konto vorzusehen.

Das Rechnungslegungsgremium ist mit der Anpassung des Handbuchs beschäftigt und wird diese dann voraussichtlich auf der Homepage veröffentlichen.

Renate Fricker weist darauf hin, dass zwischen dem Kontenplan „Bilanz“ und den Empfehlung der Arbeitsgruppe 2 zur Anlagenbuchhaltung gewisse Abweichungen bestehen, etwa im Hinblick auf die Verbuchung der Grundstücke, Alpen (getrennte Bilanzierung von Grundstücken und Gebäuden).

Eine Anpassung des Kontenrahmens an die Empfehlung zur Anlagenbuchhaltung erscheint nicht zweckmässig. Zum einen wurde der Kontenrahmen bereits vom SRS gutgeheissen, zum andern weicht die Empfehlung in Bezug auf den Ausweis und die Abschreibung der Grundstücke von der Fachempfehlung laut Handbuch ab. Folgt eine Gemeinde der Empfehlung und sieht die gemeinsame Bilanzierung von Grundstücken und Bauten vor, so ist dies im Anhang zu erklären.

Heinz Montanari dankt Renate Fricker und ihrer Arbeitsgruppe für die ausgezeichnete Arbeit. Besonderer Dank geht an Ruedi Meier, der den Kontenrahmen erstellt und auch die Änderungen eingefügt hat.

Die Koordinationsgruppe verabschiedet den Kontenrahmen und die funktionale Gliederung. Die deutschsprachige Version kann nach den letzten Korrekturen auf der Internetseite der Konferenz veröffentlicht werden (pdf-Format und Excel-Datei). Die französische Übersetzung muss aufgrund der Ergänzungen und Änderungen nochmals geprüft werden.

Heinz Montanari wird den Vorstand der Konferenz an seiner nächsten Sitzung orientieren. Die Kantone werden über ein e-Mail informiert.

## 5. Geldflussrechnung

Frau Eliane Hugi, Kanton Solothurn, und Herr Castiglioni, Gemeinde St-Imier, konnten für die Mitarbeit in der Arbeitsgruppe gewonnen werden. Laut Auskunft von Renate Fricker hat auch Herr Andreas Güller, Mitarbeiter einer Revisionsgesellschaft, seine Mitarbeit angeboten.

Die Arbeitsgruppe hat versucht, ein erstes Beispiel zu erarbeiten und die Konten zuzuordnen. Dabei ergaben sich keine grosse Differenzen. Die Schwierigkeit liegt darin, dass noch keine Jahresrechnungen nach HRM2 vorliegen. Alle Beispiele beruhen auf bisher auf „Umrechnungen“ von Rechnungen nach HRM1.

Bis zur Sitzung vom 22. Oktober 2009 sollten weitere Erkenntnisse vorliegen.

## 6. Konsolidierung

Heinz Montanari hat die Unterlagen zur Konsolidierung weiterbearbeitet. Die Frage „Konsolidierung Ja / Nein“ ist nicht zuletzt auch eine Frage von Aufwand und Nutzen.

Der Vorschlag sieht vor, dass die Empfehlung die fünf Fachempfehlungen des Handbuchs übernimmt und sie um drei weitere Punkte ergänzt.

Auf einen Einschub in der Fachempfehlung Nr. 4 . „Werden sie [die in den dritten Kreis fallenden Organisationen] nicht konsolidiert, so sind sie *zumindest* im Beteiligungs- oder Gewährleistungsspiegel im Anhang transparent darzustellen“, wird verzichtet. Durch die Ergänzung (Streichung) würde zwar die Gewichtung des Beteiligungsspiegels erhöht, aber gleichzeitig auch eine Fachempfehlung abgeändert, was zu vermeiden ist.

Die zusätzlichen Punkte betreffen die Berichterstattung über die Beteiligungen und die Vorlage zur Kenntnisnahme durch die Legislative. Weiter wird der Inhalt des Beteiligungsberichts festgelegt. Der letzte Punkt enthält die Definition einer Beteiligung.

Gerade die Unterscheidung zwischen Finanzanlage und Beteiligung ist nicht immer einfach. So stellt sich etwa die Frage, ob die Beteiligung am Aktienkapital einer Privatunternehmung als Finanzanlage zu betrachten ist, selbst wenn die Aktien in erster Linie im Hinblick auf ein politisches Mitspracherecht gehalten werden (z.B. Sicherung von Arbeitsplätzen, Einfluss auf die Raumplanung, usw.). Müssten solche Beteiligungen nicht eher dem Verwaltungsvermögen zugeordnet werden, auch wenn keine öffentliche Aufgabe im Hintergrund steht? Eine derartige Verlagerung hat indessen auch Auswirkungen auf die Finanzkennzahlen.

Heinz Montanari wird die Empfehlung aufgrund zusätzlicher Unterlagen (u.a. aus dem Kanton Aargau) überarbeiten und an der nächsten Sitzung nochmals traktandieren.

## 7. Weiteres Vorgehen / Termine

Themen der Sitzung vom 22. Oktober 2009:

- Anlagebuchhaltung - Wertberichtigung
- Übergang HRM1/HRM2, Gliederung der Rechnung
- Geldflussrechnung
- Spezialfinanzierungen / Vorfinanzierungen
- Rückstellungen
- Konsolidierung

Schluss der Sitzung : 12.00 Uhr

Fürs Protokoll:

Brigitte Zbinden