



Konferenz der kantonalen Aufsichtsstellen über die Gemeindefinanzen
Interkantonale Koordinationsgruppe HRM2

Übergang zu HRM2

Einführung HRM2 – Arbeitspapier zur Fachempfehlung Nr. 19

Stand: 28. November 2014

Version: 2.0

SRS-CSPCP

Schweizerisches Rechnungslegungsgremium für den öffentlichen Sektor

Änderungen der Fachempfehlungen (FE), Auslegungen zu den Fachempfehlungen oder FAQ des SRS, die in diesem Arbeitspapier nicht berücksichtigt sind:

Änderung	Thema	Datum
Handbuch HRM2	Allgemeine Aktualisierungen, redaktionelle Anpassungen	02.06.2017

Arbeitsgruppe 6

Mitglieder der Arbeitsgruppe

Michael Bertschi	BL
Renate Fricker	AG
Andreas Hrachowy	ZH
Hansjörg Enzler	TG
Thomas Steiner	SO
Annelies Tschanz	BE

Inhalt

1	FACHEMPFEHLUNG 19 – KLÄRUNGSBEDARF	3
2	NEUBEWERTUNG DES FINANZVERMÖGENS	3
2.1	Handbuch HRM2 der Konferenz der Kantonalen Finanzdirektoren	3
2.2	Erwägungen.....	3
2.3	Empfehlung der interkantonalen Koordinationsgruppe HRM2	4
3	NEUBEWERTUNGSRESERVE	4
3.1	Handbuch HRM2 der Konferenz der Kantonalen Finanzdirektoren	4
3.2	Auslegung SRS	4
3.3	Erwägungen.....	5
3.4	Empfehlung der interkantonalen Koordinationsgruppe HRM2	5
4	NEUBEWERTUNG DES VERWALTUNGSVERMÖGENS	5
4.1	Handbuch HRM2 der Konferenz der Kantonalen Finanzdirektoren	5
4.2	Erwägungen.....	5
4.3	Beispiele zur Abfederung von Nebeneffekten	6
4.3.1	Vermeidung von Investitionsstaus – Kanton SO	6
4.3.2	Hohe Abschreibungsbelastung aufgrund grosser Investitionen – Kanton TG	6
4.3.3	Ausgleich Abschreibungsaufwand mit degressiver Abschreibung des bisherigen Verwaltungsvermögens – Kanton BL.....	7
4.4	Empfehlung der interkantonalen Koordinationsgruppe HRM2	7
5	NEUBEURTEILUNG VON RÜCKSTELLUNGEN UND RECHNUNGSABGRENZUNGEN	7
5.1	Handbuch HRM2 der Konferenz der Kantonalen Finanzdirektoren	7
5.2	Erwägungen.....	7
5.3	Empfehlung der interkantonalen Koordinationsgruppe HRM2	8
6	NEUBEWERTUNGEN (RESTATEMENT) NACH DEM TRUE AND FAIR VIEW-ANSATZ / AUFWERTUNGSRESERVE	8
6.1	Handbuch HRM2 der Konferenz der Kantonalen Finanzdirektoren	8
6.2	Erwägungen.....	8
6.3	Aufwertungsreserve – Umsetzungsbeispiele.....	8
6.3.1	Kanton AG	8
6.3.2	Kanton ZH.....	9
6.4	Empfehlung der interkantonalen Koordinationsgruppe HRM2	10
7	BILANZANPASSUNGSBERICHT	10
8	ANHANG	11
8.1	Fachempfehlung Nr. 19: Vorgehen beim Übergang zum HRM2	11
8.2	Auslegung der Fachempfehlung Nr. 19: Vorgehen beim Übergang zum HRM2.....	14
8.3	Änderungsdokumentation.....	15

1 Fachempfehlung 19 – Klärungsbedarf

Aufgrund der Empfehlungen 19 zum HRM2 ergibt sich folgender Klärungsbedarf im Vorfeld der Einführung auf Stufe Gemeinde:

- a. Neubewertung des Finanzvermögens
- b. Neubewertungsreserve
- c. Neubewertung des Verwaltungsvermögens
- d. Neubeurteilung von Rückstellungen und Rechnungsabgrenzungen
- e. Neubewertungen (Restatement) nach dem True and Fair View-Ansatz / Aufwertungsreserve
- f. Dokumentation der Bilanzanpassungen

2 Neubewertung des Finanzvermögens

2.1 Handbuch HRM2 der Konferenz der Kantonalen Finanzdirektoren

Das Handbuch HRM2 der Finanzdirektorenkonferenz sieht in Fachempfehlung 19, Ziffer 1 als Mindeststandard vor, das Finanzvermögen auf Basis der Verkehrswerte neu zu bewerten. Diese Neubewertung bewirkt entweder eine Erhöhung oder eine Verminderung des Anlagevermögens. Entsprechend erhöht oder vermindert sich auf der Passivseite das Eigenkapital. Bewertungsfragen stellen eine nicht zu unterschätzende Herausforderung dar.

2.2 Erwägungen

Es gibt mehrere Möglichkeiten, um Anlagewerte des Finanzvermögens neu zu bewerten. Die Wertpapiere können nach den Kurswerten bzw. nach den Bewertungen der Banken bewertet werden. Die Bewertung der Liegenschaften im Finanzvermögen ist schwieriger, da die Marktsituation beurteilt werden muss. Die Gemeinde muss einen von vielen Faktoren beeinflussten Markt analysieren, wobei es manchmal schwierig ist, alle Parameter zu kennen.

Will man eine fundierte Bewertung erreichen, erfordert dies einen beachtlichen Arbeitsaufwand und bedeutet hohe Kosten, falls ein externer Experte beigezogen werden muss (Architekt, Berater etc.). Verkehrswertschätzungen können für ein Objekt unterschiedliche Werte (nach Interessenlage des Auftraggebers) ergeben.

Ein pragmatischer Ansatz besteht darin, objektive Werte wie Gebäudeversicherungswerte oder Steuerwerte als Basis zu nehmen.

Im Kanton Bern kann vereinfachend der Verkehrswert der Liegenschaften im Finanzvermögen aufgrund der amtlichen Werte (Steuerwerte) berechnet werden ($AW \times 1.4$). Alternativ kann der Verkehrswert nach einer anerkannten Bewertungsmethode ermittelt werden. Dies wird insbesondere empfohlen, wenn der pauschal errechnete Wert einer Plausibilisierung mit vergleichbaren Objekten nicht Stand hält.

Der Kanton Zürich kennt seit Bestehen von HRM1 eine periodische Neubewertung des Finanzvermögens. Die Werte überbauter Grundstücke werden aufgrund der Formel ($3 \times$ Ertrags-

wert + 1 x Realwert)/4 festgelegt. Für unüberbaute Grundstücke, Baurechte und landwirtschaftliche Heimwesen wird auf die Grundlagen des Gemeindeamtes des Kantons Zürich verwiesen.

Die Überprüfbarkeit der Neubewertung durch Dritte (z. B. Revisionsstelle) sollte gesichert sein.

Die Arbeitsgruppe 2 hat sich intensiv mit der Bewertung von Finanzvermögen und mit Wertberichtigungen befasst. Ihre Ergebnisse sind in den Arbeitspapieren „Wertberichtigungen“ und „Bewertung Sachanlagen Finanzvermögen“ zusammengefasst.

2.3 Empfehlung der interkantonalen Koordinationsgruppe HRM2

- Die der Neubewertung zugrunde liegenden Verkehrswerte sollten durch Dritte (insbesondere Rechnungsprüfungsorgane) ohne übermässigen Aufwand überprüfbar sein.
- Liegenschaften sind nach dem effektiven Verkehrswert (Marktwert) zu bewerten. Ist dieser nicht bekannt, wird als Mindeststandard ein Berechnungsmodell empfohlen:
 1. $(3 \times \text{Ertragswert} + 1 \times \text{Realwert})/4$ für überbaute Grundstücke bzw. nach den Richtlinien des Kantons Zürich für übrige Grundstücke (vgl. Grundlagen im Arbeitspapier „Bewertung Sachanlagen Finanzvermögen“)
 2. Steuerwert x Faktor yIn besonderen Fällen macht es Sinn, die Ergebnisse zu plausibilisieren, beispielsweise durch den Vergleich mit Referenzobjekten oder durch eine professionelle Liegenschaftsschätzung, und allenfalls zu berichtigen.
- Weitere Empfehlungen zu Bewertungsdetails können den Arbeitspapieren „Bewertung Sachanlagen Finanzvermögen“ und „Wertberichtigungen“ entnommen werden.

3 Neubewertungsreserve

3.1 Handbuch HRM2 der Konferenz der Kantonalen Finanzdirektoren

Im Kontoplan HRM2 ist das Bilanzkonto 296 „Neubewertungsreserve Finanzvermögen“ vorgesehen. Laut Randziffern 6 bis 8 der FE 19 werden Bewertungskorrekturen über dieses Konto gebucht, d.h. die Neubewertungsreserve sollte für zukünftige Wertberichtigungen des Finanzvermögens eingesetzt werden.

3.2 Auslegung SRS

Das Schweizerische Rechnungslegungsgremium für den öffentlichen Sektor (SRS-CSPCP) hat im Juni 2010 zur Fachempfehlung Nr. 19 eine ergänzende Auslegung¹ veröffentlicht. Darin verlangt das SRS, die Neubewertungsreserve in der Eröffnungsbilanz unter HRM2 auf Konto 2960 auszuweisen und sie per 31.12. zugunsten des Eigenkapitalkontos 2999 vollständig aufzulösen. Es wird ausdrücklich nicht empfohlen, den Bestand der Neubewertungsreserve Finanzvermögen auf dem Konto 2960 zu belassen und einzig Entnahmen zu tätigen, um die Volatilität aus der periodischen Bewertung des Finanzvermögens zu glätten.

¹ www.srs-cspcp.ch > HRM2 > Auslegungen bzw. vollständiger Text im Anhang

3.3 Erwägungen

Wurde das Finanzvermögen der Gemeinden bereits unter HRM1 periodisch neu bewertet, stellt die Weisung des SRS keine Herausforderung dar. Nicht alle Kantone kennen jedoch bisher Neubewertungen und es gibt daher Kantone, deren Gemeinden sehr hohe stille Reserven auf dem Finanzvermögen halten.

Schätzungen im Kanton Bern haben gezeigt und werden durch andere Kantone bestätigt, dass durch die Neubewertung des Finanzvermögens eine Neubewertungsreserve von rund Fr. 1 Mia. entsteht. Wird diese im Sinne der Auslegung des SRS zum Eigenkapital geschlagen, so entstehen daraus falsche Anreize aus diesem überhöhten Eigenkapital für Steuerfussreduktionen. Solche sind aber zumindest in der Übergangsphase nicht angezeigt, da sich die Auswirkungen des neuen Modells erst verzögert zeigen und damit Erfahrungen gesammelt werden müssen.

Wie der Kanton Bern im Detail mit der Neubewertungsreserve umgeht, wird im Anhang 2 des Arbeitspapiers „Wertberichtigungen“ beschrieben.

Die interkantonale Koordinationsgruppe HRM2 gelangt zur Auffassung, dass es in der Übergangsphase angezeigt ist, sich an den Wortlaut von Randziffer 8 der Fachempfehlung 19 zu halten und die engere Auslegung C des SRS erst in einer späteren Phase umzusetzen.

3.4 Empfehlung der interkantonalen Koordinationsgruppe HRM2

- Angelehnt an das BE-Modell wird eine 5-jährige Sperrfrist für die Auflösung der Neubewertungsreserve mit anschliessend über 5 Jahre gestaffelter Auflösung empfohlen.

4 Neubewertung des Verwaltungsvermögens

4.1 Handbuch HRM2 der Konferenz der Kantonalen Finanzdirektoren

HRM2 verlangt als Mindeststandard, das Verwaltungsvermögen nicht neu zu bewerten. Eine allfällige Neubewertung ist an die Bildung einer Aufwertungsreserve geknüpft (Bilanzkonto 295).

4.2 Erwägungen

Die Neubewertung der Aktiven im Verwaltungsvermögen ist mit dem gültigen bzw. dem mit HRM2 einzuführenden Abschreibungssystem verknüpft. So ist bei einem auf der Nutzungsdauer basierenden linearen Abschreibungssystem davon auszugehen, dass die Buchwerte dem korrekten Wert entsprechen und es keinen Grund gibt, sie anzupassen (unter dem Vorbehalt, dass die Abschreibungssätze und die Nutzungsdauern mit den in HRM2 vorgesehenen übereinstimmen). Dagegen entsprechen die Buchwerte bei Abschreibungen auf dem Restwert nicht dem realen Wert bei Einführung von HRM2.

Die Neubewertung führt im Ergebnis zu realistischen Anlagewerten und zu einer Aufwertungsreserve. Der Aufwand, um die tatsächlichen Werte zu evaluieren, kann beträchtlich sein (Erhebung Anschaffungskosten, Berechnung der bereits getätigten Abschreibungen, Berechnung der Differenz der beiden Abschreibungssysteme etc.). Zudem könnte es zum Teil schwierig

sein, alle Daten zu erheben. Infolgedessen scheint ein Verzicht gerechtfertigt, wobei ein Wahlrecht für Gemeinden, die eine Neubewertung wünschen und diese ohne grosse Schwierigkeiten durchführen können, vorgesehen werden kann.

Einige Kantone sehen vor, das bei Einführung von HRM2 bestehende Verwaltungsvermögen (ohne Darlehen und Beteiligungen) innerhalb einer bestimmten Anzahl Jahren linear abzuschreiben. Damit erfahren diese Vermögenswerte eine von den ab Einführungszeitpunkt zu tätigen Investitionen getrennte Behandlung.

Nebst dieser Lösung scheint auch folgendes Vorgehen sinnvoll: Das Verwaltungsvermögen wird beim Übergang zu den Buchwerten in die Anlagenbuchhaltung übernommen. Es wird jedoch im Detail zurückverfolgt und die jeweilige Restnutzungsdauer ermittelt. In der Folge werden unter HRM2 die bisherigen Restbuchwerte aufgrund ihrer korrekten Restnutzungsdauer abgeschrieben. Bei dieser Methode entsteht im Gegensatz zu einem Restatement keine Aufwertungsreserve. Allerdings ist der Aufwand zur Ermittlung der Restnutzungsdauern annähernd mit demjenigen bei einer Neubewertung vergleichbar.

4.3 Beispiele zur Abfederung von Nebeneffekten

4.3.1 Vermeidung von Investitionsstaus – Kanton SO

Als Nebeneffekt beim Verzicht auf eine Neubewertung des Verwaltungsvermögens könnte sich vor dem Übergang auf HRM2 ein Investitionsstau ergeben, da die Gemeinden Projekte zurückstellen, um ab Inbetriebnahme die neuen Abschreibungssätze anwenden zu können.

Der Kanton Solothurn sieht als Massnahme gegen Investitionsverzögerungen Folgendes vor:

So genannte „Einlaufende Verpflichtungskredite“ werden bereits nach HRM2-Bestimmungen behandelt. Einlaufende Verpflichtungskredite sind Bauvorhaben des Verwaltungsvermögens, die sich über den Einführungszeitpunkt von HRM2 vom 1.1.2016 erstrecken, d.h.

- Der Kreditbeschluss erfolgt vor dem 1.1.2016 (=Einführungszeitpunkt HRM2)
- Die Baurealisierung und die Zahlungen erfolgen auch in den Folgejahren ab 2016
- Die Inbetriebnahme (Nutzungsbeginn) des realisierten Objektes erfolgt nach dem 1.1.2016

Solche im Zeitpunkt der Einführung von HRM2 unvollendete Anlagen werden als Anlagen im Bau übernommen. Unter HRM1 gebuchte Abschreibungen werden rückgebucht und im Konto Aufwertungsreserve Verwaltungsvermögen ausgewiesen. Nach der Inbetriebnahme erfolgt die Umbuchung auf das korrekte Bilanzkonto. Ab diesem Zeitpunkt wird das Objekt planmässig nach den HRM2-Vorgaben abgeschrieben. Die Aufwertungsreserve wird über die für die Anlagekategorie festgelegte Abschreibungsdauer hinweg aufgelöst.

4.3.2 Hohe Abschreibungsbelastung aufgrund grosser Investitionen – Kanton TG

Bei einer hohen Investitionstätigkeit in den Jahren vor dem Übergang auf HRM2 kann eine sehr hohe Belastungen entstehen, wenn diese Neuinvestitionen innerhalb einer wesentlich kürzeren Dauer als der nach HRM2 definierten Nutzungsdauer abgeschrieben werden müssen.

Der Kanton Thurgau sieht für seine Gemeinden vor, das bisherige Verwaltungsvermögen in der Regel über zehn Jahre linear abzuschreiben. Entstehen zu grosse Belastungen aus gros-

sen Investitionen der letzten Jahre, können diese aufgrund ihrer Restnutzungsdauer abgeschrieben werden. Schulbauten können generell gemäss Restnutzungsdauer abgeschrieben werden.²

4.3.3 Ausgleich Abschreibungsaufwand mit degressiver Abschreibung des bisherigen Verwaltungsvermögens – Kanton BL

Wird auf die Neubewertung verzichtet, sind die Abschreibungen in den ersten Jahren unter HRM2 i.d.R. deutlich tiefer als vor Einführung von HRM2. Mit der Aktivierung der neuen Investitionen unter HRM2 erhöht sich das Abschreibungsvolumen über die Jahre wieder.

Zum Ausgleich dieses Effekts kann das bei Einführung von HRM2 bestehende Verwaltungsvermögen degressiv abgeschrieben werden. Im Kanton Baselland wird das bestehende Verwaltungsvermögen über eine Dauer von 18 Jahren anhand von vorgegebenen Abschreibungssätzen degressiv abgeschrieben. Für die Spezialfinanzierungen Wasserversorgung und Abwasserbeseitigung beträgt die Frist 23 Jahre.³

4.4 Empfehlung der interkantonalen Koordinationsgruppe HRM2

- Dem Mindeststandard folgend, soll das Verwaltungsvermögen nicht neu bewertet werden.
- Das beim Übergang vorhandene Verwaltungsvermögen soll linear oder degressiv während x Jahren oder über die effektive Restnutzungsdauer abgeschrieben werden.⁴
- Zum Einführungszeitpunkt in der Realisierung stehende Objekte können zur Vermeidung von Investitionsstaus teilaufgewertet werden (Beispiel Kanton SO).
- Entstehen zu hohe Belastungen aus einzelnen grossen Investitionen der letzten x Jahre vor Einführung von HRM2, können diese aufgrund ihrer Restnutzungsdauer abgeschrieben werden (Beispiel Kanton TG)

5 Neubeurteilung von Rückstellungen und Rechnungsabgrenzungen

5.1 Handbuch HRM2 der Konferenz der Kantonalen Finanzdirektoren

Die Fachempfehlung 19.3 des Handbuches sieht eine Neubewertung der Rückstellungen und der Rechnungsabgrenzungen vor. Die Bewertungskorrekturen sollen über die Aufwertungsreserve (295) verbucht werden.

5.2 Erwägungen

Die Rückstellungen und die Rechnungsabgrenzungen sollten auch nach HRM1 jährlich per Rechnungsabschluss bewertet und korrekt bilanziert werden.

Trotzdem kann aus der Bilanzüberprüfung vor Umstellung auf HRM2 Korrekturbedarf resultieren. Die Buchung via Aufwertungsreserve erscheint aufgrund der Empfehlung unter Ziffer 4.4

² Verordnung des Regierungsrates über das Rechnungswesen der Gemeinden v. 23.04.2013

³ Finanzhandbuch für die Baselbieter Einwohnergemeinden, Kapitel 20.3

www.statistik.bl.ch > Gemeindefinanzen > Rechnungslegung Einwohnergemeinden

⁴ Beispiele: TG x = 10 Jahre; BE x = 8 bis 16 Jahre; SO x = 10 Jahre, ab 11 bis 18 Jahre mit Ausnahmebewilligung

(keine Neubewertung, keine Aufwertungsreserve) nicht sinnvoll. Idealerweise sollte die Bereinigung der Rechnungsabgrenzungen und Rückstellungen vor Einführung von HRM2 erfolgswirksam erfolgen.

5.3 Empfehlung der interkantonalen Koordinationsgruppe HRM2

- Es soll bereits heute nachdrücklicher auf eine korrekte Bewertung der Rückstellungen hingewirkt werden. Mit der vorgezogenen Einführung des Rückstellungsspiegels könnte eine Sensibilisierung erreicht und auf dieses Ziel hingearbeitet werden.
- Nur wenn die Bereinigung (im Einzelfall) nicht vorgängig erfolgte, ist sie via Aufwertungsreserve in der Übergangsbilanz vorzusehen.
- Auch die (zeitlichen) Rechnungsabgrenzungen sollen beim Übergang vollständig und bereinigt sein. Eine allfällige Korrektur erfolgt - analog der Rückstellungen - über die Aufwertungsreserve.

6 Neubewertungen (Restatement) nach dem True and Fair View-Ansatz / Aufwertungsreserve

6.1 Handbuch HRM2 der Konferenz der Kantonalen Finanzdirektoren

Neubewertungen nach dem True and Fair View-Ansatz sind, wie in der Fachempfehlung 19.4 erwähnt, fakultativ. Wenn das Verwaltungsvermögen neu bewertet wird, dient das Bilanzkonto „Aufwertungsreserve“ (295) in den Folgejahren zum Ausgleich des höheren Abschreibungsaufwandes, damit dieser die Erfolgsrechnung nicht unverhältnismässig belastet. Die FE 19 zeigt ergänzend drei Varianten zum Umgang mit der Aufwertungsreserve auf, je nach deren Höhe bzw. Negativsaldo.

6.2 Erwägungen

Auch wenn keine Neubewertung des Verwaltungsvermögens vorgenommen wird, können im Einzelfall Bewertungskorrekturen bei den Rückstellungen und Rechnungsabgrenzungen zu einer Aufwertungsreserve führen. Diese sollte im 1. Jahr unter HRM2 mit dem Bilanzüberschuss verrechnet werden.

Erfahrungen im Kanton Aargau haben gezeigt, dass die Auswirkungen der Neubewertung des Verwaltungsvermögens hinreichend transparent aufgezeigt werden können, wenn die Aufwertungsreserve in einem einzigen Rechnungsjahr ausgewiesen wird. Soll der finanzpolitische Spielraum der Gemeindebehörden nicht unnötig eingeschränkt werden, ist eine Auflösung der Reserve im zweiten Rechnungsjahr möglich. Allerdings braucht es flankierend übergeordnete finanzpolitische Steuerungsinstrumente.

6.3 Aufwertungsreserve – Umsetzungsbeispiele

6.3.1 Kanton AG

Die aargauischen Gemeinden bewerten das Verwaltungsvermögen beim Übergang zu HRM2 zu jenem Wert, den es hätte, wenn es seit der Erstellung (bzw. die letzten 20 Jahre) nach HRM2-Vorschriften abgeschrieben worden wäre. Bewertungsdifferenzen werden als Aufwertungsreserve (295) bilanziert.

Im ersten Rechnungsjahr (Budget und Rechnung) nach der Umstellung auf HRM2 müssen die Aargauer Gemeinden eine Entnahme aus der Aufwertungsreserve tätigen in der Höhe der Differenz zwischen den HRM2 Abschreibungen und den letzten HRM1 Abschreibungen. Einerseits soll damit Transparenz hergestellt werden über das Ausmass der Neubewertungen und andererseits soll vermieden werden, dass allein aufgrund der Umstellung der Rechnungslegung generell schlechtere Haushaltergebnisse resultieren. Erfahrungen mit den Pilotgemeinden haben aber gezeigt, dass es zur Herstellung der Transparenz über die Auswirkungen der neuen Rechnungslegung ausreicht, wenn die Neubewertungs- und die Aufwertungsreserve in einem Budget- und Rechnungsjahr aufgezeigt werden.

Aus vorstehenden Gründen haben die Aargauer Gemeinden zwei Wahlmöglichkeiten für den Umgang mit der Aufwertungsreserve:

- Die Aufwertungsreserve wird mit der zweiten HRM2 Rechnung in die kumulierten Ergebnisse der Vorjahre (Konto 29990) umgebucht.
- Die Aufwertungsreserve wird erst im Rechnungsjahr 2018 in die kumulierten Ergebnisse der Vorjahre (Konto 29990) umgebucht. Bis zu diesem Zeitpunkt wird eine jährliche Entnahme aus der Aufwertungsreserve zugunsten der Erfolgsrechnung getätigt.

Zur Sicherstellung des Finanzhaushaltgleichgewichts macht der Kanton Aargau seinen Gemeinden Mindestkapitalisierungsvorgaben. Demnach muss das relevante Eigenkapital (Aufwertungs- und Neubewertungsreserve sowie Bilanzüberschuss bzw. –fehlbetrag) mindestens 30 % des Aufwandes (ohne Spezialfinanzierungen) des vorangehenden Rechnungsjahres betragen.

6.3.2 Kanton ZH

Im Kanton Zürich wird das Verwaltungsvermögen auf der Grundlage der ursprünglichen Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten gemäss Investitionsrechnung mindestens seit 1986 neu bewertet (Restatement). In der Pilotphase werden die Aufwertungen im Bilanzanpassungsbericht beim Übergang zum HRM2 ausgewiesen. Mit Abschluss des ersten Jahres unter HRM2 wird die Aufwertungsreserve aufgelöst und dem Bilanzüberschuss bzw. bei den Eigenwirtschaftsbetrieben dem Spezialfinanzierungskonto zugewiesen.

Die Gesetzesvorlage⁵ sieht vor, dass die Aufwertungsreserve mit dem Abschluss der ersten HRM2-Jahresrechnung aufgelöst und verteilt wird. Bei den Eigenwirtschaftsbetrieben werden die Neubewertungsergebnisse dem betreffenden Spezialfinanzierungskonto zugewiesen. Im übrigen Haushalt sind die Neubewertungsergebnisse zu vier Fünfteln der Werterhaltungs- und Erneuerungsreserve für Anlagen des Verwaltungsvermögens und zu einem Fünftel dem Bilanzüberschuss gutzuschreiben.

Die Werterhaltungs- und Erneuerungsreserve für Anlagen des Verwaltungsvermögens dient der Finanzierung der kommunalen Infrastruktur. Die Reservebildung soll die Ausstattung der Gemeinde mit Eigenkapital stärken und ihr beim Unterhalt ihrer Infrastruktur den notwendigen finanziellen Spielraum verschaffen. Geöffnet werden die Reserven einerseits durch eine einmalige Zuwendung aus der Neubewertung der Bilanz und andererseits durch jährliche Einlagen, die in der Gesetzesvorlage in ihrer Höhe festgeschrieben werden. Entnahmen aus den Reserven sollen im Zusammenhang mit den Ausgabenbewilligungsverfahren beschlossen werden.

⁵ Antrag des Regierungsrates an den Kantonsrat zum neuen Gemeindegesetz vom 20.03.2013, www.gaz.zh.ch

6.4 Empfehlung der interkantonalen Koordinationsgruppe HRM2

- Ein Restatement nach dem True and Fair View-Ansatz ist fakultativ.

7 Bilanzanpassungsbericht

Mit dem Übergang auf das HRM2 finden eine Neubewertung und eine Neugliederung der Bilanz statt. Die Neubewertung der Bilanz ist notwendig, um den Grundsatz der neuen Rechnungslegung anzuwenden: Die Rechnungslegung soll die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage den tatsächlichen Verhältnissen entsprechend darstellen, was nach dem Mindeststandard eine Neubewertung des Finanzvermögens, der Rückstellungen und der Rechnungsabgrenzungen bedeutet. Die Bilanz unter HRM2 erhält zudem eine neue Gliederung, welche die Fristigkeiten von Forderungen und Verpflichtungen stärker berücksichtigt.

Daher empfiehlt es sich, die Neubewertungen und die Umgliederungen in einem Bilanzanpassungsbericht festzuhalten.

Der Bilanzanpassungsbericht soll insbesondere die neuen Bilanzierungs- und Bewertungsvorschriften, die Eingangsbilanz und die wesentlichen Erläuterungen zu den Neubewertungen und den Umgliederungen enthalten. Zur besseren Übersicht sind detaillierte Tabellen dem Bilanzanpassungsbericht beizulegen.

Der Bilanzanpassungsbericht ermöglicht es den verschiedenen Prüfstellen wie Finanz- oder Rechnungsprüfungskommission, den Revisionsstellen aber auch den Gemeindebehörden die Veränderungen in der Bilanz beim Wechsel auf die neue Rechnungslegung nachvollziehen und prüfen zu können. Er bildet zudem die Grundlage zur Erstellung der Eröffnungsbilanz per Umstellungsjahr.

Beispiele der Pilotgemeinden im Kanton Zürich können auf folgender Seite eingesehen werden: www.hrm2.zh.ch > [Pilotgemeinden](#) > [Ergebnisse](#)

8 Anhang

8.1 Fachempfehlung Nr. 19: Vorgehen beim Übergang zum HRM2

Empfehlung

- 1 Als Mindeststandard soll das Finanzvermögen auf Basis der Verkehrswerte neu bewertet werden.**
- 2 Nach dem Mindeststandard muss das Verwaltungsvermögen nicht neu bewertet werden.**
- 3 Bei den Rückstellungen und Rechnungsabgrenzungen wird eine vollständige Neubewertung vorgenommen.**
- 4 Ein Restatement nach dem True and Fair View-Ansatz, welches über den Mindeststandard hinausgeht, ist fakultativ.**

Erläuterungen

Zu Ziffer 1

- a. Die Bewertung des Finanzvermögens hat nach dem Verkehrswert zu erfolgen. Die Neubewertung des Finanzvermögens bewirkt entweder eine Erhöhung oder eine Verminderung des Anlagevermögens. Entsprechend erhöht oder vermindert sich auf der Passivseite das Eigenkapital.
- b. Die Bewertungskorrekturen werden über das entsprechende Anlagekonto und das Passivkonto "Neubewertungsreserve Finanzvermögen" (296) gebucht.
- c. Eine Verminderung der Anlagewerte des Finanzvermögens aufgrund der Neubewertung bewirkt eine Verminderung des Eigenkapitals und wird wie folgt verbucht: Neubewertungsreserve (296) / Finanzvermögen (10X). Im umgekehrten Fall, bei einer Erhöhung der Anlagewerte des Finanzvermögens, lautet die Buchung Finanzvermögen (10X) / Neubewertungsreserve (296).
- d. Die Neubewertungsreserve wird für zukünftige Wertberichtigungen des Finanzvermögens eingesetzt.

Zu Ziffer 2

- 5 Beim Verwaltungsvermögen muss keine Neubewertung vorgenommen werden. Die Restbuchwerte der bereits aktivierten Anlagen werden unverändert in die neue Bilanz gemäss HRM2 übernommen.**

Zu Ziffer 3

- 10 Die Rückstellungen und Rechnungsabgrenzungen müssen gemäss Ziffer 3 vollständig neu bewertet werden. Wurden bisher zu hohe Rückstellungen und passive Rechnungsabgrenzungen gebildet, müssen diese zum Zeitpunkt des Restatements vermindert werden, was das Eigenkapital entsprechend erhöht. Dabei erfolgt folgende Buchung: Rückstellungen (208) / Aufwertungsreserve (295) bzw. Passive Rechnungsabgrenzung (204) / Aufwertungsreserve (295). Wurden hingegen bisher zu wenig Rückstellungen und passive Rechnungsabgrenzungen gebildet, müssen diese zum Zeitpunkt der Neubewertung erhöht werden, was das Eigenkapital entsprechend senkt. Dabei erfolgt folgende Buchung: Aufwertungsreserve (295) / Rückstellungen (208) bzw. Aufwertungsreserve (295) / Passive Rechnungsabgrenzungen (204).**

- 11 Die angewendeten Bewertungs- und Abschreibungsrichtlinien für das Finanzvermögen, das bisherige und das neue Verwaltungsvermögen sowie die Rückstellungen und die passiven Rechnungsabgrenzungen sind im Kommentar zur Bilanz sowie im Anhang zur Jahresrechnung zu dokumentieren.

Zu Ziffer 4

- 12 Fachempfehlung Nr. 19 stellt den Mindeststandard nach HRM2 dar. Der True and Fair View-Ansatz geht jedoch weiter und kann fakultativ als Richtlinie dienen.
- 13 Wenn Verwaltungsvermögen aufgewertet wird, dient das Konto "Aufwertungsreserve" (295) in diesem Fall dazu, in den Folgejahren die - allfällig überhöhten - Abschreibungen darüber zu verbuchen, so dass diese Abschreibungen in den Folgejahren nicht erfolgswirksam sind bzw. den Steuereffekt nicht unverhältnismässig belasten.
- 14 Für die Verbuchung der Bewertungskorrekturen des Verwaltungsvermögens gibt es drei mögliche Fälle, welche nachfolgend dargestellt sind.

Beispiele und Grafiken

Varianten der Neubewertung nach dem True and Fair View-Ansatz beim Übergang zum HRM2

Variante 1: Das neubewertete Verwaltungsvermögen ist wesentlich höher als das bisherige, d.h. es besteht eine deutlich höhere Aufwertungsreserve.

Die Bewertungskorrekturen für die Neubewertung des Verwaltungsvermögens werden über das Konto "Aufwertungsreserve" gebucht mit folgendem Buchungssatz:

Verwaltungsvermögen (14X) / Aufwertungsreserve (295)
--

Bei dieser Variante entsteht das Problem, dass die aufgrund des höheren Verwaltungsvermögens notwendigen höheren Abschreibungen die Erfolgsrechnung aufwandseitig unverhältnismässig stark belasten würden. Dieser Umstand soll wie folgt vermieden werden: Die Abschreibungen erfolgen auf dem gesamten Verwaltungsvermögen gemäss den neuen Abschreibungsarten bzw. -sätzen. Um die dadurch resultierende übermässige Belastung der laufenden Rechnung auszugleichen, erfolgt eine Gegenbuchung zur Verminderung der "Aufwertungsreserve" über ein Minusaufwands- oder Ertragskonto wie folgt:

Aufwertungsreserve (295) / Minusaufwandskonto oder Ertragskonto

Auf diese Weise wird die Aufwertungsreserve nach und nach aufgelöst und zugleich vermieden, dass die Erfolgsrechnung übermässig belastet wird. Es ist festzulegen, über welchen Zeitraum die Aufwertungsreserve aufgelöst werden soll bzw. die jährlichen Auflösungsstranchen sind festzulegen. Bezüglich der Festlegung der Jahrestanchen gibt es keine allgemeingültige Regel. Diese sollen in Abhängigkeit vom Gesamtbetrag der Aufwertungsreserve pragmatisch so festgelegt werden, dass die Reserve einerseits in nützlicher Frist aufgelöst werden kann und andererseits die jährlichen Belastungen angemessen sind. Falls möglich und wenn die jährlich resultierenden Belastungen der Erfolgsrechnung verhältnismässig sind, sollte die Aufwertungsreserve nach 10 Jahren aufgelöst sein. Diese Regelung ist jedoch nicht als absolute Grenze zu verstehen, und falls der Umfang der Aufwertungsreserve dies erforderlich macht, soll die Dauer der Auflösung verlängert werden können. Aus Transparenzgründen sollte die Anzahl der Jahre jedoch im Anhang der Jahresrechnung ausgewiesen werden.

Variante 2: Das neubewertete Verwaltungsvermögen ist wesentlich höher als das bisherige und es findet eine zusätzliche Passivierung von Rückstellungen und Rechnungsabgrenzungen statt.

Die Bewertungskorrekturen durch die Neubewertung des Verwaltungsvermögens werden wie in Variante 1 gebucht. In diesem Fall können die Bewertungskorrekturen der Rückstellungen und passiven Rechnungsabgrenzungen auch über das Konto "Aufwertungsreserve" (295) wie folgt gebucht werden:

Aufwertungsreserve (295) / Rückstellungen (208)
Aufwertungsreserve (295) / Passive Rechnungsabgrenzungen (204)
Aufwertungsreserve (295) / Aktive Rechnungsabgrenzungen (104)

Wenn eine wesentlich hohe Aufwertungsreserve auch nach Neubewertung der Rückstellungen und passiven Rechnungsabgrenzungen besteht, ist im Folgenden vorzugehen wie in Variante 1 (Auflösung der Aufwertungsreserve über die Folgejahre). Anders ist es, wenn eine geringe Aufwertungsreserve besteht. Da die Aufwertungsreserve einen kleinen Betrag aufweist, werden sich die zusätzlichen Abschreibungen im Rahmen halten. Es entstehen also nur geringfügige zusätzliche Belastungen aus zusätzlichen Abschreibungen. Entsprechend kann die - verhältnismässig niedrige - Aufwertungsreserve am Ende des ersten Rechnungsjahres nach den neuen Rechnungslegungsnormen in der Schlussbilanz mittels folgendem Buchungssatz vollständig aufgelöst bzw. dem Eigenkapital zugeschlagen werden (es erfolgt also keine tranchenweise jährliche Verteilung):

Aufwertungsreserve (295) / allg. Eigenkapitalkonto (z.B. übriges Eigenkapital (298) oder Verrechnung mit Bilanzüberschuss/-fahlbetrag (299))
--

Variante 3: Das neu bewertete Verwaltungsvermögen weist einen deutlich tieferen Wert auf als das bisherige (bzw. die Rückstellungen oder die passiven Rechnungsabgrenzungen einen wesentlich höheren), d.h. es besteht eine negative Aufwertungsreserve.

Eine negative Neubewertungsdifferenz kann direkt über das Eigenkapital am Ende des ersten Rechnungsjahres nach neuen Rechnungslegungsnormen wie folgt verbucht werden:

allg. Eigenkapitalkonto (z.B. übriges Eigenkapital (298) oder Verrechnung mit Bilanzüberschuss (299)) / Aufwertungsreserve (295)
--

Bei sehr hoher negativer Differenz muss ein tranchenweiser jährlicher Abbau während maximal 10 Jahren vorgenommen werden. Unter Umständen ist die Einleitung von Sanierungsmassnahmen notwendig, so dass in der Erfolgsrechnung Spielraum für das Auffangen des Bilanzfehlbetrags geschaffen wird.

8.2 Auslegung der Fachempfehlung Nr. 19: Vorgehen beim Übergang zum HRM2

Das Schweizerische Rechnungslegungsgremium für den öffentlichen Sektor SRS-CSPCP hat nachfolgende zusätzliche Informationen zur Fachempfehlung Nr. 19 erarbeitet.

Zu Ziffer 8 der FE Nr. 19

Neubewertungsreserve Finanzvermögen

- A Beim Übergang zum HRM2 wird das Finanzvermögen neu bewertet. Die Bewertungskorrekturen werden über das entsprechende Anlagekonto und auf der Passivseite über das Konto Neubewertungsreserve Finanzvermögen (2960) gebucht.
- B Nachfolgende Wertberichtigungen des Finanzvermögens werden gemäss Fachempfehlung Nr. 06 erfolgswirksam verbucht. Davon ausgenommen sind Wertschwankungen von SWAPS und anderen derivaten Finanzinstrumenten, die während der Laufzeit zur Vermeidung übermässiger Volatilität direkt über das Eigenkapital verbucht werden (Konto 2961 Marktwertreserve auf Finanzinstrumenten).
- C Aufgrund einer transparenten Darstellung wird folgendes Vorgehen für die Neubewertungsreserve Finanzvermögen empfohlen: Beim Übergang zum HRM2 wird das Finanzvermögen neu bewertet und die Neubewertungsreserve in der Eröffnungsbilanz auf dem Konto 2960 ausgewiesen. Per 31.12. ist dann eine Umbuchung auf das Eigenkapitalkonto 2999 vorzunehmen, um die Neubewertungsreserve aufzulösen.

Nachfolgende Wertberichtigungen des Finanzvermögens werden gemäss Fachempfehlung Nr. 06 erfolgswirksam gebucht, jedoch ohne entsprechende Entnahme aus der Neubewertungsreserve. Die Ausnahme für Wertschwankungen von SWAPS und anderen derivaten Finanzinstrumenten bleibt bestehen.

- D Hingegen wird nicht empfohlen, den Bestand der Neubewertungsreserve Finanzvermögen auf dem Konto 2960 zu belassen, um die Volatilität aus der periodischen Bewertung des Finanzvermögens zu glätten, indem der Aufwand für die Wertberichtigungen durch eine entsprechende Entnahme aus der Neubewertungsreserve neutralisiert wird, solange ein Bestand vorhanden ist (Verbuchung über ausserordentlichen Ertrag, Konto 4896 Entnahmen aus Neubewertungsreserven).

8.3 Änderungsdokumentation

Version 1.0 Oktober 2010	Version 2.0 September 2014
	Grundsätzlich: Strukturierung angepasst + Kapitelnummerierung neu mit Ziffern / Inhaltsverzeichnis eingefügt
a. Neubewertung des Finanzvermögens	Ziffer 2 (alt Bst. a) Neubewertung Finanzvermögen: Empfehlung überarbeitet, neu Verweis auf andere Arbeitspapiere
	Ziffer 3 (neu) Neubewertungsreserve: Empfehlung zum Umgang mit Neubewertungsreserve aufgenommen
b. Neubewertung Verwaltungsvermögen	Ziffer 4 (alt Bst. b) Neubewertung Verwaltungsvermögen: Erwägungen (Ziff. 4.2): Nicht umgesetzte Lösung BE gestrichen. Ausführungen bebaute Grundstücke gestrichen. Präzisierung Methode Abschreibung nach Restnutzungsdauer. Neue Ziffer 4.3 und Empfehlung (Ziff. 4.4): Hinweise auf Sondereffekte am Beispiel umgesetzter Lösungen TG, SO und BL 2 Punkte zu Grundstücken gestrichen.
c. Neubeurteilung von Rückstellungen und Rechnungsabgrenzungen	Ziffer 5 (alt Bst c) Rückstellungen und Rechnungsabgrenzungen: Erwägungen (Ziff. 5.2) angepasst und Empfehlung (Ziff. 5.3) Punkt 2 neu formuliert
d. Neubewertungen (Restatement) nach dem True and Fair View-Ansatz	Ziffer 6 (alt Bst. d) Neubewertungen / Aufwertungsreserve: Ergänzung mit Hilfestellung zu Umgang mit Aufwertungsreserve. Beispiele Kantone AG (Ziffer 6.3.1) und ZH (Ziff. 6.3.2) eingefügt.
	Ziffer 7 Bilanzanpassungsbericht neu eingefügt.
Anhang: FE 19 Handbuch HRM2 FDK	Anhang Auslegung SRS Neubewertungsreserve ergänzt.