



## Protokoll der interkantonalen Koordinationsgruppe HRM2

**Datum:** Dienstag, 25. August 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
Urs Kundert	GL
Thomas Steiner	SO
Fabrice Weber	VD
Nathalie Trachsel	VD
Brigitte Zbinden	FR

Frau Sonja Ziehli      Schweiz. Rechnungslegungsgremium (SRS)  
Herr André Schwaller      Eidg. Finanzverwaltung (EFV)

### Traktanden:

1. Begrüssung / Protokoll
2. Konsolidierung und Gliederung der Rechnung
3. Anlagebuchhaltung
4. Geldflussrechnung
5. Kontorahmen/Kontoplan, Antrag an Kommission/Wald
6. Weiteres Vorgehen

## 1. Begrüssung / Protokoll

Heinz Montanari heisst die Mitglieder der Koordinationsgruppe, Frau Sonja Ziehli, Mitarbeiterin des Schweiz. Rechnungslegungsgremiums (SRS), und Herrn André Schwaller von der Eidg. Finanzverwaltung (EFV) zur sechsten Arbeitssitzung willkommen.

Das Protokoll der Sitzung vom 30. Juni 2009 wird genehmigt.

Vorgängig an die einzelnen Traktanden orientiert Heinz Montanari kurz über das weitere Vorgehen. Die Arbeiten der einzelnen Themengruppen sind relativ weit fortgeschritten. In einem nächsten Schritt wird es darum gehen, die Ergebnisse in Empfehlungen zu kleiden. Die Themenverantwortlichen werden gebeten, der Koordinationsgruppe Vorschläge zu unterbreiten, wie sie ihre Empfehlungen gestalten möchten.

Wünschenswert ist eine einheitliche Darstellung. Für den Aufbau können die Fachempfehlungen im Handbuch als Orientierungshilfe dienen. Beispiel:

1. Darstellung der Ausgangslage mit Bezug auf das Handbuch
2. Empfehlungen, Verweis auf zugelassene Varianten
3. Erklärungen zur Umsetzung, Tabellen usw.

Die Publikation erfolgt unter dem der Logo der Konferenz der kantonalen Aufsichtsstellen über die Gemeindefinanzen mit dem Zusatz HRM2. Vorerst ist eine Veröffentlichung der einzelnen Empfehlungen auf der Homepage der Konferenz vorgesehen, möglicher Titel „Empfehlung zu Fachempfehlung Nr. X.“

Die Arbeitsgruppen werden an den nächsten Sitzungen Redaktionsvorschläge zu ihren Themenbereichen vorlegen. Sobald diese von der Koordinationsgruppe gutgeheissen worden sind, kann die Empfehlung in die Internetseite aufgenommen werden. Ziel der Koordinationsgruppe ist es, alle Empfehlungen in deutscher und französischer Sprache zu veröffentlichen. Möglicherweise ergibt sich aufgrund der Übersetzung eine zeitliche Verzögerung für die französische Version.

## 2. Konsolidierung

Das Gemeindeamt des Kantons Zürich hat sich aufgrund der Ausgangslage, auch auf Gemeindeebene eine konsolidierte Rechnungen vorzusehen, vertieft mit dieser Frage auseinandergesetzt. Die Gemeinden gliedern vermehrt Aufgaben aus und sind in Organisationen des öffentlichen und privaten Rechts eingebunden. Dadurch fehlt es an Transparenz und geeigneten Verfahren, die Vernetzung und die damit verbundenen Risiken aufzuzeigen. Heinz Montanari gibt einen Überblick über verschiedene Lösungsansätze zum Thema Konsolidierung.

Zur Bezeichnung der von den konsolidierten Rechnungen erfassten Behörden und Organisationen stützt sich der Kanton Zürich auf die Kriterien der wesentlichen Betriebsbeiträge und der wesentlichen Beeinflussung. Die IPSAS-Vorgaben sehen grundsätzlich eine konsolidierte Rechnung vor. Die Bestimmung der zu konsolidierenden Einheiten stützt sich auf einen Entscheidungsbaum, der die Elemente der Wesentlichkeit und Beherrschung berücksichtigt. HRM2 sieht ein 3-Kreis-Modell vor. Die Kreise 1 (Parlament, Regierung, engere Verwaltung) und 2 (Rechtspflege und weitere eigenständige kantonale Behörden) sind in der Rechnung meist bereits abgebildet. Die Konsolidierung von Kreis 3 (Anstalten und weitere Organisationen) ist fakultativ. Mit einem weitreichenden Beteiligungsspiegel im Anhang sind die Mindestanforderungen von HRM2 bereits erfüllt.

Erfahrungen aus den Projektgemeinden haben gezeigt, dass die Aussagekraft der konsolidierten Rechnung oft angezweifelt wird. Anders als in der Privatwirtschaft ist im öffentlichen Bereich die Höhe der Beteiligung nicht mit der Ausübung der Macht gleichzusetzen. Gemeinden sind oft in Zweckverbänden organisiert. Eine Verbandsgemeinde kann den Verband meist nicht wesentlich beeinflussen, da nach dem Mehrheitsprinzip entschieden wird. Ausserdem stellt die Konsolidierung hohe Anforderungen an das Personal, erfordert grossen Schulungsaufwand und technische Voraussetzungen. Es stellt sich die Frage, welchen Nutzen eine konsolidierte Rechnung bringt. Nicht zuletzt müsste bei einem Obligatorium für alle Gemeinden konsequenter-

weise auch ein konsolidiertes Budget erstellt werden. Aus der vertieften Analyse sind daher vier Lösungsmöglichkeiten hervorgegangen:

- A. Alle Gemeinden müssen eine konsolidierte Rechnung erstellen.
- B. Die Gemeinden können für eine konsolidierte Rechnung optieren.
- C. Die Gemeinden müssen unter bestimmten Voraussetzungen eine konsolidierte Rechnung erstellen.
- D. Die Gemeinden können für eine konsolidierte Rechnung optieren. Beteiligungen sind gemäss zu schaffenden Vorgaben zu bewirtschaften und zu führen. Es ist darüber Bericht zu erstatten.

Vorgeschlagen wird die Variante D. Die Gemeinden können freiwillig eine konsolidierte Rechnung erstellen. Insbesondere ist aber ein Beteiligungsbericht zu verfassen, der eine Übersicht aller Beteiligungen enthält (entspricht Beteiligungsspiegel), Veränderungen gegenüber dem Vorjahr ausweist, Angaben über die Eigentümerstrategie pro Beteiligung, die Zahlungsflüsse und Werthaltigkeit enthält. Dadurch sollen die Gemeinden verpflichtet werden, ihre Verflechtungen offen zu legen und die Bevölkerung zu informieren, z.B. zusammen mit dem Voranschlag. Dadurch können die Stimmbürger auf die Gemeindeexekutive einwirken. Ein Beteiligungsbericht kann auch vom Kanton eingefordert und in das Gemeindeporträt aufgenommen werden.

Die Grundrichtung des Berichts und der Vorschlag eines Beteiligungsberichts stossen auf Zustimmung. Man ist mehrheitlich der Meinung, dass auf eine Konsolidierung von Zweckverbänden zu verzichten und der Schwerpunkt auf die Information zu legen ist.

Offen sind noch gewisse Fragen zur Definition der Beteiligung, deren Bewertung oder der Integration von gewissen Organisationen (Stiftungen, Sonderrechnungen, eigene Pensionskassen usw.) in die Rechnung.

Die Wahlfreiheit zur Konsolidierung erschwert die Vergleichbarkeit der Rechnungen. In diesem Punkt ist auf eine verbesserte Information zu achten. Es muss für den Leser ersichtlich sein, ob es sich um eine konsolidierte Rechnung handelt, welches Verfahren gewählt wurde und welche Organisationen berücksichtigt wurden. So verzichtet z.B. die Stadt Bern auf eine Konsolidierung der Verkehrsbetriebe Bernmobil.

Wie Herr Schwaller bemerkt, werden auch in der Finanzstatistik gewisse Bereiche nicht konsolidiert, so etwa der Gesundheitssektor, Spitäler, Kraftwerke und Abwasserbetriebe. Hingegen wird im Bildungsbereich (Schulgemeinden) eine Konsolidierung vorgenommen. Zweckverbände werden nicht in die einzelnen Gemeinden integriert. Kantonskonkordate werden separat ausgewiesen.

Ein um einen Beteiligungsbericht erweiterter Beteiligungsspiegel erscheint in vielen Fällen eine geeignete Lösung zu sein. Mit Beispielen könnte auf eine standardisierte Berichterstattung hingearbeitet werden. Nicht zu vergessen ist auch die Angabe des Bewertungsmodells.

Die Arbeitsgruppe wird ihre Empfehlung überarbeiten. Unter anderem sind an der nächsten Sitzung die Vorgaben für die Gemeinden zu diskutieren und festzulegen.

Die ebenfalls unter Traktandum 1 vorgesehene Gliederung der Rechnung wird an der nächsten Sitzung besprochen.

## **2. Anlagebuchhaltung**

Die Arbeitsgruppe um Hansjörg Enzler hat ihr Projekt überarbeitet. Verschiedene Fragen sind noch zu klären, wie z.B.

- Anlagekategorien und Nutzungsdauer, Abschreibung der Grundstücke
- Hochbauten, Nutzungsdauer Gebäude 40 Jahre
- Bilanzfehlbetrag
- Investitionsbeiträge

*Anlagekategorien/Abschreibungsmethoden:*

Heinz Montanari wirft die Frage auf, ob es Ziel der Koordinationsgruppe ist, Anlagekategorien vorzugeben ist oder ob dies nicht vielmehr den Kantonen zu überlassen ist. Ist die Liste als verbindlich einzustufen oder nur als Empfehlung zu verstehen?

Für Hansjörg Enzler handelt sich klar um eine Empfehlung. Die Tabelle ist ein Grundraster, an dem sich die Kantone für weitergehende Unterteilungen orientieren können.

Der Kanton Bern hat diese Verfeinerung bereits vorgenommen. Dabei wurde auch berücksichtigt, dass die Abschreibungssätze den Selbstfinanzierungsgrad beeinflussen.

Es mag illusorisch sein, dass sich alle Kantone an die Empfehlungen halten. Gerade für kleinere Kantone sieht Urs Kundert darin aber ein wichtiges Hilfsmittel, dass auch eine gewisse Sicherheit vermittelt.

Der Vorschlag die Nutzungsdauer für Gebäude/Hochbauten von 40 Jahren auf 33 Jahre herabzusetzen wird gutgeheissen.

Bei den Kanal- und Leitungsnetzen ist auf die branchenspezifischen Abschreibungssätze zu verweisen.

Im Entwurf werden sowohl die linearen wie auch die degressiven Abschreibungssätze aufgeführt. Die meisten Anlagen weisen eine lineare Abnutzung auf. Geht man vom Grundsatz der Abschreibung nach Nutzungsdauer aus, müsste die lineare Abschreibungsmethode klarer herausgestrichen werden. Die degressive Abschreibung ist wohl weiterhin zulässig und daher auch zu erwähnen. Sie ist aber bewusst in den Hintergrund zu stellen.

Die Formulierung des Absatzes über die zusätzlichen Abschreibungen erscheint ein wenig problematisch. Zusätzliche Abschreibungen sind vor allem finanzpolitisch motiviert. Sie stellen den betriebswirtschaftlichen Ansatz des Rechnungsmodells in Frage und verschleiern gute Rechnungsergebnisse. Die Empfehlung sollte sich auf den Hinweis beschränken, dass zusätzliche zwar Abschreibungen möglich sind, aber grundsätzlich darauf zu verzichten ist.

#### *Abschreibung Grundstücke:*

Die Frage der Abschreibung von bebauten Grundstücken wurde wiederholt diskutiert. Die Meinungen dazu gehen auseinander. Wird auf eine Abschreibung verzichtet, sind Grundstücke und Hochbauten getrennt zu aktivieren. Behält man die bisherige Abschreibungspraxis bei, können Grundstücke und Hochbauten in einem Konto verbucht werden.

Für einen Verzicht auf eine Abschreibung spricht der Umstand, dass Grundstücke im Gegensatz zu den darauf erstellten Bauten keine Abnutzung erfahren. Als Argument für eine Abschreibung wird die Tatsache angeführt, bebaute und für öffentliche Aufgaben genutzte Grundstücke seien nicht mehr frei veräusserbar. Der Entscheid für die Beibehaltung der Abschreibungen steht im Widerspruch zu den Fachempfehlungen des Handbuchs HRM2. Dies muss aus der Empfehlung ganz klar hervorgehen. Ebenfalls im Gegensatz zum Handbuch steht die vorgesehene Abschreibung von Wald und Alpen über eine Dauer von 40 Jahren.

#### *Anlagen des Finanzvermögens:*

Bewertungsfragen sind Gegenstand der Fachempfehlung Nr. 19 und werden ebenfalls von der Arbeitsgruppe 6 behandelt. Allenfalls könnte man sich in den Ausführungen zur Anlagenbuchhaltung auf einen Verweis darauf beschränken. Wichtig ist jedoch, sich auf die möglichen Bewertungsmodelle zu einigen. Wie an der Sitzung vom 30. Juni 2009 diskutiert, sind für die Bewertung der Liegenschaften des Finanzvermögens sowohl das Zürcher wie auch das Berner Bewertungsmodell zu berücksichtigen. Bei Letzterem handelt es sich um ein vereinfachtes Verfahren, das einen bekannten kantonalen Wert mit einem zu bestimmenden Faktor multipliziert. Das Luzerner Modell ist zu streichen.

Weniger als das Bewertungsmodell erscheint die Frage nach der möglichen Verwendung der Neubewertungsreserve von Bedeutung. Offenbar bestehen noch einige Unklarheiten, ob und wann Neubewertungen erfolgswirksam sind. Gemäss Handbuch ist die Neubewertung beim Übergang erfolgsneutral und wird einer Reserve im Eigenkapital gutgeschrieben. Die Neubewertungsreserve ist ausschliesslich für zukünftige Wertberichtigungen vorgesehen. Die bei einer Neubewertung des Verwaltungsvermögens entstehende Aufwertungsreserve kann indessen erfolgswirksam zur Senkung des erhöhten Abschreibungsbedarfs eingesetzt werden. Die Mitglieder der

Koordinationsgruppe werden von Michel Walthert eingeladen, sich bis zur nächsten Sitzung mit dieser Frage auseinander zu setzen.

*Aktivierungsgrenzen:*

Der Entwurf sieht nach Einwohnerzahl abgestufte Aktivierungsgrenzen vor. Die Untergrenze liegt bei Fr. 25'000.- (1'000 Einwohner). Das Handbuch nennt keine Aktivierungsgrenzen, verschiedene Kantone legen diese weitaus tiefer an. Es handelt sich also lediglich um einen Vorschlag im Hinblick auf eine gewisse Harmonisierung und Vergleichbarkeit unter den Gemeinden. Die Kantone sind frei, andere Kriterien festzulegen.

*Auflösung von Vorfinanzierungen:*

Die Auflösung erfolgt entsprechend dem Vorschlag der Arbeitsgruppe 3 über die Nutzungsdauer.

*Brutto-/Netto-Prinzip:* Was die Verbuchung der Investitionseinnahmen betrifft, spricht sich die Arbeitsgruppe 2 mehrheitlich für die Weiterführung der bisherigen Praxis aus, also das Netto-Prinzip. Dies steht für einige im Widerspruch zur Abschreibung über die Nutzungsdauer. In diesem Sinne wäre grundsätzlich das Brutto-Prinzip zu bevorzugen.

Die Bemerkung, wonach einzelne Kantone (z.B. Bern und Zürich) auch den Erwerb von Grundstücken des Finanzvermögens über die Investitionsrechnung verbuchen, ist zu streichen. Dies entspricht wohl der heutigen Praxis, soll aber nicht fortgeführt werden.

*Entwurf Empfehlung Nr. 6:* Der Begriff „Sonderabschreibungen“ ist im Kontenrahmen nicht vorgesehen. Es handelt sich um ausserplanmässige Abschreibungen.

#### **4. Geldflussrechnung**

Leider hat beim Verantwortlichen für diesen Themenbereich noch niemand sein Interesse für eine Mitarbeit in der Arbeitsgruppe angemeldet. Michel Walthert und Thomas Steiner werden sich dafür einsetzen, dass jemand aus ihrem Kanton in der Arbeitsgruppe mitmacht. Eventuell ist auch mit dem Kanton Basel-Land nochmals Kontakt aufzunehmen.

Das System der Geldflussrechnung ist an sich bekannt. Der grösste Aufwand besteht darin, eine Referenzliste jener Konten zu erstellen, die erfolgswirksam sind oder allenfalls aufgeteilt werden müssen. Der Bund nutzt dazu beispielsweise die 6. Stelle der Kontennummer. Zentrales Instrument dazu ist der Kontenrahmen/Kontenplan. Fabrice Weber würde es begrüessen, wenn die Übersetzung des Kontenplans so rasch als möglich zur Verfügung stehen würde.

Der Grundraster für die Geldflussrechnung liegt vor. Bisherige Beispiele basieren oftmals auf einer Umrechnung von HRM1 auf HRM2. Der Kanton Zürich verfügt auch über ein entsprechendes Excel-Tool. Zum Teil sind aufgrund des geänderten Kontenplans neue Zuteilungen vorzunehmen (z.B. Festgelder). Auch Frau Ziehli kann ein Beispiel aus einem Kurs beisteuern. Die Erfahrung zeigt, dass bei Umrechnungen oft gewisse Differenzen bestehen bleiben. Auch die im Handbuch enthaltene Tabelle 19 stimmt rechnerisch nicht. Eine Überprüfung ist aber schwierig, da die hinterlegten Konten nicht bekannt sind. Das Beispiel im Handbuch wurde offenbar vom Kanton Solothurn geliefert. Es sollte daher möglich sein, die Vorlage ausfindig zu machen.

Im äussersten Fallen könnte die Empfehlung zur Geldflussrechnung zurückgestellt werden, bis erste Ergebnisse aus HRM2-Pilotgemeinden (z.B. aus dem Kanton Aargau) vorliegen. Vorerst bleiben aber die Resultate der Arbeitsgruppe abzuwarten.

Die EDV-Anbieter haben bereits ihre Bereitschaft angekündigt, Anpassungen vorzunehmen. Sie warten ihrerseits auf Vorgaben.

Hansjörg Enzler erkundigt sich, ob geplant ist, das Handbuch in elektronischer Form aufzulegen. Dies würde gewisse Arbeiten sehr erleichtern. Frau Ziehli erklärt, dies liege allein in der Kompetenz der FDK, vorerst sei wohl nicht damit zu rechnen.

#### **5. Kontenrahmen / Kontenplan**

Renate Fricker hat am 31. Juli 2009 im Namen der Koordinationsgruppe die Änderungs- und Ergänzungsanträge sowie Fragen zum Kontenrahmen beim Schweizerischen Rechnungslegungsgremium eingereicht.

Die Anträge werden von Herrn André Schwaller und Herrn Christian Meyer einer Vorprüfung unterzogen, so dass das Gremium an seiner Sitzung vom 3. September 2009 darüber befinden kann.

Die einzelnen Punkte konnten am 18. August 2009 mit Herrn Meyer besprochen werden und wurden insgesamt positiv aufgenommen. Eine Ausnahme bildet der Vorschlag bezüglich Alpliegenschaften (Zusammenlegung von Gebäuden und Grundstücken).

Offen ist auch noch die Frage der Funktion 995 *Neutrale Aufwendungen und Erträge*. Gemäss Herrn Schwaller wäre diese Funktion klarer zu definieren (z.B. Erträge aus Schenkungen und Legaten ohne funktionale Zuordnung). Man ist der Ansicht, dass die Definition aus dem HRM1 übernommen werden kann. Renate Fricker wird Herrn Schwaller die entsprechenden Stichworte zustellen.

*Wald* : An der letzten Sitzung wurde vorgeschlagen, die Funktion 820 *Forstwirtschaft* um die Funktionen 821 *Hauptbetriebe*, 822 *Nebenbetriebe* und 823 *Forst allgemein* zu ergänzen. Man wollte damit u.a. den Anforderungen der Forststatistik gerecht werden. Eine Umfrage bei einigen zuständigen kantonalen Stellen hat gezeigt, dass eine Unterteilung in dieser Form nicht unbedingt erforderlich ist, um die verlangten Daten bereit zu stellen. Herr Schwaller hält fest, dass die Unterscheidung in Haupt- und Nebenbetriebe an sich nicht über die funktionale Gliederung vorzunehmen sei. Allenfalls könnten sog. Nebenbetriebe in der Funktion 8900 aufgeführt werden.

Nach kurzer Diskussion gelangt man zum Schluss, sich an die Vorgabe des Handbuchs zu halten, die Funktion 820 *Forstwirtschaft* zu belassen und auf eine Ergänzung der dreistelligen Funktionen zu verzichten. Die Kantone sind frei, Vorgaben und Unterscheidungen auf der 4. Stelle vorzunehmen (Bsp. 8200-8207 = Hauptbetriebe, ab 8208 Nebenbetriebe usw.)

Der Hinweis, das Handbuch enthalte widersprüchliche Angaben in Bezug auf die Zuweisung der Ersatzabgaben für Schutzraumbauten wurde von Herrn Meyer aufgenommen. Neu sollen sie im Konto 2091 aufgeführt werden.

Die Sektorisierung der Transaktionen für Auslandverbindungen bleibt bestehen.

Sobald die Antwort des Rechnungslegungsgremiums vorliegt, kann der Entwurf zum Kontenrahmen/Kontenplan angepasst und anschliessend verabschiedet werden.

## **6. Weiteres Vorgehen / Termine**

Heinz Montanari wird an der Konferenz der kantonalen Aufsichtsstellen über die Gemeindefinanzen vom 17./18. September 2009 in Bellinzona die Arbeit der Koordinationsgruppe kurz vorstellen. Im Hinblick darauf bittet er die Anwesenden, ihm den Stand der Umsetzung von HRM2 auf Gemeindeebene mitzuteilen.

Themen der Sitzung vom 29. September 2009:

- Kontenrahmen/Kontenplan: Verabschiedung, falls eine Antwort des Rechnungslegungsgremiums zu den Änderungs- und Ergänzungsanträgen vorliegt.
- Anlagebuchhaltung – Bewertung
- Übergang HRM1 auf HRM2 – Gliederung der Rechnung
- Spezialfinanzierungen /Vorfinanzierungen – Aktualisierung
- Geldflussrechnung
- Konsolidierung

Herr André Schwaller (EFV) wird an den weiteren Sitzungen nicht mehr teilnehmen, aber weiterhin über die Arbeiten der Koordinationsgruppe informiert. Besten Dank für die Mitarbeit.

Da sich die Arbeiten leicht verzögern, wird ein zusätzliches Sitzungsdatum in den Terminplan aufgenommen: 17. Dezember 2009 (Reservedatum).

Schluss der Sitzung : 13.00 Uhr

Fürs Protokoll:

Brigitte Zbinden