



## Protokoll der interkantonalen Koordinationsgruppe HRM2

**Datum:** Donnerstag, 22. Oktober 2009

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

**Zeit:** 09.00 Uhr

**Anwesend:** Heinz Montanari      ZH  
Michel Walthert      BE  
Hansjörg Enzler      TG  
Renate Fricker      AG  
Urs Kundert      GL  
Eliane Hugi      SO  
Brigitte Zbinden      FR

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

**Entschuldigt:** Fabrice Weber, Nathalie Trachsel, Thomas Steiner

### Traktanden:

1. Begrüssung / Protokoll
2. Anlagenbuchhaltung
3. Übergang alte/neue Rechnung, Verabschiedung des Arbeitspapiers
4. Kontenplan, Publikation
5. Geldflussrechnung
6. Spezialfinanzierungen / Rückstellungen, Zwischenstand
7. Konsolidierung
8. Weiteres Vorgehen für die Sitzungen vom November und Dezember 2009

## 1. Begrüssung / Protokoll

Heinz Montanari heisst alle herzlich willkommen.

Das Protokoll der Sitzung vom 29. September 2009 wird genehmigt.

## 2. Anlagenbuchhaltung

HansjörgENZler informiert über die letzten Änderungen am Arbeitspapier *Anlagenbuchhaltung, Investitionsrechnung und Wertberichtigungen*.

Im Kapitel „Inhalt der Anlagebuchhaltung“ wird neu darauf hingewiesen, dass die Anlagenbuchhaltung Daten für das Inventar bereitstellt, aber keine Inventarlösung darstellt.

Heinz Montanari ortet ein grosses Informationsbedürfnis der Gemeinden in Bezug auf die Anlagenbuchhaltung und die Abschreibung nach Nutzungsdauer. Im Vordergrund stehen dabei nicht Fragen der Verbuchung, sondern zum Grundgedanken des Systemwechsels. Es fehle teilweise noch am Verständnis, warum neu der Wertverzehr und nicht mehr die rasche Refinanzierung eines Objekts im Mittelpunkt stehe. Daher wäre es zu begrüssen, wenn die Finanzdirektorenkonferenz (FdK) und/oder das Schweizerische Rechnungslegungsgremium (SRS) einen Text verfassen könnten, der den Gemeinden diese Anschauung näher bringt.

Herr Schwaller bemerkt, die FdK habe sich nicht für eine Abschreibungsmethode entschieden. Das Handbuch lasse sowohl die lineare als auch die degressive Abschreibung zu. Bei beiden seien aber die Abschreibungssätze auf die Nutzungsdauer abzustimmen. Wichtig sei, dass klar zwischen planmässigen, ausserplanmässigen (z.B. untererwarteter Wertverlust wegen vorzeitiger Veraltung des Objekts) und zusätzlichen Abschreibungen (wirtschaftspolitischer Entscheid) unterschieden werde.

Das SRS befasst sich laut Auskunft von Sonja Ziehli wohl mit Fragen zur Fachempfehlung Nr. 12. Mit grundsätzlichen Erläuterungen sei aber innert einer für die Koordinationsgruppe nützlichen Frist nicht zu rechnen.

Man ist der Ansicht, dass Überlegungen und Vorteile der Abschreibung nach Nutzungsdauer in einer kurzen Einleitung zum Arbeitspapier dargelegt werden können. Das Ziel muss sein, die Gemeinden vom Wechsel zu überzeugen und Ängste vor dem Verlust von Handlungsspielraum abzubauen.

Herr Schwaller erkundigt sich, inwiefern die Abschreibungsregeln zwischen Kantonen und Gemeinden abgestimmt werden.

Eine Abstimmung ist nicht erfolgt. Die Anlagekategorien der Kantone sind oft ausführlicher als jene des Handbuchs oder der Gemeinden und somit nicht direkt auf diese übertragbar. Eine Abstimmung ist daher schwierig. Unterschiede bei den Anlagekategorien, den Abschreibungssätzen und eventuell bei der Abschreibungsmethode werden weiterhin bestehen. Ausnahme bilden allenfalls jene Kantone, in den das Finanzhaushaltsrecht für Kanton und Gemeinden in einem gemeinsamen Gesetz geregelt ist.

### *Investitionsrechnung*

In Bezug auf die Investitionsbeiträge wird die Beibehaltung der bisherigen Praxis, d.h. die Aktivierung der Nettoinvestitionen empfohlen. Für die Verbuchung von Anschlussgebühren sieht das Arbeitspapier drei Varianten vor:

1. *Nettoprinzip*: Die Anschlussgebühren werden jeweils dem ältesten Anlageobjekt zugeschrieben. Dies führt zu einer jährlich ändernden Abschreibungsquote des jeweiligen Objekts.
2. *Vereinfachtes Bruttoprinzip*: Die Anschlussgebühren werden als Objekt mit einer festen Nutzungsdauer von 20 Jahren (Mischwert) betrachtet. Dadurch wird der jährliche Abschreibungsaufwand vermindert. Die Abschreibungsquoten in der Anlagenbuchhaltung werden hingegen nicht beeinflusst.
3. *Bruttoprinzip*

Das „vereinfachte Bruttoprinzip“ erscheint für die Verbuchung der Anschlussgebühren geeignet und empfehlenswert. Die Frist von 20 Jahren (Mischwert) wird als relativ kurz angesehen, bleibt aber unverändert. Durch die kürzere Nutzungsdauer erhöht sich die Entlastung beim jährlichen Abschreibungsaufwand. Zu prüfen wären allenfalls die Auswirkungen auf die Preisgestaltung, dies im Hinblick auf den Bericht des Preisüberwachers zur Gebührenbeurteilung in den Bereichen Wasserver- und Abwasserentsorgung (Juli 2008). Auf die Nennung des Bruttoprinzips als Variante wird verzichtet, da diese Methode unter einem separaten Titel ausführlich erläutert wird.

Das Kapitel „Wertberichtigungen“ wurde durch einen Verweis auf die Auslegung zur Fachempfehlung Nr. 6 des SRS ergänzt. Die Buchungsbeispiele wurden erweitert um Kursschwankungen bei Wertschriften, den Verkauf von unüberbauten Grundstücken FV und den vorsorglichen Landerwerb.

Laut Handbuch wird die Neubewertungsreserve für zukünftige Wertberichtigungen des Finanzvermögens eingesetzt. Diskutiert wird ein Vorschlag, die Neubewertungsreserve stehen zu lassen resp. direkt ins Eigenkapital umzubuchen. Als Begründung wird angeführt, dass der Ausweis einer Reserve mögliche Liquiditätsprobleme einer Gemeinde nicht löse. Im Übrigen bestehe die Gefahr, dass Wertschwankungen aufgrund der ergebnisneutralen Verbuchung nicht wahrgenommen würden. Durch die Umbuchung der Neubewertungsreserve ins Eigenkapital würden Folgebewertungen in der Erfolgsrechnung ersichtlich.

Als Gegenargument wird angeführt, die Erhöhung des Eigenkapitals verstärke den Druck für Steuersenkungen. Der Grundsatz, nur dann eine Reserve zu bilden, wenn künftige Verluste dadurch ausgeglichen werden können, sei beizubehalten. Möglich wäre der Hinweis, bei einer jährlichen Folgebewertung sei eine erfolgswirksame Verbuchung zweckmässiger. Es wird auch bemerkt, eine jährliche Folgebewertung für Grundstücke und Gebäude FV stelle eine Abweichung zu den Empfehlungen des Handbuchs dar. Der Einfluss auf Vorschriften der Schuldenbremse wäre noch zu klären.

Die Führung eines Wertberichtigungskontos pro Wertschriftenposten wird als zu aufwändig erachtet. Auszugehen ist von einem Konto für den gesamten Wertschriftenbereich. Das Handbuch sieht vor, dass die Verbuchung der Wertberichtigung direkt über das entsprechende Bestandeskonto erfolgt.

Hansjörg Enzler wird die letzten Korrekturen anbringen und das Arbeitspapier an Michel Walthert weiterleiten zur Veröffentlichung. Für die Übersetzung wird voraussichtlich der Kanton Waadt aufkommen.

Der Kanton Basel-Landschaft hat ein Umsetzungskonzept für die Anlagebuchhaltung erstellen lassen. Falls andere Kantone an diesem Bericht interessiert sind, wenden sie sich bitte direkt an den Kanton Basel-Landschaft. Es wird weiter betont, dass die System-Anbieter auf gewisse Vorgaben angewiesen sind, um die Umstellung auf HRM2 vorzubereiten. In diesem Sinne wäre es sinnvoll, wenn eine Musterrechnung vorliegen würde.

Mit einer Einleitung und einer Liste sämtlicher verfügbarer Empfehlungen kann die Suche nach den Arbeitspapieren auf der Internetseite vereinfacht werden. Michel Walthert wird das Notwendige veranlassen.

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

Der Entwurf wurde aufgrund der letzten Diskussionen von Michel Walthert ergänzt. Dies betrifft u.a. die Modalitäten zur Härtefallregelung. Festzuhalten ist, dass die Erteilung einer Ausnahmegewilligung einzig den kantonalen Bestimmungen unterliegt.

Die Anlagenbuchhaltung und die Regelung des Übergangs von HRM1 auf HRM2 weisen Berührungspunkte auf. Urs Kundert erkundigt sich, ob sichergestellt wurde, dass die beiden Arbeitspapiere keine Widersprüche enthalten. Michel Walthert erklärt, dass die Empfehlungen zum Teil untereinander abgestimmt wurden, zum Teil wurde auf das jeweilige Arbeitspapier verwiesen.

Die Empfehlungen zum Übergang HRM1/HRM2 werden verabschiedet.

Das Layout der Arbeitspapiere ist zu vereinheitlichen. Michel Walthert wird entsprechende Korrekturen vornehmen. In seiner Funktion als Kommissionspräsident der Konferenz der kantonalen Aufsichtsstellen wird er ebenfalls für das Vorwort besorgt sein.

Was die Verbindlichkeit der Empfehlungen betrifft, ist festzuhalten, dass es den Kantonen überlassen bleibt, welche Vorschläge sie übernehmen. Zumindest die Minimalstandards sollten eingehalten werden. Eine vollständige Harmonisierung der Rechnungslegung und der Vergleichbarkeit der Zahlen lässt sich kaum verwirklichen. Die Konferenz kann mit ihren Empfehlungen nur unterstützend wirken. Die Arbeitspapiere bieten Diskussionsstoff und geben eine Stossrichtung vor. Eine vermehrte Zusammenarbeit zwischen den Kantonen ist wünschenswert und schafft Klarheit. Mit der Umsetzung von HRM2 werden neue Fragen auftauchen. In diesem Zusammenhang ist eine periodische, flächendeckende Information wichtig.

Viele Fragen bleiben offen, z.B. ob die Neubewertungsreserve auch in der Anlagebuchhaltung zu führen ist. Der Vorschlag, zu einer der nächsten Sitzungen eine Fachperson einzuladen, die aus der Praxis der Anlagenbuchhaltung berichten kann, findet Zustimmung. Heinz Montanari und Michel Walthert werden sich nach einem Referenten umsehen.

#### **4. Kontenrahmen, funktionale Gliederung (Verabschiedung)**

Die Funktionale Gliederung und der Kontenrahmen (Sachgruppen, Bilanz) sind auf der Internetseite der Konferenz abrufbar. Die französischsprachige Fassung ist noch nicht vollständig. Beide Versionen sind mit einem Vermerk „Stand am (Datum)“ zu versehen. Die kantonalen Aufsichtsbehörden werden per E-Mail über die Veröffentlichung der funktionalen Gliederung und des Kontenrahmens informiert.

Der Wunsch nach einem Musterkontenplan, der die funktionale Gliederung und Artengliederung vereinigt, ist weiterhin vorhanden. Die Erstellung einer Modellrechnung muss aber aus zeitlichen Gründen zurückgestellt werden. Ideal wäre ein Stichwortverzeichnis auf Gemeindeebene. Der Kanton Zürich ist daran, ein solches zu erarbeiten. Eventuell kann später darauf zurückgegriffen werden.

Das SRS wird die Funktionale Gliederung und den Kontenrahmen in seine Internetseite übernehmen, allerdings nur auf Stufe Bund und Kantone.

#### **5. Geldflussrechnung**

Eliane Hugi informiert über die Tätigkeit der Arbeitsgruppe 5, in der neu auch Herr Andres Güller, Revisionsexperte und Partner einer Treuhandgesellschaft, mitarbeitet. Die Arbeitsgruppe hat einen Raster für die Geldflussrechnung erstellt. Dabei galt es vorerst einmal aufzulisten, welche Fragen/Probleme sich bei der Erstellung der Geldflussrechnung ergeben und wie diese letztlich aussehen soll. Es zeigt sich, dass HRM2 grundsätzlich keine neuen Aspekte in Bezug auf die Geldflussrechnung enthält.

Die Arbeitsgruppe hat auf Excel-Basis ein Beispiel erstellt, das die relevanten Kontennummern aufführt. Eine französischsprachige Version wird ebenfalls zur Verfügung gestellt. Ein weiterer Raster ist für die Werkbetriebe vorgesehen; dieser kann dann in die allgemeine Geldflussrechnung eingefügt werden.

Das Modell soll den Gemeinden eine einfache Lösung bieten. Es beruht auf der indirekten Berechnungsmethode. Da zur Zeit keine Jahresrechnungen nach HRM2 vorliegen, fehlt die konkrete Umsetzung. Eine Garantie für die problemlose Anwendung besteht daher nicht; die Arbeitsgruppe zeigt sich aber optimistisch.

Die separate Darstellung der Geldflussrechnung für die Werkbetriebe bedingt einen getrennten Ausweis der entsprechenden Debitoren und Kreditoren. Denkbar ist ein entsprechender Vermerk im Kontenrahmen oder ein Hinweis in der Empfehlung zur Geldflussrechnung.

Die erarbeiteten Beispiele stützen sich auf die indirekte Berechnungsmethode. Aufgrund von Anfragen ist anzunehmen, dass EDV-Anbieter eher von der direkten Methode ausgehen. Das

erfordert die Unterteilung der Konten, um geldwirksame und –unwirksame Vorgänge getrennt auszuweisen.

Herr Schwaller bemerkt, dass der Bund die Konten auf der 6. Stelle unterteilt in finanzwirksame, finanzunwirksame und interne Leistungsverrechnungen. Die Finanzstatistik erstellt eine Finanzierungsrechnung, finanzunwirksame Konten werden nicht berücksichtigt.

Ziel ist es, die Geldflussrechnung so weit als möglich zu automatisieren, da manuelle Eingaben eine Fehlerquelle darstellen. Eine Nachbearbeitung ist jedoch unvermeidlich und bedingt ein gewisses Fachwissen. Sinnvoll wäre, wenn die Arbeitsgruppe Überlegungen zur direkten Berechnungsmethode anstellen würde. Eliane Hugi wird das Anliegen an die Arbeitsgruppe weiterleiten. Eine vertiefte Auseinandersetzung mit der direkten Berechnungsmethode und dem Kontenplan könnte auch dazu beitragen, Probleme bei der indirekten Berechnung zu lösen.

Renate Fricker informiert, dass Herr Güller für seine Mitarbeit in der Arbeitsgruppe nicht entschädigt wird.

## **6. Spezialfinanzierungen / Rückstellungen**

In Abwesenheit von Thomas Steiner gibt Eliane Hugi Auskunft über den Stand der Arbeiten.

Die Bemerkungen zum Thema *Vorfinanzierungen / Spezialfinanzierungen* wurden berücksichtigt. Die definitive Version der Empfehlung kann an der nächsten Sitzung vorgestellt und verabschiedet werden.

Grundlage für die Empfehlung zu den *Rückstellungen* bildet der vom SRS erarbeitete Entwurf zur Auslegung der Fachempfehlung Nr. 09. Die Arbeitsgruppe 3 wird ihren Vorschlag an der nächsten Sitzung vorlegen. Die Genehmigung ist an der Sitzung vom 17. Dezember 2009 geplant.

Das Rechnungslegungsgremium wird sich an seiner Sitzung vom 3. Dezember 2009 mit der Auslegung zur Fachempfehlung Nr. 09 befassen. Der Entwurf wird noch überarbeitet. Folglich sind die Unterlagen, auf die sich die Arbeitsgruppe stützt, nicht mehr auf dem neuesten Stand. Sonja Ziehli wird die Koordinationsgruppe so rasch als möglich mit der vorläufig letzten Version des SRS bedienen. Gegebenenfalls kann man sich im Arbeitspapier auf einen Hinweis auf die Fachempfehlung und deren Auslegung beschränken.

## **7. Konsolidierung**

Heinz Montanari stellt den letzten Entwurf des Arbeitspapiers zum Thema *Konsolidierung* vor. Es enthält die Schilderung des 3-Kreis-Modells mit einem Hinweis auf Besonderheiten bei den Gemeinden. Weiter werden vier Lösungsmöglichkeiten aufgezeigt:

1. Obligatorische Konsolidierung der Einheiten von Kreis 3 für alle Gemeinden. Die qualitativ hochstehende Rechnungslegung ist an die IPSAS-Normen angelehnt. Diese Lösung erscheint aufgrund des grossen Aufwands für die Mehrheit der Gemeinden nicht geeignet.
2. Obligatorische Erstellung einer konsolidierten Rechnung unter bestimmten Voraussetzungen. Diese Lösung ist interessant und als Instrument der kantonalen Aufsicht zu sehen. Denkbar ist ein Obligatorium beispielsweise bei Risikosituationen (negative Beeinflussung durch beherrschte Beteiligungen, Bilanzfehlbetrag, usw.).
3. Die Gemeinden können für eine konsolidierte Rechnung optieren.
4. Die Gemeinden wird die Option für eine konsolidierte Rechnung offen gelassen. Beteiligungen sind gemäss Vorgaben zu bewirtschaften. Nebst einem Beteiligungsspiegel ist ein Beteiligungsbericht vorzulegen. Die konkreten Vorgaben werden den einzelnen Kantonen überlassen.

Weiter gibt das Arbeitspapier in Kurzform die Vorgaben für die Gemeinden wieder. Die abschliessende Empfehlung der Arbeitsgruppe übernimmt die Fachempfehlungen des Handbuchs und ergänzt diese um drei Punkte. Diese umfassen die Empfehlung zur Konsolidierung gemäss Variante 4, den Inhalt des Beteiligungsberichts und die Definition einer Beteiligung.

Eliane Hugi bemerkt, Beteiligungen finanzpolitischer Natur würden mit der Definition unter Punkt 8 der Empfehlung nicht berücksichtigt. Der Begriff „Beteiligung“ wird oft als Oberbegriff für Anlagen des Finanz- und Verwaltungsvermögens verwendet. Im Hinblick darauf stellt sich die Frage, welche Beteiligungen im Beteiligungsspiegel abzubilden sind.

Eine zusätzliche Erklärung des Begriffs wäre möglich. Da der Kontenplan den Begriff „Beteiligung“ nur im Verwaltungsvermögen verwendet und im Finanzvermögen von Finanzanlagen die Rede ist, erübrigt es sich.

Sonja Ziehli schlägt vor, die unverändert aus dem Handbuch übernommenen Punkte nicht aufzuführen, um Missverständnisse zu vermeiden. Besser wäre es, nur die ergänzenden Empfehlungen der Arbeitsgruppe zu erwähnen. Dem wird zugestimmt.

Die Frage der Konsolidierung wurde in HRM2 nicht wirklich gelöst. Das Spannungsfeld Steuerung/Vergleichbarkeit bleibt bestehen. Herr Schwaller erklärt, dass z.B. die Schulgemeinden in der Finanzstatistik konsolidiert werden. Zweckverbände werden nicht mit einer bestimmten Gemeinde konsolidiert, sondern gehören zu den Teilsektoren der Gemeinden. In diesem Zusammenhang könnte ein Hinweis, dass Schulgemeinden usw. die Rechnung nach HRM2 zu erstellen haben, interessant sein.

Heinz Montanari bekundet gewissen Respekt davor, statistische Anliegen in die Empfehlungen aufzunehmen. Widersprüche zwischen Anforderungen der Rechnungslegung und der Statistik sind nicht auszuschliessen (z.B. Zweckverbände H+). Letztlich bestimmen auch die Kantone, welche Organisationen der Rechnungslegung nach HRM2 unterliegen.

Das Arbeitspapier wird verabschiedet.

## **8. Weiteres Vorgehen / Termine**

Die nächste Sitzung findet am 26. November 2009 statt. Themen:

1. Gliederung der Rechnung
2. Vorfinanzierungen / Spezialfinanzierungen (Verabschiedung der Empfehlung)
3. Rückstellungen (Vorstellung des Arbeitspapiers)
4. Geldflussrechnung
5. Text *Einleitung* – Diskussion
6. Evtl. Vortrag - *Praktische Erfahrungen im Umgang mit der Anlagenbuchhaltung*  
(Anliegen : Diskussion zu Fragen wie: Auswirkungen von Reparaturen, Teilerneuerungen auf die Nutzungsdauer eines Objekts? Bestimmung der einzelnen Objekte und Aufnahme in die Anlagenbuchhaltung usw.).  
Kann ein Referent gefunden werden, wird die Sitzung voraussichtlich bis 16.00 Uhr dauern.

Schluss der Sitzung: 13.15 Uhr

Fürs Protokoll:

Brigitte Zbinden