



Protokoll der interkantonalen Koordinationsgruppe HRM2

Datum: Donnerstag, 26. November 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
Brigitte Ryser	GL
Fabrice Weber	VD
Nathalie Trachsel	VD
Thomas Steiner	SO
Brigitte Zbinden	FR

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

Traktanden:

1. Begrüssung / Protokoll
2. Geldflussrechnung
3. Spezialfinanzierungen / Rückstellungen
4. Gliederung der Rechnung
5. Allgemeines Papier ("Philosophiepapier")
6. Zukunft der Koordinationsgruppe
7. Vorbereitung und Durchführung der letzten Sitzung im Dezember 2009

1. Begrüssung / Protokoll

Heinz Montanari heisst die Anwesenden zur neunten Sitzung der Koordinationsgruppe herzlich willkommen.

Das Protokoll der Sitzung vom 22. Oktober 2009 wird genehmigt.

2. Geldflussrechnung

Fabrice Weber stellt das Modell der Geldflussrechnung vor. Dieses wurde von der Arbeitsgruppe in vier Sitzungen erarbeitet und enthält eine Variante mit und eine ohne Gemeindebetriebe. Die Excel-Datei umfasst eine kurze Wegleitung, eine Eingabemaske basierend auf dem Kontenplan HRM2 und die Geldflussrechnung. Die vorliegende Version wurde an drei Treuhandfirmen weitergeleitet, die das Modell auf seine Praxistauglichkeit prüfen. Änderungsvorschläge sind bis anfangs Dezember 2009 einzureichen, so dass am 5. Dezember 2009 die endgültige Version vorliegen sollte.

Der markante Unterschied zum Beispiel des Handbuchs liegt darin, dass Geldflüsse aus dem Verkauf/Kauf von Liegenschaften des Finanzvermögens und Finanzanlagen dem Mittelfluss aus Investitionstätigkeit und nicht der Finanzierungstätigkeit zugeordnet werden. Diese Einreihung wurde nach eingehender Diskussion in der Arbeitsgruppe und mit Verweis auf die Praxis in der Privatwirtschaft vorgenommen.

Die neue Zuordnung wird in Frage gestellt. Laut Handbuch deckt sich der Geldfluss aus Investitionstätigkeit mit dem um nicht fondswirksame Posten bereinigten Saldo der Investitionsrechnung. Ausserdem werden in der Investitionsrechnung keine Investitionen aus dem Finanzvermögen erfasst. Folglich sind Geldflüsse aus dem Kauf/Verkauf von Liegenschaften des Finanzvermögens und aus Finanzanlagen unter der Rubrik "Mittelfluss aus Finanzierungstätigkeit" aufzuführen. Die Korrektur wird veranlasst.

Weitere Vorschläge gehen dahin, den Cash flow aus betrieblicher Tätigkeit und jenen aus ausserordentlicher Tätigkeit getrennt ausweisen und anstelle der Nettoinvestitionen die Bruttoausgaben und –einnahmen aufzuführen.

Heinz Montanari dankt der Arbeitsgruppe für ihre Arbeit. Weitere Fragen und Rückmeldungen zur Geldflussrechnung sind direkt an Fabrice Weber zu richten. Dieser informiert, dass das Modell bis zur Verabschiedung am 17. Dezember 2009 noch mit einem Beispiel ergänzt wird.

3. Spezialfinanzierungen / Rückstellungen

Der erste Entwurf des Arbeitspapiers zum Thema *Spezialfinanzierung und Vorfinanzierung* wurde im Juni 2009 diskutiert. Dabei wurde der Wunsch geäussert, die Liste der Spezialfinanzierungen zu erweitern. Die Arbeitsgruppe ist dieser Aufforderung nachgekommen und hat die Liste überarbeitet. Da die kantonalen Unterschiede gross sind – einige Kantone sehen z.B. Spezialfonds für Skilifte, Restaurants, usw. vor – hat man sich letztlich bei der Aufzählung auf allgemein gültige Spezialfinanzierungen beschränkt.

Das Buchungsbeispiel zur Vorfinanzierung sieht eine tranchenweise Auflösung der Reserve entsprechend der Nutzungsdauer vor. Auf eine Variante mit einer einmaligen Auflösung der Vorfinanzierung wurde verzichtet.

Das Arbeitspapier nimmt auch zur Handhabung der Vorfinanzierungen Stellung. Die Empfehlungen umfassen Hinweise zur Bildung aufgrund eines besonderen Beschlusses der Gemeindeversammlung/des Parlaments, zur Zweckbestimmung, zur Auflösung bei nicht realisierten Investitionsvorhaben oder zur Umwidmung.

In der Praxis stellen sich verschiedene Fragen: Darf im Budget eine Vorfinanzierung eingestellt werden, wenn dadurch ein Aufwandüberschuss entsteht? Ist allenfalls eine Einschränkung not-

wendig, wonach Vorfinanzierungen nur vorzusehen sind, wenn ein Ertragsüberschuss oder zumindest ein ausgeglichenes Budget ausgewiesen wird?

Die Diskussion zeigt, dass die Kantone unterschiedliche Praktiken kennen. Zum Teil werden Vorfinanzierungen im Budget nicht aufgeführt, sondern sind eine Form der Gewinnverwendung beim Rechnungsabschluss. Allgemein teilt man die Auffassung, dass auf eine Vorfinanzierung zu verzichten ist, falls diese zu einem Bilanzfehlbetrag führt. Ob die Beschränkung indessen soweit gehen darf, Vorfinanzierungen generell auszuschliessen, wenn sie zu Lasten des Eigenkapitals gehen, ist umstritten. Grundsätzlich stellt eine Vorfinanzierung den Ausnahmefall dar. Insofern wäre eine gewisse Begrenzung logisch. Der vorgängig für das Investitionsprojekt notwendige Grundsatzbeschluss ist in jedem Fall mit einem Finanzierungsvorbehalt zu versehen.

Das Buchungsbeispiel erfährt eine kleine Korrektur, indem die Abschreibungen über ein Wertberichtigungskonto "Sachanlagen" und nicht direkt auf das Anlagenkonto zu buchen sind. Im Übrigen wird vorgeschlagen, den Begriff "Gemeindeversammlungsbeschluss" durch "Beschluss des Budgetorgans" zu ersetzen, da je nach Organisationsform die Gemeindeversammlung oder das Gemeindeparlament zuständig ist.

Thomas Steiner wird die Empfehlungen im Sinne der Diskussion nochmals überarbeiten und an der nächsten Sitzung zur Genehmigung vorlegen.

Arbeitspapier Rückstellungen und Eventualverpflichtungen: Das SRS hat mit seiner Auslegung zur Fachempfehlung Nr. 09 die Vorlage zu diesem Arbeitspapier geliefert. Wie Thomas Steiner ausführt, betreten die Gemeinden mit dem erweiterten Rückstellungsbegriff, wie er aus der Fachempfehlung hervorgeht, zum Teil Neuland. Rückstellungen sind konsequent über alle Bereiche zu bilden. Was die Definition des Kriteriums der Wesentlichkeit anbelangt, besteht Handlungsbedarf seitens der KKAG. Gemäss Auslegung zur Fachempfehlung ist die Wesentlichkeit für jede Einheit zu definieren und beizubehalten.

Für die Wesentlichkeit auf Pauschalbeträge zurückzugreifen, erscheint nicht optimal. Vorzugsweise wird auf einen Prozentsatz (% des Umsatzes) oder die Aktivierungsgrenze abgestellt. Zu klären ist im Übrigen auch die Definition "für jede Einheit". Bezieht sich diese auf die einzelnen Körperschaften oder die Sachgruppen? Sonja Ziehli wird beim SRS nachfragen.

Im Buchungsbeispiel 1a der Fachempfehlung betreffend Bildung von langfristigen Rückstellungen der Investitionsrechnung ist vom Barwert die Rede. Renate Fricker fragt, ob bei langfristigen Rückstellungen der Bar- oder der Verkehrswert zu berücksichtigen ist. Durch die Einschränkung, dass eine Abzinsung nur vorzunehmen ist wenn der Unterschied wesentlich ist, entfällt für kleine und mittlere Gemeinden die Berechnung des Barwerts.

Das Arbeitspapier zum Thema *Rückstellungen und Eventualverpflichtungen* wird verabschiedet und kann veröffentlicht werden.

4. Gliederung der Rechnung

Die Arbeitsgruppe, die sich aus Vertretern/Vertreterinnen der Kantone Bern und Zürich zusammensetzt, hat einen Entwurf erarbeitet. Diesem liegt die Idee zugrunde, zumindest über das Inhaltsverzeichnis eine Einigung zu erzielen. Für die Ausführungsbestimmungen sind die Kantone und Gemeinden zuständig.

Inhaltsverzeichnis:

1. Kommentar zur Jahresrechnung
2. Abschiede
3. Bilanz
4. Erfolgsrechnung
5. Investitionsrechnung
6. Geldflussrechnung
7. Anhang

Der Vorschlag findet Zustimmung. Das Inhaltsverzeichnis wird als Empfehlung für die Gemeinden übernommen werden. Das Arbeitspapier umfasst auch Beispiele zu den einzelnen Kapiteln. Die Vorlagen dazu stammen aus den Kantonen Bern und Zürich und von Sonja Ziehli. Sie sind nicht verbindlich und dienen nur der Veranschaulichung.

1. *Jahresrechnung*: Der Kommentar zur Jahresrechnung gibt die Rechnungslegungsgrundsätze (Regelwerk) wieder und verweist auf die Grundlagen. In der Kurzberichterstattung werden die Resultate sowie Erklärungen zu Abweichungen vom Budget oder von der Vorjahresrechnung aufgeführt. Ebenfalls enthalten ist eine Vollständigkeitserklärung, welche vom Finanzverwalter (= Leiter/in Finanzen) und vom Gemeinderat zu unterzeichnen ist. Die darin enthaltene Bestätigung, dass "alle zum Verständnis des Jahresergebnisses nötigen Informationen in den Kommentaren zur Rechnung enthalten sind" geht recht weit. In der Praxis sind ähnliche Erklärungen bereits bekannt und gaben bisher zu keinen Problemen Anlass.

2. *Abschiede*: Dieses Kapitel umfasst die Anträge der Exekutive, die Stellungnahmen der Rechnungsprüfungskommission oder Revisionsstelle und/oder der Finanzkommission sowie die Resultate der Beschlussfassung. Der Begriff "Abschiede" ist nicht sehr aussagekräftig und wenig gebräuchlich. Er wird durch "Anträge und Genehmigungen" ersetzt.

Thomas Steiner möchte den Bericht der Kontrollstelle mehr in den Vordergrund rücken. Auch eine Erweiterung wäre denkbar. Es wird darauf verwiesen, dass die Kantone frei sind, das Modell zu ändern und gewisse Punkte stärker zu gewichten.

Auf die Erwähnung der "Investitionsrechnung des Finanzvermögens" wird verzichtet. Die Anforderung, Projekte des Finanzvermögens in der Investitionsrechnung auszuweisen, ist nicht in allen Kantonen Vorschrift. Laut Handbuch werden im Übrigen Investitionen des Finanzvermögens in der Investitionsrechnung nicht erfasst.

Das Inhaltsverzeichnis nennt die Bilanz, der in HRM2 mehr Gewicht zukommt, vor der Erfolgs- und der Investitionsrechnung. Entsprechend ist diese Reihenfolge auch in den übrigen Kapiteln einzuhalten. Die Begriffe Bestandesrechnung und Laufende Rechnung sind durchgehend durch Bilanz und Erfolgsrechnung zu ersetzen.

Hansjörg Enzler wünscht sich eine Ergänzung in dem Sinne, dass nicht nur die Eigenkapitalentnahme oder -einlage erwähnt wird, sondern die Gewinnverwendung an sich (z.B. Einlage in eine Vorfinanzierung). Besondere Beschlüsse zur Gewinnverwendung zählen zu den kantonalen Anforderungen. Im Musterbericht wird auf die Nennung verzichtet, er kann auf kantonaler Ebene aber beliebig angepasst werden.

3. *Bilanz*: Vorgesehen ist die Darstellung in zwei Spalten mit der Bilanz per 31.12. des Rechnungsjahres und 31.12. des Vorjahres. Auf allgemeinen Wunsch wird die Spalte "Veränderung" hinzugefügt.

7. *Anhang*: Bei den Rechnungslegungsgrundsätzen ist unter Punkt "1.3. Bilanz- und Bewertungsgrundsätze" nur die lineare Abschreibung erwähnt. Es stellt sich die Frage, ob nicht auch auf die Möglichkeit der degressiven Abschreibung hinzuweisen ist. Da man grundsätzlich die lineare Abschreibungsmethode befürwortet und es sich lediglich um ein Beispiel handelt, verzichtet man darauf, Varianten anzuführen. Hingegen wird es als sinnvoll erachtet, eine Bestimmung zur Abschreibung des beim Übergang bestehenden Verwaltungsvermögens einzufügen.

Durch eine fortlaufende Nummerierung der verschiedenen Anhänge (Punkt 7 der Gliederung) würde die Übersichtlichkeit erhöht. Für den *Rückstellungsspiegel* kann auf das ausführliche Beispiel im Arbeitspapier *Rückstellungen und Eventualverpflichtungen* zurückgegriffen werden.

Der *Anlagespiegel* sieht keine zusätzlichen Abschreibungen vor. Dies führt zur Frage, ob diese einem Objekt zuzuordnen und wo sie aufzuführen sind. Das Handbuch gibt keinen Anhaltspunkt. Zusätzliche Abschreibungen sind in jedem Fall getrennt auszuweisen. Was den Musterbericht betrifft, könnte mit einer Fussnote "Tabelle ohne zusätzliche Abschreibungen" Klarheit geschaffen werden. Die Problematik der zusätzliche Abschreibungen wird sich in der Praxis immer wieder stellen. Wie bei der Aufwertungsreserve ist die Frage nach der Verwendung unklar. Ideal wäre, wenn sich das SRS mit dem Thema auseinandersetzen und eine Auslegung vornehmen würde.

Finanzkennzahlen: Es werden die im Handbuch aufgeführten Finanzkennzahlen erster und zweiter Priorität übernommen. Berücksichtigt wird jeweils die Nettoschuld I. In Zukunft ist nicht auszuschliessen, dass vermehrt auch die Nettoschuld II berechnet wird.

Herr Schwaller erklärt, dass Schulden des Staates nach den Maastrichter Kriterien zum Nominalwert zu bewerten sind. Stellt sich die Frage, ob bei Berechnung der Schulden der Nominal- oder der Marktwert berücksichtigt wird. Da Obligationenanleihen bei den Gemeinden eher selten, ist man der Meinung, eine Bewertung zum Marktwert stelle eher die Ausnahme dar.

Der Vorschlag, die einzelnen Bilanzposten mit Kennziffern zu versehen, zielt darauf ab, die Übersichtlichkeit bei den Erläuterungen zu erhöhen. Dazu müssten jedoch bei den Detailbilanzen manuelle Ergänzungen vorgenommen und bei Sammelpositionen einzelne Konti gekennzeichnet werden. Dies wäre sehr aufwändig und die gewünschte Übersicht könnte verloren gehen.

Die Gliederung der Rechnung wie sie im Inhaltsverzeichnis festgelegt wird, wird genehmigt. Die Beispiele sind anschaulich und mit einem Hinweis auf Änderungsmöglichkeiten zu veröffentlichen. Die Gliederung des Budgets wird als Option aufgeführt.

Heinz Montanari wird die besprochenen Änderungen veranlassen. Die Empfehlung wird an der Sitzung vom 17. Dezember 2009 verabschiedet.

5. Allgemeines Papier (Philosophiepapier)

Die Frage, ob ein Grundlagenpapier, das die Unterschiede von HRM1 zu HRM2 darlegt, gewünscht wird, wird eindeutig bejaht.

Wie das Handbuch sind auch die Empfehlungen der Koordinationsgruppe mit einem Management Summary zu versehen. Zu erläutern ist u.a. der Wechsel vom Finanzierungsgrundsatz zur Vermögensdarstellung, die Abschreibung nach Wertverzehr (Nutzungsdauer), der Verzicht auf stille Reserven. Ebenfalls zu erwähnen sind die Vorgehensweise der Koordinationsgruppe sowie eine Kontaktadresse.

Das Papier wird von Heinz Montanari in Zusammenarbeit mit Michel Walthert, Renate Fricker, Thomas Steiner und HansjörgENZler auf dem Zirkulationsweg verfasst. Der Entwurf wird der Koordinationsgruppe vorgängig an die nächste Sitzung zugestellt.

6. Zukunft der Koordinationsgruppe

Mit der Veröffentlichung der Empfehlungen sind die Arbeiten der Koordinationsgruppe vorerst abgeschlossen. Falls keine neuen Aufgaben anstehen, ist die Arbeitsgruppe aufzulösen.

Mit den Arbeitspapieren wurde eine Richtung vorgegeben, wie HRM2 umzusetzen ist. Die gesetzlichen Bestimmungen werden auf Kantonsebene erlassen. Handbuch und Arbeitspapiere vermögen indessen nicht alle Fragen abschliessend zu beantworten, zumal konkrete Erfahrungen fehlen. HansjörgENZler verweist auf die Anfrage der Verwaltungsrechnungszentrum AG St. Gallen. Der Übergang zu HRM2 verlangt wesentliche Vorarbeiten der Systemanbieter. Mit Vorteil werden Fragen und Erfahrungen im Team bearbeitet und geklärt. Dies würde verhindern, dass jede Gemeinde die Diskussion mit den EDV-Anbietern erneut aufnehmen muss. Gerade in Bezug auf die Anlagenbuchhaltung sind noch viele Detailfragen offen.

Thomas Steiner bemerkt, dass mit dem SRS den Gemeinden ein neues Gremium zur Verfügung steht. Es gelte nun zu klären, welche Aufgaben das SRS übernehmen kann und möchte. Eine Möglichkeit könnte darin bestehen, dass sich die Koordinationsgruppe mit den Problemen auf Stufe Gemeinde befasst, Lösungsmöglichkeiten aufzeigt und diese an das SRS weiterleitet.

Kleine und mittlere Gemeinden fühlen sich im SRS eher untervertreten. Für sie erscheint es schwierig, ihre Anliegen einzubringen.

Laut Auskunft von Herrn Schwaller sind die Städte und Gemeinden mit drei Mitgliedern vertreten. Wichtig wäre, dass die Gemeinden ihre Fragen vermehrt direkt über ihre Vertretung in das Gremium tragen.

Das SRS ist in erster Linie zuständig für Auslegungen der Fachempfehlungen. Für Detailfragen fehlt die Zeit. In diesem Sinne könnte die Koordinationsgruppe zum Bindeglied zwischen den Gemeinden und dem SRS werden. Wichtig wäre es, die Koordinationsgruppe als Gremium der Konferenz der Aufsichtsbehörden fest zu verankern. Der Entscheid darüber liegt bei der Kommission der Konferenz. Michel Walthert wird das Thema an der nächsten Kommissionssitzung zur Sprache bringen. Ohne den Entscheid vorweg zu nehmen, darf mit Zustimmung gerechnet werden. In diesem Fall wäre anschliessend ein Aufgabenkatalog zu erstellen. Zu klären wäre auch, ob die Koordinationsgruppe in ihrer heutigen Zusammensetzung bestehen bleibt oder ob allenfalls andere Kantone an der Mitarbeit interessiert sind.

Kontaktadresse: Fragen zu den Arbeitspapieren können an die Verantwortlichen der einzelnen Arbeitsgruppen gerichtet werden. Für Probleme bei der Umsetzung oder für den Erfahrungsaustausch ist eine Kontaktadresse zu bestimmen.

7. Sitzung vom 17. Dezember 2009

Traktanden der nächsten und vorläufig letzten Sitzung der Koordinationsgruppe:

1. Gliederung der Rechnung
2. Geldflussrechnung
3. Allgemeines Arbeitspapier (Philosophiepapier)
4. Spezialfinanzierung und Vorfinanzierung
5. Kontaktadresse / Weiterführung der Koordinationsgruppe

Im Anschluss an die Sitzung findet ein gemeinsames Mittagessen statt.

Ende der Sitzung: 13.20 Uhr

Die Protokollführerin:

Brigitte Zbinden