

Konferenz der kantonalen Aufsichtsstellen über die Gemeindefinanzen
Interkantonale Koordinationsgruppe HRM2

Stand: 18. Dezember 2009

GRUNDSATZPAPIER

ARBEITSWEISE DER INTERKANTONALEN
KOORDINATIONSGRUPPE

AUSRICHTUNG DER RECHNUNGSLEGUNG

INTERKANTONALE KOORDINATIONSGRUPPE - WIE WEITER? –
BEGLEITUNG WÄHREND DER EINFÜHRUNGSPHASE

A. ARBEITSWEISE DER INTERKANTONALEN KOORDINATIONS-GRUPPE HRM2

1. Ausgangslage

Das Harmonisierte Rechnungsmodell für die Kantone und Gemeinden (HRM2) soll gemäss Empfehlung der kantonalen Finanzdirektorenkonferenz so rasch als möglich, d.h. innerhalb der kommenden 10 Jahre seit Erscheinen der Empfehlungen am 25. Januar 2008, bei den Kantonen und Gemeinden umgesetzt werden. Diese Empfehlung hat die Konferenz der kantonalen Aufsichtsstellen über die Gemeindefinanzen (KKAG) zum Anlass genommen, eine interkantonale Koordinationsgruppe HRM2 ins Leben zu rufen.

2. Aufbauorganisation

Zahlreiche Kantone haben die Arbeiten zur Einführung des Harmonisierten Rechnungslegungsmodells HRM2 in ihren Gemeinden begonnen. Unter der Ägide der KKAG wurde Ende 2008 eine Koordinationsgruppe von acht Mitgliedern gegründet. Sie hat ihre erste Sitzung am 10.2.2009 abgehalten. Die Gruppe setzt sich wie folgt zusammen:

Hansjörg Enzler	Kanton Thurgau	hansjoerg.enzler@tg.ch
Renate Fricker	Kanton Aargau	renate.fricker@ag.ch
Urs Kundert	Kanton Glarus	urs.kundert@gl.ch
Heinz Montanari	Kanton Zürich	heinz.montanari@ji.zh.ch
Thomas Steiner	Kanton Solothurn	thomas.steiner@vd.so.ch
Michel Walthert	Kanton Bern	michel.walthert@jgk.be.ch
Fabrice Weber	Kanton Waadt	fabrice.weber@vd.ch
Brigitte Zbinden	Kanton Freiburg	brigitte.zbinden@fr.ch

Heinz Montanari übernimmt das Präsidium der Koordinationsgruppe. Das Sekretariat wird von Brigitte Zbinden wahrgenommen. Ausserdem beteiligt sich Sonja Ziehli als Vertreterin des Schweizerischen Rechnungslegungsgremiums für den öffentlichen Sektor (SRS) und André Schwaller von der eidg. Finanzstatistik (FS) an der Arbeit der Kommission, um die Zusammenarbeit der Instanzen zu fördern.

3. Ziele der Koordinationsgruppe

Die Koordinationsgruppe hat zum Ziel, die Einführung und die Anwendung von HRM2 in den schweizerischen Gemeinden zu harmonisieren. Sie ist bestrebt, ein Maximum an ergänzenden Informationen, Beispielen und Empfehlungen zum Handbuch HRM2 der Konferenz der kantonalen Finanzdirektoren, bereitzustellen. Hauptziel ist, verschiedene Elemente zu präzi-

sieren und so die kantonalen Aufsichtsstellen über die Gemeinden im Einführungsprozess von HRM2 in den Gemeinden ihres Kantons zu unterstützen.

4. Arbeitsweise

Die Koordinationsgruppe hat die Aufgaben unter ihren Mitgliedern aufgeteilt, die - nach Bedarf unter Beizug externer Hilfe - für jedes Gebiet eine Empfehlung erarbeitet haben.

Die zuständigen Personen sind:

Renate Fricker	Kontenrahmen / Funktionale Gliederung (Fachempfehlung Nr. 3)
HansjoergENZler	Anlagenbuchhaltung, Investitionsrechnung, Neubewertung (Fachempfehlungen Nrn. 6, 10, 12)
Thomas Steiner	Spezialfinanzierungen und Vorfinanzierungen, Rückstellungen und Eventualverbindlichkeiten (Fachempfehlungen Nrn. 8, 9)
Heinz Montanari	Konsolidierte Betrachtungsweise (Fachempfehlung Nr. 13)
Fabrice Weber	Geldflussrechnung, Eigenkapitalnachweis und Anhang zur Jahresrechnung (Fachempfehlungen Nrn. 14 - 16)
Michel Walthert	Vorgehen beim Übergang zum HRM2 (Fachempfehlung Nr. 19)

5. Ergebnisse

Die Ergebnisse der Arbeiten werden unter folgender Internet-Adresse aufgeschaltet:

http://www.kkag-cacsfc.ch/Publikationen/Einführung_HRM2

B. AUSRICHTUNG DER RECHNUNGSLEGUNG

1. Ausgangslage

Mit Blick auf die drohende Entharmonisierung, die Reformen bei Bund und einzelnen Kantonen sowie die internationalen und nationalen Entwicklungen im Bereich Rechnungslegungsstandards, ist das Projekt Reform Rechnungslegung der Kantone und Gemeinden (HRM2) entstanden. Am 19. September 2002 erliess die Finanzdirektorenkonferenz (FDK) den Auftrag, das HRM grundlegend zu überarbeiten, wobei folgende Projektziele formuliert wurden:

- Die Rechnungslegung unter den Kantonen und Gemeinden soll möglichst weit harmonisiert werden.
- Die Rechnungslegung der Kantone soll möglichst weit mit dem NRM des Bundes harmonisiert werden.
- Die Weiterentwicklung des HRM orientiert sich grundsätzlich an den IPSAS-Richtlinien. Dabei muss beachtet werden, dass die IPSAS-Richtlinien nicht integral und unverän-

dert in das schweizerische Normenwerk übernommen werden können. Abweichungen sind zu begründen.

- Bei der Überarbeitung des HRM werden die in verschiedenen Kantonen (namentlich im Kanton Zürich) und beim Bund bereits eingeleiteten Reformen mitberücksichtigt.
- Bei der Überarbeitung des HRM werden die internationalen Anforderungen an die Finanzstatistik mitberücksichtigt.¹

Quelle: ¹ Seite 16, Handbuch HRM2

2. Ziel

Das Handbuch HRM2 sieht einen Zielkonflikt zwischen der Rechnungslegung unter dem Gesichtspunkt einer wahrheitsgetreuen Abbildung der tatsächlichen Vermögens-, Finanz- und Ertragsverhältnisse (HRM2) und der raschen Refinanzierung der Investitionen (HRM1).

Die Frage, zu welchem Wert das Vermögen - insbesondere das Verwaltungsvermögen und damit zusammenhängend das Eigenkapital - bilanziert werden soll, bleibt unbeantwortet.

In der Folge versuchen wir, diesen Zielkonflikt transparent zu machen. Wir möchten damit die Entscheidungsträger im Findungsprozess unterstützen und so zu einer konsequenten Rechnungslegung beitragen.

Es gilt die Frage zu beantworten: “Soll der öffentliche Haushalt die rasche Refinanzierung oder die Darstellung der tatsächlichen Vermögensverhältnisse ins Zentrum der Rechnungslegung setzen?”

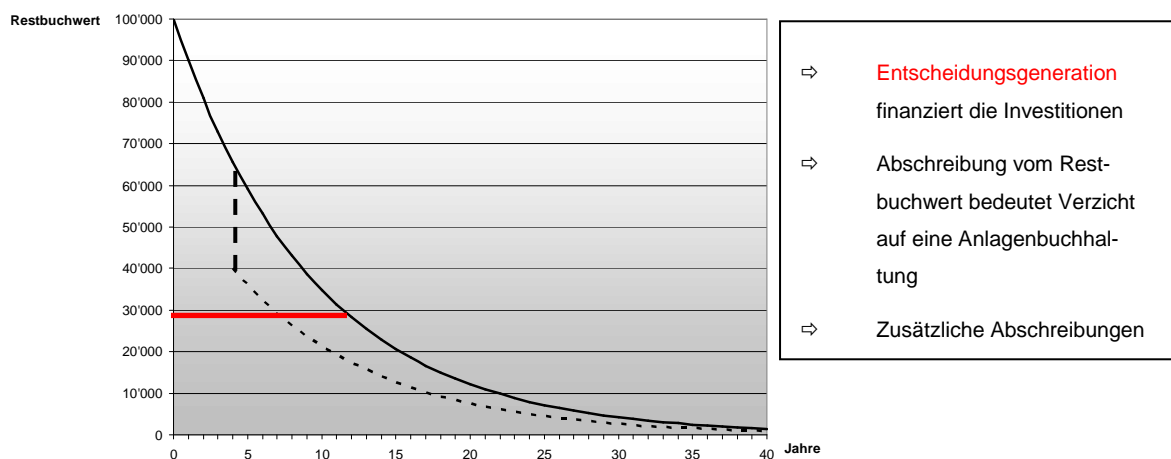
3. Unterscheidung von HRM1 zu HRM2

Damit die oben aufgeworfene Frage beantwortet werden kann, ist zuerst das HRM2 etwas genauer anzuschauen. Das Handbuch HRM2 gesteht ein, dass der grundlegende Zielkonflikt zwischen den beiden Grundausrichtungen rasche Refinanzierung versus tatsächliche Vermögensverhältnisse nicht gelöst werden konnte (vgl. Seite 19 / Punkt 1.5 / Handbuch HRM2).

Gemäss Zielsetzung von HRM2 soll sich die Rechnungslegung an den IPSAS-Normen orientieren und diese auf schweizerische Verhältnisse anpassen. Dies wurde im Ergebnis so gelöst, dass der Grundsatz von HRM2 nun lautet: „Die Rechnungslegung **soll** ein Bild des Finanzhaushaltes geben, welches möglichst weitgehend der tatsächlichen Vermögens-, Finanz- und Ertragslage entspricht.“

Die Vermögenslage wird insbesondere mit der Möglichkeit, zusätzliche Abschreibungen vornehmen und die Abschreibungsmethode degressiv festlegen zu können, stark beeinflusst. HRM2 gibt keine Antwort auf die Grundsatzfrage. Einzig der Hinweis bei den Abschreibungen, dass auch die degressiven Abschreibungen nach der Nutzungsdauer vorzunehmen sind, lässt darauf schliessen, dass dem Wertverzehr ein höherer Stellenwert eingeräumt werden soll. Zur Veranschaulichung der Problematik dienen folgende Ausführungen:

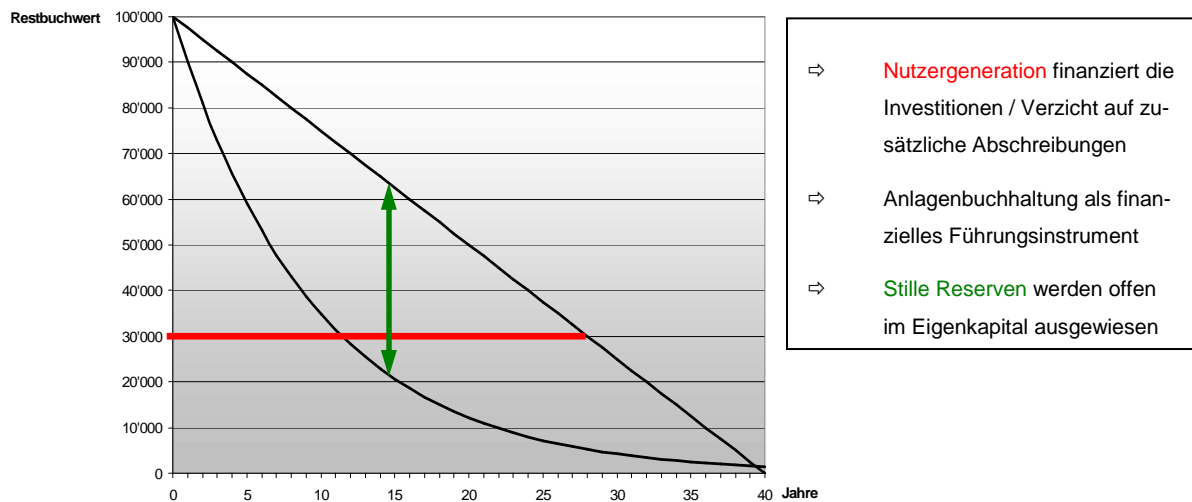
Degressive Abschreibungsmethode



Eine generell zur Anwendung vorgegebene Abschreibungsmethode setzt eine Grundphilosophie der Rechnungslegung voraus. Im HRM1 wird das Ziel verfolgt, Investitionen möglichst rasch über hohe Abschreibungen zu refinanzieren und damit diejenige Generation zu belasten, welche die Investition ausgelöst hat. Im Zentrum steht die schnelle Refinanzierung, welche mit der Möglichkeit noch zusätzlich abschreiben zu können, verstärkt wird (Auswirkungen siehe gestrichelte Linie). Indem zusätzlich hohe Aktivierungsgrenzen für Investitionen gelten - bis Fr. 20'000 können Gemeinden im Kanton Zürich mit weniger als 2000 Einwohner Investitionen der Erfolgsrechnung belasten - wird dieser Finanzierungsgedanke noch verstärkt.

Das HRM1 setzt somit den Schwerpunkt auf die Finanzierung und möglichst geringe Verschuldung. Das ausgewiesene Eigenkapital wird durch stille Reserven auf dem Vermögen zu tief dargestellt (Vorsichtsprinzip).

Lineare Abschreibungsmethode



Bei der Darstellung der tatsächlichen Vermögensverhältnisse (true and fair view) steht nicht die Abschreibungsmethode sondern der Wertverzehr im Fokus. **Wie lange hält eine Anlage und wie viel Wert hat diese?** Solche Informationen werden vielfach von der Gemeindeführung verlangt und dienen als Basis für die Berechnung der notwendigen Mittel (Gebühren, Taxen, Steuern). Damit diese Fragen beantwortet werden können, muss eine separate Anlagenbuchhaltung geführt werden. In der Buchhaltung werden die tatsächlichen Vermögensverhältnisse abgebildet und erlauben einen ungetrübten Einblick in die Gemeindefinanzen. Die Finanzen werden somit vollständig offengelegt und transparent dargestellt. Das ausgewiesene Eigenkapital wird nicht mehr durch stille Reserven beeinflusst und dient als zentrale Grösse der Rechnung. Es ist mit der notwendigen Vorsicht zu pflegen und durch gesetzliche Regelungen vor einem allzu starken Verbrauch (Bonitätsverlust) zu schützen.

4. Fazit

Die Koordinationsgruppe empfiehlt, dass die Gemeinden innerhalb der von der Finanzdirektorenkonferenz kommunizierten Frist von 10 Jahren die Umstellung auf HRM2 bewerkstelligen sollen. Als Argumente können folgende **Vorteile** kommuniziert werden:

- Harmonisierung der Rechnungslegung von Bund, Kantonen und Gemeinden
- Tatsächliche und standardisierte Darstellung der Vermögens- und Schuldenlage der öffentlichen Körperschaften
- Verbesserte und logischere Darstellung der funktionalen und der volkswirtschaftlichen Gliederung
- Angleichung der Rechnungslegung an das privatwirtschaftliche Rechnungswesen sowie an internationale Rechnungslegungsnormen
- Verbesserung der Transparenz in der Rechnungslegung und bezüglich Bilanzwahrheit und -klarheit

- Einführung und Standardisierung von Instrumenten der finanziellen Führung (Ergebnisausweis, Geldflussrechnung, Eigenkapitalnachweis, Anlagenbuchhaltung, Kennzahlen)
- Einheitliche Regeln für die Offenlegung von Beteiligungsverhältnissen, Rücklagen/Rückstellungen und stillen Reserven (Anlagespiegel, Gewährleistungs- und Beteiligungsspiegel, Rückstellungsspiegel)

Die **Nachteile** des Wechsels von HRM1 auf HRM2 sollen ebenfalls dargelegt werden:

- Administrativer Aufwand (Fragestellung nach Kosten-/Nutzenverhältnis)
- Anspruchsvollere finanzpolitische Steuerung
- Konfliktproblematik bezüglich Modell-Philosophie ist in jedem Kanton für sich und für seine Gemeinden zu diskutieren und zu lösen

Da HRM2 keine Antwort auf die wichtige Frage der Grundausrichtung des öffentlichen Haushaltes gibt, wird dieser Entscheid den Kantonen überlassen. Die Koordinationsgruppe ist der Meinung, dass beide Modelle zwar angewandt, aber keinesfalls vermischt werden dürfen. Die Grundausrichtung der Rechnungslegung soll sich durch alle Bereiche der Rechnung durchziehen und nicht mit artfremden Instrumenten verwässert werden. In der Durchmischung zweier Modelle, die sich grundlegend unterscheiden, sieht die Interkantonale Arbeitsgruppe die grössten Risiken einer Entharmonisierung der Rechnungslegung sowie einer fachlich einwandfreien Buchführung und Entwicklung der Gemeindefinanzen. Daher gilt es zu unterscheiden zwischen dem Modell der degressiven Abschreibungsmethode mit vereinfachten Nutzungsdauern sowie zusätzlichen Abschreibungen und dem Modell der linearen Abschreibungen mit verfeinerten Nutzungsdauern und dem Verzicht auf zusätzliche Abschreibungen.

Die Koordinationsgruppe hat sich für die linearen Abschreibungen und den Verzicht auf zusätzliche Abschreibungen ausgesprochen.

Die Koordinationsgruppe hat in ihren Empfehlungen zu den Nutzungsdauern dem Aspekt einer rascheren Eigenfinanzierung weitgehend entsprochen, indem innerhalb der Bandbreiten der Empfehlungen von HRM2 eher kürzere Nutzungsdauern angegeben werden. Damit wird versucht die Verschuldung tief zu halten und dem Aspekt Rechnung getragen, dass im öffentlichen Bereich kein eigentlicher Markt besteht.

Ein Bilanzfehlbetrag beim Modell mit linearen Abschreibungen ist schwerwiegender und unmittelbar spürbarer (Leistungsabbau, Steuererhöhungen etc.), als ein Bilanzfehlbetrag bei der degressiven Abschreibungsmethode, da keine stillen Reserven mehr vorhanden sind.

C. INTERKANTONALE KOORDINATIONSGRUPPE HRM2 WIE WEITER?

1. Entscheid der Konferenz der kantonalen Aufsichtsstellen über die Gemeindefinanzen

Die Kommission der Konferenz der kantonalen Aufsichtsstellen über die Gemeindefinanzen hat an ihrer Sitzung vom 4. Dezember 2009 in Frauenfeld entschieden, das Mandat der Koordinationsgruppe HRM2 zu verlängern.

Die Kommission stellt fest, dass die bisherigen Arbeiten einen klaren Bedarf für die interkantonale Zusammenarbeit aufgezeigt haben. Nach Ansicht der Kommission ist der Erfahrungsaustausch unabdingbar, wenn in der Schweiz eine echte Harmonisierung bei der Umsetzung von HRM2 auf kommunaler Stufe erreicht werden soll.

Die Einführung des neuen Systems bei den öffentlich-rechtlichen Körperschaften in der Schweiz verlangt von den Kantonen gewichtige Entscheide und es ist wichtig, die zuständigen kantonalen Stellen bei dieser Aufgabe zu begleiten. Da sich die Einführung von HRM2 etappenweise über mehrere Jahre erstrecken wird, sollen die später einführenden Kantone von den Erfahrungen der Pioniere profitieren können.

Im März 2010 wird die Kommission das Pflichtenheft für die zielgerichtete Arbeit der Koordinationsgruppe genehmigen.

Im Wesentlichen wird es Aufgabe der Koordinationsgruppe sein, die verschiedenen Akteure einzubinden, das Vorgehen der Kantone bei der Einführung von HRM2 in ihren Gemeinden zu koordinieren und die Zusammenarbeit mit dem Schweizerischen Rechnungslegungsgremium für den öffentlichen Sektor (SRS) und der eidg. Finanzstatistik (FS) zu pflegen.

Die Koordinationsgruppe wird die Entwicklung des Rechnungslegungsmodells HRM2 verfolgen und den kantonalen Aufsichtsstellen, den Gemeinden und weiteren Interessierten Empfehlungen, Weisungen und Arbeitshilfen zur Verfügung stellen, die das Handbuch HRM2 der Konferenz der Kantonalen Finanzdirektoren (FDK) ergänzen.

Durch diese zentrale Anlaufstelle wird die Harmonisierung der Rechnungslegung gewährleistet, die notwendige Sicherheit in der Anwendung des Rechnungsmodells bereitgestellt und damit die Arbeit auf allen Ebenen erleichtert.

Mit diesen Aktivitäten wird die Koordinationsgruppe das HRM2 lebendig halten und ihren Beitrag zu dessen Weiterentwicklung leisten.

2. Kontakte

Die Koordinationsgruppe sieht sich auch als interaktives Gefäss. Über ihre Internetseite kann sie Informationen streuen, aber auch die Meinungen und Erfahrungen der involvierten Kreise einholen.

Die zuständigen Personen der verschiedenen Arbeitsgruppen

Renate Fricker	Kontenrahmen / Funktionale Gliederung (Fachempfehlung Nr. 3)
HansjoergENZler	Anlagenbuchhaltung, Investitionsrechnung, Neubewertung (Fachempfehlungen Nrn 6, 10, 12)
Thomas Steiner	Spezialfinanzierungen und Vorfinanzierungen, Rückstellungen und Eventualverbindlichkeiten (Fachempfehlungen Nrn 8, 9)
Heinz Montanari	Konsolidierte Betrachtungsweise (Fachempfehlung Nr. 13)
Fabrice Weber	Geldflussrechnung, Eigenkapitalnachweis und Anhang zur Jahresrechnung (Fachempfehlung Nrn 14 - 16)
Michel Walthert	Vorgehen beim Übergang zum HRM2 (Fachempfehlung Nr. 19)

stehen zu Ihrer Verfügung.

Heinz Montanari übernimmt weiterhin das Präsidium der Koordinationsgruppe.

Der Präsident der Kommission der Konferenz der kantonalen Aufsichtsstellen über die Gemeindefinanzen (KKAG), Michel Walthert, ist zudem Ansprechpartner für alle übergeordneten Fragen rund um die Einführung von HRM2 in den Kantonen und Gemeinden.

3. Kantone

Die Kantone sind in den Arbeitsgruppen sowie in der Koordinationsgruppe nur aus Gemeindeaufsichtsaspekten vertreten, können aber zusätzlich Anregungen einbringen. Das Ziel ist, dass kantonale Spezialregelungen zur Rechnungslegung auf ein Minimum begrenzt werden können. Bis heute wird auf Ebene der Kantone kein vergleichbares koordinierendes Organ für HRM2-Belange geführt. Durch ein Abstellen auf die zentral geführten Empfehlungen zur Anwendung von HRM2 können auf Kantonsebene wesentliche personelle Ressourcen eingespart werden. Ferner wird durch eine solche zentrale Ausrichtung der grösste Beitrag für eine Harmonisierung der Rechnungslegung geleistet.

In diesem Sinne dankt die Koordinationsgruppe allen Vertretern der verschiedenen Ebenen für ihre Unterstützung und ihre Mitarbeit, auf die sie auch inskünftig gerne zählen wird.