

Neue Rechnungslegung – Gesamtheitliche Sichtweise

Die Arbeiten zur Einführung der neuen Rechnungslegung schreiten im Kanton Zürich voran. Wohl kaum eine Stadt oder Gemeinde hat sich noch nicht mit der Bewertung des Verwaltungsvermögens, den neuen Abschreibungsvorschriften oder dem neuen Kontenplan auseinandergesetzt. Im Sinne einer gesamtheitlichen Sichtweise möchte dieser Artikel Denkanstösse für Themen geben, mit denen sich die Leiterinnen und Leiter Finanzen vielleicht noch nicht oder weniger auseinandergesetzt haben.

Von Thomas Kuoni,
Direktor der Finanzverwaltung der Stadt Zürich

EDITORIAL

Geschätzte Kolleginnen und Kollegen

Mit dem mittelfristigen Ausgleich hat sich der Vorstand an der diesjährigen Klausur auseinandergesetzt. Da alle Gemeinden davon betroffen sind und sich Überlegungen machen müssen, ist dies ein ideales Thema als Beitrag in der Drehscheibe. Die ursprünglich vorgesehene Haushaltsregel mit einer minimalen Eigenkapitalquote von 25% wurde durch den mittelfristigen Ausgleich ersetzt. Eine neue Art von Regel, welche auch auf Plan- und Daten basiert. Gibt uns das nun mehr Freiheiten oder ist es eher restriktiv? Sicher ist, dass das Eigenkapital geschützt werden soll und die Regel des Bilanzfehlbetrages praktisch nicht zur Anwendung kommt (sofern das Verwaltungsvermögen aufgewertet wurde). Die Regel gilt, auch wenn noch nicht restlos geklärt ist, wie die Konsequenzen greifen. Nutzen wir den Spielraum für die Ausgestaltung. Viel Spass beim Lesen.

Euer Präsident
Oliver Küng

Ausgangslage

Der Reformprozess zur Totalrevision des kantonalen Gemeinderechts nahm rund acht Jahre in Anspruch und wurde am 20. April 2015 mit der Verabschiedung des (neuen) Gemeindegesetzes (GG; LS 131.1) durch den Kantonsrat abgeschlossen. Die neue Gemeindeverordnung (VGG; LS 131.1) wurde am 29. Juni 2016 durch den Regierungsrat beschlossen und durch den Kantonsrat am 7. November 2016 genehmigt. Beide Erlasse wurden vom Regierungsrat auf 1. Januar 2018 in Kraft gesetzt.

Die neue Gemeindegesetzgebung schafft die Grundlage, dass Gemeinden, Zweckverbände und Anstalten ihre Organisation und Haushaltsführung zeitgemäss ausgestalten. Als eine der wesentlichen Änderungen werden auch die Rechnungslegungsvorschriften an schweizweit geltende Standards für öffentliche Gemeinwesen (Harmonisiertes Rechnungsmodell 2 bzw. HRM2) angepasst. Gestützt auf § 179 GG i.V.m § 47 VGG haben die Zürcher Gemeinden die Umstellung ihres Finanzhaushalts auf HRM2 per 1. Januar 2019 vorzunehmen.

Mit der Einführung von HRM2 ist eine Vielzahl von Änderungen verbunden. Neben der Vereinfachung von Begrifflichkeiten, der Einführung eines neuen Kontenplans und einer erweiterten Berichterstattung im Anhang erfolgt die Abschreibung des Verwaltungsvermögens nach betriebswirtschaftlichen Kriterien.

Viele Anpassungsarbeiten wurden von den Städten und Gemeinden bereits an die Hand genommen. Einige Auslegungen zu den neuen gesetzlichen Bestimmungen sind noch offen und werden wohl erst mit Erscheinen des Handbuchs über den Finanzhaushalt der Zürcher Gemeinden im Jahr 2018 geklärt werden. Nachfolgend werden einige Aspekte der Umstellungen aufgenommen, die bisher mög-

licherweise noch weniger im Fokus der Städte und Gemeinden lagen.

Gesamtheitliche Sicht

Die Neubewertung des Verwaltungsvermögens oder der Verzicht darauf ist ein Entscheid mit grosser finanzpolitischer Tragweite. Die Erhebung der Detaildaten ist sehr aufwändig und kann vielerorts erst im Verlaufe des Jahres 2018 abgeschlossen werden.

Die Auswirkungen der Neubewertung dürfen nicht isoliert betrachtet werden.

Im Rahmen der Einführung der neuen Rechnungslegung gilt es verschiedene weitere Positionen neu zu bewerten. Neben dem Verwaltungsvermögen sind dies auch Rückstellungen, Reserven usw. Auf verschiedene Positionen wird nachfolgend eingegangen. Die Modalitäten für den Umgang mit diesen Positionen sind teilweise noch nicht abschliessend geklärt, so dass deren Auswirkungen auf das Eigenkapital vielerorts noch nicht beziffert werden können. Wie weit weitere Positionen das Eigenkapital einer Stadt oder Gemeinde beeinflussen, ist organisationspezifisch und abhängig von der finanziellen Situation einer Gemeinde.

Haushaltgleichgewicht

In diversen Städten und Gemeinden wurde der Entscheid bezüglich der Bewertung des Verwaltungsvermögens per 1. Januar 2019 bereits gefällt. Zuständig dafür ist das Budgetorgan, also die Gemeindeversammlung oder das Gemeindeparlament. Das Gemeindeamt empfiehlt, den mittelfristigen Ausgleich in der Gemeindeordnung zu regeln und dementsprechend durch die Stimmberechtigten zu erlassen. Zulässig ist auch die Regelung in einem Erlass der Gemeindeversammlung oder des Gemeindeparlaments, der dem fakultativen

Referendum untersteht. Der Gesetzgeber hat bezüglich dem Haushaltgleichgewicht folgende Sicherungsmassnahmen vorgesehen:

Kurzfristige Perspektive (§ 92 Abs. 2 nGG)
Zulässiger Aufwandüberschuss: Budgetierte Abschreibungen (nur des steuerfinanzierten Verwaltungsvermögens, also ohne gebührenfinanzierte Betriebe) + 3% des budgetierten Steuerertrags.

Für viele Städte und Gemeinden dürfte diese Bestimmung nicht sehr einschränkend sein. Gleichwohl gilt es den Wert im Rahmen der Budgeterstellung zu überwachen.

Mittelfristige Perspektive (§ 92 Abs. 1 nGG)
Ausgeglichener Haushalt, aber inhaltlich ohne präzise Vorgaben.
 Auf den mittelfristigen Ausgleich wird nachfolgend im Detail eingegangen.

«Notbremse» (§ 93 Abs. 1 und 2 nGG)
Aufwandüberschüsse, die nicht durch das zweckfreie Eigenkapital gedeckt sind, müssen als Bilanzfehlbetrag ausgewiesen werden. Ein Bilanzfehlbetrag ist innert längstens 5 Jahren abzutragen. Die entsprechenden Tilgungsquoten sind zu budgetieren. Sie sind so festzulegen, dass nach 5 Jahren kein Bilanzfehlbetrag mehr besteht.

Die untenstehende Darstellung zeigt die Instrumente des Haushaltgleichgewichts im Überblick.

Mittelfristiger Ausgleich

Wie vorstehend dargelegt, muss gemäss § 92 Abs. 1 GG der Gemeindesteuerfuss jeweils so festgesetzt werden, dass die Erfolgsrechnung des Budgets mittelfristig ausgeglichen ist. Mit dieser Vorgabe will der Kanton der Verschuldung der Gemeindehaushalte vorbeugen,

denn werden Aufwandüberschüsse in der Erfolgsrechnung nicht innert angemessener Frist durch Ertragsüberschüsse kompensiert, so sinkt das Eigenkapital stetig bis hin zum Bilanzfehlbetrag. Sowohl der Kantons- wie auch der Regierungsrat haben im GG und in der VGG bewusst darauf verzichtet, die Dauer des mittelfristigen Ausgleichs (MIFRA) konkret zu bestimmen. Diese Bestimmung ist daher als Zielnorm zu verstehen und den Gemeinden kommt bei der Umsetzung ein erheblicher Gestaltungsspielraum zu. Als Unterstützung und im Sinne einer Empfehlung hat das Gemeindeamt des Kantons Zürich (GAZ) hierzu das Merkblatt «Mittelfristiger Ausgleich» vom 15. Mai 2017 erstellt.

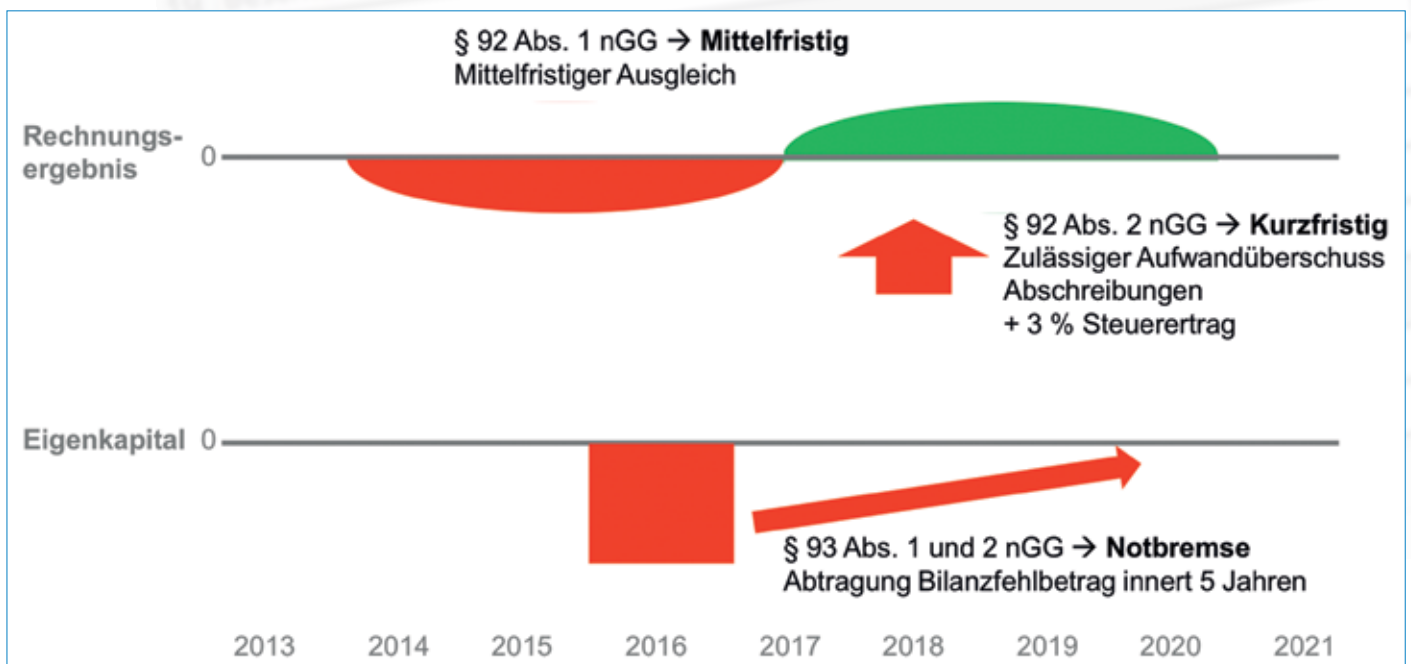
Konkret durch die Gemeinden zu regeln ist einerseits die **Frist**, d. h. über wie viele Jahre sich der Ausgleichszeitraum erstreckt. Als zweckmässig wird von Praxis und Lehre ein Zeitraum von vier bis acht Jahren erachtet. Bei einer Frist von weniger als vier Jahren ergäbe sich praktisch kein wesentlicher Unterschied zum einjährigen (kurzfristigen) Ausgleich. Ein Zeitraum von mehr als acht Jahren hingegen würde die Mittelfristigkeit sprengen. Zu beachten ist auch, dass je kürzer dieser Zeitraum angesetzt wird, desto weniger Zeit der Gemeinde bleibt, einen Aufwandüberschuss durch spätere Ertragsüberschüsse zu kompensieren. Ein kürzerer Zeitraum könnte so mitunter zu unerwünschten Schwankungen beim Steuerfuss führen, weil sich die Kompensation eines Aufwandüberschusses nur auf wenige Jahre verteilen liesse.

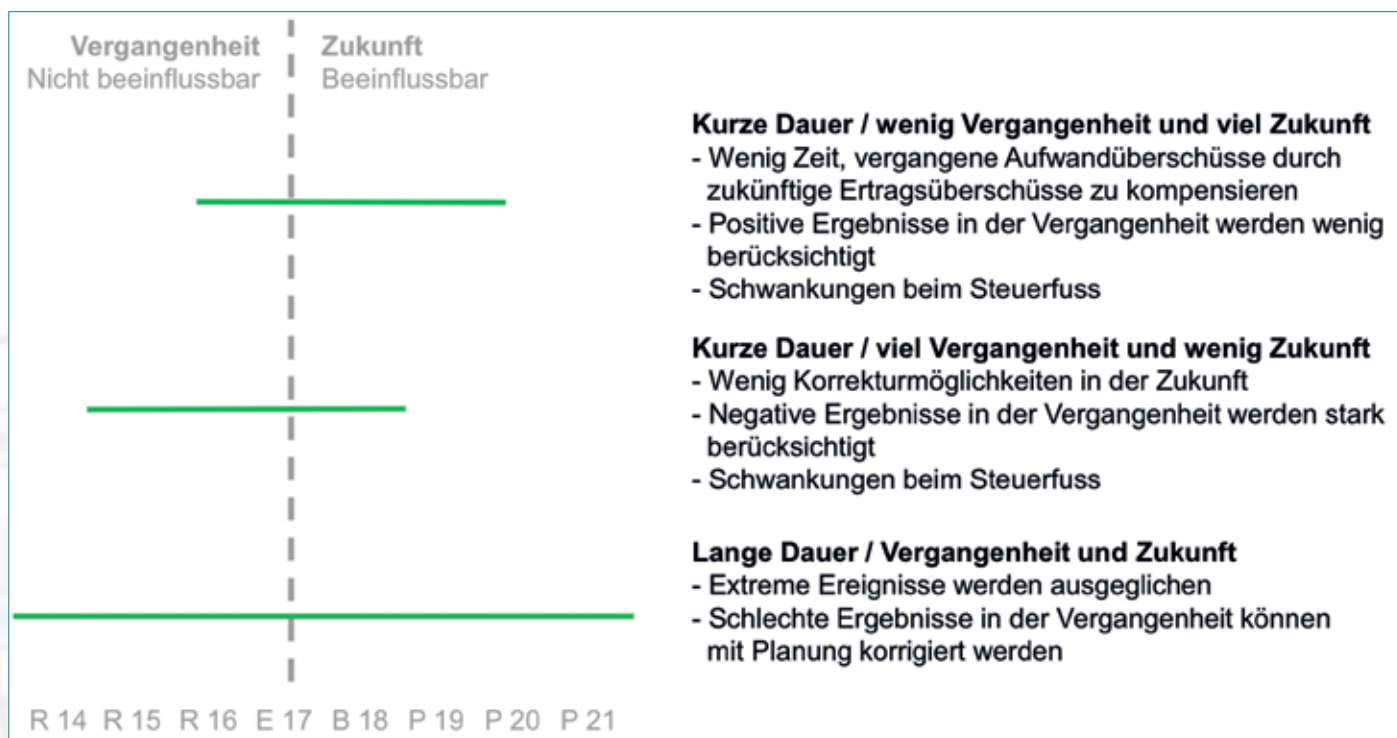
Andererseits gilt es auch **Periode und Gegenstand des Ausgleichs** festzulegen, d.h. wie sich der MIFRA konkret in Vergangenheitsjahre (Rechnungsjahre) und in Zukunftsjahre (Budget- und Planjahre) gliedert. Je nach Ge-

wichtung von abgeschlossenen Rechnungs-, laufenden Budget- und künftigen Planjahren wird mit diesem Instrument eine retro- oder prospektive Sichtweise verfolgt. Je mehr Planjahre der MIFRA hat, desto mehr Zeit bleibt, um die aus den Rechnungsjahren allenfalls resultierenden Aufwandüberschüsse im kommenden Budget und in den weiteren Planjahren zu kompensieren. Ein MIFRA, der aus mehr Rechnungsjahren als Budget- und Planjahren besteht, lässt folglich wenig Zeit, um die in den Rechnungsjahren angehäuften Aufwandüberschüsse in den Budget- und Planjahren durch Ertragsüberschüsse auszugleichen. Als Gegenstand des Ausgleichs kommt aufgrund des mit dem MIFRA verfolgten Zwecks nur der Saldo der Erfolgsrechnung der jeweiligen Periode in Frage.

Das GAZ empfiehlt den Zürcher Gemeinden in seinem (nicht verbindlichen) MIFRA-Merkblatt eine Frist von acht Jahren und eine Periode bestehend aus drei abgeschlossenen Rechnungsjahren (Rt-3, Rt-2, Rt-1), dem gegenwärtig laufenden Budgetjahr (Bt), dem künftigen Budgetjahr (Bt+1) und drei Planjahren (Pt+2, Pt+3, Pt+4). Die nebenstehende Darstellung zeigt die beim mittelfristigen Ausgleich zu beachtenden Elemente im Überblick.

Die Konzeption des mittelfristigen Ausgleichs verhindert, dass mittelfristig Eigenkapital abgebaut werden kann. Diesem Aspekt gilt es beim Entscheid bezüglich der Neubewertung des Verwaltungsvermögens Rechnung zu tragen. Beispielweise wird eine Gemeinde mit hohem Eigenkapital und/oder einem hohen Buchgewinn aus der Bewertung des Verwaltungsvermögens bei einer engen Auslegung der Bestimmungen zum mittelfristigen Ausgleich keine Möglichkeit haben, dieses abzubauen.





Gestützt auf das MIFRA-Merkblatt des GAZ ist die vierjährige Vollzugsfrist für Gemeinden gemäss § 173 GG auch für den MIFRA anwendbar, so dass dieses Instrument erstmalig für das Budget und den Steuerfuss 2022 verpflichtend zur Anwendung gelangen muss.

Bezüglich der konkreten Ausgestaltung des mittelfristigen Ausgleichs darf man gespannt sein, welche kreativen Lösungen die Städte und Gemeinden hervorbringen.

Rückstellungen

Durch die Änderung der Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden ist eine Neubewertung von Vermögenswerten und Verpflichtungen vorzunehmen (sog. Restatement): Das Finanzvermögen, die Rückstellungen und die Rechnungsabgrenzungen müssen zwingend, gemäss den kantonalen Vorgaben, neu bewertet werden. Das Verwaltungsvermögen kann, muss jedoch nicht, neu bewertet werden. Die Zuständigkeit für den Entscheid, ob eine Neubewertung erfolgt oder nicht, liegt beim Budgetorgan der Gemeinde. Auf diesen vieldiskutierten Aspekt wird hier nicht näher eingegangen. Bezüglich Rückstellungen gilt es, neben beispielsweise Rückstellungen im Personalbereich für aufgelaufene Ferien und Überzeitguthaben, insbesondere Rückstellungen im Finanzausgleich zu beachten.

Das nGG verlangt in § 119, Abs. 2 und 3:

²Steuerkraftabschöpfungen oder -zuschüsse werden über transitorische Aktiven oder Rückstellungen zeitlich abgegrenzt.

³Die Höhe der transitorischen Aktiven oder der Rückstellungen entspricht der Differenz zwischen dem im Rechnungsjahr empfangenen bzw. abzuliefernden Ausgleichsbetrag und dem

aufgrund der Steuerkraft im Rechnungsjahr zu erwartenden bzw. zu leistenden Ausgleichsbetrag.

Diese Bestimmung dürfte in Zukunft viel zu diskutieren geben, ist damit doch die mindestens im Budgetjahr sehr gute Planbarkeit der Ressourcenausgleichsbeiträge (im Gesetz wird fälschlicherweise der nicht mehr angewandte Begriff Steuerkraftabschöpfung verwendet) nicht mehr gegeben. Mit dem Jahresabschluss gilt es mit der Einführung der neuen Rechnungslegung eine Einschätzung über die eigene Steuerkraft und das Kantonale Mittel, als wichtigste Faktoren des Ressourcenausgleichs zu treffen. Während eine Schätzung der eigenen Steuerkraft unproblematisch ist, die entsprechenden Daten liegen mit dem Jahresabschluss vor, birgt die Schätzung des kantonalen Mittels insbesondere in Zeiten schwankender Steuerkraft erheblichen Spielraum. Weniger diplomatisch ausgedrückt, kann das Rechnungsergebnis damit stark beeinflusst werden. Weiter gilt es, die Modalitäten der Bildung und Auflösung der Rückstellungen zu klären. Das Gemeindeamt des Kantons Zürich wird hier entsprechende Empfehlungen abgeben. Bei einer buchstabengetreuen Umsetzung der Bestimmungen werden sowohl die Werte in der Erfolgsrechnung als auch die Werte in der Bilanz schwierig nachvollziehbar sein. Bei stark schwankender Steuerkraft ist die Problemstellung für alle Städte und Gemeinden relevant, ausser Städte und Gemeinden, die nicht vom Ressourcenausgleich betroffen sind.

Internes Kontrollsystem

In vielen Bereichen gilt es, aufgrund der neuen Rechnungslegungsvorschriften Prozesse an-

zupassen oder neue Prozesse zu definieren. Dies dürfte insbesondere im Bereich der Anlagenbuchhaltung für die Erfassung oder den Abgang einer Anlage der Fall sein. Es gilt, die entsprechenden Prozesse zu definieren und beispielsweise hinsichtlich der Vollständigkeit der Anlagen Kontrollmassnahme einzubauen. Ein Update des internen Kontrollsystems ist deshalb ein zwingendes Erfordernis mit der Einführung der neuen Rechnungslegung.

Chancen nutzen

Es kann auch kleinen Gemeinden nur empfohlen werden, die zahlreichen mit der neuen Rechnungslegung zu treffenden Entscheide stufengerecht zu regeln, und in entsprechenden Erlassen festzuhalten. Es muss ja nicht immer gleich ein umfangreiches Accounting Manual sein. Bestehende Regelungen sind dabei zu durchforsten und gegebenenfalls anzupassen.

Schliesslich bietet die Einführung der neuen Rechnungslegung die Chance, den eigenen Laden wieder einmal auszumisten und auf Vordermann zu bringen, überholte Strukturen in den IT-Systemen zu bereinigen, Kontodefinitionen zu schärfen oder Bilanzpositionen zu hinterfragen. Dieser Text möge dazu einen Beitrag leisten. Die Aufzählung ist aber bei weitem nicht abschliessend. Insbesondere gilt es dabei auch, gemeindespezifische Gegebenheiten zu berücksichtigen.

Das Gemeindeamt des Kantons Zürich unterstützt die Städte und Gemeinden mit Schulungen, Regelungen und verschiedenen Hilfsmitteln. Der teilweise institutionalisierte Erfahrungsaustausch in den Bezirken oder unter den IT-Anbietern ist ebenfalls zu begrüssen. ■

GENERALVERSAMMLUNG 2017

Am 18. Mai 2017 fand die Generalversammlung des VZF in Meilen statt. Erstmals durfte Oliver Küng als Präsident rund 150 Gäste und Mitglieder zur 29. Generalversammlung willkommen heissen.

Der Höhepunkt des statuarischen Teils der Versammlung war die Verdankung aus dem Vorstand und Ernennung zum Ehrenmitglied von Markus Josi sowie die Ersatzwahl in den Vorstand von Patrick Wolfensberger, Abteilungsleiter Finanzen der Stadt Uster. Weiter wurde im Jahresbericht über die Tätigkeit des Vorstands orientiert. Die Jahresrechnung 2016 wurde genehmigt und das Budget 2017 wurde mit einem unveränderten Mitgliederbeitrag gutgeheissen.

Nach dem offiziellen Teil folgten ein Referat von Regierungsrätin Jacqueline Fehr zu den aktuellen Veränderungen unseres Kantons, zur Zufriedenheit unserer Bevölkerung und die Reaktionen der kantonalen Politik darauf sowie ein Bericht über die Kantonsfinanzen. Im Anschluss berichtete Nicole Schönbächler aus dem BVK-Stiftungsrat.

Dr. Christoph Hiller, Gemeindepräsident der Gemeinde Meilen, hat mit einem unterhaltsamen Schlusswort die Generalversammlung abgerundet und zum Apéro am See eingeladen. Das wunderbare Mittagessen fand im schönen Festsaal – mit Deckenmalerei und Stuckatur aus dem Jahr 1870 – in angenehmer Atmosphäre statt.

Das von Erich Forster, Leiter Finanzabteilung der Gemeinde Meilen, sowie Gery Christoff, Stv. Leiter Finanzabteilung der Gemeinde Meilen, sehr gut organisierte Nachmittagsprogramm beinhaltete die Besichtigung des Weinbauers Schwarzenbach oder der Stützpunktfeuerwehr sowie des Seerettungsdienstes Meilen.

Der Vorstand freut sich, die Mitglieder des VZF am **31. Mai 2018 zur Jubiläums-Generalversammlung in Uster** begrüßen zu dürfen.



KURSWESEN

Aufgrund der Umstellung auf das neue Rechnungsmodell HRM2 verzichtet der Bildungsausschuss in den Jahren 2017 bis 2019 auf Grundlagenkurse Finanzen. Wir werden in diesen Jahren nur fachspezifische Kurse und Workshops anbieten.

Agenda:

21. November 2017

MWST im Gemeinwesen – Grundlagen
(Teilrevision MWST-Gesetz)

28. November 2017

MWST im Gemeinwesen – Grundlagen
(Teilrevision MWST-Gesetz)

Das Kursprogramm ist auf der Homepage aufgeschaltet und die Kursanmeldungen können elektronisch auf www.vzf.ch unter der Rubrik Aus- und Weiterbildung vorgenommen werden.



Das Gemeindeamt, der VZGV und der VZF unterstützen die Gemeinden, Zweckverbände und Anstalten bei der Umsetzung des neuen Gemeindegesetzes mit einem entsprechenden Schulungsangebot.

www.gemeindegesetz.zh.ch

SCHMUNZELECKE

Die neuen Mieter

Im Nachbarhaus ziehen neue Mieter ein. Frau Müller wundert sich: «Kein Steamer, kein Fernseher, kein Auto. Was haben diese Leute eigentlich?» – «Keine Schulden», brummt der Mann.



Drehscheibe erscheint nach Bedarf.

Verbandssekretariat für Mutationen:
Cornelia Weiss, Tel. 044 864 81 20
cornelia.weiss@winkel.ch

Redaktion Drehscheibe:
Thomas Kuoni, Tel. 044 412 32 72
thomas.kuoni@zuerich.ch

Redaktionsschluss nächste Ausgabe:
Ende Januar 2018