

Entwicklung der Rechnungslegung öffentlich-rechtlicher Körperschaften

Das Harmonisierte Rechnungsmodell (HRM) ist das Ergebnis des Endes der 1970-er Jahre und auf Initiative der Finanzdirektorenkonferenz realisierten Arbeiten einer Expertengruppe. Der Grundgedanke bestand damals darin, das öffentliche Rechnungswesen von Bund, Kantonen und Gemeinden formell zu harmonisieren. Die Arbeiten der Expertengruppe mündeten in der Veröffentlichung des Handbuchs des Rechnungswesens der öffentlichen Haushalte (Band I und II, Ausgabe 1982). Nebst der Harmonisierung des eigentlichen Kontenrahmens schlug das Handbuch von 1982 ein Mustergesetz vor, dass die Harmonisierung der Bestimmungen über die Haushaltsführung der öffentlich-rechtlichen Körperschaften auf Stufe Bund, Kantonen und Gemeinden bezweckte. Seit 1986 erfolgt die Rechnungslegung im Kanton Zürich nach dem Harmonisierten Rechnungsmodell.

Verschiedene Entwicklungen (z. B. Wunsch nach Anlehnung an privatwirtschaftliche Modelle) haben dazu geführt, dass die Finanzdirektorenkonferenz (FDK) ein neues Rechnungsmodell ausgearbeitet hat. Das Ergebnis der FDK, das Handbuch Harmonisiertes Rechnungsmodell für die Kantone und Gemeinden (HRM2), wurde im Januar 2008 veröffentlicht und enthält 20 Fachempfehlungen zu allen Themenbereichen der öffentlichen Rechnungslegung mit Erläuterungen, Beispielen und Grafiken sowie einem Musterfinanzhaushaltsgesetz. Ausserdem strebt das neue Modell eine verstärkte Harmonisierung des Rechnungswesens von Bund, Kantonen und Gemeinden an. Es wird den Kantonen und den dazugehörigen Gemeinden empfohlen, dieses neue Modell innerhalb von zehn Jahren umzusetzen.

Umsetzung von HRM2 bei den Zürcher Gemeinden

Im Zuge der Totalrevision des Gemeindegesetzes und auf Empfehlung der Kantonalen Finanzdirektoren soll die Rechnungslegung¹ für die Zürcher Gemeinden nun weiterentwickelt und an privatwirtschaftliche Standards angenähert werden. Dementsprechend sieht das neue Gemeindegesetz lineare Abschreibungen und den Verzicht auf zusätzliche Abschreibungen vor. Diese Vorgaben stehen auch im Einklang mit der Staatsbuchhaltung, welche ebenfalls die lineare Abschreibungsmethode anwendet und auf zusätzliche Abschreibungen verzichtet.

Im neuen Gemeindegesetz werden die HRM2-Fachempfehlungen gesetzlich verankert. In dieser neuen Gesetzesgrundlage wird das Finanzhaushaltsrecht für die Gemeinden abschliessend geregelt. Ausführungsbestimmungen erfolgen in einer Verordnung zum Gemeindehaushalt. Zudem wird ein detailliertes, verbindliches Handbuch über die Rechnungslegung erstellt. Die Bestimmungen im Gemeindegesetz gelten als Mindeststandard. Gemeinden, welche freiwillig auf IPSAS optieren möchten, werden die Möglichkeit dazu erhalten.

Was ist HRM2

Den erwähnten Normen ist das «true and fair view-Prinzip» gemeinsam, welches ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage vorsieht. Die Fachempfehlungen basieren auf diesem Grundprinzip und umfassen folgende Themen:

#	Bezeichnung	#	Bezeichnung
1.	Elemente des Rechnungsmodells für die öffentlichen Haushalte	11.	Bilanz
2.	Grundsätze ordnungsgemässer Rechnungslegung	12.	Anlagegüter / Anlagebuchhaltung
3.	Kontenrahmen und funktionale Gliederung	13.	Konsolidierte Betrachtungsweise
4.	Erfolgsrechnung	14.	Geldflussrechnung
5.	Aktive und passive Rechnungsabgrenzung	15.	Eigenkapitalnachweis
6.	Wertberichtigungen	16.	Anhang zur Jahresrechnung
7.	Steuererträge	17.	Finanzpolitische Zielgrössen und Instrumente
8.	Spezial- und Vorfinanzierungen	18.	Finanzkennzahlen
9.	Rückstellungen und Eventualverbindlichkeiten	19.	Vorgehen beim Übergang zum HRM2
10.	Investitionsrechnung	20.	Musterfinanzhaushaltsgesetz (MFHG)

¹ Rechnungslegung bezeichnet die Dokumentation der betrieblichen Vorgänge für externe Zwecke.

Mit der Einführung von HRM2 ist eine Vielzahl von Änderungen verbunden. Einige weitere wichtige Änderungen sind nachfolgend dargestellt.

Thema	HRM1	HRM2
Bewertung	Verwaltungsvermögen zum Restbuchwert Degressive Abschreibungen in der Regel mit 10 % vom Restbuchwert	Die Bewertung der Anlagen im Verwaltungsvermögen erfolgt beim Erstzugang zum Anschaffungswert; danach werden sie planmässig abgeschrieben. Die Abschreibung der Anlagen im Verwaltungsvermögen erfolgt auf der Basis der Nutzungsdauer (in der Regel linear) nach Anlagekategorie. Beim Finanzvermögen ergeben sich keinen Änderungen.
Modell	Bestandesrechnung Laufende Rechnung Investitionsrechnung Anhang	Bilanz Mehrstufige Erfolgsrechnung Investitionsrechnung Anhang Geldflussrechnung Eigenkapitalnachweis
Kontenplan	Artengliederung Funktionale Gliederung Optional Institutionelle Gliederung	Artengliederung mit neuem Kontenrahmen Funktionale Gliederung Optional Institutionelle Gliederung
Zusätzliche Abschreibungen	Unbeschränkt möglich, so lange budgetiert und kein Bilanzfehlbetrag verursachend	Nicht mehr möglich Entspricht nicht true and fair view Ersatzinstrument: Einlage in Reserven
Anhang	Inhalt teilweise unwesentlich (z. B. Aufstellung Inventarveränderungen über CHF 1'000)	Anhang wurde an privatwirtschaftliche Standards angelehnt

Kernpunkt 1: Berichtswesen

Ein transparentes Rechnungswesen dient dazu, von den Steuerzahlerinnen und Steuerzahlern, von Geldgebern sowie Lieferanten als vertrauenswürdige Partner wahrgenommen zu werden. Das Rechnungswesen liefert den verantwortlichen Politikerinnen und Politikern sowie dem Verwaltungskader Daten und Informationen um die richtigen Entscheidungen treffen zu können.

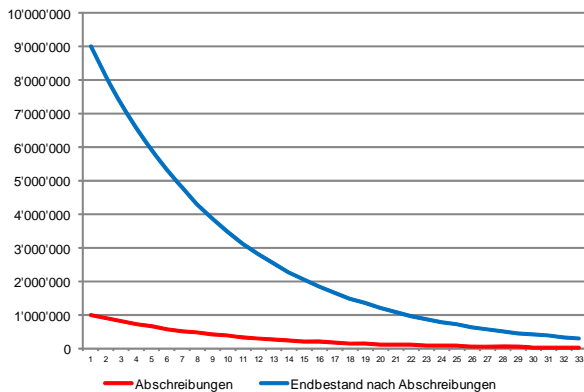
HRM2 macht einen Schritt in Richtung der privatwirtschaftlichen Rechnungslegung und wird damit den oben erwähnten Ansprüchen besser gerecht. Die Fachbegriffe und Bewertungsgrundsätze werden privatwirtschaftlichen Standards angeglichen und sind deshalb nicht mehr nur noch für Verwaltungsspezialisten verständlich. Mit HRM2 wird das Berichtswesen auf das Wesentliche konzentriert und mit einem aussagekräftigen Anhang ergänzt.

Kernpunkt 2: Bewertung

Unmittelbar mit dem «true and fair view-Prinzip» verknüpft ist die betriebswirtschaftliche Bewertung der Vermögenswerte, welche insbesondere im Bereich des Verwaltungsvermögens eine zuverlässigere Darstellung der Vermögenswerte ermöglicht und Abschreibungen nach betriebswirtschaftlichen Grundsätzen. Es erfolgt somit ein Wechsel von der degressiven Abschreibungsmethode, bei welcher die Abschreibung ohne Anlagenbuchhaltung ermittelbar waren, zu betriebswirtschaftlichen, d. h. in der Regel linearen Abschreibungen, bei denen die Einführung einer Anlagenbuchhaltung notwendig ist.

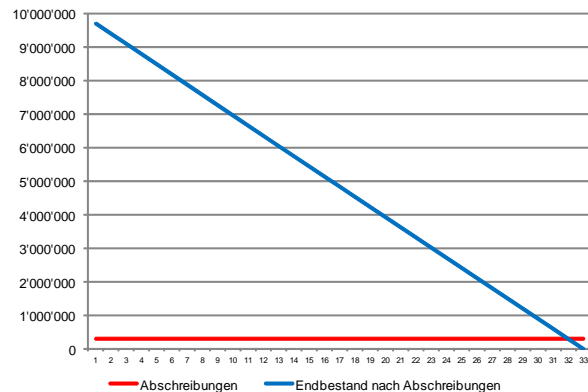
Die nachfolgende Darstellung zeigt den Zusammenhang zwischen der bisher angewendeten degressiven Abschreibungsmethode und der neu zur Anwendung gelangenden linearen Abschreibungsmethode am Beispiel einer Hochbaute:

Degressive Abschreibung



Investitionssumme 10'000'000
Abschreibungssatz 10% vom Restbuchwert

Lineare Abschreibung



Investitionssumme 10'000'000
Abschreibungssatz 33 Jahre linear

Bezüglich dem in der Bilanz ausgewiesenen Endbestand und den Abschreibungen ergeben sich folgende Wertdifferenzen:

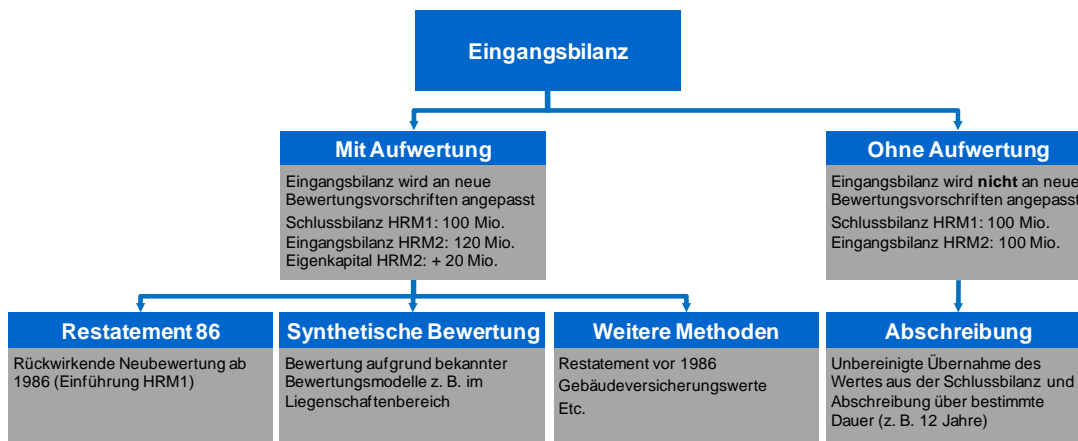
Variante	Beschreibung	Jahr 1	Jahr 5	Jahr 10	Jahr 20	Jahr 33
Bilanz - Endbestand	Degressiv	9'000'000	5'905'000	3'487'000	1'216'000	309'000
	Linear	9'696'969	8'484'845	6'969'690	3'939'380	0
	Differenz	696'969	2'579'845	3'482'690	2'723'380	-309'000
Abschreibungen	Degressiv	1'000'000	656'000	387'000	135'000	34'000
	Linear	303'031	303'031	303'031	303'031	303'008
	Differenz	-696'969	-352'969	-83'969	168'031	269'008

Das Beispiel kann wie folgt interpretiert werden:

- Das Beispiel zeigt, dass mit der degressiven Abschreibungsmethode die Abschreibungsaufwände vorwiegend dem **Verursacher** belastet werden und mit der linearen Abschreibungsmethode dem **Nutzer**.
- Erfolgt der Übergang zur neuen Rechnungslegung im Jahr 10, wird das bisherige Verwaltungsvermögen um rund 3,5 Mio. Franken aufgewertet. Das Eigenkapital erhöht sich um diesen Betrag bzw. es wird eine Aufwertungsreserve gebildet. Die Abschreibungen erfolgen neu auf Basis von 7,0 Mio. Franken.
- Ebenfalls im Jahr 10 sind die Abschreibungen nach der neuen Rechnungslegung um CHF 84'000 tiefer. Würde gänzlich auf ein Restatement verzichtet und das in der Eingangsbilanz enthaltene Verwaltungsvermögen z.B. über 12 Jahre abgeschrieben, ergäben sich ebenfalls tiefere Abschreibungen. Nach der 12-jährigen Abschreibungsperiode fallen für diese Investition keinerlei Abschreibungen mehr an, obwohl zur Erhaltung der Substanz rund CHF 300'000 Abschreibungen nötig sind. Dies hätte vermutlich einen gewissen Druck auf den Steuerfuss zur Folge. Damit würden dem Gemeindehaushalt Gelder entzogen, welche für die Werterhaltung eigentlich notwendig sind.

Erfahrungen aus den Pilotgemeinden haben gezeigt, dass sich die jährlichen Abschreibungsaufwände nach HRM2 nicht wesentlich von den Abschreibungsaufwänden nach HRM1 unterscheiden. Der Grund liegt darin, dass mit HRM2 zwar ein in der Regel tieferer Abschreibungssatz zur Anwendung kommt, der Ausgangswert für die Berechnung der Abschreibungen in der Regel aber höher ist.

Wie oben dargestellt, ist die Frage der Neubewertung der Vermögenswerte zum Zeitpunkt der Einführung der neuen Rechnungslegung (Restatement) von grosser Bedeutung. Die nachfolgende Tabelle zeigt verschiedene Varianten des Restatements im Überblick:



Mit dem vorgesehenen Übergang auf HRM2 bzw. der Neubewertung des Verwaltungsvermögens werden die stillen Reserven wieder aktiviert und Abschreibungen nach den betriebswirtschaftlichen Nutzungsdauern vorgenommen. Die Aktivierung der stillen Reserven durch die Neubewertung bedeutet, dass die bisherigen Abschreibungen rückgängig gemacht und durch die betriebswirtschaftlich richtigen Abschreibungen ersetzt werden. Die Aufwertung wird dem Eigenkapital gutgeschrieben und verbleibt im Gemeindehaushalt.

Kernpunkt 3: Haushaltgleichgewicht

Im Entwurf zum neuen Gemeindegesetz ist ein **jährlicher Ausgleich der Erfolgsrechnung** vorgesehen. Die Frist von fünf Jahren für die **Tilgung des Bilanzfehlbetrages** wird von der Kantonsverfassung in Art. 123 Abs. 2 vorgegeben und ist im Entwurf zum neuen Gemeindegesetz verankert.

Was bringt HRM2

Die Kernstücke von HRM2 lassen sich wie folgt zusammenfassen:

- Die Rechnungslegung von Bund, Kantonen und Gemeinden wird vereinheitlicht.
- HRM2 bringt eine verbesserte und logischere Darstellung der funktionalen und volkswirtschaftlichen Gliederung und damit eine Angleichung an das privatwirtschaftliche Rechnungswesen.
- Sie stellt die finanziellen Reserven der Gemeinden offen dar und ermöglicht so eine tatsächliche Darstellung der Finanzlage der öffentlichen Körperschaften.

Die nächsten Schritte (Stand April 2013)

Die Vorlage über das totalrevidierte Gemeindegesetz wurde im März 2013 vom Regierungsrat zu Händen des Kantonsrates verabschiedet. Sie befindet sich zur Zeit in der Diskussion bei der zuständigen Kommission.

Informationen

Informationen zur neuen Rechnungslegung sind wie folgt verfügbar:

- Gemeindeamt des Kantons Zürich: www.hrm2.zh.ch
- Verband Zürcher Finanzfachleute: www.vzf.ch
- Schweizerisches Rechnungslegungsgremium für den öffentlichen Sektor: www.srs-cspp.ch