

Neue Standards für Gemeinderechnungen

Heute erfolgt die Rechnungslegung einer Gemeinde nach dem Harmonisierte Rechnungsmodell (HRM). Dieser Standard für die öffentliche Rechnungslegung gibt nur ungenügend Auskunft über wichtige Kenngrössen eines Finanzhaushaltes. Die neuen International Public Sector Accounting Standards (Ipsas) bieten eine Alternative. Was die Ipsas taugen, wurde anhand des Finanzhaushaltes der Stadt Kloten in einem wissenschaftlichen Versuch untersucht. **Von Beat Glogger**

Ein Buch von gut 200 Seiten Umfang ergab die Jahresrechnung der Stadt Kloten im Jahr 2001. Wie in der Schweiz üblich, wurde diese nach den Grundsätzen des Harmonisierten Rechnungsmodells (HRM81) erstellt. Würden die Ipsas angewandt, so könnte die Klotener Rechnung auf gerade noch 23 Seiten dargestellt werden. Trotz der Konzentration sind die wesentlichen Informationen zum finanziellen Ergebnis und zur Situation der Stadt Kloten immer noch enthalten. Diese Erkenntnis wurde aufgezeigt im Rahmen eines Forschungsprojektes, das unter der Federführung des Instituts für Verwaltungs-Management (IVM) der Zürcher Hochschule Winterthur zusammen mit den Firmen Ernst & Young AG und ComRating AG durchgeführt wurde.

Das so genannte Harmonisierte Rechnungsmodell (HRM81) wurde ab dem Jahre 1981 als Richtlinie für die Rechnungslegung der öffentlichen Haushalte eingeführt. (Handbuch I und II, herausgegeben von der Finanzdirektorenkonferenz). Doch erst seit 1999 wenden alle Kantone das HRM81 an. Unterdessen haben der Bund und verschiedene Kantone begonnen, ihre Rechnungslegung unter Berücksichtigung der Ipsas anzupassen.

Aufbau der Rechnung für Laien verständlicher

Die Jahresrechnung nach Ipsas ist wie die Rechnung eines privatwirtschaftlichen Unternehmens aufge-

baut. Sie enthält neben der Bilanz, der Erfolgsrechnung und der Geldflussrechnung auch einen Nachweis der Eigenkapitalveränderungen sowie einen klar strukturierten, informativen Anhang. Damit erst wird die Rechnung auch für den nicht so geübten Bilanzleser besser interpretierbar. Sie erlaubt jedermann, dem die Grundbegriffe aus der doppelten Buchhaltung bekannt sind, sich einen schnellen Einblick in die wirtschaftlichen Verhältnisse der öffentlichen Institution zu verschaffen. Dies ist besonders für Mitglieder von Milizbehörden wichtig. Denn die Rechnungswesen-Ausbildung an öffentlichen und privaten Bildungsstätten basiert auf dem System der doppelten Buchhaltung und dem Kontenplan von privatwirtschaftlichen Unternehmungen (Käfer, KMU oder ähnliche). Deshalb sind Behördenmitglieder und Bürger an privatwirtschaftliche Darstellungsweise gewohnt. Hingegen bekunden sie bei finanzpolitischen Entscheiden häufig Mühe, die notwendigen Informationen aus einer nach den HRM81-Grundsätzen erstellten Rechnung eines Gemeinwesens zu entnehmen.

Der Bilanz wird mit Ipsas grössere Aufmerksamkeit geschenkt. Durch eine übersichtliche Gliederung kann die Vermögenssituation einer öffentlichen Körperschaft einfach eruiert werden. Die Geldflussrechnung ermöglicht eine zweckmässige Überwachung der Liquiditätssituation. Auskunft über diejenigen Kapitalbewegungen, welche nicht über die

Erfolgsrechnung erfolgen, gibt der Eigenkapitalnachweis.

Wahrheitsgemässe Auskunft über Beteiligungen

Obwohl öffentliche Körperschaften aus einem Geflecht von Institutionen bestehen, berücksichtigt das aktuelle Harmonisierte Rechnungsmodell diesen Umstand nicht und folgt der Sichtweise eines Einzelabschlusses. «Das vermittelt einen ungenauen Eindruck der finanziellen Situation», sagt Andreas Gamper. Dies, weil unter anderem im Bereich der Werke immer mehr Betriebe rechtlich verselbständigt werden, ohne dass sich die Eigentumsverhältnisse ändern. Dies führt zu einer zunehmenden Dekonsolidierung.

Ipsas hingegen harmonisieren die Rechnungen, indem sie den bewährten Konsolidierungsregeln nach den internationalen Standards IFRS/IAS folgen. Sie definieren den Konsolidierungskreis nach klar festgelegten Kriterien im Top-down-Verfahren. So ergibt sich durch die Anwendung von Ipsas erstmals die Möglichkeit, eine ganzheitlich konsolidierte Betrachtungsweise der finanziellen Situation einer öffentlichen Körperschaft zu publizieren.

Aus der Rechnung geht dann zum Beispiel hervor, an welchen Zweckverbänden die Gemeinde in welcher Form und welcher finanziellen Dimension beteiligt ist. Ebenso klar werden Beziehungen zu Tochtergesellschaften, Beteiligungen und Joint Ventures. «Heute ist das alles noch sehr





undurchsichtig», analysiert Gamper. So hat zum Beispiel Kloten seine Industriellen Betriebe (IBK) privatisiert. In der Rechnung erschien aber ein Darlehen der Stadt an die IBK als Aktive. «Eigentlich müssten die Geschäftsfälle zwischen der Stadt Kloten und der IBK eliminiert und anschliessend die Positionen der Bilanz und der Erfolgsrechnung konsolidiert werden, um eine korrekte Sichtweise präsentieren zu können.»

Wichtig bei der Konsolidierung ist, dass lediglich jene Unternehmen oder Institutionen konsolidiert werden, die tatsächlich durch die öffentliche Körperschaft beherrscht werden. Um die Frage der Beherrschung abzuklären, sind weitere Kriterien, wie zum Beispiel die Einsitznahme in Leitungsgremien, die Übernahme beziehungsweise Delegation von gesetzlichen Aufgaben oder die Zuweisung von Nutzen und Gefahr zu berücksichtigen. Vielfach handelt es sich nicht um Kapitalgesellschaften, sondern um Anstalten des öffentlichen Rechts, Zweckverbände, Genossenschaften oder privatrechtliche Vereine. Je nach Besitzverhältnissen entscheidet sich, ob eine Institution vollständig in eine Stadt- oder Gemeinderechnung integriert oder als Beteiligung ausgewiesen wird. Die zu konsolidierenden Institutionen müssen ihre Rechnung ebenfalls nach denselben Grundsätzen wie die Muttergesellschaft erstellen. Bei Beteiligungen unter 50% muss lediglich der quotenmässige Anteil am Jahresergebnis in der Erfolgsrechnung ausgewiesen werden.

Bewertungsdifferenzen

Die Bewertungsregeln von Ipsas ermöglichen eine Bewertung nach Marktwerten, sofern ein solcher Marktwert überhaupt ermittelt werden kann. Allerdings berücksichtigt das Modell auch, dass es im öffentlichen Sektor für viele Vermögenswerte keinen Marktwert gibt. Diese werden nach der Cost-Methode (Anschaffungswert minus Abschreibung) bewertet. So liefern die Bewertungsregeln von Ipsas die Basis für eine materielle Harmonisierung. In Kloten entstanden aufgrund der unterschiedlichen Bewertungsregeln von Ipsas und HRM81 Bewertungsdifferenzen. Konkret resultierten in Klotener Neubewertungsreserven ►

Kriterium	Harmonisiertes Rechnungs-Modell (HRM)	International Public Sector Accounting Standards (Ipsas)
Zweck/Ziel	Vorschlag der Konferenz der kantonalen Finanzdirektoren für die Rechnungslegung von öffentlich-rechtlichen Körperschaften zuhauenden der Kantone. <ul style="list-style-type: none"> • Basis für die individuelle Rechtsetzung in den einzelnen Kantonen (Finanzhaushalt- und Gemeindegesetz) • Vereinheitlichung der Rechnung von Kantonen und Gemeinden 	Sammlung von Regeln, zur Präzisierung von einzelnen Themen der Rechnungslegung in öffentlichen Haushalten <ul style="list-style-type: none"> • Schaffen von Transparenz für Stakeholders • True and fair view – Prinzip
Bestandteile der Jahresrechnung	<ul style="list-style-type: none"> • Bestandesrechnung (Bilanz) • Laufende Rechnung (ER) • Investitionsrechnung • Anhang 	<ul style="list-style-type: none"> • Bilanz • Erfolgsrechnung (ER) • Geldflussrechnung • Eigenkapitalnachweis • Anhang
Anwendung	Definition der wichtigsten Bilanzgrössen (Finanz- und Verwaltungsvermögen). Einheitlicher Kontenrahmen (Kostenarten, Funktionen). Empfehlung für Abschreibungsvorschriften. Auch Instrument zur Kreditbewilligung.	Beruft sich auf die Praxis und Erfahrungswerte von privatwirtschaftlichen Unternehmungen. Können deshalb laufend ergänzt werden. Um Ipsas-Konformität zu erreichen, müssen alle Standards erfüllt sein.
Anpassungsfähigkeit	Eher langwieriger Prozess. Auf politischem Weg müssen Gesetze, Verordnungen und Kreisschreiben neu festgesetzt werden.	Werden laufend auf Basis der bestehenden IFRS ergänzt.
Konsolidierung	Der Bottom-up-Ansatz schreibt für jede Gemeinde (Politische, Schul-, Kirchgemeinde etc.) vor, dass alle vom Rechtsträger ohne eigene Rechtsform (inkl. unselbstständige Anstalten) erbrachten Leistungen in einer Rechnung zusammenzufassen sind. Keine Definition Konsolidierungskreis.	Ipsas gibt die Art und Weise vor, wie konsolidiert werden muss, und definiert auch den Konsolidierungskreis (top down).
Rating / Benchmarking	Relativ schwierig, da nur wenig einheitliche Rechnungslegungsvorschriften bestehen (Kontenrahmen) und jeder Kanton die Rechnungslegung im Rahmen der Gesetzgebung unterschiedlich geregelt hat. Dadurch hoher Aufwand für vergleichbare Zahlen.	Dank vergleichbarer Rechnungslegungen lassen sich Benchmarks zwischen den einzelnen Verwaltungen erstellen. Dadurch entsteht für das Rating mehr Transparenz.



«Ipsas wird kommen»

Andreas Gamper, wissenschaftlicher Mitarbeiter am Institut für Verwaltungsmanagement an der Zürcher Hochschule Winterthur (ZHAW) hat den Versuch mit dem Rechnungslegungsstandards Ipsas in der Stadt Kloten durchgeführt.

Interview: Beat Glogger

von insgesamt etwa 84 Millionen Franken in der Eröffnungsbilanz sowie deren 96 Millionen der Schlussbilanz. Dabei fiel mit einem Anteil von rund 85 Prozent der Grossteil dieser Bewertungsdifferenzen auf die betrieblich genutzten Grundstücke und Immobilien.

Einfacheres Rating möglich

Ipsas einzuführen könnte vor allem im Hinblick auf das Rating von öffentlichen Körperschaften interessant werden. Weil Ipsas die Finanzlage anschaulicher macht und die Möglichkeit der effektiveren finanziellen Führung bietet, erhalten die Kapitalgeber eine zuverlässigere Beurteilung der öffentlichen Körperschaften. Damit wird Informationsbeschaffung für das Rating einfacher. Der Ratingprozess wird durch Ipsas vereinfacht, dessen Ergebnis aber nicht beeinflusst.

Kosten und Planung einer Umstellung

Damit die Unterschiede zwischen HRM81 und Ipsas anhand einer Vergleichsperiode bewertet werden können, ist ein Vorlauf von fast zwei

Jahren nötig. Wieviel die Umstellung kostet, ist zum heutigen Zeitpunkt kaum zu eruieren. Das Pilotprojekt mit der Stadt Kloten ist hierfür nur beschränkt aussagekräftig, da speziell für das Pilotprojekt Kosten angefallen sind, die bei einer generellen Umstellung nicht berücksichtigt werden dürfen.

Wie gross der Aufwand effektiv ist, hängt auch von der Komplexität der umzustellenden öffentlichen Körperschaft, insbesondere von der Grösse des Konsolidierungskreises, ab.

Der interne Arbeitsaufwand, der für eine Gemeinde in der Grösse der Stadt Kloten mit ca. 20 000 Einwohnerinnen und Einwohnern bei einer Umstellung anfallen würde, schätzt das Projektteam auf ein Mannjahr. Für die externe Beratungsleistung beträgt der Zeitaufwand im Idealfall etwa zwei bis drei Personenmonate. Grosse Beachtung muss auch dem Sachanlagespiegel geschenkt werden. Die Nutzungsdauer dieser Objekte beträgt oft viele Jahre, das heisst, viele noch heute genutzte Anlagen und Immobilien sind bereits vor längerer Zeit beschafft worden. Aus diesem Grund ist es wichtig, dass bei

kommunalmagazin: Herr Gamper, empfehlen Sie nach dem Test in Kloten die neuen Rechnungslegungsstandards auch anderen Gemeinden?

Andreas Gamper: Ipsas einzuführen würde sich bestimmt empfehlen, besonders im Hinblick auf das Rating, das vermehrt auch auf Gemeinden angewendet wird. Ein Rating unter den HRM-Standards zu machen ist sehr kompliziert. Für eine Rechnung, die nach den Ipsas erstellt worden ist, geht das einfacher, und das Rating ist zuverlässiger.

KM: Ist denn die Seitenzahl für die Rechnung einer Gemeinde relevant?

Gamper: Ich würde schon sagen, dass es relevant ist. Ipsas funktioniert nach dem Prinzip der Wesentlichkeit, das bedeutet, dem Bürger, der Bürgerin werden die wesentlichen Informationen zur Verfügung gestellt.

der Umstellung auf Ipsas verlässliche Daten der vergangenen Jahre vorhanden sind.

Finanzpolitische Konsequenzen

Dank IPSAS müssen erstmals stille Reserven beim Übergang aufgelöst werden. Dies bringt aus Sicht der Politik die Gefahr, dass stille Reserven über Steuersenkungen weitergegeben werden könnten. Im Fall der Stadt Kloten konnte dank der Aufwertung der betrieblichen Investitionen zusätzliches Eigenkapital aufgezeigt werden. Aber auch Aufwertungen in den Renditeimmobilien und Finanzinvestitionen hatten eine Zunahme des Eigenkapitals zur Folge. Doch Andreas Gamper glaubt nicht, dass dieses positive Ergebnis automatisch auf andere Gemeinden übertragbar ist, weil die Stadt Kloten ihr Verwaltungsvermögen praktisch abgeschrieben hat. Vielmehr dürfte es auch Gemeinden geben, in denen das Gegenteil der Fall sein wird. Als Grund führt er an, dass es zum Beispiel finanzschwache Gemeinden gibt, bei denen die betriebsnotwendige Infrastruktur zu wenig abgeschrieben oder mangels Finanzen

KM: In einer kurzen Rechnung können aber wichtige Informationen fehlen.

Gamper: Informationen, die für eine Entscheidung wichtig sein können, fehlen in einer Rechnung nach Ipsas natürlich nicht. Zugegeben, bei HRM sieht man in der Rechnung den Wert jeder einzelnen Liegenschaft. Dieser ist aber für politische Entscheidungen nicht von Relevanz. Die Ipsas-Rechnung ist genügend aussagekräftig, dass ein Anleger entscheiden kann, ob er investieren will oder nicht.

KM: Heisst das, dass Rechnungen nach HRM überladen sind?

Gamper: Absolut. Viele Details bringen nichts. Als ich früher an die Gemeindeversammlung ging, konnte ich mit dem dicken Rechnungsbuch nichts anfangen. Wäre die Rechnung der öffentlichen Hand nach Vorbild der Privatwirtschaft

aufgebaut, wäre sie auch für die Bürger verständlich.

KM: Erlaubt die heutige gesetzliche Grundlage, eine derart drastische Verkürzung der Gemeinderechnung?

Gamper: Nur zum Teil. Man muss jeden Punkt separat auf Gesetzeskonformität prüfen. Aber bei den meisten Punkten wäre es möglich, einen Weg zu finden. Vieles ist heute nur so kompliziert, weil es historisch gewachsen ist.

KM: Kloten macht aber trotzdem nicht weiter mit Ipsas. Hat der Versuch die Stadt nicht überzeugt?

Gamper: Kloten macht nicht weiter, weil die Stadt verpflichtet ist, nach HRM abzurechnen. Parallel zwei Rechnungen zu führen kann sich niemand leisten.

KM: Wann wird Ipsas in der Schweiz eingeführt?

Gamper: Der Bund ist daran, seine Rechnungslegung umzustellen auf das so genannte Neue Rechnungsmodell (NRM). Im Jahr 2007 wird zum ersten Mal auf Bundesebene ein Abschluss nach NRM erfolgen. Das NRM orientiert sich an Ipsas, übernimmt aber nicht alle Standards. Auch der Kanton Zürich will 2008 die erste Rechnung nach einem neuen Standard erstellen.

KM: Aber beide wenden nicht Ipsas an. Warum?

Gamper: Auch wenn sich viele einig sind, dass das HRM nicht mehr genügt, gibt es noch viele Widerstände gegen Ipsas. Oft geht es auch nur darum, dass man lieb gewordene Traditionen nicht so leicht über Bord werfen will. Doch bis in 50 Jahren werden alle auf Ipsas sein.

ungenügend unterhalten wurden. Insbesondere bei den Versorgungs- und Entsorgungsnetzen kann es ein dringender Nachholbedarf an Ersatzinvestitionen geben. Nach der Umstellung vom HRM81 auf Ipsas soll die Gemeinde immer einen Ausblick in die nahe bis mittelfristige Zukunft tun. Wenn eine Gemeinde über einen hohen Ersatzinvestitionsbedarf verfügt, sind für die nötigen Investitionen nicht Buchwerte nötig, sondern finanzielle Mittel. Zusätzlich könnten auch Finanzanlagen aufgrund des schlechten Börsengangs oder Renditeimmobilien überbewertet sein. Ebenfalls zu beachten sind strukturelle Veränderungen im wirtschaftlichen Umfeld. Im Falle der Flughafen-Gemeinde Kloten waren diese in letzter Zeit mehrheitlich ungünstiger Natur, im Sinne, dass künftig ein rückläufiges Steuerertragsaufkommen zu erwarten ist. In diesem Fall sind Steuersenkungen natürlich problematisch und würden zu einer erhöhten Verschuldung führen. Deshalb ist es wichtig, dass die öffentliche Körperschaft eine detaillierte und sorgfältige Finanzplanung erstellt.

Um genauere Aussagen über finanzpolitische Konsequenzen von Umstellungen von HRM81 auf Ipsas für die öffentlichen Haushalte in der Schweiz machen zu können, bedarf es zusätzlicher Untersuchungen und Analysen. Die Konferenz der kantonalen Finanzdirektoren geht diesen Weg weiter, indem sie im Rahmen eines Projektes eine Überarbeitung des HRM81 unter Berücksichtigung der Ipsas prüft. Es ist deshalb zu erwarten, dass die Erfahrungen in der Stadt Kloten in diese Entwicklungen einfließen. ■



Zürcher Hochschule Winterthur
Andreas Gamper
Departement Wirtschaft und
Management
Im Park, St. Georgenstrasse 70
8401 Winterthur
Tel: +41 (0)52 267 79 22
E-Mail: gaa@zhwin.ch

Executive Master of Public Management

Da in der Schweiz der Titel Executive Master bei fast allen Nachdiplomstudien (NDS) vergeben wird, ist er allein nicht Garant für ein entsprechendes Ausbildungsniveau. Deshalb hat das Institut für Verwaltungs-Management der Zürcher Hochschule Winterthur ZHW sein Programm «executive Master of Public Management» akkreditieren lassen. Die Begutachter der international hoch angesehenen Akkreditierungsanstalt FIBAA (Foundation of International Business Administration Accreditation) bewerteten den Studiengang mit «sehr gut». Der Studiengang an der ZHW erhält als Erster in der Schweiz im Fachgebiet Public Sector dieses internationale Gütesiegel. Der Executive Master of Public Management ist eine Management-Ausbildung für Führungskräfte.

Weitere Informationen:

Franziska Vogt, vof@zhwin.ch
und Urs Kälin, klu@zhwin.ch
oder
informieren Sie sich auf unserer Homepage
www.ivm.zhwin.ch/weiterbildung