

# **HRM2: Ausblick und Auswirkungen auf das Revisionswesen**

(HRM2: Harmonisiertes Rechnungsmodell 2)

Thomas Steiner, Leiter Abteilung Gemeindefinanzen AGEM

# Inhalt



- ⌘ Ausgangslage
- ⌘ Reformelemente
- ⌘ Auswirkungen auf Revisionswesen
- ⌘ Vorgehen
- ⌘ Fazit

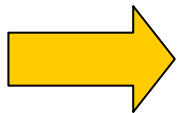
# Ausgangslage (1)

RECHNUNGSMODELL (NRM/HRM)					
Bestandesrechnung		Verwaltungsrechnung			
Aktiven	Passiven	Laufende Rechnung		Investitionsrechnung	
		Aufwand	Ertrag	Ausgaben	Einnahmen
10 Finanzvermögen	20 Fremdkapital	Personalaufwand	Steuern	Sachgüter (Hoch- und Tiefbau)	Abgaben
11 Verwaltungsvermögen		Sachaufwand	Vermögensertrag	Investitionsbeiträge	
		Zinsen		Darlehen und Beteiligungen	
12 Spezialfinanzierungen (Bilanzfehlbetrag)	22 Spezialfinanzierungen (Eigenkapital)	Abschreibungen	Gebühren		
		Beiträge	Subventionen		
13 Bilanzfehlbetrag	23 Eigenkapital	Ertragsüberschuss			Nettoinvestition



## Ausgangslage (2)

- ⌘ HRM1 ist seit über 20 Jahren im Einsatz, hat sich bewährt und ist der Politik und den Bürgern vertraut:
- ⌘ Ausrichtung von HRM1:
  - ☑ Hohe Selbstfinanzierung;
  - ☑ Rasche (degressive) Abschreibungen vom Restbuchwert
  - ☑ Vorsichtsprinzip bei der Bewertung: Eher zu tief als zu hoch bewerten;
  - ☑ Investitionsrechnung, Ausgabenbegriff, Kreditrecht, Finanzkompetenzen.

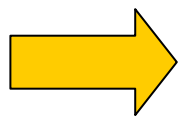


### **Finanzwirtschaftliche Zielsetzung:**

Hohe Selbstfinanzierung, Entschuldung.

## Ausgangslage (3)

- ⌘ Neue Rechnungslegungsnormen (z.B. Swiss GAAP FER) in der Privatwirtschaft aufgrund von Finanzkrisen und Investorenschutz;
- ⌘ IPSAS als internationaler Standard für den öffentlichen Sektor
- ⌘ Die Ausrichtung von IPSAS ist:
  - ☒ Rechnungslegung nach tatsächlicher Vermögens-, Finanz- und Ertragslage (true and fair view);
  - ☒ Keine zusätzlichen Abschreibungen (Willkürabschreibungen);
  - ☒ Periodische Neubewertung;



### **Betriebswirtschaftliche Zielsetzung:**

Vermögens- und Eigenkapitalorientierung.

## Zielsetzung Reform (HRM2)

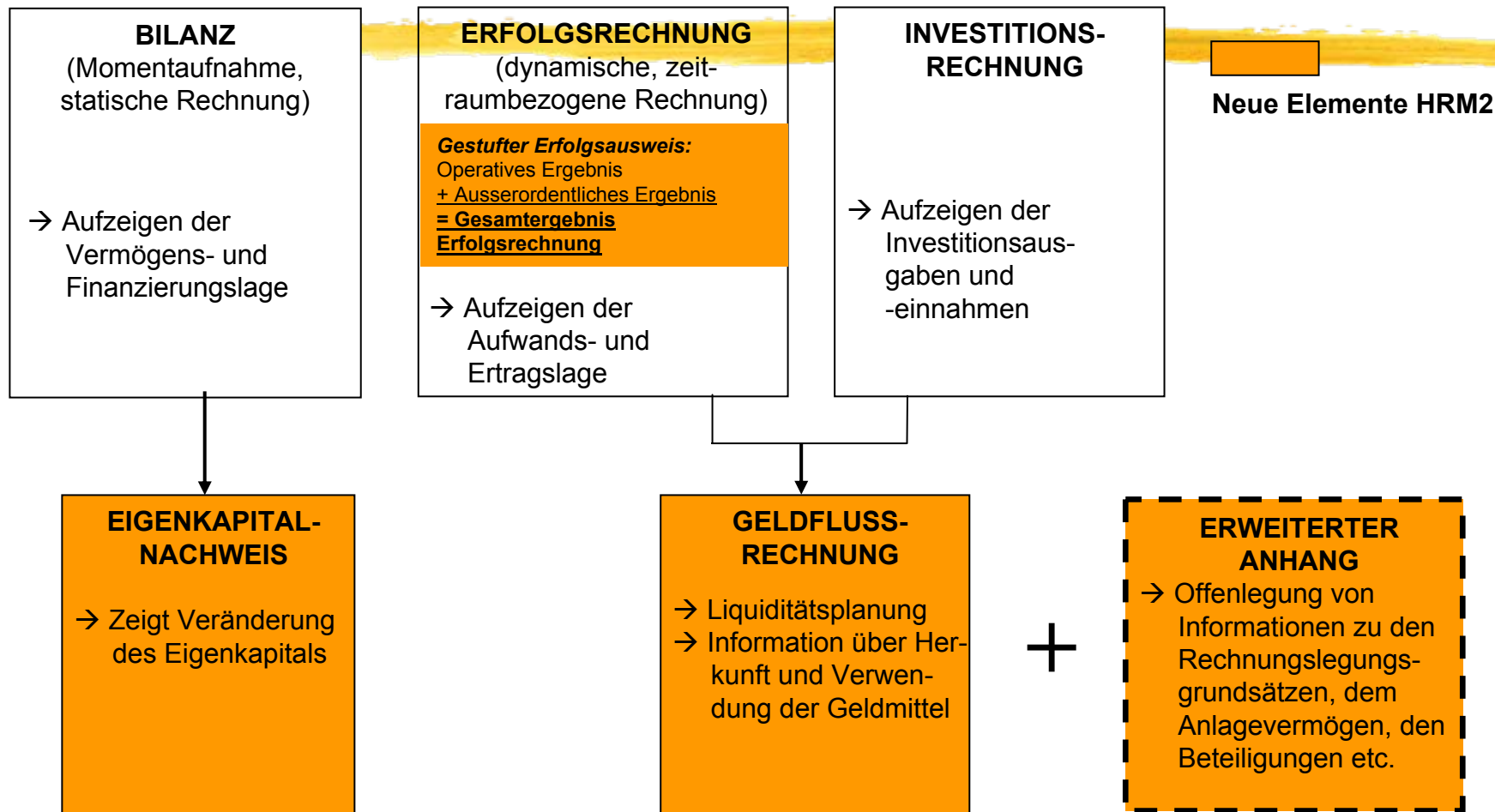
- ⌘ Die Rechnungslegung unter den Kantonen und Gemeinden soll möglichst weit **harmonisiert** werden.
- ⌘ Die Rechnungslegung der Kantone soll möglichst weit **mit dem NRM des Bundes harmonisiert** werden.
- ⌘ Die Weiterentwicklung des HRM orientiert sich grundsätzlich an den **IPSAS-Richtlinien**.
- ⌘ Bei der Überarbeitung des HRM werden die internationalen Anforderungen an die **Finanzstatistik** mitberücksichtigt.

### Zielsetzung

Stärken von HRM1 erhalten, Schwachstellen beheben wie Vergleichbarkeit, Finanzierung, Bewertung, Konsolidierung oder Anhang.

# Reformelemente (1)

## Erweitertes Rechnungsmodell HRM2



## Reformelemente (2)

# Gestuftter Erfolgsausweis

Neue Gliederung in betriebliche, betriebsfremde und ausserordentliche Aufwände und Erträge:

Ergebnis aus betrieblicher Tätigkeit

+ Ergebnis aus Finanzierung

= Operatives Ergebnis

+ Ausserordentliches Ergebnis

= Gesamtergebnis der Erfolgsrechnung

# Reformelemente (3)

## Eigenkapitalausweis

In CHF Mio.	Verpflichtungen/ Vorschüsse Spezialfinanz. im Eigenkapital	Fonds im Eigen- kapital	Vorfinan- zierungen	Aufwer- tungs- reserve	Neu- bewertungs- reserve	Übriges Eigen- kapital	Bilanzüber- schuss / Bilanz- fehlbetrag	Total Eigen- kapital
<b>1. Januar 20X1</b>	<b>60</b>	<b>100</b>	<b>40</b>	<b>50</b>	<b>50</b>	<b>150</b>	<b>50</b>	<b>500</b>
Jahresergebnis							-20	-20
Verpflichtungen gegenüber Spezialfinanz. im Eigenkapital	20							20
Vorschüsse gegenüber Spezialfinanz. im Eigenkapital	-30							-30
Bewertungsveränderungen				20	-10			10
Einlagen in Fonds		40						40
Entnahmen aus Fonds		-20						-20
Bildung von Vorfinanzierungen			20					20
Auflösung von Vorfinanzierungen			0					0
Bildung von Rücklagen						40		40
Verwendung von Rücklagen						-30		-30
<b>31. Dez. 20X1</b>	<b>50</b>	<b>120</b>	<b>60</b>	<b>70</b>	<b>40</b>	<b>160</b>	<b>30</b>	<b>530</b>

# Reformelemente (4)

## Geldflussrechnung

<b>BETRIEBLICHE TÄTIGKEIT</b>
Reinverlust
+ Liquiditätsunwirksame Aufwendungen
- Liquiditätsunwirksame Erträge
Cashflow aus betrieblicher Tätigkeit
<b>INVESTITIONSTÄTIGKEIT</b>
Ausgaben
Einnahmen
Cashdrain aus Investitionstätigkeit
<b>Finanzierungsüberschuss</b>
<b>FINANZIERUNGSTÄTIGKEIT</b>
+ Aufnahmen / - Rückzahlungen Anleihen, Obligationen
+ Zunahmen / -Abnahmen Verpfl. Sonderrechn. , kfr. Schulden
Cashdrain aus Finanzierungstätigkeit
<b>Veränderung der flüssigen Mittel</b>

# Reformelemente (5)

## Erweiterter Anhang

### **Aussagekräftiger Anhang:**

- ⌘ Beteiligungs- und Gewährleistungsspiegel;
- ⌘ Rückstellungsspiegel;
- ⌘ Anlagespiegel mit Detailinformationen zu den Anlagen;
- ⌘ Eigenkapitalnachweis;
- ⌘ Bewertungs- und Abschreibungsgrundsätze;
- ⌘ Weitere Informationen, welche zum Verständnis von Rechnung und Budget und zur Transparenzerhöhung notwendig sind.

## Reformelemente (6)

# Periodengerechte Verbuchung

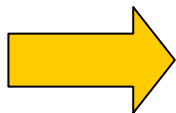


- ⌘ Standards für aktive und passive Rechnungsabgrenzungen;
- ⌘ Standards für die Verbuchung von Vorfinanzierungen und Rückstellungen;
- ⌘ Mindeststandard für die Verbuchung der Steuern = Sollprinzip.

## Reformelemente (7a)

# Bewertung Finanzvermögen

- ⌘ Bewertung zum Anschaffungswert, falls kostenloser Zugang zum Verkehrswert;
- ⌘ Periodische Neubewertungen (alle 3 - 5 Jahre zum Verkehrswert);



**Vorhandenes Finanzvermögen muss neu bewertet werden!**

## Reformelemente (7b)

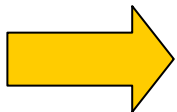
# Bewertung Verwaltungsvermögen

- ⌘ Bei Anlagenzugang Bewertung zum Anschaffungswert, falls kostenloser Zugang zum Verkehrswert;
- ⌘ Betriebswirtschaftliche Abschreibungen gemäss Lebensdauer (linear oder degressiv);

Es wird eine „Anlagebuchhaltung“ zu führen sein (nach Anlagekategorien);

Auf ein Aufwertung (Restatement) des Verwaltungsvermögens wird verzichtet;

In Abweichung zu IPSAS sind zusätzliche Abschreibungen zugelassen.



## Reformelemente (7c)

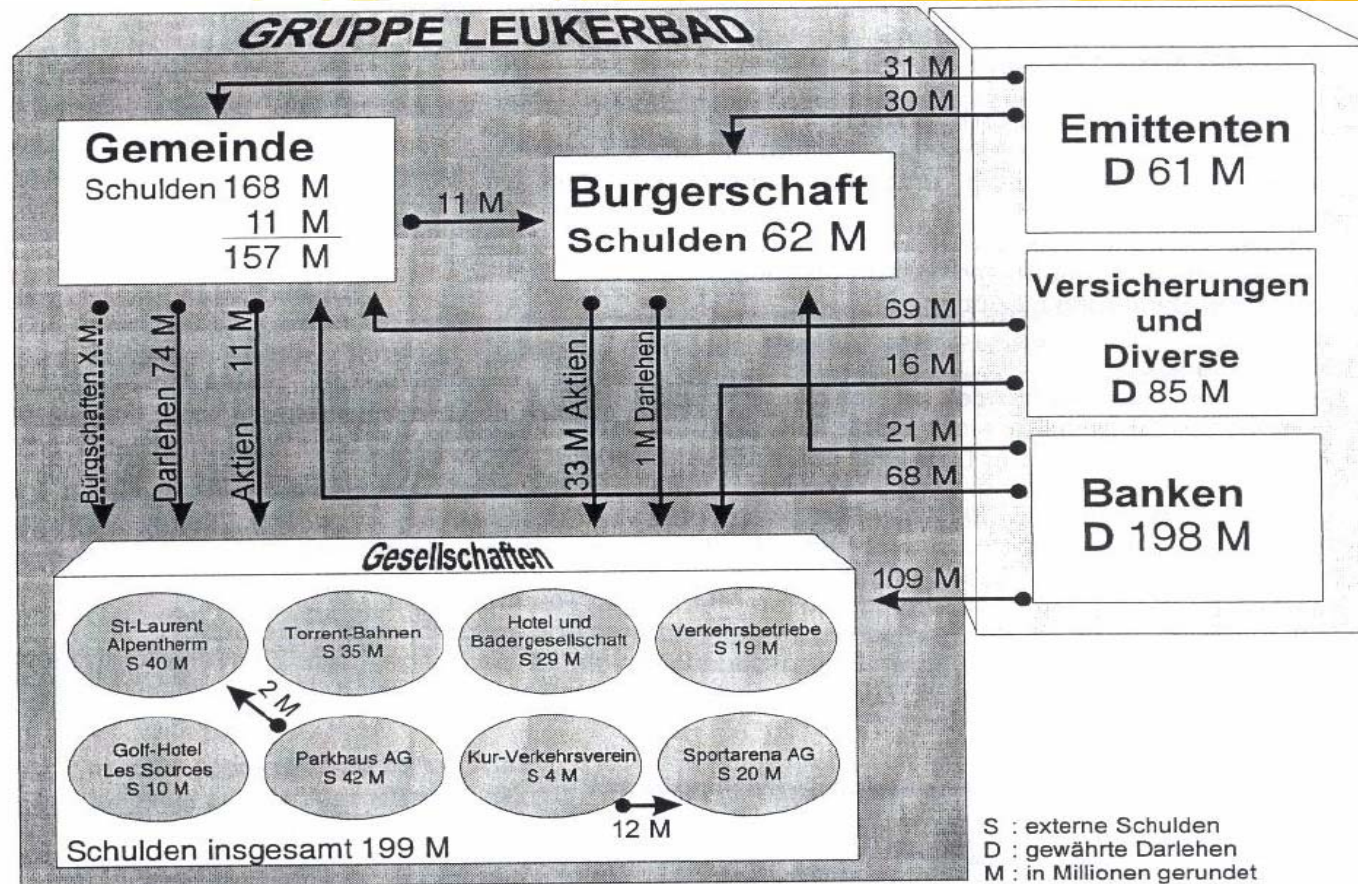
# Anlagekategorien Verwaltungsvermögen (Auszug)

### Abschreibungsrichtlinien

Vorschlag für die Anlagekategorien:		Lebensdauer in Jahren	Abschreibungsätze in %		Aktivierungsgrenzen
			linear	degressiv	
<b>Grundstücke</b>		keine Abschreibung			0
<b>Gebäude/Hochbauten</b>		25-50	2-4%	10-15%	50'000.-
<b>Tiefbauten:</b>	Strassen	40-60	1.66-2.5%	7-10%	50'000.-
	Kanalbauten	40-60	1.66-2.5%	7-10%	50'000.-
	Brücken	40-60	1.66-2.5%	7-10%	50'000.-
<b>Mobilien, Fahrzeuge, Maschinen:</b>	Mobilien	4-10	10-25%	35-60%	50'000.-
	Maschinen	4-10	10-25%	35-60%	50'000.-
	Fahrzeuge	4-10	10-25%	35-60%	50'000.-
<b>Typischerweise verursacherfinanzierte Bereiche :</b>					
<p>Angegebenen Werte als Richtwerte zu verstehen. Weicht der Wiederbeschaffungswert vom Anschaffungswert ab, so sind die Abschreibungsätze am Wiederbeschaffungswert auszurichten, damit die Gebühren entsprechend angemessen festgesetzt werden können.</p>					
<b>Abwasseranlagen</b>		Richtwert: 15	Richtwert : 6.5%	Richtwert : 25%	50'000.-
<b>Abfallanlagen</b>		Richtwert: 40	Richtwert : 2.5%	Richtwert : 10%	50'000.-

## Reformelemente (8a)

# Konsolidierung als Folge von Leukerbad?



Quelle : ATAG - FI

**Bemerkung:** die Übersicht besagt, dass die Gemeinde Bürgschaften an verschiedene Gesellschaften gewährt hat. Die genauen Beträge müssen noch von den durch den Staatsrat für die teilweise Zwangsverwaltung eingesetzten Kommissären bestimmt werden.



## Reformelemente (8b)

### **Kreismodell für Konsolidierung**



Selbstständige Anstalten u.  
weitere Organisationen  
(Trägerschaft, Beteiligungen,  
Einfluss etc.)

Die volle Konsolidierung von beherrschten Organisationen ist fakultativ (in Abweichung zu IPSAS).

Die finanziellen Verflechtungen und Risiken sind in einem aussagekräftigen Anhang mit Beteiligungs- und Gewährleistungsspiegel offenzulegen.

## Reformelemente (9)

# Finanzkennzahlen

Zur Unterstützung der Steuerung der Finanzhaushalte wurden auch verschiedene Kennzahlen bestimmt. Im Folgenden werden die Finanzkennzahlen 1. Priorität gezeigt:

<b>1. Nettoverschuldungsquotient</b>	$\frac{20 \text{ Fremdkapital} - 10 \text{ Finanzvermögen}}{40 \text{ Fiskalertrag}}$
<b>2. Selbstfinanzierungsgrad</b>	$\frac{\text{Selbstfinanzierung} \times 100}{\text{Nettoinvestition}}$
<b>3. Zinsbelastungsanteil</b>	$\frac{(340 \text{ Zinsaufwand} - 440 \text{ Zinsertrag}) \times 100}{40 \text{ Fiskalertrag}}$

Reformelemente (10a)

## Kontenplan und funktionale Gliederung

### Kontenplan:

- Die Sachgruppengliederung aller Rechnungsteile (Bilanz, Erfolgsrechnung und Investitionsrechnung) hat wesentlich geändert;
- Der Kontenrahmen ist bis und **mit 3. Stelle** mit dem Kontenrahmen der Bundesverwaltung harmonisiert;

### Funktionale Gliederung:

- Die neue funktionale Gliederung baut einerseits auf der bisherigen Struktur auf;
- Andererseits muss sie mit der internationalen Nomenklatur kompatibel sein.

## Reformelemente (10b)

# Kontenplan und funktionale Gliederung

Bilanz HRM 81			
1	Aktiven	2	Passiven
	<b>Finanzvermögen</b>		<b>Fremdkapital</b>
10	Flüssige Mittel	20	Laufende Verpflichtungen
11	Guthaben	21	kurzfristige Schulden
12	Anlagen	22	Mittel- und lfr. Schulden
13	Transitorische Aktiven	23	Verpfl. Sonderrechnung.
	<b>Verwaltungsvermögen</b>	24	Rückstellungen
14	Sachgüter	25	Transit. Passiven
15	Darlehen und Beteiligungen		
16	Investitionsbeiträge		
17	Übrige aktivierte Beiträge		
	<b>Spezialfinanzierungen</b>		<b>Spezialfinanzierungen</b>
			<b>Eigenkapital</b>

Bilanz HRM 2			
1	Aktiven	2	Passiven
<b>10</b>	<b>Finanzvermögen</b>	<b>20</b>	<b>Fremdkapital</b>
			..
			..
		205	Kurzfr. Rückstellungen
<b>14</b>	<b>Verwaltungsvermögen</b>	208	Lfr. Rückstellungen
		209	Zweckgeb. Mittel / Fonds (Verbindlichkeiten gegen- über Spezialfinanzie- rungen und Fonds im Fremdkapital
		29	<b>Eigenkapital</b>
		290	Verpfl. (-) / Vorschüsse gegenüber Spezialfinanzie- rungen im Eigenkapital
		291	Fonds
		299	Bilanzüberschuss/-fehlbetrag

 Anpassungsbedarf

# Reformelemente (10c)

## Kontenplan und funktionale Gliederung

Erfolgsrechnung HRM 81			
3	Aufwand	4	Ertrag
30	Personalaufwand	40	Steuern
31	Sachaufwand	41	Regalien und Konzessionen
32	Passivzinsen	42	Vermögenserträge
33	Abschreibungen	43	Entgelte
34	Anteile und Beiträge ohne Zweckbindung	44	Anteile und Beiträge ohne Zweckbindung
35	Entschädigungen an Gemeinwesen	45	Rückerstattungen von Gemeinwesen
36	Eigene Beiträge	46	Beiträge für eigene Rechnung
37	Durchlaufende Beiträge	47	Durchlaufende Beiträge
38	Einlagen in Spezialfinanzierungen und Stiftungen	48	Entnahmen aus Spezialfinanzierungen und Stiftungen
39	Interne Verrechnungen	49	Interne Verrechnungen

Erfolgsrechnung HRM 2			
3	Aufwand	4	Ertrag
30	Personalaufwand	40	Fiskalertrag
31	Sach- und übriger Betriebsaufwand	41	Regalien Konzessionen
32	Rüstungsaufwand	42	Entgelte
33	Abschreibungen Verwaltungsvermögen	43	Verschiedene Erträge
34	Finanzaufwand	44	Finanzertrag
35	Einlagen in Fonds und Spezialfinanzierungen	45	Entnahmen aus Fonds und Spezialfinanzierungen
36	Transferaufwand	46	Transferertrag
37	Durchlaufende Beiträge	47	Durchlaufende Beiträge
38	Ausserordentlicher Aufwand	48	Ausserordentliche Erträge
39	Interne Verrechnungen	49	Interne Verrechnungen

## Reformelemente (10d)

# Kontenplan und funktionale Gliederung

Bisherige funktionale Gliederung nach HRM 81	Funktionale Gliederung HRM 2
<b>0 Allgemeine Verwaltung</b>	<b>0 Allgemeine Verwaltung</b>
	03 Beziehungen zum Ausland
	08 Forschung und Entwicklung im Bereich der öffentlichen Verwaltung
<b>1 Öffentliche Sicherheit</b>	<b>1 Öffentliche Ordnung und Sicherheit, Verteidigung</b>
	18 Forschung und Entwicklung in öff. Ordnung und Sicherheit, Verteidigung
<b>2 Bildung</b>	<b>2 Bildung</b> (Grundsätzlich diverse Neustrukturierungen)
	273 Fachhochschulen
	28 Forschung
<b>3 Kultur und Freizeit</b>	<b>3 Kultur, Sport und Freizeit, Kirche</b>
-	-
<b>4 Gesundheit</b>	<b>4 Gesundheit</b>
40 Spitäler 41 Kranken- und Pflegeheime 42 Psychiatrische Kliniken	41 Spitäler, Kranken- und Pflegeheime
<b>5 Soziale Wohlfahrt</b>	<b>5 Soziale Sicherheit</b>
50 Altersversicherung 51 Invalidenversicherung 52 Krankenversicherung 53 Sonstige Sozialversicherungen (Unfall, Ergänzungsleistungen, Familienausgleichskassen, Arbeitslosenversicherung) 54 Jugendschutz	51 Krankheit und Unfall 52 Invalidität 53 Alter und Hinterlassene 54 Jugendschutz 55 Arbeitslosenversicherung
<b>6 Verkehr</b>	<b>6 Verkehr</b>
60 Nationalstrassen 61 Kantonsstrassen 62 Gemeindestrassen 63 Privatstrassen .	61 Strassenverkehr 62 Öffentlicher Verkehr 63 Übriger Verkehr

# Auswirkungen auf Revisionswesen

## ⌘ Neuorientierung bezüglich

- Kontenplan
- Bewertungsregeln
- Abschreibungsregeln
- Anlagebuchhaltung
- Definition - Gliederung von Eigenkapitalkonten
- Geldflussrechnung
- Abgrenzungsregeln
- Kennzahlen, Messgrößen, Wesentlichkeitskriterien
- Anhang, neue Inhalte, neue Gliederung
- 

## ⌘ **Konsequenz:** Neuauflage des Revisionsmodells

- Dokumentation, Bestätigungsbericht
- Arbeitspapiere, Checklisten
- Einbezug Erkenntnisse Reform Aktienrecht, Revisionsaufsicht

# Vorgehen (1): Meilensteine Schweiz

- ⌘ **2007:** Schweizweite Vernehmlassung;
- ⌘ **Januar 2008:** Verabschiedung durch die kantonalen Finanzdirektorenkonferenz (FdK): Die Fachempfehlungen sollen innert 10 Jahre umgesetzt werden;
- ⌘ **April/Mai 2008:** Auflage Handbuch HRM2:
  - 📧 Bezugsadresse Handbuch (Preis Fr. 89.--):  
Verlag Fdk, c/o Amt für Finanzen des Kantons Solothurn,  
4500 Solothurn, E-Mail: [cornelia.dekker@fd.so.ch](mailto:cornelia.dekker@fd.so.ch).
- ⌘ **Juni 2008:** Schaffung Schweizerisches Rechnungslegungsgremium für den öffentlichen Sektor (SRS-CSPCP)



## **Vorgehen (2): Kantonsfinanzen Solothurn**



- ⌘ Einführung HRM2 beim Kanton für seinen eigenen Finanzhaushalt auf das Jahr 2012 (RRB Nr. 200/844 vom 26.05.2009);
- ⌘ RRB Nr. 2010/211 vom 2.02.2010:
  - ☒ Genehmigung Kontenplan
  - ☒ Beschluss Neubewertung Verwaltungsvermögen
  - ☒ Lineare Abschreibungen nach Nutzungsdauer
  - ☒ Freigabe Detailkonzeptphase

## Vorgehen (4): Gemeinden Kanton Solothurn

- ⌘ Für die **Gemeinden** legt das zuständige Departement (VWD) das Rechnungsmodell fest (§ 137 Abs. 2 lit. b GG);
- ⌘ **2009:** Abstimmung unter 7 kantonalen Gemeindeämtern im Rahmen der Konferenz der kantonalen Aufsichtsstellen (KKAG)
- ⌘ **2010-2013:** Vorbereitungsarbeiten:
  - ☒ Aufsetzen Projektorganisation AGEM in Zusammenarbeit mit Gemeinden
  - ☒ Machbarkeitskonzept: Festlegung (Minimal-)Standards, Regeln zur Neubewertung FV, Gesetzesanpassungen, Anpassung Handbücher für die Solothurner Gemeinden
  - ☒ IT-Anpassungen, Schulungsangebot
- ⌘ **2014:** Einführungszeitpunkt (Voranschlag 2015) bei Einwohnergemeinden (BG, KG später).

## Fazit (1)

- ⌘ Weiterentwicklung von HRM1 ist notwendig, eine stärkere Harmonisierung ist nach über 20 Jahren angezeigt;
- ⌘ Bewährte Instrumente, wie z.B. die Grundstruktur des Rechnungsmodells oder die funktionale Gliederung, bleiben erhalten;
- ⌘ HRM2 stellt einen klaren Mehrwert dar: Transparenz, Geldflussrechnung, Anhang, klare Regeln zur Abgrenzungen und Bewertung:
  - eine Annäherung an die private Rechnungslegung wird erreicht.
- ⌘ Der neue Ansatz „Vermögensprinzip statt Vorsichtsprinzip“ setzt in der Finanzsteuerung ein neues Verständnis voraus;
- ⌘ Auch die neue Rechnungslegung muss bürgerfreundlich und miliztauglich bleiben.

## Fazit (2)

*Die Schweiz spielte bei der Einführung von HRM1 in den 70er Jahren eine Pionierrolle.*

*HRM2 ist Herausforderung und Chance zugleich, die neue Rechnungslegung mitzugestalten.*

*Helfen Sie uns, ein gutes Solothurner Modell zu entwickeln!*

**Danke für Ihre Aufmerksamkeit!**