

# FÜNF FRAGEN AN FÜNF EXPERTINNEN UND EXPERTEN IM ÖFFENTLICHEN SEKTOR

## Rechnungslegung und Prüfung von Gemeinden im Fokus

Expertsuisse Direktor Dr. Marius Klauser sprach mit den folgenden fünf Expertinnen und Experten im Bereich der Rechnungslegung und Prüfung von Gemeinden: Andreas Bergmann, Michael Herzog, Pirmin Marbacher, Iris Markwalder und Heinz Montanari.

### Andreas Bergmann



PROF. DR. OEC.,  
PROFESSOR FÜR  
ÖFFENTLICHE  
FINANZEN, LEITER  
PUBLIC SECTOR,  
ABTEILUNG PUBLIC  
SECTOR, ZÜRCHER  
HOCHSCHULE FÜR  
ANGEWANDTE  
WISSENSCHAFTEN

### Michael Herzog



BETRIEBSÖKONOM  
HWV, DIPL. WIRT-  
SCHAFTSPRÜFER,  
LEITER GOVERNMENT &  
HEALTHCARE,  
LEITER REKOLE\*-  
ZERTIFIZIERUNGS-  
STELLE KPMG

#### Was sind aktuelle Fragestellungen und Entwicklungen im Bereich HRM2 in der Schweiz?

Ich denke, man muss unterscheiden zwischen punktuellen Nachführungen und der längerfristigen Entwicklung. Es gibt immer wieder aktuelle Fragestellungen, die durch das Schweizerische Rechnungslegungsgremium für den öffentlichen Sektor (SRS) über Auslegungen oder FAQ beantwortet werden können und nur selten eine Anpassung der Fachempfehlungen nötig machen. Aktuelle Beispiele aufgrund von konkreten Fragen der kommunalen Ebene sind Wertaufholungen, Emissionszertifikate oder die Abgrenzung zwischen Spezialfinanzierungen, Fonds, Legaten und Vorfinanzierungen. Längerfristig drängt sich meines Erachtens eine umfassende Überprüfung auf, sind doch bald 15 Jahre seit dem Erlass des HRM2 vergangen.

Grundsätzlich ist das HRM2 in der Schweiz gut akzeptiert worden und hat zu einer Vereinheitlichung der Rechnungslegung im öffentlichen Umfeld geführt. Dazu beigetragen hat, dass das Schweizerische Rechnungslegungsgremium für den öffentlichen Sektor (SRS) Auslegungen zu den einzelnen Fachempfehlungen und Antworten auf FAQ herausgibt. Die Bezeichnungen der Konten im Kontenrahmen, der im HRM2 enthalten ist, waren zum Teil unvollständig und/oder unpräzise. Das SRS hat in der Arbeitsgruppe Kontenrahmen Kritikpunkte sowie Fragen aufgenommen und laufend Anpassungen am Musterkontenrahmen durchgeführt. Bis jetzt wurden 321 Änderungen und Präzisierungen vorgenommen.

#### Wurden die Ziele von HRM2 erreicht und hat sich die Vergleichbarkeit der Rechnungslegung verbessert?

Ja, ein Stück weit schon. Die Unterschiede bei der Implementierung von HRM2 zwischen den Kantonen und teilweise innerhalb der Kantone sind gross. Aber man darf nicht vergessen, dass sie unter HRM1 noch grösser waren. Die Heterogenität ist v. a. spürbar bei der Erstellung der Finanzstatistik, die in der Schweiz um einiges komplexer ist und auch viel mehr Zeit in Anspruch nimmt als in vergleichbaren Ländern, die einen föderalen Staatsaufbau sowie eine ausgeprägte Gemeindeautonomie haben. Diese Länder leben ihre dezentrale Struktur nicht so stark über die Rechnungslegung aus wie die Schweiz.

Die Vergleichbarkeit der Rechnungslegung der Kantone hat sich verbessert, wobei die im HRM2 enthaltenen Wahlrechte die Vergleichbarkeit einschränken. So bestand bei der Einführung die Wahlmöglichkeit, das bestehende Verwaltungsvermögen neu zu bewerten oder es zu historischen Werten zu übernehmen. Zudem gibt es z. B. in der Handhabung von Steuern (Soll- versus Abgrenzungsprinzip) sowie bei der Möglichkeit, Vorfinanzierungen zu bilden, Wahlmöglichkeiten, welche die Vergleichbarkeit von Jahresrechnungen erschweren.

### Pirmin Marbacher



BETRIEBSÖKONOM FH,  
DIPL. WIRTSCHAFTS-  
PRÜFER, BEREICHS-  
LEITER ÖFFENTLI-  
CHE VERWALTUNGEN  
UND NPO BDO

Seit 2018 führen alle Kantone ihre Rechnungen nach HRM2 und per Ende 2021 auch die Gemeinden von 24 Kantonen. HRM2 ist folglich in Kantonen und Gemeinden umgesetzt. Als Mitglied des SRS beobachte ich, dass Fragen zur weiteren Harmonisierung und zu Präzisierungen der Rechnungslegung im Fokus stehen. Die Harmonisierung wurde durch die verschiedenen Wahlmöglichkeiten innerhalb der Fachempfehlungen und deren Umsetzung in kantonalen und kommunalen Gesetzen beeinträchtigt. Dies will man mit einer Konkretisierung der Fachempfehlungen bzw. deren Auslegungen und FAQ verbessern. Ich erwarte, dass die bestehenden finanzpolitischen Instrumente im HRM2 im Sinne des True-and-Fair-View-Prinzips weiter unter Druck geraten.

Das Ziel von HRM2 ist die Harmonisierung der Rechnungslegung der öffentlichen Haushalte und anderer öffentlicher Körperschaften der Schweiz. Die Gründe für eine vermehrte Harmonisierung sind neben einer koordinierten Finanzpolitik die Finanzausgleichssysteme, die Transparenz und die Qualität der Finanzstatistik. Aus meiner Sicht wurden die Ziele von HRM2 mindestens teilweise erreicht. Aufgrund der Wahlmöglichkeiten im HRM2 und der entsprechenden unterschiedlichen Umsetzungen in den Kantonen und Gemeinden muss v. a. die verbesserte Vergleichbarkeit über die Kantongrenzen infrage gestellt werden.

### Iris Markwalder



EIDG. DIPL. BANK-  
FACHFRAU, LEITERIN  
FACHBEREICH  
GEMEINDEFINANZEN  
AMT FÜR GEMEINDEN  
UND RAUMORDNUNG  
KANTON BERN

Als kantonale Aufsichtsstelle beschäftigt uns die fehlende Harmonisierung aufgrund der Wahlmöglichkeiten in verschiedenen Fachempfehlungen zu HRM2. Fragen gibt es zur Bewertung von Finanz- und Verwaltungsvermögen, zu Spezial- und Vorfinanzierungen sowie zu Richtwerten von Kennzahlen für einen gesunden Finanzhaushalt. Die Bewertung des Verwaltungsvermögens zu aktuellen Zeitwerten wäre ein Fortschritt. Zu denken gibt mir die vermehrte Auslagerung von Aufgaben in Aktiengesellschaften. Damit «verschwinden» diese aus der Jahresrechnung der öffentlich-rechtlichen Körperschaften.

Gesamtschweizerisch ist die Vergleichbarkeit noch zu wenig gegeben, zu stark weichen die kantonalen Bestimmungen voneinander ab, zu viele Wahlmöglichkeiten bestehen im Regelwerk (Fachempfehlungen des SRS). Was sich bei den Gemeinden im Kanton Bern jedoch stark verbessert hat, ist die Transparenz der Jahresrechnungen. Nebst der Bewertung des Finanzvermögens tragen die neuen Instrumente wie Geldflussrechnung, gestufter Erfolgsausweis und der Anhang (Anlagespiegel, Beteiligungsspiegel usw.) wesentlich dazu bei. Dem Prinzip True and Fair View wird heute mehr Rechnung getragen.

### Heinz Montanari



EIDG. DIPL. EXPERTE  
IN RECHNUNGS-  
LEGUNG UND  
CONTROLLING, LEITER  
ABTEILUNG KONZERN-  
RECHNUNGSWESEN  
STADT ZÜRICH

Bei der Wertberichtigung von Aktiven hat sich für uns die Frage gestellt, ob zukünftige Geldflüsse für die Bewertung des Verwaltungsvermögens herangezogen werden dürfen oder nicht. Die FE Nr. 6 vom 28. Januar 2022 hat diesbezüglich Klarheit geschaffen. Veränderungen der Geldflüsse und damit zusammenhängend die Anwendung dynamischer Bewertungsmethoden bewirken keine Änderung des Nutzungspotenzials. Abschreibungen gestützt auf die Beurteilung zukünftiger Geldflüsse sind daher nicht erlaubt. Wir sind gespannt, welche Gründe für die Änderung des Nutzungspotenzials künftig akzeptiert werden.

HRM2 lässt den Kantonen Wahlfreiheiten bei der Umsetzung. Die Ziele waren daher schwammig. Insofern war es naheliegend, dass die Umsetzung unterschiedlich ausgefallen ist. Z. B. konnten die Zürcher Gemeinden entscheiden, ob sie ihr Verwaltungsvermögen per 1. Januar 2019 neu bewerten wollten. Dies hat eine unterschiedliche Ausgangslage geschaffen. Dieses Übergangsproblem wird sich jährlich verringern. Wir denken daher, dass sich die Vergleichbarkeit und Darstellung der Zürcher Gemeinderechnungen verbessert hat. Man hat nicht überbordert und eine verständliche und relativ einfach anwendbare Umsetzung gefunden.

**Andreas Bergmann**

**Michael Herzog**

**Was ist Ihre Haltung zu einer nationalen gemeinsamen Rechnungslegung von Gemeinden, also einem Gesetz auf Bundesebene?**

Ich bin ein Anhänger differenzierter Standards nach der Grösse und allenfalls Tätigkeit der Gebietskörperschaft und nicht unbedingt nach der Staatsebene. Für mich ist unverständlich, dass Städte mit einem Milliardenhaushalt und Aktivitäten auf dem Kapitalmarkt gleich behandelt werden wie Kleinstgemeinden mit wenigen, risikoarmen Aktivitäten. Die Forschung zeigt, dass Vereinfachungen v. a. bei den Offenlegungsvorschriften erfolgen sollen. Dies nicht zuletzt, um das Erstellen der Finanzstatistik nicht zu erschweren.

Ich unterstütze die Anwendung von HRM2 auch auf Gemeindeebene, da damit die Vereinheitlichung und Standardisierung gefördert wird.

**Welches sind die grössten Herausforderungen für das Gemeindefinanzwesen heute und in den kommenden drei Jahren?**

Ich denke nicht, dass grössere Veränderungen des kommunalen Rechnungswesens innerhalb der nächsten drei Jahre anstehen. Einige Kantone werden die Implementierung von HRM2 überprüfen und ggf. etwas justieren. Dagegen dürfte sich die Situation der Gemeindefinanzen bei hoch verschuldeten Städten und Gemeinden erheblich verschärfen. Bei der Erneuerung von Krediten und Anleihen dürfte das Zinsniveau deutlich nach oben korrigiert werden, was in einigen Fällen den finanziellen Spielraum für viele Jahre vollständig eliminieren dürfte.

Vielen Gemeindefinanzwesen mangelt es an Standardisierung und Digitalisierung. Einerseits will man haushälterisch mit den Steuererträgen umgehen. Andererseits ermöglicht eine starre Budgetpolitik die Verlagerung von manuellen Tätigkeiten auf automatisierte Prozesse. Dazu kommt, dass durch die Entwicklungen auf Gesetzesstufe weitere Aufgaben auf die Gemeinde zugekommen sind und zukommen werden. Die oftmals in kleineren Verhältnissen spürbare Zurückhaltung gegenüber notwendigen Veränderungen kombiniert mit einer steigenden Anzahl von Aufgaben sowie Ansprüchen von Bürgerinnen und Bürgern führt zu einem Ungleichgewicht betreffend Innovationskraft.

**Wie wird Ihre Gemeinde einen allfälligen Stromengpass diesen Winter überbrücken?**

Die Stromversorgung ist in meiner Wohnkommune keine kommunale Aufgabe, sondern erfolgt durch das kantonale Elektrizitätswerk. Ich hoffe, dass es die nötigen Kapazitäten bei verlässlichen Stromproduzenten eingekauft hat. Als verfehlt erachte ich die Auffassung unserer staatlichen Stromproduzenten, namentlich der Axpo, dass die Versorgungssicherheit nicht ihre Aufgabe sei. Die Versorgungssicherheit ist der einzige Grund, weshalb wir staatliche Kraftwerke haben und weiter benötigen. Ich erwarte insbesondere von den Kantonen, dass sie sich als Eigentümer bezüglich der Frage der Versorgungssicherheit mit Vehemenz durchsetzen und nötigenfalls die Stromproduktion und -verteilung wieder zusammenlegen.

Ich wohne in der Stadt Zürich, welche in der Vergangenheit schon stark auf erneuerbare Energien gesetzt hat und dadurch weniger betroffen ist als andere Gemeinden. Es wurde bereits bei öffentlichen Brunnen das Wasser abgestellt und die Beleuchtung der historischen Gebäude in der Stadt reduziert. Zudem kann jede Einwohnerin und jeder Einwohner sowie jede Unternehmung dazu beitragen, dass wir im Winter Strom sparen. Wenn alle einen Beitrag leisten, kann viel erreicht werden. Es geht uns alle an.

**Pirmin Marbacher**

Aus Sicht einer weiteren Harmonisierung und schweizweiten Vergleichbarkeit wäre eine nationale Rechnungslegung wünschenswert, aber aus föderalistischen Gründen ist sie praktisch nicht realisierbar.

Da gibt es einige. Z. B. die Kommunikation mit der Bevölkerung und der Spagat zwischen dem Anspruch von True and Fair bzw. Transparenz sowie den finanzpolitischen Begehrlichkeiten der Politik. Konkret stelle ich fest, dass aufgrund des manchmal unberechenbaren politischen Prozesses der Gemeinderat bzw. die Verwaltung die Karten nicht auf den Tisch legen wollen. Es wäre zentral, wenn nicht nur die effektive finanzielle Situation transparent aufgezeigt werden könnte, ohne direkt über die Höhe der Steuern zu diskutieren, sondern auch ein qualitativ gutes Dienstleistungsangebot im Fokus stehen würde. Eine weitere Herausforderung sehe ich in der Digitalisierung. Hier müssen die Kantone und Gemeinden unbedingt vorwärts machen und investieren. Hinzu kommt ein zunehmender Fachkräftemangel, den auch die Kantone und Gemeinden zu spüren bekommen werden.

Wie ich gehört habe, hat der Gemeinderat einen Auftrag an die Verwaltung erteilt, generell Möglichkeiten aufzuzeigen, wie das Sparziel von 15 bis 20% erreicht werden kann.

**Iris Markwalder**

Dies ist aufgrund des gelebten Föderalismus in der Schweiz kein Thema. Das Schweizerische Rechnungslegungs-gremium für den öffentlichen Sektor (SRS) als gemeinsame Institution erfüllt seine Aufgabe sehr gut, aber eben nur soweit sich die Kantone auf einen gemeinsamen Nenner einigen können. Die Politik verzichtet leider ungerne auf eine Einflussnahme in die Rechnungs-darstellung, und somit sind immer noch finanzpolitische Kniffe erlaubt. Oberste Maxime sollte jedoch das Prinzip True and Fair View sein.

Bereits heute besteht ein Fachkräftemangel in den Finanzverwaltungen der Gemeinden. Er wird sich noch akzentuieren. Die Finanzverantwortlichen stehen vor der Gratwanderung einer hohen Transparenz in der Berichterstattung und dem verständlichen Transfer der finanziellen Zusammenhänge an die Bevölkerung. Open-Source-Ansatz: Das Zurverfügungstellen von Daten (Revision, Aufsicht, Private) und deren Vernetzung bedingt einheitliche Standards und zusätzliche Informatikinvestitionen. Herausfordernd ist auch das unsichere Umfeld (Covid, Inflation, Migration) und damit die unsichere finanzielle Zukunft.

Meine Wohnsitzgemeinde im Kanton Bern wird durch die BKW versorgt. Wir hatten in den letzten Jahren vergleichsweise hohe Stromtarife. Die BKW hat die Mittel in erneuerbare Energien investiert – das hilft uns jetzt. In Gemeinden mit eigenem Stromversorgungsbetrieb hat die Bevölkerung in den letzten Jahren von tiefen Tarifen profitiert und muss nun mit Gebührenerhöhungen rechnen. Eine Schwankung kann durch die Gemeinde kurzfristig aufgefangen werden (zeitlich beschränkter Vorschuss Spezialfinanzierung). Bei fehlender Liquidität führt dies jedoch zu einer Erhöhung der Verschuldung.

**Heinz Montanari**

Die Frage ist, welchen Vorteil wir aus einer gemeinsamen Rechnungslegung ziehen würden. Würden Gemeinden leichter am Kapitalmarkt zu Geld kommen? Würde sich die Aussagekraft gegenüber den Stakeholderinnen und Stakeholdern verbessern? Wir können dies aktuell zu wenig abschätzen. Unsere Haltung dazu ist: Die Schweiz ist föderal aufgebaut und in diesem System sollen Unterschiede – auch bei der Rechnungslegung – Platz haben, solange es nicht sehr gute Gründe für eine gemeinsame (einheitliche) Rechnungslegung gibt.

Viele gute Informationen wie Handbücher, Fachempfehlungen oder Merkblätter sind im Zusammenhang mit der Einführung von HRM2 entstanden. Im Alltag müssen diese Unterlagen und Überlegungen gepflegt und an jüngere Generationen weitergeben werden. Hier braucht es starke Fachverbände und auch das Schweizerische Rechnungslegungs-gremium für den öffentlichen Sektor (SRS). Der Fachkräftemangel bereitet schon heute vielen Gemeinden Mühe und dürfte sich in Zukunft noch zuspitzen. Als Stadt mit einem breiten Aufgabenfeld ist es eine Herausforderung, die Bedürfnisse der einzelnen Branchen mit denjenigen des «allgemeinen» Haushalts zusammenzubringen.

Der Stadtrat hat sich am 7. September 2022 mit den Herausforderungen eines möglichen Energiemangels befasst. Er hat ein stufenweises Vorgehen festgelegt, welches eine Mangellage verhindern soll. Bereits umgesetzt wurde die Sensibilisierung der Bevölkerung und der Mitarbeitenden der Stadt. Weiter sind erste Einsparungen beim Warmwassergebrauch oder die Abschaltung von Leuchtlogos der Stadt umgesetzt worden. Die Stadt Zürich handelt nach dem Motto: «Jede eingesparte Kilowatt-Stunde zählt.»