



CH-3003 Bern, PUE, Zaa

Regierungsrat
Kanton Thurgau
Regierungsgebäude
Postfach
8510 Frauenfeld

Ihr Zeichen:
Unser Zeichen: BBV 6/13
Kontakt: A. Zanzi
Bern, den 15. Oktober 2014

Empfehlungen der Preisüberwachung zur Einführung des neuen harmonisierten Rechnungslegungsmodells («HRM2»)

Sehr geehrte Damen und Herren Regierungsrätinnen und Regierungsräte

Das neue harmonisierte Rechnungslegungsmodell («HRM2») soll in den kommenden Jahren schrittweise in allen öffentlichen Einrichtungen in der Schweiz eingeführt werden, um die Rechnungslegung von Bund, Kantonen und Gemeinden insgesamt zu harmonisieren.

Wir gehen davon aus, dass die Kantone bzw. ihre Aufsichtsstellen über die Gemeindefinanzen im Begriff sind, die praktische Umsetzung der neuen Bestimmungen für die Rechnungslegung der Kantone und des öffentlichen Gemeinwesens, namentlich der Gemeinden, festzulegen.

Um zu den angestrebten Ergebnissen zu gelangen, müssen in die Weiterentwicklung des öffentlichen Rechnungswesens sowohl die internen (Führungsorgane in der Linie, Finanzkontrollorgane, parlamentarische Instanzen usw.) als auch die externen Adressaten (Aufsichtsorgane oberer Gebietskörperschaften, Gläubiger, Rating-Agenturen usw.) einbezogen werden.

In diesem Zusammenhang erlauben wir uns, an Sie heranzutreten. Wie Sie wissen, besteht der Auftrag der Preisüberwachung darin, die Preisentwicklung von öffentlichen und privaten marktmächtigen Unternehmen zu beobachten und die missbräuchliche Erhöhung und Beibehaltung von Preisen zu verhindern bzw. zu beseitigen. Gemäss dem Preisüberwachungsgesetz verfügt die Preisüberwachung über ein Empfehlungs- oder Verfügungsrecht, so etwa im Fall der Festlegung der Wasser- und Abwassergebühren.

Die Sichtung der buchhalterischen Daten stellt in den Analysen der Preisüberwachung ein wichtiges Beurteilungselement dar. Folglich spielen die geltenden Bestimmungen, die für die Erstellung des Jahresabschlusses von öffentlichen Einrichtungen gelten, eine entscheidende Rolle. Der Wahl der Grundsätze kommt beim Übergang zu HRM2 eine grosse Bedeutung zu. Dies gilt sowohl für die Neubewertung der Aktiven als auch für die Verbuchung allfälliger Aufwertungsreserven. Denn in



Abhängigkeit von ihnen kann die Höhe der Gebühren, die eine angemessene Deckung des verbuchten Aufwands erlauben, substanziell variieren. Die Preisüberwachung erhofft sich, dass mit der Einführung der Rechnungslegungsstandards nach HRM2 die Jahresabschlüsse der öffentlichen Einrichtungen nun möglichst realitätsnah gemäss «*True and Fair View*» erstellt werden.

Mit diesem Schreiben lassen wir Ihnen nun die Empfehlungen der Preisüberwachung für die Anwendung von HRM2 in den Gemeinden des Kantons Thurgau zukommen. In unsere Empfehlungen sind Ihre im Fragebogen vom 16.10.2013 gemachten Angaben eingeflossen. Fachlich basieren sie auf den Standards des Handbuchs «Harmonisiertes Rechnungslegungsmodell für die Kantone und Gemeinden» (das «Handbuch HRM2»), den Auslegungen der Fachempfehlungen zum Handbuch HRM2 des Schweizerischen Rechnungslegungsgremiums für den öffentlichen Sektor (SRS-CSPCP) und auf den Standards der Preisüberwachung, welche sie bei ihren buchhalterischen Analysen der Tarife und Gebühren anwendet. Wir werden aufzeigen, welche Elemente bei der Anwendung von HRM2 zu Verzerrungen der realitätsnahen Darstellung führen könnten. Die Preisüberwachung empfiehlt den Kantonen jene Varianten für die Anwendung der Rechnungslegungsstandards, mit welchen die Tarife und Gebühren auf transparente Weise gemäss dem Verursacherprinzip festgelegt werden können.

Am Ende dieses Dokuments finden Sie eine Zusammenfassung mit den wichtigsten Punkten unserer Empfehlungen zur Einführung von HRM2 («Das Wichtigste in Kürze»).

1. Verbuchung von Investitionsbeiträgen

Gemäss dem Handbuch HRM2:

Öffentliche Körperschaften, die Investitionsbeiträge erhalten, können gemäss den HRM2-Standards (*Fachempfehlung 10*) zwischen zwei Verbuchungsmodellen auswählen: Entweder der Aktivierung des Nettoinvestitionsbetrags (Anlageinvestition abzüglich Investitionsbeitrag)¹ oder der Aktivierung des Bruttoinvestitionsbetrags bei gleichzeitiger Passivierung des Investitionsbeitrags als langfristige Finanzverbindlichkeit.

Position der Preisüberwachung:

Nach Meinung der Preisüberwachung bietet der Ausweis der Aktiven abzüglich der Investitionsbeiträge² in der Bilanz nicht die gewünschte Transparenz bezüglich der Vermögens- und Finanzlage der Unternehmen. Anschlussgebühren sind wichtige Vorfinanzierungsinstrumente, welche mit der Nettoaktivierung verschleiert werden. Deshalb halten wir es für notwendig, den durch Investitionsbeiträge mit finanzierten Bruttoinvestitionsbetrag zu aktivieren und gleichzeitig den Investitionsbeitrag als langfristige Finanzverbindlichkeit zu passivieren. Diese Vorgehensweise stünde auch im Einklang mit dem Grundsatz der realitätsnahen Darstellung. Die Beiträge bleiben insbesondere auch bei einer Ausgliederung oder Privatisierung sichtbar und es kann vermieden werden, dass sie später von den Gebührenzahlern als Eigenkapital zu verzinsen sind und bei Aufwertungen im Rahmen des Ausgliederungsprozesses noch einmal gebührenwirksam abgeschrieben werden.

¹ vgl. Verbuchungspraxis gemäss HRM1.

² Die Preisüberwachung geht in ihrer Empfehlung davon aus, dass sowohl Subventionen wie auch Anschlussgebühren als Investitionsbeiträge betrachtet werden.



In den Gemeinden des Kantons Thurgau:

Im Kanton Thurgau werden die Investitionsbeiträge nach der Einführung von HRM2 weiterhin je nach Höhe in der Erfolgsrechnung bzw. in der Investitionsrechnung verbucht. D.h., falls sie in der Investitionsrechnung verbucht werden, die Anlagen netto aktiviert werden.

Empfehlung 1

Für eine objektive Übersicht über das Verwaltungsvermögen der Werkbetriebe, wie die der Trinkwasserversorgung oder die der Abwasserentsorgung, empfiehlt die Preisüberwachung **die Aktivierung des durch Investitionsbeiträge mitfinanzierten Bruttoinvestitionsbetrags** bei gleichzeitiger Passivierung des Investitionsbeitrags als langfristige Finanzverbindlichkeit.

2. Verbuchung von Abschreibungen des Verwaltungsvermögens

Gemäss dem Handbuch HRM2:

Gemäss Fachempfehlung 12 zum Handbuch HRM2 können die Abschreibungen linear oder degressiv erfolgen. Eine einmal gewählte Methode muss jedoch beibehalten werden. Die Abschreibungssätze (linear/degressiv) sind beide auf die Nutzungsdauer abgestimmt. Die Abschreibungsmethode soll den Wertverzehr der Anlage widerspiegeln, wobei die Abschreibungen ab dem Nutzungsbeginn vorgenommen werden.

Neben den ordentlichen Abschreibungen sind auch zusätzliche Abschreibungen möglich. Diese sind jedoch – wie im Musterfinanzhaushaltsgesetz (MFHG) präzisiert – an Regeln gebunden und als ausserordentlicher Aufwand zu verbuchen: *«Zusätzliche Abschreibungen sind zulässig; diese sind an Regeln zu binden. Sie müssen als ausserordentlicher Aufwand gebucht werden. Voneinander abweichende finanzbuchhalterische und betriebswirtschaftliche Werte des Verwaltungsvermögens sind auszuweisen.»*³ Dies ist ein Kompromiss zwischen der von den IPSAS geforderten Lösung und der traditionellen finanzpolitischen Abschreibung. Die zusätzlichen Abschreibungen müssen im Anhang offengelegt werden. Die betreffenden Regeln sollten im Zusammenhang mit den ordentlichen und zusätzlichen Abschreibungen in die Gemeindeverordnung aufgenommen werden (harmonisierte und übrige Abschreibungen gemäss HRM1).

Die im Handbuch HRM2 vorgeschlagenen Anlagekategorien sowie die Lebensdauern bzw. Abschreibungssätze (jeweils linear und degressiv) lehnen sich an die Sätze der Eidgenössischen Steuerverwaltung an, die auch im Handbuch Kosten- und Leistungsrechnung (KLR) berücksichtigt sind.

Position der Preisüberwachung:

Die Preisüberwachung empfiehlt, die Abschreibungen auf Basis des Anschaffungswerts der Aktiven nach der linearen Abschreibungsmethode über die Nutzungsdauer vorzunehmen. Die gewählte Nutzungsdauer sollte möglichst nahe an der tatsächlichen liegen. Insofern halten wir die Angaben zur Lebensdauer im Handbuch HRM2 für akzeptabel, wobei wir in der Regel die obere Grenze der dortigen Angaben berücksichtigen. Unbebaute Grundstücke sollen nicht abgeschrieben werden. Es sind keine finanzpolitischen Massnahmen, wie zusätzliche Abschreibungen, vorzunehmen. Die Abschreibungen sollten ab dem Nutzungsbeginn der betreffenden Investition verbucht werden.

³ Art. 55 Abs. 3 MFHG.



Bei anderen Abschreibungsmethoden (z.B. den degressiven oder solchen auf Basis des Neu- oder des Wiederbeschaffungswerts) werden in einzelnen Perioden höhere Abschreibungskosten verbucht und/oder zugerechnet als durch die Anschaffung der betreffenden Investition tatsächlich entstanden sind (historischer Anschaffungswert). Das widerspricht der periodengerechten Zuweisung der Kosten, wie dies für eine verursachergerechte Gebührenfinanzierung erforderlich ist. Ausserdem führt dies nicht zu einer realitätsnahen Darstellung der Rechnungslegung. Letztlich ist die Finanzierung künftiger Investitionen durch höhere Abschreibungen auch nicht vereinbar mit dem Prinzip der Generationengerechtigkeit, gemäss dem die heutige Generation nicht für die Finanzierung künftiger Investitionsvorhaben aufkommen sollte. Gleiches gilt für die Gerechtigkeit in Bezug auf die interregionale Wanderung⁴.

In den Gemeinden des Kantons Thurgau:

Den Angaben Ihres Fragebogens entnehmen wir, dass die Gemeinden des Kantons Thurgau mit der Einführung von HRM2 von der degressiven auf die lineare Abschreibung wechseln. Die Werte werden auf den Anschaffungskosten ermittelt. Die Nutzungsdauern sind noch nicht festgelegt worden. Der Saldo des bestehenden Verwaltungsvermögens soll nach der Einführung von HRM2 linear über 10 Jahre abgeschrieben werden. Zusätzliche Abschreibungen sind vorgesehen. Sie werden so verbucht werden, dass die Zusatzabschreibungen separat ausgewiesen werden und auch separat auswertbar sind. Die Grundstücke auf Gemeindeebene werden nach dem Übergang zu HRM2 linear mit 2.5% pro Jahr abgeschrieben.

Empfehlung 2

Die Aktiven sollten auf Basis des Anschaffungswerts linear **über die Lebensdauer, die möglichst nahe an der tatsächlichen Nutzungsdauer liegt**, abgeschrieben werden. Insofern halten wir die Angaben zur Lebensdauer im Handbuch HRM2 für akzeptabel. In ihren Kompetenzbereichen empfiehlt die Preisüberwachung **unbebaute Grundstücke nicht abzuschreiben und auf die Bildung von Reserven für die Finanzierung künftiger Investitionen durch zusätzliche Abschreibungen zu verzichten**. Bei Bedarf raten wir auf andere finanzpolitische Instrumente zurückzugreifen, wie (unter gewissen Voraussetzungen) Vorfinanzierungen zur teilweisen Selbstfinanzierung grosser Vorhaben (vgl. Punkt 3).

3. Vorfinanzierungen

Gemäss dem Handbuch HRM2:

Gemäss Fachempfehlung 8 im Handbuch HRM2 kann die Bildung von Reserven für noch nicht beschlossene Vorhaben (Vorfinanzierungen) budgetiert oder mit dem Rechnungsabschluss vorgenommen werden. Dafür wird ein Beschluss der formell zuständigen Behörde benötigt. Die Konstituierung dieser Reserven wird als ausserordentlicher Aufwand ausgewiesen.

Insbesondere auf Gemeindeebene tragen Vorfinanzierungen dazu bei, dass die finanzielle Belastung von grossen Vorhaben auf mehrere Jahre verteilt werden kann. Den Beschluss zur Vorfinanzierung sollte das für die Ausgabenbeschlüsse zuständige Organ treffen, d.h. es ist keine eigentliche Gesetzesgrundlage notwendig. Der Beschluss muss lediglich durch die normale Zuständigkeitsordnung legitimiert werden. Auf Gemeindeebene reicht ein Beschluss der Gemeindeversammlung mit Referendum. Dadurch ist die Transparenz sichergestellt, da für die Vorfinanzierung ein separater Beschlussantrag gestellt werden muss.

⁴ In der Schweiz nimmt der Trend zu immer häufigeren Wohnsitzwechseln zu.



Meinung des SRC-CSPCP:

Aus seiner Auslegung der Fachempfehlung zieht das SRS-CSPCP den Schluss, dass das Instrument der Vorfinanzierung mit der Umstellung auf lineare Abschreibungen über die Nutzungsdauer nicht mehr nötig ist. Bei der degressiven Abschreibungsmethode gemäss HRM1 konnte die hohe Anfangsbelastung durch die Abschreibungen dank einer Vorfinanzierung reduziert werden. Mit HRM2 und der Umstellung auf lineare Abschreibungen (aufgrund der Nutzungsdauer) fällt diese hohe Anfangsbelastung weg. Deshalb sollten auch keine Vorfinanzierungen mehr eingesetzt werden.

Gemäss dem SRS-CSPCP sind Vorfinanzierungen auch aus Sicht des «*True and Fair View-Prinzips*» klar abzulehnen. Sie widersprechen der generationengerechten Finanzierung: Die heutige Generation sollte nicht für die Finanzierung künftiger Investitionsvorhaben aufkommen müssen. Zudem beeinflussen Vorfinanzierungen unter Umständen anstehende Investitionsentscheide. Kann beispielsweise aus finanztechnischen Gründen nur eine Investition realisiert werden, wird in der Regel diejenige mit einer Vorfinanzierung ausgewählt, da sie ja bereits «finanziert» ist. Auch wenn deren Kosten/Nutzen-Verhältnis schlechter und/oder sie weniger dringend ist als eine andere Investition.

Position der Preisüberwachung:

Sofern alle Aktiven des Verwaltungsvermögens von Anfang an mit der linearen Methode über ihre Nutzungsdauer abgeschrieben werden, sollten Vorfinanzierungen grundsätzlich nicht mehr nötig sein. Erfolgen keine Aufwertungen beim Übergang auf HRM2, kann die Verwendung anderer Abschreibungsmethoden (z.B. degressive Abschreibung) in der Vergangenheit sowie die „Nettomethode“ (siehe Punkt 1) in gewissen Fällen Abschreibungskosten verursachen, die deutlich unter den der Periode anrechenbaren Kosten liegen. In solchen Fällen hält die Preisüberwachung für Werkbetriebe wie die der Wasserversorgung oder die der Abwasserentsorgung Vorfinanzierungen für zulässig. Im Einklang mit dem Grundsatz einer realitätsnahen Darstellung und dem Prinzip der Generationengerechtigkeit darf die Summe der Vorfinanzierungen und der Abschreibungen nicht höher sein, als die Kosten bei einer linearen Abschreibung über die Nutzungsdauer basierend auf Anschaffungswerten.

Zur Finanzierung von Infrastrukturvorhaben, beispielsweise im Zusammenhang mit der Wasserversorgung oder der Abwasserentsorgung, ist die Preisüberwachung der Meinung, dass Vorfinanzierungen die bessere Option sind als die Finanzierung über andere finanzpolitische Massnahmen wie übermässige ordentliche Abschreibungen oder zusätzliche Abschreibungen (vgl. Punkt 3). Doch auch in diesem Fall sollte nur bei einem sehr geringen Eigenkapital auf Vorfinanzierungen zurückgegriffen werden.

In den Gemeinden des Kantons Thurgau:

Wir verfügen über keine Angaben zur Verwendung von Vorfinanzierungen in den Gemeinden des Kantons Thurgau nach dem Übergang zum HRM2.

Empfehlung 3

Die Preisüberwachung empfiehlt, für notwendige Infrastrukturvorhaben, beispielsweise im Zusammenhang mit der Wasserversorgung oder der Abwasserentsorgung, **nur bei einem sehr geringen Eigenkapital auf Vorfinanzierungen zurückzugreifen**. Die **Summe der Vorfinanzierungen und der Abschreibungen soll höchstens den Kosten entsprechen, die bei einer auf jährlicher Basis vorgenommenen linearen Abschreibung über die Nutzungsdauer auf Anschaffungswerten entstehen**. Die Vorfinanzierung ist als Finanzierungsmittel den Varianten mit verkürzten Abschreibungsdauern oder zusätzlichen Abschreibungen vorzuziehen.



Das Wichtigste in Kürze

Die Preisüberwachung stellt fest, dass in der Vergangenheit die Rechnungslegung aufgrund der Verbuchungspraxis nur selten realitätsnahe Bilder lieferte. Das gilt insbesondere auch für die Bereiche der Ver- und Entsorgung. Eine wahrheitsgetreue Darstellung des Vermögens und des Aufwands ist jedoch eine Grundvoraussetzung für die Ermittlung verursachergerechter Gebühren. Die Preisüberwachung befürwortet den Übergang zu HRM2. Sie empfiehlt dem Kanton und den Gemeinden, die Übernahme dieser Rechnungslegungsstandards dazu zu nutzen, noch mehr Transparenz zu schaffen, damit die Tarife und Gebühren nach Massgabe der effektiven Kosten festgelegt werden können.

Im Hinblick auf verursachergerechte Gebühren ist die wichtigste Empfehlung der Preisüberwachung: Die Aktiven auf Basis des Anschaffungswerts linear über die Lebensdauer abzuschreiben. Die Lebensdauer soll möglichst nahe an der tatsächlichen Nutzungsdauer liegen. Auf diese Weise lassen sich für jede Rechnungsperiode die tatsächlichen Abschreibungskosten ermitteln und den Benutzerinnen und Benutzern werden nach dem Verursacherprinzip berechnete Tarife belastet.

Um eine gerechte und transparente Rechnungslegung nach «*True and Fair View*» zu gewährleisten, sollte nach Meinung der Preisüberwachung erstens der durch Investitionsbeiträge mitfinanzierte Bruttoinvestitionsbetrag aktiviert und der Investitionsbeitrag als langfristige Finanzverbindlichkeit passiviert werden. Zweitens sollten zusätzliche Abschreibungen nicht mehr zur Finanzierung langfristiger Vorhaben genutzt werden. Wenn schon Überschüsse erzielt werden, sollten diese als Eigenkapital ausgewiesen werden. Sollten sie – unter bestimmten Voraussetzungen – systematisch budgetiert werden, dann in Form von Vorfinanzierungen.

Die Neubewertung des Verwaltungsvermögens beim Übergang zum HRM2 führt unter Umständen zu einer realitätsnäheren Darstellung. Die Preisüberwachung stellt das Prinzip nicht als solches in Frage. Jedoch empfiehlt sie, die Aufwertungsreserven genau abzugrenzen und die Abschreibungen der neu bewerteten Investitionen den Gebührenzahlern nicht ein zweites Mal zu belasten. Konkret schlagen wir vor, die durch die Neubewertung gebildeten Reserven ausschliesslich zur Verrechnung der Abschreibungen zu verwenden, aus denen die Erhöhung des Verwaltungsvermögens resultierte. Die ebenfalls auf diese Neubewertung zurückzuführende Erhöhung der Eigenmittel darf ausserdem nicht zulasten der Gebührenzahler verzinst werden.

Im Folgenden sind die Empfehlungen der Preisüberwachung im Zusammenhang mit dem Übergang zu HRM2 für Werkbetriebe wie die der Wasserversorgung oder Abwasserentsorgung noch einmal zusammengefasst:

- Werden für ein neues Investitionsvorhaben Investitionsbeiträge ausgerichtet, sollte der durch diese Beiträge mit finanzierte Bruttoinvestitionsbetrag aktiviert und der Investitionsbeitrag als langfristige Finanzverbindlichkeit passiviert werden.
- Die Aktiven sollten auf Basis des Anschaffungswerts linear über die Lebensdauer, die möglichst nahe an der tatsächlichen Nutzungsdauer liegt, abgeschrieben werden.
- Unbebaute Grundstücke sollen nicht abgeschrieben werden.
- Zusätzliche Abschreibungen sollten möglichst nicht verwendet werden.
- Auf Vorfinanzierungen sollte nur zurückgegriffen werden, falls die effektiven Abschreibungen aktuell deutlich unter den theoretischen Abschreibungen auf die Anschaffungswerten liegen, und auch dann nur im Falle eines geringen Eigenkapitals (gemäss *True and Fair View*).



Für weitere Fragen oder Erläuterungen steht Ihnen Frau Agnes Meyer Frund (Agnes.MeyerFrund@pue.admin.ch; Tel. 058 463 93 09) zur Verfügung. Bitte lassen Sie uns Ihre Stellungnahme zu unseren Empfehlungen **bis zum 30. November 2014** zukommen. Wir weisen Sie darauf hin, dass Sie laut Artikel 14 des Preisüberwachungsgesetzes (PüG) öffentlich begründen müssen, wenn Sie den Empfehlungen der Preisüberwachung nicht folgen.

Wir danken Ihnen für Ihre Unterstützung.

Mit freundlichen Grüßen



Stefan Meierhans
Preisüberwacher

Kopien an:

- Herr Rolf Hölzli, Finanz- und Rechnungswesen
- Herr Heinz Bogo, Leiter Planung und Controlling