

Harmonisiertes Rechnungsmodell 2 (HRM2); Umsetzung und Einführung in den Aargauer Gemeinden

- **Gesetz über die Einwohnergemeinden (Gemeindegesetz);
Änderung**
- **Dekret über den Finanzhaushalt der Gemeinden und der Gemein-
deverbände (Finanzdekret); Aufhebung**

Inhaltsverzeichnis

Zusammenfassung.....	3
1. Ergebnis der 1. Beratung.....	4
2. Prüfungsaufträge	4
2.1 Prüfungsauftrag der Kommission für allgemeine Verwaltung (AVW)	4
2.2 Prüfungsauftrag Grossrat Herbert H. Scholl	6
2.3 Prüfungsauftrag Grossrat Jean-Pierre Gallati	8
3. Änderungen im Entwurf für die 2. Beratung.....	13
3.1 Eigenkapital (§ 88h)	13
3.2 Regierungsrat (§ 94e)	14
3.3 Übergangsrecht zum Harmonisierten Rechnungsmodell (HRM2; § 117b).....	14
3.4 Redaktionelle Änderungen	14
4. Dekret.....	14
5. Verordnung.....	14
6. Weiteres Vorgehen.....	15
A n t r a g :	16

Sehr geehrter Herr Präsident
Sehr geehrte Damen und Herren

Der Regierungsrat unterbreitet Ihnen den Entwurf einer Änderung des Gesetzes über die Einwohnergemeinden (Gemeindegesetz) sowie den Antrag zur Aufhebung des Dekrets über den Finanzhaushalt der Gemeinden und der Gemeindeverbände (Finanzdekret) mit folgendem Bericht zur Beschlussfassung.

Zusammenfassung

Der Grosse Rat hat die Änderung des Gesetzes über die Einwohnergemeinden (Gemeindegesetz) am 8. November 2011 beraten und in der Gesamtabstimmung mit 106 zu 14 Stimmen gutgeheissen.

Es sind Prüfungsanträge zur Mindestkapitalisierung, zur Konsolidierung sowie zu den finanziellen und personellen Auswirkungen auf Kanton und Gemeinden gestellt worden.

Weil sich eine Grenze für die Mindestkapitalisierung im heutigen Zeitpunkt nicht statistisch ermittelt lässt und auch keine Vergleichszahlen anderer Kantone vorliegen, soll die Limite durch den Regierungsrat festgelegt und bei Bedarf angepasst werden. Im Gemeindegesetz wird eine Bandbreite für das Mindesteigenkapital von 12–50 % festgelegt.

Auf eine Konsolidierung der Beteiligungen an Gemeindeverbänden und privatrechtlichen Organisationen soll nach wie vor verzichtet werden. Der administrative Aufwand dazu ist erheblich und gleichzeitig ergibt sich kaum ein Nutzen. Im Gegensatz zur Privatwirtschaft ist kein Aktienkapital (Publikumsbeteiligung) zu schützen. Zudem würde die Transparenz der Rechnungslegung des steuerfinanzierten Bereichs verschlechtert. An der Vorlage eines jährlichen Beteiligungsspiegels mit Offenlegung und Bewertung aller Beteiligungen und Verbindungen soll jedoch festgehalten werden. Die Offenlegung der finanziellen Verflechtungen im Beteiligungsspiegel ermöglicht es, die mit den Beteiligungen zusammenhängenden Risiken zu erkennen.

Mit der Umstellung auf das Harmonisierte Rechnungsmodell 2 (HRM2) wird sich der Finanzhaushalt der Gemeinden nicht verändern (Verschuldung, Leistungsfähigkeit). Hingegen wird mit der Darstellung die Transparenz erhöht und mit der Einführung neuer Führungsinstrumente ein gewisser Handlungsspielraum geschaffen. Anhand von Modellrechnungen dreier Gemeinden werden im Anhang zu diesem Bericht die Unterschiede aufgezeigt.

Die Projektplanung zeigt auf, dass der beschlossene Kleinkredit von Fr. 979'000.– ausreichen wird, um die Konzeptions- und Gesetzgebungsarbeiten, die Einführung und Schulung sowie die Kontrollaufgaben der kantonalen Aufsicht zu bestreiten. Die Mittel reichen auch aus um die Gemeinden in der Umstellungsphase bis und mit Rechnungsabschluss 2014 (Frühjahr 2015) zu unterstützen. Es ergibt sich daraus kein weiterer Handlungsbedarf. Mit einer konsequenten Planung können die Umstellungsarbeiten der Gemeinden und Gemeindeverbände zwar nicht reduziert, aber doch so verteilt werden, dass keine zusätzlichen

personellen Ressourcen notwendig sein sollten.

Dies hängt stark von der Organisation der entsprechenden öffentlichrechtlichen Körperschaft ab. Mehraufwände entstehen allerdings bei der Umstellung oder beim Update der IT-Umgebung.

Die Rechtsetzung sieht vor, dass das für die Gemeinden geltende Finanzrecht in Gesetz und Verordnung geregelt wird. Das Finanzdekret ist deshalb aufzuheben.

1. Ergebnis der 1. Beratung

Der Grosse Rat hat die Änderung des Gesetzes über die Einwohnergemeinden (Gemeindengesetz) am 8. November 2011 beraten. Mit Ausnahme einer redaktionellen Anpassung in § 88e Abs. 1 (Öffentliche Auflage) wurden keine Änderungen beschlossen.

In der Gesamtabstimmung wurde die Änderung des Gemeindegesetzes in der 1. Beratung mit 106 zu 14 Stimmen gutgeheissen.

2. Prüfungsaufträge

In der Kommission für allgemeine Verwaltung (AVW) des Grossen Rats ist ein Prüfungsantrag eingereicht worden, welchen der Grosse Rat stillschweigend überwiesen hat. Zudem sind im Parlament selber zwei weitere Prüfungsanträge gestellt worden.

2.1 Prüfungsauftrag AVW

Grossrat Matthias Jauslin hat in der Kommission folgenden Prüfungsauftrag eingebracht:

"Im Hinblick auf die 2. Lesung ist zu prüfen, ob die Festlegung der Mindestkapitalisierung (§ 88h, Eigenkapital) an den Regierungsrat zu delegieren ist."

Für die Führung des Finanzhaushalts sind die Einhaltung der Haushaltsgrundsätze (§ 85b Gemeindegesetz) und die Durchsetzung des Haushaltsgleichgewichts (§ 88g Gemeindegesetz) wesentliche Elemente. Die Gemeinden werden durch die Umstellung der Rechnungslegung (Abschreibungsmethode, offener Ausweis der stillen Reserven, Neubewertung des Finanz- und des Verwaltungsvermögens) neu eine kapitalisierte Bilanz ausweisen, welche die tatsächlichen Werte des Finanz- und Verwaltungsvermögens enthält.

Betreffend Festlegung des minimal notwendigen Eigenkapitals bestehen bei den öffentlichen Gemeinwesen noch keine Erfahrungen. Auch in der Fachliteratur wurde diese Frage noch nicht erörtert. Der einzige Hinweis zur minimalen Eigenkapitalausstattung nach Harmonisiertem Rechnungsmodell 2 (HRM2) findet sich in der Fachempfehlung Nr. 18 der Finanzdirektorenkonferenz (FE 18). Demnach soll die Kennzahl "Eigenkapitaldeckungsgrad" (Eigenkapital x 100:Laufender Aufwand) den Richtwert von 12 % des Aufwands des Vorjahrs als Zielgrösse für den Bilanzüberschuss (Eigenkapital) nicht unterschreiten.

Eine empirische Erhebung zu diesem Richtwert liegt indessen nicht vor, und die Höhe dieses Richtwerts wurde in der Arbeitsgruppe der Finanzdirektorenkonferenz nicht abschliessend diskutiert.

Eigenkapital hat in erster Linie die Funktion einer Schwankungsreserve. Ein angemessener Eigenkapitalstock soll es der einzelnen Gemeinde ermöglichen, Schwankungen auf der Ertrags- und/oder Aufwandseite aufzufangen, ohne dass sogleich ein Bilanzfehlbetrag (negatives Eigenkapital) resultiert. Die Höhe der Schwankungen hängt einerseits von der Volatilität der Tätigkeit und andererseits von strukturellen Faktoren der Gemeinde ab (Ertragsstruktur, Demografie, Zonenplanung, etc.). Auch konjunkturelle Schwankungen können die Gemeindefinanzen belasten. Ein ausreichender Eigenkapitalstock ermöglicht es der Gemeinde, konjunkturell bedingte Defizite zu finanzieren, ohne dass ein Bilanzfehlbetrag beziehungsweise eine Steuerfusserhöhung resultiert.

Das Eigenkapital kann in zweiter Priorität als anteilige Eigenfinanzierung der Aktiven angesehen werden. Da die Gemeindebilanzen neu die tatsächlichen Anlagewerte aufweisen werden, kann ein Vergleich mit der Privatwirtschaft angestellt werden. Danach müssten die Gemeinden 20–40 % der relevanten Aktiven, das heisst des Verwaltungsvermögens, durch Eigenkapital finanzieren.

Der in der Fachempfehlung HRM2 enthaltene Richtwert von 12 % wurde in den Gesetzesentwurf für die erste Lesung übernommen. Er muss in Anbetracht der Funktion des Eigenkapitals als Schwankungsreserve auf die Dauer als zu tief angesehen werden. Wenn aufwandsteigernde und ertragsmindernde Faktoren – beispielsweise in einer Rezession – aufeinanderfallen, ist es durchaus denkbar, dass in der Erfolgsrechnung ein Defizit bis zu 10 % des Aufwands resultiert. Je tiefer die Mindesteigenkapitalgrenze festgelegt wird, desto schneller muss die Gemeinde bei Rechnungsdefiziten Massnahmen zur Behebung der Defizite einleiten. Je höher die Eigenkapitalgrenze ist, desto mehr Zeit hat die Gemeinde zur Einleitung von Massnahmen.

Aufgrund der fehlenden Erfahrungen bezüglich Festlegung der Mindestkapitalisierung macht es Sinn, im Gemeindegesetz eine Bandbreite für die Mindestkapitalisierung festzusetzen und dem Regierungsrat die Kompetenz zur Festlegung des Mindestwerts innerhalb dieser Bandbreite zuzuordnen. Damit kann die Mindestlimite schneller an veränderte Rahmenbedingungen (zum Beispiel volkswirtschaftliche Lage) angepasst werden als dies in einem formellen Gesetzgebungsverfahren möglich wäre. Aufgrund der vorstehenden Überlegungen wird im Gemeindegesetz ein Rahmen von 12–50 % des Vorjahresaufwands festgelegt. Der Regierungsrat sieht vor, in der Verordnung über den Finanzhaushalt der Gemeinden und Gemeindeverbände die Mindestgrenze für das Eigenkapital mit 30 % festzulegen. Damit soll sichergestellt werden, dass die Gemeinden über ein Eigenkapital verfügen, das allfällige Fehldeckungen für die Dauer von zwei bis drei Jahren überbrücken kann.

Die Beurteilung der volkswirtschaftlichen Lage bedeutet, dass in Phasen der Hochkonjunktur die finanziellen Risiken eher gering einzuschätzen sind. In solchen Phasen sollte das Eigenkapital sogar aufgebaut werden, so dass vor Rezessionsphasen die Kapitalisierung entsprechend der höheren finanziellen Risiken gestärkt ist. Dabei wird der Prozentsatz nicht bei jeder Veränderung der Wirtschaftslage angepasst. Er soll vielmehr so festgelegt werden, dass

die Gemeinden auch in wirtschaftlich schlechteren Phasen mit geringeren Steuereinnahmen über den erforderlichen Handlungsspielraum verfügen.

Sofern eine Gemeinde die Mindestkapitalisierung unterschreitet, hat sie ihre Finanzpolitik so zu gestalten, dass sie mit der Aufgaben- und Finanzplanung den mittelfristigen Haushaltsausgleich und die Wiederherstellung der Kapitalisierung nachweisen kann.

2.2 Prüfungsauftrag Grossrat Herbert H. Scholl

Grossrat Herbert H. Scholl, Zofingen, unterbreitet den Prüfungsauftrag:

"Auf die 2. Beratung ist zu prüfen, ob die Konsolidierung der Beteiligung der Gemeinden an Gemeindeverbänden und privatrechtlichen Organisationen vorzuschreiben ist."

Die FE 13 der Finanzdirektorenkonferenz definiert drei Kreise, bei welchen über die Art des Ausweises in der Jahresrechnung zu befinden ist:

- Kreis 1: Legislative, Exekutive, engere Verwaltung
- Kreis 2: Rechtspflege, weitere eigenständige kommunale Behörden
- Kreis 3: Anstalten und weitere Organisationen

Während die Kreise 1 und 2 voll in die Jahresrechnung zu konsolidieren beziehungsweise in dieser integriert zu führen sind, wird für die Organisationen des Kreises 3 keine obligatorische Konsolidierung vorgegeben. In einem Beteiligungs- und Gewährleistungsspiegel sind die Beteiligungsverhältnisse jedoch transparent darzustellen. Damit wird die sogenannte konsolidierte Betrachtungsweise hergestellt.

Diese Regelung wurde in die Teilrevision des Gemeindegesetzes übernommen. Die Rechtssetzung des Kantons sieht eine Konsolidierung der eigenen Anstalten und Organisationen ebenfalls nicht vor. Die übrigen Kantone werden – mit Ausnahme von Fribourg – ebenfalls keine zwingende Konsolidierung vorschreiben.

Die konsolidierte Rechnung soll den finanziellen Überblick über die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage der gesamten wirtschaftlichen Einheit und ihren finanziellen Risiken gewährleisten. In der Privatwirtschaft kann die wirtschaftliche Einheit und damit zusammenhängend der Konsolidierungskreis über die Höhe der Beteiligung bestimmt werden. Im öffentlichen Bereich ist dies nicht möglich, da der Grundsatz von Höhe der Beteiligung gleich Ausübung von Beherrschung bei den meisten Organisationen nicht zutrifft. Aufgrund dieser Ausgangslage wäre es schwierig, die Grenzen des Konsolidierungskreises eindeutig festzulegen. Schon aus diesem Grund würde die Konsolidierung der verschiedenen Einheiten mehr Verwirrung statt Klarheit schaffen.

In der Privatwirtschaft macht die Konsolidierung (Konzernrechnung) durchaus Sinn. Die Kapitalsicherheit der Muttergesellschaft hängt eng zusammen mit dem finanziellen Erfolg und der Kapitalisierung der Tochtergesellschaften. Die Muttergesellschaft hat das Recht, für die Tochtergesellschaft strategische und operative Richtlinien durchzusetzen. Dies trifft im öffentlichrechtlichen Bereich nicht oder nur beschränkt zu.

Die Frage der Konsolidierung bei öffentlichrechtlichen Körperschaften stellt sich für folgende Organisationen:

- Unselbstständige Anstalten (Spezialfinanzierungen im Eigenkapital wie Wasserversorgung, Stromversorgung, Abwasserbeseitigung, Abfallbewirtschaftung, Fernwärmeversorgung usw.)
- Gemeindeverbände (in der Regel regionale Aufgabenerfüllung der Gemeinden)
- Beteiligungen an privatrechtlichen Gesellschaften, Vereinen und Genossenschaften (unterschiedliche Beteiligungsverhältnisse)

Unselbstständige Anstalten sind und bleiben im Eigentum der Gemeinde. Zuständig sind die Organe der Einwohnergemeinde. Die Rechnungslegung erfolgt im Rahmen der Jahresrechnung der Gemeinde. Die Frage der Konsolidierung stellt sich hier nicht.

Die bei den Gemeinden am häufigsten anzutreffende Beteiligung ist der Gemeindeverband. Dabei handelt es sich um eine selbstständige Körperschaft des öffentlichen Rechts. Gemeindeverbände verfügen in der Regel über keine Kapitalisierung. Das Mitspracherecht richtet sich jeweils individuell geregelt nach den Satzungen. Die Gemeinden übernehmen in aller Regel eine Solidarhaftung für die Verbindlichkeiten des Verbands. In den meisten Gemeindeverbänden verfügt die einzelne Gemeinde nicht über eine Mehrheit, die es ihr ermöglichen würde, alleine strategische und operative Ziele durchzusetzen. Zuständig hierfür sind primär die Organe des entsprechenden Verbands.

Auf eine Konsolidierung der Gemeindeverbände soll verzichtet werden, weil sich die grosse Heterogenität der Gemeinden (Bedürfnisse und Möglichkeiten) erschwerend auf die Festlegung einheitlicher Konsolidierungskriterien und Wesentlichkeitsgrenzen auswirken würde.

Viele Gemeinden halten unterschiedlich bedeutsame Beteiligungen an privatrechtlichen Gesellschaften. Bei der Frage der Konsolidierung stellt sich hier die Frage, ob damit die Transparenz vergrössert werden kann oder ob sie allenfalls darunter leidet. In grossen Gemeinden, welche die Mehrheit von verselbstständigten Versorgungswerken halten (zum Beispiel Aarau, Brugg, Wohlen oder Zofingen), ist die Konsolidierung mit der Schwierigkeit verbunden, dass die beherrschten Gesellschaften über höhere Umsätze und Bilanzsummen als die Gemeinde selbst verfügen. Die Konsequenz einer Konsolidierung der verselbstständigten Werke wäre, dass der finanzielle Zustand des steuerfinanzierten Bereichs der Gemeinde nicht mehr ersichtlich wäre.

Der Verzicht auf die Konsolidierung von Organisationen, an denen die Gemeinden beteiligt sind (Gemeindeverbände, Aktiengesellschaften, Genossenschaften, Vereine usw.), soll beibehalten werden. Die Beziehungen der Gemeinde zu solchen Organisationen werden in einer Übersicht transparent offengelegt (vgl. Anhang 1), und für die einzelnen Organisationen wird ein separates Datenblatt (Portefeuille, Anhang 1) erstellt. Mit dem Beteiligungs- und Gewährleistungsspiegel ist die Transparenz betreffend den finanziellen und personellen Verflechtungen des Gemeinwesens und der damit zusammenhängenden Risiken gegeben. Die Konsolidierung der Beteiligungen wäre mit einem zusätzlichen Aufwand verbunden, ohne dass ein zusätzlicher Nutzen resultieren würde.

2.3 Prüfungsauftrag Grossrat Jean-Pierre Gallati

Grossrat Jean-Pierre Gallati, Wohlen, unterbreitet den Prüfungsauftrag zur gesamten Vorlage:

"Auf die 2. Lesung hin sind die finanziellen Auswirkungen auf den Kanton (Stellen und Dienstleistungen Dritter) und auf die Gemeindefinanzen aufzuzeigen."

2.3.1 Auswirkungen auf den Kanton

Die Grundlagenarbeiten an der Neukonzeption des Rechnungswesens für die Gemeinden werden grundsätzlich durch die Gemeindeabteilung des Departements Volkswirtschaft und Inneres geleistet.

Die interne Bearbeitung umfasst nebst der Redaktion des Finanzrechts die Erarbeitung des harmonisierten Kontenrahmens inklusive der technischen Details und der Beilagen zur Jahresrechnung. Dazu gehören auch die Vorbereitung und Durchführung der Aus- und Weiterbildung von Behörden und Finanzfachleuten.

Für spezielle Arbeiten, wie beispielsweise Bewertungsfragen oder Kennzahlen, werden einzelne externe Aufträge erteilt. Zur Unterstützung der Gemeindeabteilung hat der Regierungsrat am 11. März 2009 eine bis 31. Dezember 2013 befristete Projektstelle sowie einen Kleinkredit mit einem Totalaufwand von Fr. 979'000.– bewilligt.

Die Umstellung der Rechnungslegung der Gemeinden erfolgt auf den 1. Januar 2014. Es ist absehbar, dass die Rechnungsführung der Gemeinden im Jahr 2014 bis und mit dem Rechnungsabschluss mit einem erhöhten Kontroll- und Beratungsaufwand durch die Gemeindeabteilung verbunden ist. Aus diesem Grund soll die Bewilligung der Projektstelle bis ca. Mitte 2015 verlängert werden. Die nachstehende Tabelle zeigt auf, dass die entsprechenden Kosten mit dem bewilligten Kleinkredit getragen werden können:

	Personal- und Sachaufwand	Externe Dienstleistungen	Total
Bewilligter Kleinkredit			SFr. 979'000
Ausgaben Rechnung 2009	SFr. 29'442	SFr. -	SFr. 29'442
Ausgaben Rechnung 2010	SFr. 128'195	SFr. 10'921	SFr. 139'116
Ausgaben Rechnung 2011	SFr. 137'876	SFr. 66'623	SFr. 204'499
Restkredit Ende 2011			SFr. 605'943
Ausgaben Budget 2012	SFr. 121'200	SFr. 48'000	SFr. 169'200
Ausgaben gemäss AFP 2013	SFr. 122'300	SFr. 50'000	SFr. 172'300
Restkredit Ende 2013 mutmasslich			SFr. 264'443
Lohnkosten 2014 bis 30.6.2015	SFr. 195'000		SFr. 195'000
Externe Aufträge, geschätzt		SFr. 50'000	SFr. 50'000
Kreditsaldo per Projektabschluss			SFr. 19'443

Das Departement Volkswirtschaft und Inneres wird dem Regierungsrat rechtzeitig die Verlängerung der Projektstelle beantragen und die notwendigen Kreditübertragungen bewilligen.

2.3.2 Auswirkungen auf die Gemeinden

Die Umstellung auf die neue Rechnungslegung ist mit zahlreichen Vorteilen verbunden: Eine erhöhte Transparenz und Standardisierung der Darstellung der Vermögens-, Schulden- und Ertragslage, eine logischere funktionale und volkswirtschaftliche Gliederung der Aufwände und Erträge und vor allem die Einführung von standardisierten Instrumenten zur finanziellen Führung des Gemeindehaushalts.

Nebst dem finanziellen Aufwand für die Anpassung der IT-Umgebung haben die Gemeinden vor allem die personellen Ressourcen für die Umstellungsarbeiten zur Verfügung zu stellen. Die Kosten für die IT-Umstellung können nicht beziffert werden. Sie hängen stark von der Grösse der Gemeinde, vom Stand der IT-Software (Updates) und von der Ausgestaltung der Softwarelizenzen ab.

Bei den administrativen Umstellungsarbeiten handelt es sich vor allem um folgende Tätigkeiten:

- Erfassung der Investitionen seit 1994,
- Aufarbeiten und Erstellen des Beteiligungs- und Gewährleistungsspiegels,
- Installation und Einrichtung der Anlagebuchhaltung,
- Übernahme und Anpassung des Kontenplans,
- Umrechnung der HRM1-Rechnung 2012 auf den HRM2-Kontenplan,
- Aufbau des Budgets 2014 nach HRM2,
- Umstellung und Einrichtung der Debitoren-, Kreditoren- und Lohnbuchhaltung,
- Bewertung des Verwaltungs- und Finanzvermögens sowie
- Aufbau der Informationen zum Anhang zur Jahresrechnung.

Dazu kommt eine Mehrbelastung bei der Führung der Jahresrechnung 2014 bis die neuen Prozesse zur Routine werden. Den Gemeinden werden durch die Gemeindeabteilung soweit als möglich geeignete elektronische Hilfsmittel zur Verfügung gestellt. Die Gemeindeabteilung leistet im weiteren Unterstützung bei der Umstellung der Rechnungsführung und führt die nötigen Aus- und Weiterbildungsseminare für das Personal, die Gemeinderäte und die Mitglieder von Finanzkommissionen durch.

Entscheidend für die problemlose Umsetzung ist eine gute Planung der personellen Ressourcen. Viele Arbeiten können bereits 2012 in Angriff genommen werden, so dass die Hauptbelastung (1. Semester 2013) besser aufgefangen werden kann. Es sollte möglich sein, dies ohne zusätzliche Stellenpensen – oder allenfalls höchstens temporäre – zu bewerkstelligen. Der Beizug von externer Unterstützung, zum Beispiel für die Bewertung der Liegenschaften des Finanz- undungsvermögens, dürfte aus heutiger Sicht nicht notwendig sein. Aufgrund der Erfahrungen der Pilotgemeinden wurde eine schematische Ressourcenplanung für eine Mustergemeinde mit ca. 3000 Einwohnerinnen und Einwohnern erarbeitet und den Gemeinden zur Verfügung gestellt (vgl. Anhang 2).

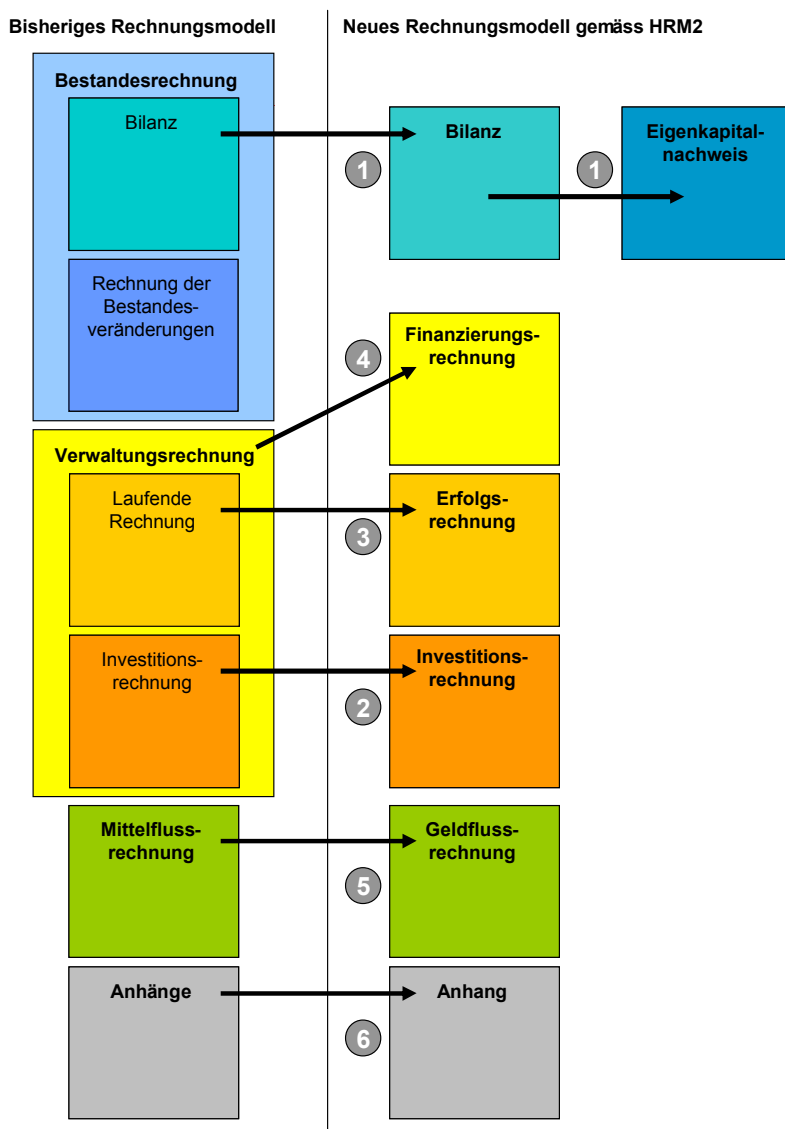
2.3.3 Auswirkungen auf den Finanzhaushalt der Gemeinden

Allgemeines

Der Finanzhaushalt der Gemeinde wird sich durch die Umstellung auf HRM2 weder verschlechtern noch verbessern. Die Leistungsfähigkeit und die Verschuldungssituation bleiben unverändert. Hingegen werden die Darstellung der Ergebnisse der Erfolgsrechnung, die Gliederung der Bilanz und der Nachweis der Veränderung der Liquidität und des Eigenkapitals verbessert und transparenter. Damit erhält die verantwortliche Exekutive bessere Instrumente zur Steuerung des Finanzhaushalts.

Eine besondere Bedeutung kommt unter HRM2 der Kapitalisierung der Gemeinden zu. Die Aufwertung des Verwaltungsvermögens und die Neubewertung des Finanzvermögens werden die in den meisten Fällen vorhandenen stillen Reserven offenlegen und den Gemeinden eine Eigenkapitalbasis verschaffen. Diese Eigenkapitalbasis dürfte in den meisten Fällen die Mindestgrenze für das Eigenkapital überschreiten.

Elemente der Rechnungslegung im Vergleich der Rechnungsmodelle



1) Die heutige Bestandesrechnung umfasst einerseits die Bilanz und andererseits die Rechnung der Bestandesveränderungen. Unter HRM2 wird die Bezeichnung der Bestandesrechnung in "Bilanz" geändert. Die Bilanz wird ergänzt durch einen tabellarischen Nachweis und die Veränderung des Eigenkapitals der Gemeinde. Dadurch wird die Aussagekraft des Eigenkapitals deutlich erhöht. Die Hauptgliederung der Bilanz bleibt unverändert mit dem Finanz- und dem Verwaltungsvermögen auf der Aktiv-, und dem Fremdkapital und dem Eigenkapital auf der Passivseite.

2) Die Investitionsrechnung bleibt unverändert. In ihr werden während des Rechnungsjahrs die Investitionsausgaben und Investitionseinnahmen verbucht. Beim Rechnungsabschluss werden sämtliche Investitionen in die Bilanz überführt. Die Abschreibung der Investitionsgüter erfolgt über die Erfolgsrechnung.

3) Die Erfolgsrechnung nach HRM2 umfasst sämtliche Konsumausgaben und Vorgänge, welche zusammen das massgebende Periodenergebnis hervorbringen. Die Einführung der periodengerechten Darstellung stellt das Ergebnis umfassender und wahrheitsgetreuer dar als es die bisherige Verwaltungsrechnung (mit laufender Rechnung und Investitionsrechnung) tun konnte.

4) Die bisherige Verwaltungsrechnung wies als Saldo der laufenden Rechnung und der Investitionsrechnung einen Finanzierungsüberschuss oder einen Finanzierungsfehlbetrag aus. Unter HRM2 werden die Erfolgsrechnung und die Investitionsrechnung getrennt dargestellt. Der Saldo der Erfolgsrechnung entspricht neu dem Bilanzüberschuss. Die Finanzierungsrechnung wird im dreistufigen Erfolgsausweis ausgewiesen. Ein negativer Saldo entspricht einer Zunahme der Verschuldung, während ein positiver Saldo einen Abbau der Verschuldung bedeutet.

5) Der Unterschied der bisherigen Mittelflussrechnung (Finanzierungsausweis) zur neuen Geldflussrechnung liegt in der Definition des Fonds "Geld". Die Geldflussrechnung als Ursachenrechnung zeigt, wie eine bestimmte Liquiditätssituation entsteht. Der Cash Flow ist definiert als Zu- und Abgang aus dem Fonds "Geld" (Kassa-, Post- und Bankguthaben, geldnahe Mittel) und wird aus betrieblicher Tätigkeit und den Saldi Mittelfluss aus Investitionstätigkeit und Finanzierungstätigkeit ermittelt. Vor allem das Verhältnis zwischen Geldfluss aus betrieblicher Tätigkeit und jenem aus der Investitionstätigkeit sind von Interesse. Die Geldflussrechnung ermittelt somit die Zahlungsmittelüberschüsse zur Finanzierung von Investitionen und zur Tilgung von Verbindlichkeiten.

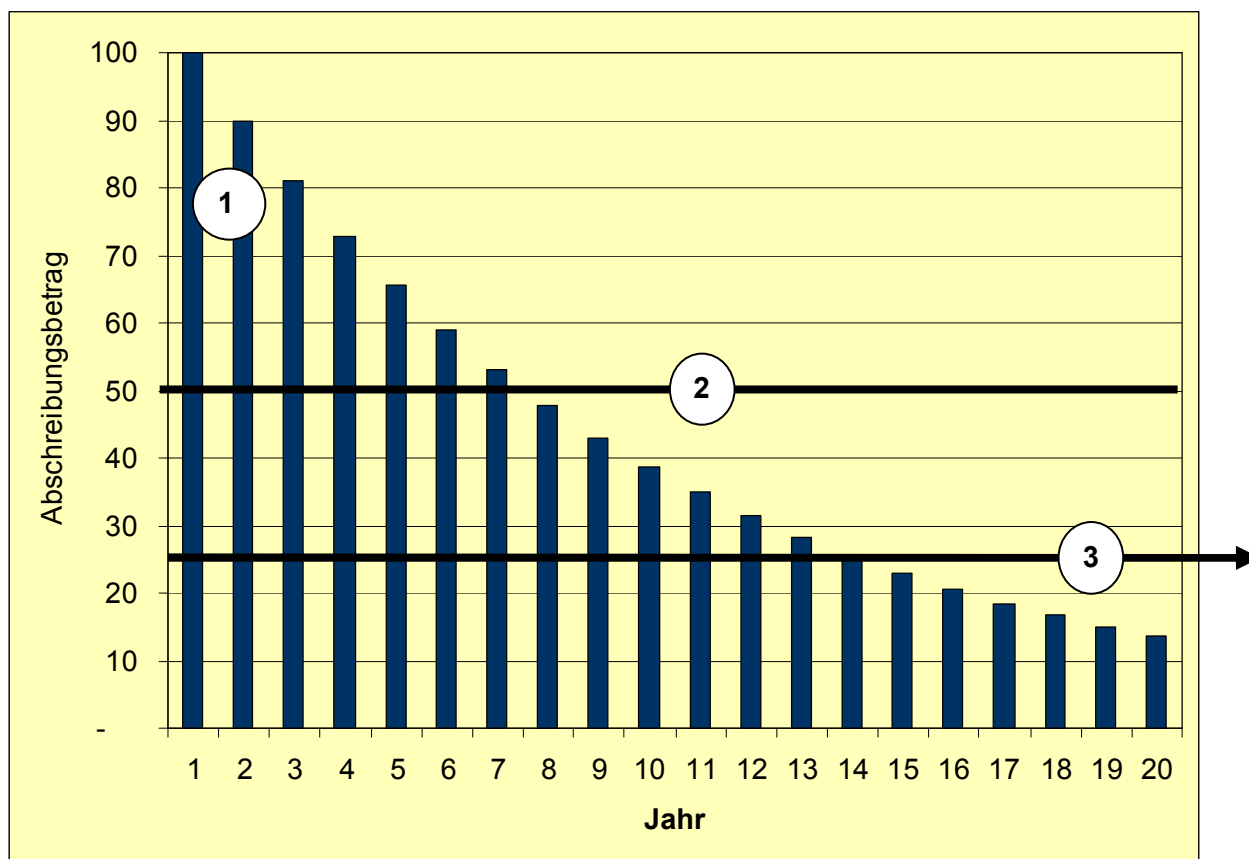
6) Der bisherige Anhang zur Bilanz wird ersetzt durch den Anhang zur Jahresrechnung, der mit weiteren Informationen ergänzt wird (Rückstellungsspiegel, Beteiligungs- und Gewährleistungsspiegel, Kreditkontrolle, Eigenkapitalnachweis, Anlagespiegel).

Abschreibung des Verwaltungsvermögens

Die heute geltende Abschreibungsregel sieht die Minimalabschreibung des Restbuchwerts des Verwaltungsvermögens Ende Jahr mit einem Satz von 10 % vor. Dies führt zu einer hohen Abschreibungsbelastung zu Beginn der Laufzeit und zu einer starken Abnahme der Abschreibungsverpflichtung im Verlauf von 20 Jahren.

Die neu vorgesehene lineare Abschreibung des Verwaltungsvermögens nach Nutzungsdauer reduziert die Abschreibungsverpflichtung zu Beginn, bleibt aber während der Nutzungsdauer unverändert hoch. Dies führt unter anderem zu einer Verstetigung der Rechnungsergebnisse und damit zu einer Erhöhung der Aussagekraft der Erfolgsrechnung. Im Gesamteffekt dürften die neuen Abschreibungsregeln und die Aufwertung des Verwaltungsvermögens tendenziell zu tieferen Abschreibungsbeträgen führen; die Eigenfinanzierung sollte über mehrere Jahre auf einer konstanten Höhe bleiben. Sofern jedoch eine Gemeinde in der HRM1-Bilanz ein hohes Eigenkapital und eventuell weitere Reserven ausweist, dürfte die HRM2-Abschreibungsverpflichtung höher ausfallen, weil nach HRM1-Recht Verwaltungsvermögen, Eigenkapital und ausgewiesene Reserven zur Ermittlung des Restbuchwerts verrechnet werden. Über die gesamte Abschreibungszeitdauer ist die Belastung der Erfolgsrechnung durch die Abschreibungen gleich hoch wie unter HRM1. Daraus folgt, dass die Belastungen aus neuen Investitionen bezüglich der Auswirkungen auf die längerfristige Verschuldung zu prüfen sind. Die Entwicklung der Abschreibungsverpflichtung zwischen HRM1 und HRM2 zeigt folgende Grafik auf:

Abschreibung von Verwaltungsvermögen (Beispiel Investition von Fr. 1'000.–)



- 1) Abschreibung Restbuchwert 10 % nach HRM1
- 2) Abschreibung linear 20 Jahre (5 %)
- 3) Abschreibung linear 40 Jahre (2,5 %)

Darstellung von Erfolgsausweis und Bilanz (Beispiele)

Im Anhang werden die altrechtlichen Ergebnisse und Bilanzen und die nach HRM2 umgerechneten Erfolgsrechnungen und Bilanzen dargestellt. Es werden eine eher finanzschwache, eine mittlere und eine finanzstarke Gemeinde als Musterbeispiele abgebildet (Anhang 3).

Bei finanzschwachen Gemeinden (Beispiel Gemeinde A) kann ein allenfalls bestehender Bilanzfehlbetrag mit der Aufwertung des Verwaltungsvermögens und der Neubewertung des Finanzvermögens ganz oder teilweise eliminiert werden. Dies führt dazu, dass sich die Abschreibungsverpflichtung insgesamt reduziert. Andererseits kann in solchen Fällen das verbleibende Eigenkapital die Mindestkapitalisierung unterschreiten. Dies bedeutet, dass das Eigenkapital in den Folgejahren zu erhöhen ist, was durch das positive Ergebnis in der Erfolgsrechnung unterstützt wird.

Das Beispiel "Gemeinde B" zeigt eine Gemeinde mit gutem Ergebnis und ausreichender Kapitalisierung. Die gesetzlichen Abschreibungen sind etwas tiefer als unter HRM1 und das Gesamtergebnis ist höher als der bisherige Ertragsüberschuss. Die Aufwertungsreserve kann vollständig in das Eigenkapital integriert werden.

Auch das Beispiel "Gemeinde C" zeigt eine sehr gut mit Kapital ausgestattete Gemeinde. In der bisherigen Rechnungslegung hatte die Gemeinde keine vorgeschriebenen Abschreibungen zu verbuchen und wies den Ertragsüberschuss als zusätzliche Abschreibungen aus. Unter HRM2 bestehen gesetzliche Abschreibungen und der Erfolgsausweis zeigt transparent das dadurch entstehende negative Ergebnis aus der betrieblichen Tätigkeit, welches mit dem Finanzierungsergebnis aufgefangen werden kann. Sowohl die Neubewertungsreserve des Finanzvermögens als auch die Aufwertungsreserve des Verwaltungsvermögens können vollumfänglich dem Eigenkapital zugerechnet werden. Die weitere Entwicklung des Finanzhaushalts ist abhängig vom künftigen Investitionsvolumen der Gemeinde.

Die drei Beispiele zeigen die möglichen Auswirkungen der neuen Rechnungslegung auf die Gemeindefinanzen. Eine Aussage über die Wirkungen auf alle aargauischen Gemeinden kann im heutigen Zeitpunkt nicht gemacht werden, vor allem weil die Höhe der vorzunehmenden Aufwertungen und die Altersstruktur der Anlagewerte der Gemeinden noch nicht bekannt sind.

3. Änderungen im Entwurf für die 2. Beratung

3.1 Eigenkapital (§ 88h)

Die ursprüngliche Bestimmung ist in zwei Absätze aufgeteilt worden. Im ersten Absatz wird weiterhin festgehalten, dass das Eigenkapital ausschliesslich zur Abdeckung von Fehlbeträgen der Erfolgsrechnung in den folgenden Jahren dient.

Im zweiten Absatz wird bestimmt, dass das Eigenkapital mindestens 12–50 % des Aufwands des vorangehenden Rechnungsjahrs betragen muss. Der Prozentsatz wird vom Regierungsrat in der Verordnung festgesetzt, wobei allgemeine Kapitalisierungsgrundsätze sowie die volkswirtschaftliche Lage zu berücksichtigen sind. Die Gemeinden sollen bei Unterschreitung

der Kapitalisierungsgrenze die Möglichkeit haben, mit der Aufgaben- und Finanzplanung den mittelfristigen Haushaltsausgleich sowie die Wiederherstellung der Mindestkapitalisierung planerisch nachzuweisen.

3.2 Regierungsrat (§ 94e)

In § 94e Abs. 1 lit. g wird die Kompetenz des Regierungsrats zur Festsetzung der Abschreibungssätze, der Bewertungsmethoden und des Prozentsatzes der Eigenkapitalisierung gemäss § 88 h Abs. 2 aufgenommen.

3.3 Übergangsrecht zu HRM2 (§ 117b)

Da im Gesetz hinsichtlich der Mindestkapitalisierung kein Prozentsatz mehr festgelegt wird, ist der Absatz 5 entsprechend anzupassen.

3.4 Redaktionelle Änderungen

In den §§ 87c Abs. 2, 90h Abs. 2 und 91a Abs. 1 sind kleinere redaktionelle Anpassungen vorgenommen worden (vgl. Synopse). In materieller Hinsicht haben die Bestimmungen indes keine Änderung erfahren. Bei § 77a Abs. 3 lit. a ist im geltenden Recht noch der Begriff "Voranschlag" enthalten, der wie in den übrigen Bestimmungen durch "Budget" ersetzt werden soll. Deshalb wird gegenüber der ersten Lesung noch eine Anpassung von § 77a Abs. 3 lit. a beantragt.

4. Dekret

Die Bestimmungen zum HRM2 werden auf Gesetzes- und Verordnungsstufe erlassen. Dabei werden die Grundsätze und die wesentlichen Eckwerte der kommunalen Haushaltsführung im Gemeindegesetz geregelt. Technische Vorgaben und Ausführungsbestimmungen sind hingegen in der Finanzverordnung enthalten. Damit wird das Dekret über den Finanzhaushalt der Gemeinden und der Gemeindeverbände (Finanzdekret) vom 17. März 1981 hinfällig. Es ist aufzuheben.

5. Verordnung

In der Verordnung über den Finanzhaushalt der Gemeinden und der Gemeindeverbände (Finanzverordnung) werden folgende Bereiche näher geregelt (Gliederung mit Stichworten zum Inhalt):

- Allgemeine Bestimmungen
 - Benennung des zuständigen Departements (grundsätzlich das Departement Volkswirtschaft und Inneres, für die Finanzstatistik das Departement Finanzen und Ressourcen).
 - Zuordnung von Liegenschaften und Grundstücken zu Finanz- oder Verwaltungsvermögen, Definition der Haushaltgrundsätze, Wesentlichkeitsgrenzen für die Aktivierung von Investitionen, für die Rechnungsabgrenzungen und für die Rückstellungen, Regeln betreffend Geldanlagen der Gemeinden

- Gesamtsteuerung des Haushalts
Elemente der Aufgaben- und Finanzplanung, Bewertungsgrundsätze, Mindestkapitalisierung, Gliederung von Bilanz und Erfolgsrechnung, Inhalt von Investitionsrechnung und der Geldflussrechnung, Inhalt des Anhangs zur Jahresrechnung, Abschluss- und Prüfungstermine, Berichterstattung der Finanzkommission, Umfang der externen Bilanzrevision
- Kreditrecht
Investitionsbegriff für Ausgaben und Einnahmen, Budgetkredite
- Rechnungslegung
Abschreibungssätze beziehungsweise Anlagekategorien mit Nutzungsdauern (Koordinati-on mit den Abschreibungssätzen des Kantons), Steuerabgrenzung (nach wie vor Soll-Prinzip, analog Kanton)
- Finanzielle Führung
Verbuchungsprinzip der Investitionen (wie bisher netto), Aufbewahrungsfristen, Regeln für die Führung der Wert- und Sachinventare sowie der Anlagebuchhaltung
- Statistik
Termine für die Übermittlung der Statistikdaten
- Schlussbestimmung.

Der Entwurf Verordnung zum kommunalen Finanzrecht wird nach der Verabschiedung der 2. Lesung der Teilrevision des Gemeindegesetzes den Betroffenen zur Vernehmlassung unterbreitet.

6. Weiteres Vorgehen

Nach der definitiven Verabschiedung der Revision des Finanzrechts der Gemeinden wird, nach Konsultation der Betroffenen, unverzüglich das Verordnungsrecht geschaffen. Das Inkrafttreten der gesamten Revision ist auf den 1. Januar 2014 geplant. Die neuen Bestimmungen kommen erstmals ab Voranschlag 2014 zur Anwendung. Dies bedeutet, dass die Rechnungslegung für das Jahr 2013 nach dem heute gültigen Recht zu führen ist. Die Rechnungsführung und der Rechnungsabschluss 2014 erfolgen dann bei allen Gemeinden nach neuem Recht.

Parallel zum Gesetzgebungsprozess laufen ab 2012 die Instruktions- und Ausbildungsveranstaltungen, um Finanzfachleute, Behörden und Finanzkommissionen auf das neue Rechnungswesen vorzubereiten. Die intensivierte Begleitung der Gemeinden soll bis und mit Rechnungsabschluss 2014 im Jahr 2015 erfolgen.

Zum Antrag:

Der Beschluss gemäss Ziffer 1 untersteht dem fakultativen Referendum gemäss § 63 Abs. 1 lit. a der Kantonsverfassung, sofern ihm die absolute Mehrheit der Mitglieder des Grossen Rats zustimmt.

Erreicht die Abstimmung nicht 71 befürwortende Stimmen oder wird das Behördenreferendum gemäss § 62 Abs. 1 lit. b der Kantonsverfassung ergriffen, findet eine Volksabstimmung statt.

A n t r a g :

1.

Der vorliegende Entwurf einer Änderung des Gesetzes über die Einwohnergemeinden (Gemeindegesetz) wird in 2. Beratung zum Beschluss erhoben.

2.

Das Dekret über den Finanzhaushalt der Gemeinden und der Gemeindeverbände (Finanzdekret) vom 17. März 1981 wird aufgehoben.

Aarau, 29. Februar 2012

IM NAMEN DES REGIERUNGSRATS

Landammann:

Staatsschreiber:

Dr. Urs Hofmann

Dr. Peter Grünenfelder

Anhänge:

Anhang 1: Beteiligungs- und Gewährleistungsspiegel

Anhang 2: Ressourcenplanung für HRM2-Umstellung Gemeinden

Anhang 3: Wirkungen auf den Finanzhaushalt der Gemeinden (Beispiele)

Beilagen:

Beilage 1: Synopse Gesetz über die Einwohnergemeinden (Gemeindegesetz)

Beilage 2: Erlassentwurf Aufhebung Dekret über den Finanzhaushalt der Gemeinden und der Gemeindeverbände (Finanzdekret)