



Tagung Verband öffentliches Finanz- und Rechnungswesen

3. September 2010

Umgang mit Stolpersteinen bei der Einführung von HRM2

Thomas Hamann

Abteilungsleiter Zentrales Finanz- und Rechnungswesen
Finanzverwaltung Kanton Basel-Landschaft

Umgang mit Stolpersteinen bei der Einführung von HRM2

Inhalt:

1. Was ist ein Stolperstein?
2. Ausgangslage BL bei der Einführung von HRM2
3. Vereinfachungen durch Weiterentwicklung HRM1 und Vorarbeiten
4. Stolperstein: "Brutto- oder Nettodarstellung der Rechnung"
5. Stolperstein: "Grenzwert für aktive und passive Rechnungsabgrenzung"
6. Stolperstein: "Steuerabgrenzungsprinzip"
7. Stolperstein: "Spezial- und Vorfinanzierungen"
8. Stolperstein: "Investitionsbeiträge"
9. Stolperstein: "Aktivierungsgrenze für Anlagegüter"
10. Stolperstein: "Anlagekategorien und Abschreibungsmethode"
11. Stolperstein: "Konsolidierung"
12. Diverse Stolper-Kieselsteine



1. Was ist ein Stolperstein?

(Alle Ähnlichkeiten mit lebenden Personen und realen Handlungen sind rein zufällig!)



Stolper|stein, der: *Schwierigkeit, an der etw., jmd. leicht scheitern kann: manchen S. aus dem Weg räumen.*



2. Ausgangslage BL bei der Einführung von HRM2

- n Einführung einer **neuen ERP Software** (SAP)
- n **Dezentrale Strukturen** mit individuellen Partikularinteressen
- n **Neugestaltung der Prozesse** Finanzen/Personal und Logistik
- n Einführung einer **flächendeckenden Betriebsbuchhaltung**
- n Einführung einer **Anlagebuchhaltung mit Anlagespiegel**
- n **Wissensstand** über Rechnungslegungsstandards und deren Bedeutung nicht überall vorhanden
- n Extrem **sportlicher Projektterminplan** (rund 1.5 Jahre Einführungszeit)
- n **Abstimmung** zwischen Teilrevision FHG, vorgezogener Budgetierung und Umsetzung der Finanzprozesse mit SAP unter HRM2



3. Vereinfachungen durch Weiterentwicklung HRM1 und Vorarbeiten

- n **Transitorische und antizipative Abgrenzungen** beim Abschluss wurden bereits gebucht
- n Rückstellungs-Erhebungsprozess und Ausweis von **Rückstellungen** im Jahresabschluss bereits vorhanden
- n **Anhang zur Jahresrechnung** wurde bereits ausgewiesen
- n Studien über den '**Zustand**' der **Daten zum Anlagevermögen** wurden gemacht, Grobkonzept für die Einführung war somit vorhanden
- n **Steuerabgrenzungsprinzip** bereits eingeführt
- n Zuteilung der **Fonds nach Fremd- oder Eigenkapital** 'theoretisch' vollzogen



4. Stolperstein: "Brutto- oder Nettodarstellung der Rechnung"

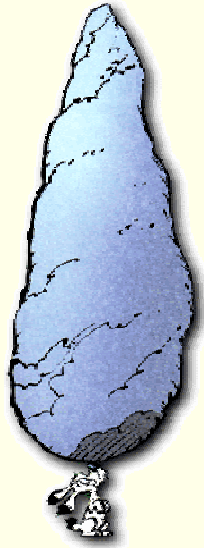


Problem: HRM2 hält am Grundsatz der Bruttodarstellung fest, weicht aber in ausgesuchten Gebieten davon ab und lässt Buchungen der Nettodarstellung zu (Fachempfehlung Nr. 02)

- n **Erhaltene Leistungen können als Minusaufwand verbucht werden** (z.B. Leistungen von Sozialversicherungen, Privatanteilverrechnungen von Geschäftshandys etc.)
- n **Leitfaden erstellen** und diesen mit den Revisionsstellen vorgängig **diskutieren** (z.B. Entscheidungsbaum)
- n **Nettdarstellung** ist dann erlaubt, wenn 'Erträge' den entsprechenden 'Aufwendungen' klar zuzuordnen sind (also diese korrigieren) und **keine Verbesserung der Aussagekraft mittels einer Bruttoverbuchung** erreicht werden kann
- n **MWSt Folgen** der Brutto- oder Nettodarstellung sind in Einzelfällen zu beachten!



5. Stolperstein: "Grenzwert für aktive und passive Rechnungsabgrenzung"

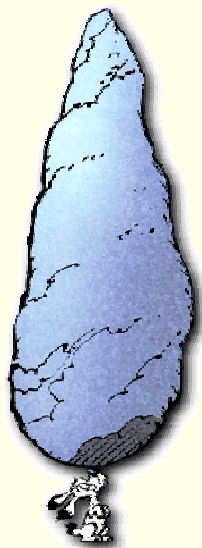


Problem: HRM2 definiert keinen Grenzwert für Abgrenzungsbuchungen (Fachempfehlung Nr. 05)

- n Bei der Umsetzung im Kanton BL war dies **kein grosses Problem**
- n Grenzwerte haben den **Vorteil**, eine klare und nicht missinterpretierbare '**Vorschrift**' zu liefern
- n Ein grosser **Nachteil** eines Grenzwertes ist, dass er den wichtigen Grundsatz der '**Wesentlichkeit**' und somit ein **vernünftiges Aufwand/Nutzen Verhältnis** ausser Kraft setzen kann
- n Abgrenzungsproblematiken sollten **individuell** angesehen und umgesetzt werden



6. Stolperstein: "Steuerabgrenzungsprinzip"



Problem: HRM2 bevorzugt das Prinzip der Steuerabgrenzung
(Fachempfehlung Nr. 07)

- n Kanton BL tätigt **zeitliche Abgrenzungen schon unter HRM1** und hat Erfahrungen damit sammeln können
- n Prognosen über künftige **volkswirtschaftliche Entwicklungen** sollen dabei unbedingt **regionale Gegebenheiten** berücksichtigen (z.B. Life Science im Raum Basel)
- n In der Phase der Umstellung auf HRM2 kann es zu **Differenzen** zwischen der steuerlichen Entwicklung des **Kantons** und den **Gemeinden** kommen, da die **Einführung meist gestaffelt** realisiert wird
- n Modelle und Schätzungen beinhalten immer die **Gefahr von Falschaussagen oder Missinterpretationen**
- n Kleine Gemeinwesen werden auf **externe Unterstützung** angewiesen sein



6. Stolperstein: "Steuerabgrenzungsprinzip"

Vorteile

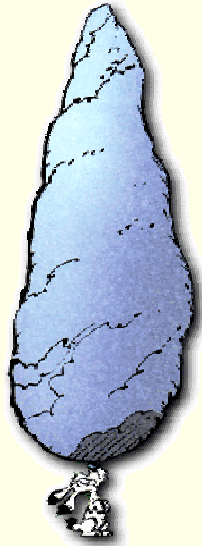
- n periodengerechte Darstellung der Ertragssituation
- n Unabhängigkeit vom Stand der Veranlagung zum Abschlusszeitpunkt
- n gegenwartsbezogene Betrachtung (z.B. aktuelle Gesetzesänderungen etc.)
- n zeitnahe Abbild wirtschaftlicher Änderungen
- n konjunkturelle Erholung zeigt sich rasch in den Erträgen
- n Unabhängigkeit von der Qualität der Voraussrechnungsdaten

Nachteile

- n komplexes und aufwändiges Verfahren
- n Nachvollziehbarkeit für externe erschwert (grosse Anforderung an die Kommunikation!)
- n Selten ohne externe Kosten realisierbar (z.B. Einkauf von Konjunkturforschungsdaten)
- n erhöhter Umfang an Abgrenzungsbuchungen für die Abwicklung der Vorjahre
- n konjunkturelle Schwächen werden schneller gezeigt
- n Prognosemodelle können Trendbrüche nicht erkennen



7. Stolperstein: "Spezial- und Vorfinanzierungen"



Problem: HRM2 sagt nichts über Auflösungen von Spezial- und Vorfinanzierungs-Fonds (Fachempfehlung Nr. 08)

- n Die **Bildung von Spezialfinanzierungen** ist relativ **klar geregelt**; die **Auflösung von Spezialfinanzierungen** hingegen ist unter HRM2 **nicht geregelt**
- n Kanton BL hat bei der Umsetzung **2 Varianten** erarbeitet, wie Spezialfinanzierungen aufgelöst werden können
- n Jede dieser Varianten hat **Vor- und Nachteile**
- n Die Entscheidung muss das Gemeinwesen **für sich selbst finden** und **daran festhalten**. Eine spätere Änderung der Methode ist für Aussenstehende schwer nachvollziehbar
- n Der **Einfluss auf Kennzahlen** muss dabei beachtet werden!! (Brutto-/Netto-Investitionsquote, Selbstfinanzierungsgrad, Neuverschuldungsgrad, Investitionsanteil etc.)
- n Ist im Rahmen des **Restatement** zu lösen und zu kommunizieren



7. Stolperstein: "Spezial- und Vorfinanzierungen"

Variante 1: Auflösung der Spezialfinanzierung **in der Höhe der jährlichen Investitionsausgaben**

Vorteile

- n Fonds wird **zeitgleich** mit der Investition **'aufgebraucht'**
- n Die **Aktivierung** erfolgt **netto/netto** (also nach Investitionsbeiträgen von Dritten und Investitionserträgen aus Fonds)
- n Die jährliche **Investitionsrechnung wird entlastet**

Nachteile

- n Das **Anlagevermögen wird unterbewertet** (solange der Fonds über Mittel verfügt wird '0' aktiviert)
- n **Komplexer Buchungs- und Budgetierungsmechanismus** da Fonds im Eigenkapital konsolidiert werden sollen (Bruttomethode, Konsolidierungskostenarten, Zwischengewinneliminationen etc.)



7. Stolperstein: "Spezial- und Vorfinanzierungen"

Variante 2: Auflösung der Spezialfinanzierung **in der Höhe der jährlichen Abschreibungen**

Vorteile

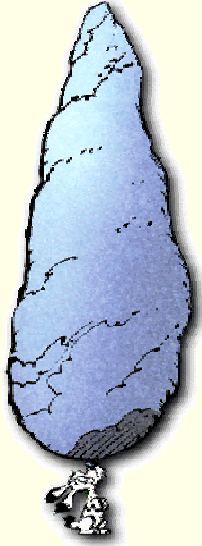
- n Aktivierung der **effektiven Nettoinvestitionen** ('nur' Beiträge von Dritten sind abgezogen)
- n **Auflösung** des Fonds über die **Erfolgsrechnung** (und nicht über die Investitionsrechnung!), so wie der Fonds auch gebildet wurde
- n **Nutzen** der vormaligen Fondsbildung erstreckt sich bei der Auflösung gegen Abschreibungen **über Jahre**

Nachteile

- n Fonds kann **in Projektierungsphasen nicht aufgelöst werden** (keine Abschreibungen für 'Anlagen im Bau')
- n Vorfinanzierungsfonds **bleibt über grosse Teile der Nutzungsdauer bestehen**, obwohl das Anlageobjekt fertig gestellt ist (Anforderung an die Kommunikation gegen aussen)



8. Stolperstein: "Investitionsbeiträge"

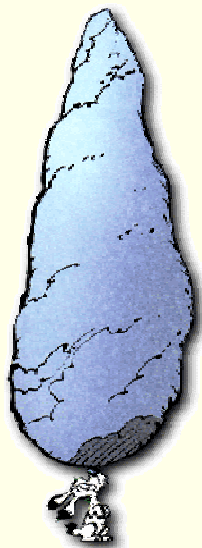


Problem: HRM2 gibt eine Option 1 (Nettoaktivierung) und eine Option 2 (Bruttoaktivierung) für die Verbuchung vor (Fachempfehlung Nr. 10)

- n **Investitionsbeiträge von Dritten** werden in **BL 'netto'** aktiviert, das heisst die Beiträge werden von den effektiven Investitionen abgezogen
- n **Investitionsbeiträge an Dritte** werden in **BL** - *in Anlehnung an den zivilrechtlichen Eigentumsbegriff* - **über die Erfolgsrechnung verbucht**
- n Auch bedingt rückzahlbare **'à fonds perdu' Beiträge** an Dritte **über Darlehen** (z.B. Rückzahlung nur bei Zweckänderung) werden in **BL über die Erfolgsrechnung verbucht** und die Darlehenssumme somit vollständig abgeschrieben



9. Stolperstein: "Aktivierungsgrenze für Anlagegüter"



Problem: HRM2 gibt keine fixe Aktivierungsgrenze für Anlagegüter vor und macht auch keine Vorschriften für wertvermehrende Folgeaktivierungen (Fachempfehlung Nr. 12)

- n Die **Aktivierungsgrenze** in BL ist bei CHF 300'000, es gilt das **Kriterium der Wesentlichkeit** (Grösse des Gemeinwesens, besondere Voraussetzungen)
- n Die **Abgrenzung zwischen aktivierbaren und nicht aktivierbaren Folgekosten** muss man selbst definieren (andere Rechnungslegungen bieten da Hilfe)
- n Spätere **Folgekosten können auch aktiviert werden, wenn sie kleiner als die Aktivierungsgrenze sind**, BL hat hierfür spezielle 'Globalkredite' über deren Verwendung die Baudirektion verfügt
- n **Nicht aktivierbare Kosten (Unterhalt) über die Erfolgsrechnung**



9. Stolperstein: "Aktivierungsgrenze für Anlagegüter"



Beispiele für **Formulierungen von Erst- und Folgeaktivierungen** aus dem ALABU Konzept BL:

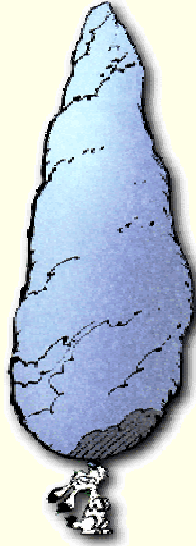
*„Als **wertvermehrend** gelten sämtliche Ausgaben, die den (theoretischen) Veräußerungswert an Dritte erhöhen (z.B. bei Hochbauten) und/oder zu einer Kapazitätserhöhung führen (z.B. Ausbau von Strassen, Kläranlagen, Energie- und Abfallanlagen) und/oder einen Technologiewechsel darstellen und somit die Nutzungsdauer des Anlageguts signifikant erhöhen.“*

*"Als **wertwiederherstellend** gelten sämtliche Ausgaben, durch die die Nutzbarkeit eines Anlageguts im ursprünglichen Sinne wieder hergestellt wird".*

Wertvermehrende und wertwiederherstellende Massnahmen werden zwingend **über die Investitionsrechnung** abgewickelt und **aktiviert!**



9. Stolperstein: "Aktivierungsgrenze für Anlagegüter"



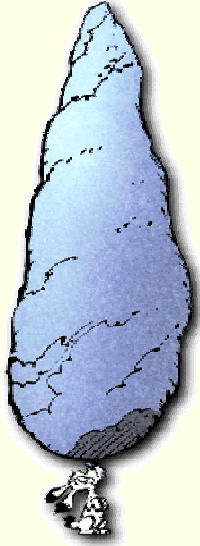
Beispiele für **Formulierungen von Unterhaltskosten** aus dem ALABU Konzept BL:

*"Als **werterhaltend** gelten sämtliche Ausgaben, welche die Nutzung des Anlageguts im Rahmen der geplanten Nutzungsdauer und des geplanten Nutzungsumfangs sicherstellen. Der aktivierte Wert der Anlage wird daher nicht erhöht."*

Werterhaltende Massnahmen (baulicher Unterhalt, betrieblicher Unterhalt) im Rahmen der gewöhnlichen Nutzung werden **über die Erfolgsrechnung** abgewickelt.



10. Stolperstein: "Anlagekategorien und Abschreibungsmethode"

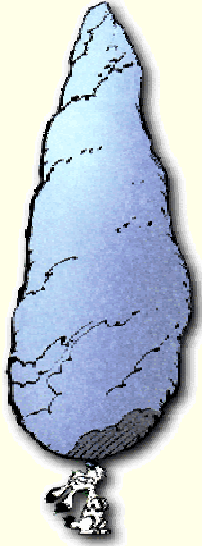


Problem: HRM2 gibt die Anlagekategorien grob vor und lässt bei der Abschreibungsmethode die Wahl zwischen linear oder degressiv (Fachempfehlung Nr. 12)

- n **Anlagekategorien** wurden in BL **verfeinert**. Im Rahmen der Vorgaben HRM2 sind weitere Kategorisierungen und Verfeinerungen möglich und meistens nötig
- n BL hat sich für die **Abschreibungsmethode 'linear'** entschieden
- n Im Rahmen des Projektes ERP wurde zusammen mit den Fachleuten betriebswirtschaftliche **Nutzungsdauern innerhalb der Bandbreiten gemäss HRM2 fixiert**
- n Wichtig ist eine **pragmatische Umsetzung bei der Übernahme der Altanlagen**, um sich nicht in der Evaluierung von Werten zu verlieren, die keinen offensichtlichen Mehrwert bringen (z.B. Grundstücke, die einzeln nicht evaluierbar sind)



11. Stolperstein: "Konsolidierung"



Problem: HRM2 gibt zu wenig klare und umfassende Vorschriften bezüglich der Konsolidierung bekannt (Fachempfehlung Nr. 13)

- n Es fehlen **exakte Angaben zur Zwischengewinneliminierung** innerhalb des Konsolidierungskreises
- n Die **Definitionen gemäss FE 13 sind selten 1:1 anwendbar**, da potentielle Konsolidierungseinheiten oft Mischformen darstellen
- n **Klassierung der Fondsrechnungen in 'Eigenkapital' oder 'Fremdkapital' ist schwierig**, dies erfordert viele Diskussionen und ist rechtzeitig anzugehen und im Restatement klar zu beschreiben
- n Der **Einfluss von Konsolidierungen auf das Eigenkapital** muss gut bedacht werden
- n Der **explizite Ausschluss eines konsolidierten Budgets** bringt Probleme beim SOLL/IST Vergleich



12. Diverse Stolper-Kieselsteine:



- n **Geldflussrechnung:** Separates Konzept erstellen, nicht alleine aufgrund des HRM2 Kontorahmens ermittelbar, gute Erklärungen kommunizieren (z.B. warum der 'Investitionsbereich' nicht mit der Investitionsrechnung übereinstimmt)
- n **Finanzkennzahlen:** Alle Berechnungen und Veränderungen aufgrund HRM2 überprüfen und Bewusstsein über entsprechende Veränderungen fördern
- n **Restatement:** Rechtzeitig vor dem ersten HRM2 Abschluss damit beginnen, dies wird schnell ein eigenes Projekt, da sich nicht nur Bewertungsfragen stellen. Das Restatement erklärt dem Leser wie die alte in die neue Rechnungslegung überführt wurde (Kommunikation!)



12. Diverse Stolper-Kieselsteine:



- n **Interne Handbücher:** Überall dort, wo das Gemeinwesen Regelungen für sich aus HRM2 abgeleitet hat (z.B. Anlagebuchhaltung), empfiehlt es sich, separate Anleitungen und Erklärungen in Form von Handbüchern zu erstellen (Accounting Manuals). BL hat ein Rechnungslegungs-Handbuch geschrieben (über 130 Seiten ohne Anhang)
- n **Kommentare zur Kontierung:** Die Kontierungskommentare im HRM2 Kontenrahmen sind teilweise interpretationswürdig oder zu knapp verfasst. Es empfiehlt sich diese - angepasst auf das eigene Gemeinwesen - Kommentare genauer zu beschreiben im Sinne einer Kontierungshilfe
- n **Abweichungen zu HRM2:** Diese sind so gering wie möglich zu halten, am Rahmen soll möglichst 'stur' festgehalten werden. Dort wo es sinnvollerweise Abweichungen gibt, sollen diese in der Jahresrechnung beschrieben werden

