Annuaire des Sciences Administratives Suisses
Yearbook of Swiss Administrative Sciences

JAHRBUCH
der Schweizerischen Verwaltungswissenschaften

2016

SGVW | SSAS | SSSA
Schweizerische Gesellschaft für Verwaltungswissenschaften
Société Suisse des Sciences Administratives
Società Svizzera delle Scienze Amministrative
Swiss Society of Administrative Sciences

Gabriel Trinkler, Andreas Bergmann, Sandro Fuchs: Kosten der HRM2-Einführung:
Eine Regulierungskostenanalyse auf Zürcher Gemeindeebene.
Jahrbuch der Schweizerischen Verwaltungswissenschaften 2016: Seiten 122–146

Kosten der HRM2-Einführung

Eine Regulierungskostenanalyse auf Zürcher Gemeindeebene

Gabriel Trinkler, Andreas Bergmann, Sandro Fuchs
IVM Institut für Verwaltungs-Management, ZHAW School of Management and Law, Winterthur

Das neue Gemeindegesetz verpflichtet die Zürcher Gemeinden ab dem Jahr 2019 HRM2 anzuwenden. Dieser Beitrag dient dazu, die Kosten für die Implementation des neuen Modells aufzuzeigen und dies mittels der Regulierungskostenanalyse (RKA) des Bundes, um diese Methodik erstmals anhand einer Regulierung auf kantonaler Stufe zu testen. Als Datengrundlage dienen 17 Interviews mit sämtlichen Zürcher Pilot- und Projektgemeinden, welche HRM2 bereits eingeführt haben. Diese Vollerhebung wird durch ein Validierungsgespräch mit dem kantonalen Gemeindeamt komplettiert.

Die absoluten Kosten von HRM2 korrelieren stark positiv mit der Gemeindegrösse. Bei Betrachtung der relativen Kosten pro Einwohner zeigt sich wiederum, dass HRM2 für die Steuersubjekte grösserer Gemeinden günstiger ist. Neben dem einmaligen Projektaufwand fallen in den Zürcher Gemeinden auch zusätzliche Aufwände im Tagesgeschäft an. Diese sind jedoch gering und lohnenswert, da sie unter anderem die Führung der Anlagenbuchhaltung beinhalten, welche von den Befragten als grösster Vorteil von HRM2 betrachtet wird.

Schlagworte: Harmonisiertes Rechnungslegungsmodell 2, öffentliche Rechnungslegung, Regulierungskostenanalyse

1 Einleitung

1.1 Ausgangslage und Ziele

Mit der Ausarbeitung des Harmonisierten Rechnungslegungsmodells 2 (HRM2), welches schweizweit auf Kantons- und Gemeindestufe eingeführt wurde resp. wird, ist ein Schritt in Richtung Harmonisierung der öffentlichen Rechnungslegung in der Schweiz unternommen worden (FDK-CDF, 2008: 16). Im Kanton Zürich, welcher seine Rechnungslegung bereits 2009 auf die International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) umgestellt hatte, wurde 2015 ein neues Gemeindegesetz beschlossen, welches als Grundlage für die Umstellung der Rechnungslegung auf das HRM2 in den Gemeinden dient. Per 2019 müssen sämtliche Zürcher Gemeinden ihre Rechnungslegung gemäss den Vorgaben des HRM2 umstellen (Kanton Zürich, 2016a), sofern der Kantonsrat die Gemeindeverordnung genehmigt (vgl. Kanton Zürich, 2016b: 3).

Die Einführung des HRM2 stellt für die Zürcher Gemeinden ressourcentechnisch eine Herausforderung dar, da das Projekt zusätzlich zur täglichen Arbeit anfällt. Während der Kanton Zürich die Gemeinden fachlich unterstützt (vgl. Kanton Zürich, 2016c), sind keine direkten finanziellen Leistungen für das Projekt vorgesehen. Eine strukturierte und nicht nur auf ein Beispiel bezogene Untersuchung, mit welchem Aufwand resp. welchen Kosten das Projekt verbunden ist und wie diese variieren, stellt eine Forschungslücke dar, welche durch diese Arbeit geschlossen werden soll. In diesem Artikel wird zudem zum ersten Mal die Methodik der Regulierungskostenanalyse (RKA) des Bundes im Kontext einer kantonalen Regulierung angewendet.

Die Ergebnisse sollen somit vor allem als praxisrelevantes, planerisches Hilfsmittel für die Gemeinden des Kantons Zürich dienen, um die mit den Umstellungen verbundenen Arbeiten bewältigen zu können. Zudem soll der Artikel als ein konkretes Beispiel dienen, wie die vom Bund verwendete Methodik zur Schätzung von Regulierungskosten auch auf Ebene der kantonalen Gesetzgebung angewendet werden kann.

1.2 Aufbau und Vorgehen

Zu Beginn dieses Artikels wird auf die Messung von Regulierungskosten in der Schweiz eingegangen, danach wird das Projekt zur Einführung des HRM2 auf der Zürcher Gemeindeebene vorgestellt sowie die Forschungsfrage definiert. Der darauffolgende methodische Teil umfasst eine Beschreibung der Methodik resp. des Ablaufes der RKA und die dafür verwendeten Instrumente zur Datenerhebung und -auswertung, sowie eine für die Kostenberechnung vorgängig vorgenommene Analyse der Grössenstruktur der Zürcher Gemeinden. Im Rahmen der Resultate werden die erhobenen Aufwände, wie in der RKA vorgesehen, quantifiziert und anschliessend diskutiert. Die wesentlichen Erkenntnisse aus der Untersuchung werden abschliessend in einem Fazit zusammengetragen.

Zur Erhebung der benötigten Daten und Informationen für die Beantwortung der Forschungsfrage dienten semi-strukturierte Experteninterviews[1] mit den Projektverantwortlichen[2] von 17 Gemeinden des Kantons Zürich. Diese Gemeinden fungierten als Pilot- oder Projektgemeinden zur Einführung des HRM2. Als Instrumente zur Durchführung der Interviews dienten ein Fragebogen mit Leitfragen sowie ein separat erstellter Projektstrukturplan zur vereinfachten, standardisierten Erhebung der Projektkosten.

2 Messung von Regulierungskosten in der Schweiz

Gemäss Bigler (2011: 17) bestand in der Schweiz, obschon die Überprüfung der Wirksamkeit der Massnahmen des Bundes in Artikel 170 der Bundesverfassung[3] verankert ist, lange keinerlei Klarheit über die tatsächliche Höhe von Regulierungskosten. Aus diesem Grund hat der Schweizerische Gewerbeverband der KPMG 2009 den Auftrag erteilt, eine Regulierungskostenmessung für Schweizer KMU vorzunehmen. In dieser Studie nennt die KPMG (2010: 1) die Einführung der Regulierungsfolgenabschätzung (RFA) bei zentralen Gesetzesvorhaben durch den Bund im Jahr 2000 als wichtigen Schritt zur Quantifizierung regulierungsbedingter administrativer Lasten. Die Durchführung einer RFA zur Untersuchung der volkswirtschaftlichen Auswirkungen von Vorlagen des Bundes ist bei Botschaften, in Vernehmlassungsunterlagen sowie bei Verordnungen des Bundesrates obligatorisch (WBF, 2013: 2). Ein Vergleich der RFA der Jahre 2000 bis 2010 zeigt jedoch, dass die einzelnen Autoren für den Teilbereich RKA individuelle Kostendefinitionen verwendeten und somit keine einheitliche Basis zur Messung der Regulierungskosten besteht (KPMG, 2010: 1). Die KPMG (2010: 6f.) verwendete für ihre Untersuchung das Regulierungskosten-Modell (RKM), welches sie 2009 im Auftrag der Bertelsmann Stiftung entwickelte und auch als wesentliche Grundlage für das Handbuch zur Schätzung der Kosten von Regulierungen sowie zur Identifizierung von Potenzialen für die Vereinfachung und Kostenreduktion des Bundes diente (SECO, 2011: 7). Das RKM stellt eine Weiterentwicklung des in Europa mehrheitlich verwendeten Standard-Kosten-Modells (SKM) dar. Dieses beschränkt sich allerdings auf die Messung von administrativen Kosten im engeren Sinne (Informationspflichten gegenüber

[1] Grundlage der RKA-Methodik, siehe Kapitel 5.2, Schritte 5&6

[2] Aus Gründen der sprachlichen Vereinfachung sind alle Aussagen in diesem Artikel als geschlechtsneutral zu verstehen.

[3] Art. 170 BV: Überprüfung der Wirksamkeit: Die Bundesversammlung sorgt dafür, dass die Massnahmen des Bundes auf ihre Wirksamkeit überprüft werden.

Behörden), während das RKM eine umfassendere Kostenmessung erlaubt (SECO, 2011: 7). Das RKM ist zudem das Ergebnis von jahrelanger Erfahrung in europäischen Ländern und bietet eine transparente und überprüfbare Schätzung von Regulierungskosten (Bigler, 2011: 18f.). Das Handbuch des Bundes wurde im Rahmen eines Projekts zur Schätzung von Regulierungskosten, primär aufgrund politischer Interventionen[4], erstellt (SECO, 2011: 8). Das Projekt erlaubt es den teilnehmenden Bundesämtern, sich mit dem Aufwand der durch sie verfassten Regulierungen auseinanderzusetzen und steht anderen Bundesämtern, Kantonen, Verbänden sowie weiteren Akteuren zur Verfügung, um aus eigener Initiative weitere Bereiche zu analysieren (SECO, 2011: 8). Dies wird im Rahmen dieses Artikels, bezugnehmend auf das neue Gemeindegesetz des Kantons Zürich, welches den Gemeinden die Einführung des HRM2 vorschreibt, umgesetzt (Kanton Zürich, 2016c).

Auf kantonaler Ebene wird die RFA und damit auch deren Teilbereich der RKA, welche die oben beschriebene Methodik beinhaltet (WBF, 2013: 15), kaum beachtet (Avenir Suisse, 2016: 15). Die Gesetzestexte in den Kantonen werden seit 2013 durch das Internetportal LexFind gesammelt und belaufen sich momentan auf 16'619 Vorschriften (Avenir Suisse, 2016: 7). Aufgrund des ausgeprägten Föderalismus fallen diese regulatorischen Lösungen für meist gleiche oder zumindest ähnliche Probleme in den Kantonen unterschiedlich aus (Avenir Suisse, 2016: 15). Aus diesem Grund und der steten Aktualität von Regulierungskosten im politischen Diskurs ist die kantonsübergreifende Verwendung einer einheitlichen Methodik zur Messung dieser Kosten nach Meinung der Autoren hochrelevant. Die Untersuchung in diesem Artikel ist eine Neuheit, zum einen in dem sie erstmals eine RKA im Zuge eines Gesetzes des Kantons Zürich durchführt und zum anderen, da Kosten gemessen werden, welche den Gemeinden und damit den Steuerzahlenden anfallen.

3. Projekt Einführung HRM2 in den Zürcher Gemeinden

Das Projekt zur Einführung des HRM2 in den Zürcher Gemeinden wird vom Gemeindeamt des Kantons Zürich koordiniert. Konkret werden die Gemeinden mit Hilfsmitteln und Schulungen fachlich unterstützt. Um Erfahrungswerte gewinnen zu können, wurden mit sechs Pilotgemeinden Projektvereinbarungen getroffen, um die Rechnungslegung bereits im Jahr 2012 umzustellen. Der während der Umstellung erarbeitete Projektablauf konnte darauf bei einigen Projektgemeinden, welche sich freiwillig zu einem früheren Wechsel auf das HRM2 entschlossen haben, angewendet und verbessert werden (Gemeindeamt Kanton ZH, A. Hrachowy / K. Stutz, Interview, 2016). 2014 kamen sechs weitere Gemeinden dazu, eine Gemeinde stellte 2015 um und die weiteren vier 2016. In Abbildung 1 sind die 17 Gemeinden inkl. Umstellungsjahr ersichtlich.

[4] Postulate Fournier 10.3429 – Erhebung der Regulierungskosten und Zuppiger 10.3592 – Messung der Regulierungskosten.

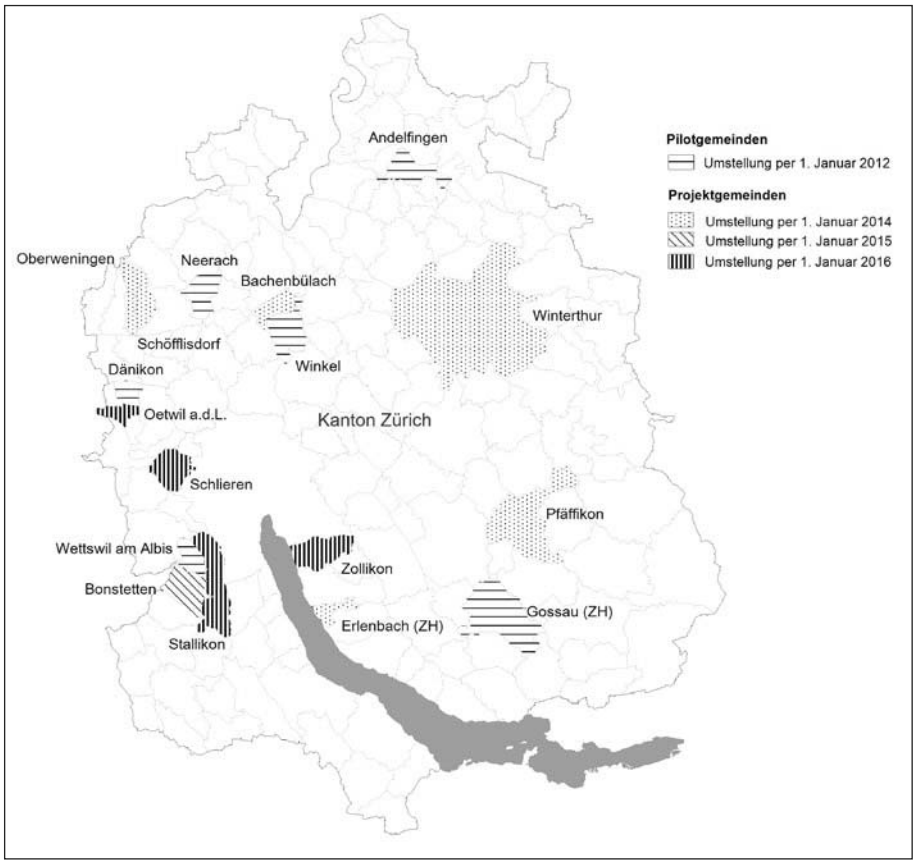

Abbildung 1: Übersicht Pilot- & Projektgemeinden (in Anlehnung an Kanton Zürich, 2015b)

Der in Tabelle 1 ersichtliche Projektablauf wurde für diesen Artikel in Form eines Projektstrukturplanes (PSP) gemäss Pinto (2013: 169) erstellt und in zehn Teilaufgaben, welche wiederum einzelne Arbeitspakete beinhalten, gegliedert. Die im PSP beschriebenen Elemente beruhen auf drei Dokumente (Umstellungsablauf, Ressourcenplanung und Checkliste Umstellung) des Gemeindeamtes des Kantons Zürich (Kanton Zürich, 2016c). Während die Unterlagen des Gemeindeamtes die Inhalte von Teilaufgabe 2 bis Teilaufgabe 9 beschreiben, wurden die Teilaufgaben 1 und 10 unter Berücksichtigung des idealtypischen Projektlebenszyklus hinzugefügt. Dieser gliedert sich in die vier Phasen der Initiierung, Planung, Durchführung und des Abschlusses (Pinto, 2013: 32). Die Arbeitspakete der Projektvorbereitung wären dementsprechend der Initiierungsphase zuzuordnen. Die Erarbeitung der Grundlagen in den einzelnen Gemeinden stellt die Planungsphase dar, während die Teilaufgaben 3 bis 9 die Durchführungsphase bilden. Teilaufgabe 10 stellt die Abschlussphase des Projektes dar.

Projekt Einführung HRM2 in Zürcher Gemeinden: Projektstrukturplan (PSP)

Struktur	Beschreibung	PSP-Nr.
Teilaufgabe 1	**Projektvorbereitung**	**1**
Arbeitspaket 1	Vorgängiger Informationsaufwand	1.1
Arbeitspaket 2	Sitzungsaufwand	1.2
Gemeindeintern muss HRM2-Know how aufgebaut werden. Deshalb entsteht ein Informationsaufwand in Form von Selbststudium und/oder Besuch von Tagungen oder Kursen. Zusätzlich muss der Finanzverwalter über das bevorstehende Projekt informieren.		
Teilaufgabe 2	**Grundlagen**	**2**
Arbeitspaket 1	Schulung 1: Einführung HRM2	2.1
Arbeitspaket 2	Grundlagenbeschlüsse	2.2
Arbeitspaket 3	Planungsarbeiten	2.3
Es wird eine erste Schulung des Gemeindeamtes besucht. Grundlagenbeschlüsse, wie z.B. die Festlegung der Aktivierungsgrenze durch den Gemeinderat, sind notwendig. Die Planungsarbeiten umfassen u.a. die Zuteilung von Arbeiten der Durchführungsphase auf einzelne Personen in der Finanzverwaltung.		
Teilaufgabe 3	**Restatement (Neubewertung des Verwaltungsvermögens (VV))**	**3**
Arbeitspaket 1	Schulung 2: Restatement	3.1
Arbeitspaket 2	Studium Anleitung Restatement-Tool	3.2
Arbeitspaket 3	Durchführung Restatement	3.3
In einer zweiten Schulung des Gemeindeamtes wird auf das Restatement eingegangen. Das Gemeindeamt stellt für die Durchführung des Restatements ein Tool zur Verfügung. Es gilt die Anleitung dazu zu lesen und anschliessend die Arbeiten durchzuführen. Meist müssen zuerst die Investitionsrechnungen seit 1986 im Archiv gesucht werden, bevor die Investitionen (Anschaffungswert, Summe, Jahr) eingetragen werden können. Aus den erfassten Investitionen werden Anlagen gebildet, welche anschliessend einzelnen Objekten zugeteilt werden.		
Teilaufgabe 4	**HRM2-Budget**	**4**
Arbeitspaket 1	Umschlüsselung Konten: Erfolgsrechnung & Investitionsrechnung	4.1
Arbeitspaket 2	Erstellung HRM2-Budget	4.2
Arbeitspaket 3	Anpassung Finanzbuchhaltung (Fibu) 1	4.3
Das Vorjahresbudget muss umgeschlüsselt werden. Die HRM1-Konten der Erfolgs- und Investitionsrechnung sind den HRM2-Konten zuzuordnen. Unter Berücksichtigung der neuen Aktivierungsgrenze wird das Budget direkt auf den HRM2-Konten erstellt oder alternativ nochmals mittels den HRM1-Konten und anschliessender Umschlüsselung. Anpassungen der Fibu sind notwendig. Es werden neue Mandate oder Buchungskreise eingerichtet.		
Teilaufgabe 5	**Bilanzanpassungen**	**5**
Arbeitspaket 1	Schulung 3: Bilanz	5.1
Arbeitspaket 2	Umschlüsselung Konten: Bilanz	5.2
Arbeitspaket 3	Abklärung / Beurteilung Rückstellungen & Rechnungsabgrenzung	5.3
Das Gemeindeamt bietet eine Schulung für die Bilanz an. Die Bilanzkonten müssen umgeschlüsselt und der definitive Kontenplan für die HRM2-Bilanz erstellt werden. Als Vorarbeit für die Eröffnungsbilanz sind Abklärungen und Beurteilungen der vorhandenen Rückstellungen und Rechnungsabgrenzungen vorzunehmen.		
Teilaufgabe 6	**Produktivstart**	**6**
Arbeitspaket 1	Anpassung Fibu 2: vor Umstellungsjahr	6.1
Arbeitspaket 2	Anpassung Fibu 3: im Umstellungsjahr	6.2
Der letzte Verbuchungslauf unter Anwendung von HRM1 ist mit dem EDV-Anbieter zu planen und abzusprechen. Sämtliche Nebenapplikationen sind umzustellen und den Sachkonten werden die MWST.-Codes zugeteilt. Es gilt zu überprüfen, ob die Abwicklung bei sämtlichen Schnittstellen korrekt erfolgt.		

Teilaufgabe 7	**Bilanzanpassungsbericht**	**7**
Arbeitspaket 1	Arbeiten Überleitungstabelle	7.1
Arbeitspaket 2	Erstellung Bilanzanpassungsbericht	7.2
Arbeitspaket 3	Genehmigung / Prüfung Bilanzanpassungsbericht	7.3
Das Gemeindeamt stellt eine Vorlage zur Überleitungstabelle zur Verfügung. Die HRM1-Bilanz wird übertragen in die HRM2-Überleitungstabelle, wobei sämtliche Umgliederungen schriftlich festgehalten werden. Die Überleitungstabelle wird in den Bilanzanpassungsbericht übertragen, welcher gemäss einer weiteren Vorlage des Gemeindeamtes erstellt wird. Der Bericht muss nach der Fertigstellung durch den Gemeinderat und die Revisionsstelle geprüft werden. Die Bilanzanpassungen der Rechnungsprüfungskommission (RPK) sind der Gemeindeversammlung / dem Parlament sowie dem Bezirksrat zur Kenntnis zu bringen.		
Teilaufgabe 8	**Anlagenbuchhaltung**	**8**
Arbeitspaket 1	Einrichtung & Übertragung der Werte	8.1
Arbeitspaket 2	Erfassung Investitionen der nächsten Budgets	8.2
Die Werte aus dem Restatement-Tool werden mithilfe des EDV-Anbieters in die Anlagenbuchhaltung übertragen. Die Daten sind darauf auf ihre Korrektheit zu prüfen. Zur Berechnung der künftigen Abschreibungen sollten die Investitionen der nächsten Budgets bereits erfassen werden.		
Teilaufgabe 9	**HRM2-Jahresrechnung**	**9**
Arbeitspaket 1	Schulung 4: HRM2-Jahresrechnung	9.1
Arbeitspaket 2	Erstellung Anhang	9.2
Arbeitspaket 3	Abschlussarbeiten Jahresrechnung	9.3
Neben dem Besuch der vierten und letzten Schulung des Gemeindeamtes gilt es den erweiterten Anhang zu erstellen und zu einem späteren Zeitpunkt die verschiedenen Abschlussarbeiten zur ersten Jahresrechnung unter Anwendung von HRM2 vorzunehmen.		
Teilaufgabe 10	**Projektabschluss**	**10**
Arbeitspaket 1	Sitzungsaufwand	10.1
Arbeitspaket 2	Abschlussdokumentation	10.2
Wenn die Umstellung auf HRM2 abgeschlossen ist sollte ein offizieller Projektabschluss vorgenommen werden. In der Abschlussphase eines Projektes ist insbesondere eine Dokumentation (Abschlussbericht) zu erstellen. Zudem sind darin insbesondere die Lessons Learned zu erfassen, damit allfällige künftige Projekte optimiert abgewickelt werden können (Pinto, 2013: 474f.).		

Tabelle 1: Projektablauf HRM2-Einführung in den Zürcher Gemeinden (in Anlehnung an Kanton Zürich, 2016c)

4 Forschungsfrage und Abgrenzung

Einen Nachteil des Wechsels der Rechnungslegung vom HRM1 auf das HRM2 stellt der einmalige Umstellungsaufwand dar. Das Projekt bindet personelle Ressourcen der Finanzverwaltung, weswegen eine seriöse Ressourcenplanung dringend empfohlen wird (Schraner, 2013: 35). Insbesondere die Neubewertung des VV (Restatement), verursache bei bisher fehlender Anlagebuchhaltung einen erheblichen Aufwand (Rauskala & Fuchs, 2012: 17). Josi (2014) beziffert den einmaligen Umstellungsaufwand für die Gemeinde Pfäffikon ZH auf gesamthaft rund 800 Arbeitsstunden, verteilt über drei Jahre.

Neben diesem einmaligen Projektaufwand stellt sich die Frage, ob das HRM2 auch nach der Implementierung gegenüber dem HRM1 einen Zusatzaufwand bedeutet. Schraner (2013: 35) schätzt den Umfang der täglichen Arbeitsbelastung mit dem HRM2 diesbezüglich als gleich gross ein. Er nennt jedoch die seriöse Einführung des neuen Rechnungslegungsmodells sowie eine korrekte Umsetzung der Abläufe und Softwarefunktionen als Voraussetzungen für die gleichbleibende Arbeitsbelastung. Helbling (2014) berichtet seinerseits, dass der tägliche

Aufwand unter dem HRM2 keine grössere Mehrbelastung darstellt und auch die Führung der Anlagebuchhaltung keine wesentlichen zeitlichen Ressourcen bindet.

Diese Aussagen resp. Abschätzungen zur Höhe der durch das HRM2 verursachten Projekt- und Folgekosten sollen im Rahmen dieses Artikels empirisch erhoben werden. Die Forschungsfrage lautet deshalb:

Welche Projekt- und allfälligen einmaligen und wiederkehrenden Folgekosten entstehen den Zürcher Gemeinden aufgrund der Umstellung auf das HRM2?

Dieser Artikel beschränkt sich auf die Erfahrungen von Zürcher Gemeinden bezüglich des HRM2. Da viele Fachempfehlungen[5] lediglich einen Mindeststandard vorschreiben und allfällige Abweichungen in Richtung True & Fair View fakultativ sind, bietet das HRM2 seinen Anwendern die Möglichkeit, die Ausgestaltung ihrer Rechnungslegung weitgehend nach den eigenen Anforderungen zu definieren (Baur, Köhli & Muggli, 2008: 575). Dementsprechend heterogen fällt die Anwendung des HRM2 in den Kantonen und Gemeinden der Schweiz aus (vgl. SRS, 2015a). Bei einer Übertragung der Resultate dieses Artikels auf andere Kantone ist somit Vorsicht geboten.

5 Methodisches Vorgehen

Der Einbezug aller 17 Pilot- und Projektgemeinden entspricht einer Vollerhebung der Zürcher Gemeinden, welche das HRM2 bereits eingeführt haben. Zusätzlich wurde ein Validierungsinterview mit kantonalen Experten geführt.

5.1 Fragebogen mit Leitfragen und PSP

Für die Durchführung der Interviews mit den Projektverantwortlichen aus den Gemeinden wurde ein Fragebogen mit Leitfragen verwendet. Zum Zweck einer möglichst genauen Erhebung des personellen Aufwandes im Rahmen des Projektes wurde den Interviewteilnehmenden neben qualitativen Fragen auch der erstellte PSP aus Kapitel 3 zur Quantifizierung der benötigten Arbeitsstunden vorgängig zugestellt. Zur Sicherstellung, dass bei der Erstellung des PSP keine Fehler gemacht worden sind und zur Gewinnung zusätzlicher Informationen, wurde vor den 17 Gemeindeinterviews ein ebenfalls semi-strukturiertes Validierungsinterview mit Experten[6] des Gemeindeamtes des Kantons Zürich durchgeführt.

Bis auf eine Ausnahme wurden sämtliche Interviews vor Ort bei der jeweiligen Gemeinde durchgeführt. Dies erlaubte eine genaue Klärung von Fragen der Interviewteilnehmenden sowie der spontanen Konsultation gemeindeinterner Unterlagen, wenn dies notwendig war.

5.2 Regulierungskostenanalyse

Die RKA dient der Quantifizierung von Regulierungskosten. Sie umfasst sieben Schritte (WBF, 2013: 15), welche folgendermassen umgesetzt werden:

Schritte 1 & 2: Bestimmung und Gruppierung der wichtigsten belastenden Handlungspflichten

Bei der Implementierung des HRM2 handelt es sich um ein mehrjähriges Projekt, welches den Grossteil der Regulierungskosten verursacht. Im PSP, welcher als Teil des Fragebogens fungiert, wurden die wichtigsten Handlungspflichten in Form von zehn Teilaufgaben beschrieben. Neben

[5] vgl. dazu die Übersicht zu den Einführungstendenzen HRM2 des Schweizerischen Rechnungslegungsgremiums für den öffentlichen Sektor (SRS) (SRS, 2015b)

[6] Andreas Hrachowy & Karin Stutz

diesen einmaligen Aufwänden wird ebenfalls geprüft, ob das HRM2 in der täglichen Arbeit wiederkehrende Mehrkosten zur Folge hat.

Schritte 3 & 4: Segmentierung und Ermittlung der Fallzahlen

Für die Generierung einer sinnvollen Stichprobe wird der für die Regulierung relevante „Markt" resp. die Grundgesamtheit untersucht. Auf Grundlage dieser Marktanalyse wird eine möglichst homogene Segmentierung vorgenommen (Bergmann, Fuchs & Trinkler, 2015: 14). Im Gegensatz zu diesem Vorgehen ist im Rahmen der HRM2-Einführung auf der Zürcher Gemeindeebene die Stichprobe im Grundsatz bereits vorgegeben. Während die Grundgesamtheit in dieser Arbeit sämtliche Gemeinden des Kantons Zürich umfasst, stellen die insgesamt 17 Pilot- und Projektgemeinden die logische Stichprobe dar. Diese Gemeinden haben die HRM2-Einführung bereits umgesetzt oder befinden sich im laufenden Projekt dazu. Aufgrund dieser verfügbaren Erfahrungswerte wird darauf verzichtet, andere Zürcher - oder ausserkantonale Gemeinden in die Stichprobe zu integrieren.

Gemäss dem Validierungsinterview mit dem Gemeindeamt hat die Grösse der Gemeinden einen Einfluss auf die absoluten Regulierungskosten. Grosse Gemeinden haben mehr Investitionsobjekte, womit das Restatement aufwändiger sein sollte als bei kleinen Gemeinden. Zudem ist anzunehmen, dass grosse Gemeinden bei einem Projekt in diesem Umfang mehr Zeit für Koordination und Überwachung aufwenden müssen als kleine Gemeinden, um lediglich zwei Beispiele zu nennen. Um eine möglichst akkurate Kostenschätzung vornehmen zu können, wird in Kapitel 5.3 die Grundgesamtheit nach der Grössenstruktur untersucht und eine Segmentierung vorgenommen.

Schritt 5 & 6: Expertenschätzung zu den Kosten und Interviews mit Betroffenen zur Validierung

In RKA für den Bund werden die Kostenschätzungen von Experten und Betroffenen jeweils vor der Implementierung der regulierenden Massnahmen eingeholt. In der RKA dieser Arbeit stehen bereits Erfahrungswerte zur Verfügung, womit genauere Schätzungen zu erwarten sind.

Schritt 7: Berechnung der Kosten

Die Regulierungskosten wurden gesamthaft nach der in Abbildung 2 ersichtlichen Methodik berechnet, welche weitgehendst der im Kapitel 2 erwähnten RKM entspricht (vgl. KPMG, 2010: 6f.). Die Interviewpartner wurden angeleitet, lediglich die Zusatzaufwendungen zu schätzen, welche ihnen aufgrund der Umstellung auf das HRM2 angefallen sind. Sogenannte „Sowieso"-Kosten[7], sind dementsprechend nicht in den Projektaufwandsschätzungen enthalten. Die Aufwandsstunden (Personalkosten) während des Projekts und allfällige zusätzliche Aufwände in der täglichen Arbeit wurden mit dem vom Bundesamt für Statistik errechneten Stundensatz von CHF 56.02 multipliziert (vgl. Bergmann et al., 2015: 13).

Die im Rahmen der Interviews ermittelten Kosten werden mit Hilfe von Fallzahlen zu den totalen Kosten für alle Gemeinden hochgerechnet. Die Fallzahlen werden mittels Multiplikation sämtlicher betroffenen Normadressaten mit der Häufigkeit, mit der eine Tätigkeit pro Jahr ausgeübt werden muss, kalkuliert (SECO, 2011: 23). Mit Normadressaten ist die Grundgesamtheit der Untersuchung (hier die Gesamtheit der Gemeinden des Kantons Zürich) gemeint. Da es sich bei den Handlungspflichten in dieser Arbeit um einmalige Projektteilaufgaben handelt, muss lediglich ermittelt werden, wie viele Normadressaten betroffen sind.

[7] In diesem Fall sämtlicher Aufwand für Arbeiten, welche ohne Regulierung, also unter dem HRM1, auch angefallen wären.

Personalkosten	Zeitaufwand in Stunden pro Unternehmung × Tarifkosten pro Stunde (CHF 56.02) × Fallzahl
+ Investitionskosten	(Infestitionskosten pro Betrieb und Jahr + eigener Personaleinsatz) × Fallzahl
+ Sonstige Sachkosten	Sonstige Sachkosten pro Betrieb und Jahr × Fallzahl
+ Finanzielle Kosten	Gebühren und sonstige Abgaben pro Betrieb und Jahrzahl × Fallzahl
Bruttokosten	
./. „Sowieso"-Kosten	Summe der „Sowieso"-Anteile der Personal-, Investitions- und sonstige Sachkosten
= Regulierungskosten (Nettokosten)	

Abbildung 2: Herleitung Regulierungskosten (Bergmann et al., 2015: 13)

5.3 Segmentierung

Die 168[8] Gemeinden des Kantons Zürich stellen die Grundgesamtheit der Segmentierung dar. Operationalisiert wird die Gemeindegrösse anhand der Einwohnerzahlen aus dem Jahr 2015. In der Tabelle 2 sind die in der Stichprobe enthaltenen Gemeinden (siehe auch Kapitel 3), inklusive deren Einwohnerzahlen, enthalten.

Gemeinde	Anzahl Einwohner (2015)	Pilot- / Projektgemeinde
Schöfflisdorf	1'395	Projektgemeinde
Oberweningen	1'796	Projektgemeinde
Dänikon	1'888	Pilotgemeinde
Andelfingen	2'168	Pilotgemeinde
Oetwil a.d.L.	2'363	Projektgemeinde
Neerach	3'044	Pilotgemeinde
Stallikon	3'438	Projektgemeinde
Bachenbülach	4'026	Projektgemeinde
Winkel	4'237	Pilotgemeinde
Wettswil a.A.	4'920	Pilotgemeinde
Bonstetten	5'322	Projektgemeinde
Erlenbach	5'472	Projektgemeinde
Gossau	9'744	Pilotgemeinde
Pfäffikon	11'439	Projektgemeinde
Zollikon	12'744	Projektgemeinde
Schlieren	18'414	Projektgemeinde
Winterthur	108'044	Projektgemeinde

Tabelle 2: Anzahl Einwohner der Gemeinden in der Stichprobe (n = 17) (eigene Darstellung)

[8] Um einen möglichst aktuellen Datensatz zu verwenden wurde die Eingemeindung der Gemeinde Kyburg in die Stadt Illnau-Effretikon bereits berücksichtigt.

Für die Gemeinden Stallikon, Zollikon und Winterthur konnte der Aufwand der HRM2-Einführung nicht quantifiziert werden[9], womit sich der Stichprobenumfang für die Kostenschätzung auf 14 Fälle verringert. Für die Segmentierung wurde einerseits die Anzahl der Gemeinden, andererseits auch deren Anteil an der kantonalen Gesamtbevölkerung berücksichtigt. Zusätzlich musste für jedes Segment sichergestellt werden, dass eine Mindestanzahl der in der Stichprobe enthaltenen Gemeinden vorhanden ist. Unter Berücksichtigung dieser Elemente wurde eine vierteilige Segmentierung vorgenommen:

1. Das erste Segment umfasst die 69 Gemeinden bis und mit 3'000 Einwohner. In diesen Gemeinden ist lediglich ca. 6.5% der kantonalen Bevölkerung ansässig.
2. Das zweite Segment besteht aus den 60 Gemeinden mit 3'000 bis 8'000 Einwohnern. Ca. 20.7% der Gesamtbevölkerung wohnt in einer dieser Gemeinden.
3. Das dritte Segment zählt (nur) die 37 Gemeinden mit über 8'000 Einwohnern, stellt jedoch über 38% der kantonalen Bevölkerung.
4. Das separat zu betrachtende, vierte Segment umfasst die Städte Zürich und Winterthur, welche zusammen über einen Drittel der kantonalen Bevölkerung ausmachen.

In das erste Segment fallen fünf Gemeinden aus der Stichprobe, in das zweite sechs und in das dritte deren drei. Aufgrund des Wegfalls von Winterthur erfolgt für das vierte Segment lediglich eine zusammenfassende qualitative Beschreibung.
Die vier Segmente sowie die Grenzen, Anzahl Gemeinden und die kumulierte Häufigkeit der Einwohner (in %) sind in Abbildung 3 ersichtlich.

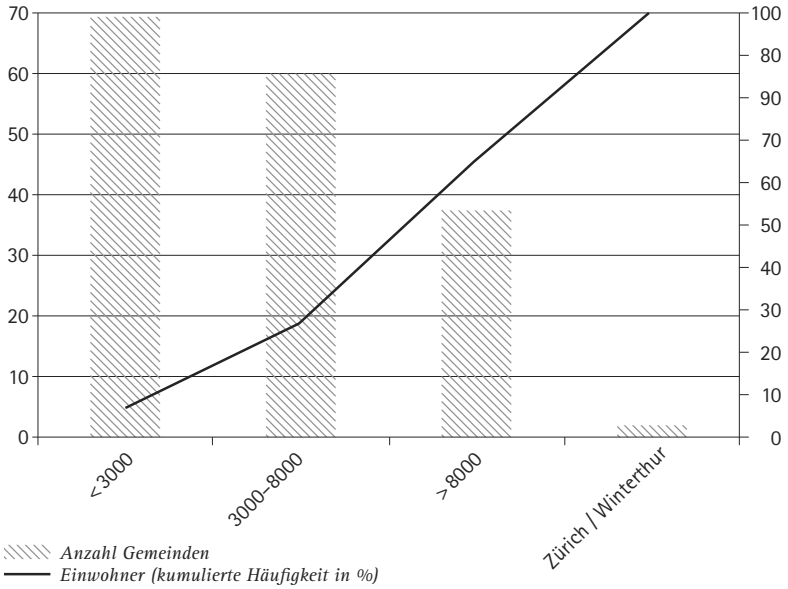

Abbildung 3: Segmentierung nach Anzahl Einwohner (n = 168) (eigene Darstellung)

[9] Die Gemeinden Stallikon und Zollikon stellen ihre Rechnung 2016 um und waren zum Zeitpunkt des Interviews in den Projektarbeiten noch nicht soweit fortgeschritten, um eine verlässliche Aufwandschätzung geben zu können. Die Stadt Winterthur konnte aufgrund der äusserst umfangreichen Projektarbeiten die benötigten Stunden nicht verlässlich in den standardisierten PSP übertragen.

6 Resultate

Die Resultate bestätigen, dass zwischen der Anzahl Einwohner pro Gemeinde und dem totalen Aufwand für die Einführung des HRM2 ein Zusammenhang besteht. Die beiden Grössen korrelieren bei hoher statistischer Signifikanz (Signifikanzniveau < 0.01) stark miteinander (Korrelationskoeffizient = 0.87). Korrelationswerte über +/- 0.7 sind als hoch zu interpretieren (vgl. Backhaus, Erichson, Plinke & Weiber, 2011: 340). Ein Signifikanzniveau beschreibt, mit welcher Irrtumswahrscheinlichkeit angenommen werden kann, dass die ermittelte Korrelation tatsächlich besteht (Backhaus et al., 2011: 340). An dieser Stelle ist eine Wahrscheinlichkeit vorzugeben, die das Vertrauen in die Verlässlichkeit der Testresultate ausdrückt. Üblicherweise wird dafür eine maximale Irrtumswahrscheinlichkeit von 5% oder 1% (= Signifikanzniveau von 0.05 / 0.01) gewählt (Backhaus et al., 2011: 78). In diesem Artikel gilt eine Irrtumswahrscheinlichkeit von ≤ 5% als signifikant und ≤ 1% als hoch signifikant. Es ist zu beachten, dass sich die ausgewiesene Signifikanz auf die Pilot- und Projektgemeinden bezieht und nicht auf eine Grundgesamtheit (Vollerhebung Pilot- und Projektgemeinden).

Nachfolgend werden die einzelnen Handlungspflichten resp. Teilaufgaben des Projektes mit dem Aufwand in Stunden sowie den jeweiligen zusätzlichen Kosten (Nettokosten) pro Segment aufgeführt. Es handelt sich bei den in den Tabellen ausgewiesenen Werten um Totalkosten pro Gemeinde. Analog der RKA von Bergmann et al. (2015: 32ff.), wird dafür eine Bandbreite angegeben. Für die Quantifizierung dieser wird in den ersten beiden Segmenten das jeweilige arithmetische Mittel plus / minus der Standardabweichung verwendet. Bei Ausreissern in den einzelnen Segmenten werden die Werte näher betrachtet und eine geglättete Bandbreite gewählt. Die Ergebnisse werden auf fünf Stunden gerundet. Während es sich bei den Projektaufgaben um einmalige Aufwände handelt, wird nach deren Quantifizierung auch eine Übersicht über allfällige, jährliche Zusatzaufwendungen im Tagesgeschäft sowie über die Sachkosten erstellt. Des Weiteren wird auf den Zusatzaufwand des vierten Segmentes (Zürich / Winterthur), weitere Kosteneinflussfaktoren (neben der Gemeindegrösse) sowie die relativen Kosten eingegangen.

6.1 Regulierungskosten pro Handlungspflicht, differenziert nach Segment

Handlungspflicht 1: Projektvorbereitung

Der personelle Aufwand für die Projektvorbereitung korreliert stark mit der Anzahl Einwohner der Gemeinde. Der Korrelationskoeffizient beträgt 0.844 bei hoher statistischer Signifikanz (Signifikanzniveau < 0.01).

Projektvorbereitung		
< 3'000 Einwohner	3'000 - 8'000 Einwohner	> 8'000 Einwohner
5 - 15 h	5 - 25 h	25 - 200 h
CHF 280 – 840	CHF 280 – 1'400	CHF 1'400 – 11'204

Tabelle 3: Kostenschätzung (Kosten pro Gemeinde) Handlungspflicht 1: Projektvorbereitung (eigene Darstellung)

Aus den Interviews ging hervor, dass insbesondere bei kleinen Gemeinden wenig personelle Ressourcen für die Projektvorbereitung eingesetzt wurden. Grosse Gemeinden haben diesbezüglich einen höheren Aufwand, nicht zuletzt weil mehr Personen über das bevorstehende Projekt informiert werden müssen und auch generelle Informationen zu dem HRM2 einfordern.

Handlungspflicht 2: Grundlagen

Mit einem Korrelationskoeffizient von 0.772 ist der Zusammenhang der Grundlagen mit der Anzahl Einwohner etwas schwächer ausgeprägt als bei der Projektvorbereitung, jedoch ebenfalls hoch signifikant.

Grundlagen		
< 3'000 Einwohner	3'000 - 8'000 Einwohner	> 8'000 Einwohner
10 - 30 h	10 - 35 h	35 - 80 h
CHF 560 - 1'680	CHF 560 - 1'960	CHF 1'960 - 4'481

Tabelle 4: Kostenschätzung (Kosten pro Gemeinde) Handlungspflicht 2: Grundlagen (eigene Darstellung)

Bei kleineren und mittleren Gemeinden fällt der Aufwand für die Grundlagenarbeiten in einer ähnlichen Höhe an. Bei grossen Gemeinden können insbesondere die Planungsarbeiten für die Umsetzungsphase mehrere Arbeitstage in Anspruch nehmen.

Handlungspflicht 3: Restatement

Das Restatement ist derjenige Projektteilschritt, welcher einzeln betrachtet am stärksten mit der Anzahl Einwohner korreliert (Korrelationskoeffizient = 0.876) und ebenfalls eine hohe Signifikanz aufweist.

Restatement		
< 3'000 Einwohner	3'000 - 8'000 Einwohner	> 8'000 Einwohner
55 - 90 h	75 - 140 h	140 - 450 h
CHF 3'081 - 5'041	CHF 4'201 - 7'842	CHF 7'842 - 25'209

Tabelle 5: Kostenschätzung (Kosten pro Gemeinde) Handlungspflicht 3: Restatement (eigene Darstellung)

Da in grossen Gemeinden eine höhere Zahl an Investitionen erfasst, Objekte definiert und Anlagen gebildet werden müssen als in kleinen Gemeinden, nimmt auch die Anzahl Aufwandstunden mit zunehmender Gemeindegrösse zu. Während beispielsweise in Dänikon lediglich 501 Investitionen erfasst werden mussten, waren es in Pfäffikon mit 1'400 fast dreimal so viele.

Handlungspflicht 4: HRM2 - Budget

Das HRM2-Budget weist bei hoher Signifikanz einen Korrelationskoeffizienten von 0.844 aus.

HRM2-Budget		
< 3'000 Einwohner	3'000 - 8'000 Einwohner	> 8'000 Einwohner
55 - 130 h	95 - 175 h	150 - 800 h
CHF 3'081 - 7'282	CHF 5'321 - 9'803	CHF 8'403 - 44'816

Tabelle 6: Kostenschätzung (Kosten pro Gemeinde) Handlungspflicht 4: HRM2 – Budget (eigene Darstellung)

Die Umschlüsselung der Erfolgs- und Investitionsrechnungen erfolgte meist zentral durch die Finanzverwaltung. Dies dauert in grossen Gemeinden länger als in kleinen, da meist mehr Konten existieren. Zudem müssen interne Anspruchsgruppen, wie die Mitarbeitenden der Verwaltung, der Gemeinderat oder die Behörden, geschult werden. Je mehr Personen von den Änderungen betroffen sind, desto grösser wird der Informationsaufwand.

Handlungspflicht 5: Bilanzanpassungen

Der Projektteilschritt Bilanzanpassungen ist eine der beiden Handlungspflichten, welcher kein signifikanter Zusammenhang mit der Anzahl Einwohner attestiert werden kann. Die Irrtumswahrscheinlichkeit beträgt 8.3%. Der Korrelationskoeffizient beträgt 0.479, womit theoretisch ein leicht positiver Zusammenhang zwischen den beiden Werten bestehen könnte.

Bilanzanpassungen		
< 3'000 Einwohner	3'000 - 8'000 Einwohner	> 8'000 Einwohner
20 - 30 h	30 - 65 h	30 - 90 h
CHF 1'120 - 1'680	CHF 1'680 - 3'641	CHF 1'680 - 5'041

Tabelle 7: Kostenschätzung (Kosten pro Gemeinde) Handlungspflicht 5: Bilanzanpassungen (eigene Darstellung)

Entsprechend dem Ergebnis der Korrelationsmatrix existiert zwischen der Kostenschätzung des zweiten und dritten Segmentes eine klare Überschneidung. Die Umschlüsselung der Bilanz bereitete den Gemeinden deutlich weniger Aufwand als bei der Erfolgs- und Investitionsrechnung.

Handlungspflicht 6: Produktivstart

Im Gegensatz zu den Arbeiten im Rahmen der Bilanzanpassungen korreliert der mit dem Produktivstart verbundene Aufwand bei hoher statistischer Signifikanz stark (Korrelationskoeffizient = 0.762) mit der Gemeindegrösse.

Produktivstart		
< 3'000 Einwohner	3'000 - 8'000 Einwohner	> 8'000 Einwohner
15 - 35 h	20 - 35 h	30 - 200 h
CHF 840 - 1'960	CHF 1'120 - 1'960	CHF 1'680 - 11'204

Tabelle 8: Kostenschätzung (Kosten pro Gemeinde) Handlungspflicht 6: Produktivstart (eigene Darstellung)

Der Produktivstart konnte bei den meisten kleineren Gemeinden speditiv abgewickelt werden. Bei grossen Gemeinden können die diversen IT-Schnittstellen Probleme bereiten, womit die Planung und Überprüfung dieser Projektteilaufgabe einige zeitliche Ressourcen binden kann.

Handlungspflicht 7: Bilanzanpassungsbericht

Die positive Korrelation zwischen der Gemeindegrösse und dem Aufwand für die Erstellung des Bilanzanpassungsberichtes ist mit einem Korrelationskoeffizienten von 0.547 nicht sehr hoch. Mit einer Irrtumswahrscheinlichkeit von 4.3% ist das Ergebnis signifikant.

Bilanzanpassungsbericht		
< 3'000 Einwohner	3'000 - 8'000 Einwohner	> 8'000 Einwohner
25 - 40 h	35 - 80 h	50 - 120 h
CHF 1'400 - 2'240	CHF 1'960 - 4'481	CHF 2'801 - 6'722

Tabelle 9: Kostenschätzung (Kosten pro Gemeinde) Handlungspflicht 7: Bilanzanpassungsbericht (eigene Darstellung)

Der Aufwand für die Erstellung der HRM2-Überleitungstabelle, in welcher sämtliche Umgliederungen der Bilanz festgehalten werden, sowie die darauffolgende Finalisierung des Bilanzanpassungsberichtes steigt mit zunehmender Gemeindegrösse an. Die Kosten für diese Handlungspflicht bleiben aber auch für grosse Gemeinden einigermassen übersichtlich.

Handlungspflicht 8: Anlagenbuchhaltung

Der Anlagenbuchhaltung kann keine signifikante Korrelation mit der Gemeindegrösse attestiert werden. Das Signifikanzniveau beträgt 0.336 bei einem Korrelationskoeffizienten von 0.278.

Anlagenbuchhaltung		
< 3'000 Einwohner	3'000 - 8'000 Einwohner	> 8'000 Einwohner
30 - 80 h	30 - 80 h	60 - 120 h
CHF 1'680 - 4'481	CHF 1'680 - 4'481	CHF 3'361 - 6'722

Tabelle 10: Kostenschätzung (Kosten pro Gemeinde) Handlungspflicht 8: Anlagenbuchhaltung (eigene Darstellung)

Bezüglich der Arbeiten im Rahmen der Einführung der Anlagenbuchhaltung kann somit nur teilweise ein Zusammenhang des Aufwandes mit der Gemeindegrösse angenommen werden. Nachdem die neue Software eingeführt ist, gilt es die vorgängig während dem Restatement aufbereiteten Werte auf ihre Korrektheit im System zu überprüfen. Dieser Schritt generiert bei grossen Gemeinden einen gewissen Zusatzaufwand und wird mit grosser Wahrscheinlichkeit länger dauern als bei kleinen Gemeinden. Ansonsten beeinflussen mehrheitlich andere Variablen den Aufwand dieses Projektteilschrittes, auf welche in Kapitel 6.4 eingegangen wird. Für diese

Handlungspflicht gilt es zudem zu erwähnen, dass bis zu einem gewissen Grad zwischen den Pilot- und Projektgemeinden unterschieden werden muss. Erstere erarbeiteten zusammen mit IT-Unternehmen Lösungen für die Gemeinden des Kantons Zürich, was sehr zeitintensiv war. Während einige Projektgemeinden noch gewisse Zusatzaufwendungen aufgrund Koordinationssitzungen mit ihren IT-Dienstleistern hatten, konnten andere bereits auf funktionierende Lösungen zurückgreifen, wodurch der Einführungsaufwand beträchtlich reduziert wurde.

Handlungspflicht 9: HRM2 - Jahresabschluss

Der Aufwand im Rahmen der ersten HRM2-Jahresrechnung korreliert signifikant (Signifikanzniveau = 0.012) mit der Anzahl Einwohner. Der Korrelationskoeffizient beträgt 0.649.

HRM2–Jahresrechnung		
< 3'000 Einwohner	3'000 - 8'000 Einwohner	> 8'000 Einwohner
40 - 50 h	50 - 80 h	60 - 120 h
CHF 2'240 - 2'801	CHF 2'801 - 4'481	CHF 3'361 - 6'722

Tabelle 11: Kostenschätzung (Kosten pro Gemeinde) Handlungspflicht 9: HRM2 – Jahresabschluss (eigene Darstellung)

Der Anhang wird unter dem HRM2 umfassender als bisher. Die Erarbeitung der Inhalte dauert in grossen Gemeinden länger als in kleinen, da mehr Inhalte zu bearbeiten sind.

Handlungspflicht 10: Projektabschluss

Die ermittelten Werte zum Projektabschluss weisen eine starke, hoch signifikante Korrelation (Korrelationskoeffizient = 0.827) mit der Gemeindegrösse aus.

Projektabschluss		
< 3'000 Einwohner	3'000 - 8'000 Einwohner	> 8'000 Einwohner
0 - 5 h	0 - 5 h	0 - 40 h
CHF 0 - 280	CHF 0 - 280	CHF 0 - 2'240

Tabelle 12: Kostenschätzung (Kosten pro Gemeinde) Handlungspflicht 10: Projektabschluss (eigene Darstellung)

Der statistische Zusammenhang dieser Projektphase ist mit Vorsicht zu interpretieren. Nahezu keine der befragten Gemeinden führte einen offiziellen Projektabschluss mit Dokumentation oder Abschlusssitzung durch. Diese Handlungspflicht stellt demnach vielmehr eine Empfehlung dar, wie ein Projekt professionell abzuschliessen wäre und muss nicht zwingend vorgenommen werden.

Die Gespräche mit den Projektverantwortlichen zeigten, dass neben der Gemeindegrösse weitere Elemente bezüglich der Höhe des Aufwandes und der erfolgreichen Gestaltung des Projektes eine wichtige Rolle spielen. Diese zusätzlichen Punkte sind zu einem grossen Teil für die Unterschiede des Aufwandes innerhalb der einzelnen Segmente (neben der genauen Gemeindegrösse pro Segment) verantwortlich und werden in Kapitel 6.4 näher erläutert. Aufgrund dieser Elemente gibt es bei manchen Handlungspflichten auch keine klaren Trennungsbereiche zwischen den Aufwänden der Segmente, sondern gewisse Überschneidungen. Beim Segment der Gemeinden mit über 8'000 Einwohnern weisen die Bandbreiten der Kosten zum Teil hohe Diskrepanzen zwischen dem minimalen und maximalen Wert aus. Dies ist primär auf die grossen Unterschiede bezüglich der absoluten Einwohnerzahl der einzelnen, in diesem Segment vorhandenen Gemeinden zurückzuführen (kleinster Wert: Kilchberg; 8'077 / grösster Wert: Uster, 33'853).

6.2 Weitere Kosten

Neben dem einmaligen personellen Projektaufwand, fallen in den Zürcher Gemeinden weitere Kosten an. Im Tagesgeschäft entsteht der Finanzverwaltung ein gewisser, regelmässiger Zusatzaufwand.

Personeller Zusatzaufwand Tagesgeschäft		
< 3'000 Einwohner	3'000 - 8'000 Einwohner	> 8'000 Einwohner
10 - 15 h	15 - 25 h	25 - 50 h
CHF 560 - 840	CHF 840 – 1'400	CHF 1'400 – 2'801

Tabelle 13: Personeller Zusatzaufwand Tagesgeschäft (pro Gemeinde) (eigene Darstellung)

Die Führung der Anlagenbuchhaltung bindet ein paar Arbeitsstunden pro Jahr. Zudem stellt die jährliche Erstellung der HRM2-Jahresrechnung aufgrund des erweiterten Anhangs eine leicht erhöhte Arbeitsbelastung dar. Nicht einkalkuliert ist der kurzfristige Effizienzverlust in den ersten Monaten nach der Umstellung, da sich die für die Buchungen verantwortlichen Personen zuerst an den neuen Kontenrahmen gewöhnen müssen.

Neben dem zusätzlichen personellen Aufwand fallen den Zürcher Gemeinden auch zusätzliche Sach- und finanzielle Kosten an. Insbesondere wurden die folgenden Kosten identifiziert, welche jedoch je nach Gemeinde in unterschiedlicher Höhe anfallen können:

Zusätzliche Sach- und finanzielle Kosten		
Kosten:	**einmalig:**	**wiederkehrend:**
Anlagenbuchhaltung	Die Einführung der Anlagenbuchhaltung kostet mehrere tausend Franken. Die genaue Höhe variiert mit der Wahl der Software und tendenziell auch mit der Gemeindegrösse.	Es fallen jährliche Lizenzkosten von ca. CHF 2'500 - 3'000 an.
Finanzplanung	Ein Grossteil der in der Stichprobe enthaltenen kleineren und mittleren Gemeinden kauft die Finanzplanung extern ein. Für das erste Jahr nach der Umstellung fielen dafür zusätzlich ca. CHF 4'000 - 5'000 an. Dieser einmalige Aufwand variiert je nach Dienstleister und könnte aufgrund deren gewonnener Erfahrungswerte in Zukunft geringer ausfallen.	Die externe Finanzplanung sollte zu keinen wiederkehrenden, zusätzlichen Kosten führen.
Revision	Je nach Revisionsstelle kann die erstmalige Abschlussprüfung Zusatzkosten von mehreren tausend Franken verursachen. Es kommt primär darauf an, wie viel Erfahrung die Revisionsstelle bereits mit HRM2 sammeln konnte.	Bei den meisten Pilotgemeinden kostete die Revision auch in den Jahren nach dem ersten Jahresabschluss mehr. Die Zusatzkosten bewegen sich zwischen ca. CHF 1'500 und CHF 2'000.
Schulungen Gemeindeamt	Im Rahmen der generellen Umstellung im Jahr 2019 kosten die Schulungen des Gemeindeamtes im Gesamtpaket CHF 1'600 / Person. Es ist anzunehmen, dass grosse Gemeinden tendenziell mehr Personen schulen lassen als kleine Gemeinden, womit ihnen auch mehr Schulungskosten anfallen werden.	Keine wiederkehrenden Kosten.

Tabelle 14: Zusätzliche Sach- und finanzielle Kosten (eigene Darstellung)

6.3 Zusatzaufwand des vierten Segmentes (Zürich / Winterthur)

Die Stadt Winterthur stellte einen Mitarbeitenden (100%) für die operative HRM2-Projektleitung ein. Die Stelle bleibt nach der HRM2-Einführung bestehen. Der Aufwand für das gesamte Projekt kann aufgrund der Grösse der Stadt nicht zuverlässig geschätzt werden. Eine gewisse

Orientierungshilfe kann jedoch mittels der Quantifizierung der Handlungspflicht 3 resp. dem Restatement erstellt werden. Alleine für diesen Projektteilschritt wurden ca. 2'528 Arbeitsstunden aufgewendet[10]. Nach Multiplikation mit dem Stundensatz von CHF 56.02 verursachte diese Arbeitsleistung kalkulatorische Kosten über CHF 141'618. Aufgrund der Grösse von Winterthur war es ferner nicht möglich, in einem Jahr sämtliche Umstellungsarbeiten durchzuführen. Per 2014 wurden das Restatement des VV sowie die Beurteilung der bisherigen Rückstellungen vorgenommen und ein erster Bilanzanpassungsbericht erstellt. Der HRM1-Kontenrahmen wurde 2014 nochmals verwendet. Die Kontenumgliederungen und die Neubewertung der Sachanlagen im FV erfolgten erst 2015 und wurden in einem zweiten Bilanzanpassungsbericht beschrieben. In Winterthur wurde bereits vor dem HRM2 eine Anlagenbuchhaltung geführt, welche vor allem für die interne Verrechnung von Abschreibungen diente. Aufgrund der neuen Anforderungen des HRM2 musste diese jedoch grundlegend angepasst werden, womit dieser Teilprojektschritt bestehen bleibt.

In der Stadt Zürich wird die Umstellung auf das HRM2 regulär per 2019 erfolgen. Die Finanzverwaltung nahm bereits verschiedene Vorarbeiten für die Umstellung vor. Ein Projektstrukturplan wurde erarbeitet und in Zusammenarbeit mit dem Gemeindeamt wurde bereits eine detaillierte Prüfung des Kontenplanes vorgenommen. Zudem erfolgten vertiefte Abklärungen zu den informatikseitigen Anforderungen an das Projekt (Stadt Zürich, 2016: 66). Da die Stadt Zürich wesentlich grösser als die Stadt Winterthur ist, kann davon ausgegangen werden, dass auch der Gesamtaufwand wesentlich höher ausfallen wird.

6.4 Kosteneinflussfaktoren

Synergieeffekt (Einheitsgemeinde)

Bei einer Einheitsgemeinde müssen die im PSP aufgezählten Arbeiten lediglich einmal erledigt werden. Falls neben einer politischen Gemeinde zusätzlich eine Schulgemeinde besteht, müssen die meisten Arbeiten doppelt (separat) ausgeführt werden. Einheitsgemeinden profitieren somit von einem gewissen Synergieeffekt.

Detailbudget

Die Teilaufgabe 4, welche die Umschlüsselung der Konten der Erfolgs- und Investitionsrechnung beinhaltet, wurde in vielen Gemeinden als äusserst aufwändig beschrieben. Wichtig ist das Vorhandensein eines Detailbudgets. Dieses zeigt auf, welche Positionen bisher in die einzelnen Konten geflossen sind. Da im Rahmen der Umschlüsselung teilweise Posten, welche unter dem HRM1 noch in dasselbe Konto geflossen sind, verschiedenen, neuen Konten zugewiesen werden, ist ein Detailbudget für eine speditive Zuteilung von grundlegender Bedeutung.

Arbeitserfahrung in der Gemeinde

Insbesondere bei der Durchführung des Restatements ist es hilfreich, wenn die Verantwortlichen bereits länger für die Gemeinde tätig sind. Die Zuteilung der teilweise lang vergangenen Investitionen bereitet oft Schwierigkeiten aufgrund ungenauer Angaben in den Investitionsrechnungen. Für jemanden, der die spezifische Gemeinde nicht kennt, ist die Zuordnung meist nur mittels zeitintensiven Abklärungen möglich.

[10] Das Restatement wurde in Winterthur von einem Mitarbeitenden während dem 01.04.2013 bis 01.02.2015 vorgenommen. Dieser wendete ca. 60 – 70% seines Pensums dazu auf. Berechnungsgrundlage: 65% Pensum, 01.04.2013 – 01.02.2015 = 463 Arbeitstage (Quelle: Arbeitstagrechner Schweiz, Kt. ZH: www.joursouvres.ch), Tagesarbeitszeit: 8.4h. / 0.65*463*8.4 = 2'527.98

Zielsetzung / Erwartung an das Projekt

Der Arbeitsaufwand während dem Projekt kann bis zu einem gewissen Grad gesteuert werden. Insbesondere die Detailtreue bei den beiden aufwändigsten Handlungspflichten, dem Restatement und dem HRM2-Budget (Kontoumschlüsselungen), kann variieren. Bei einer sehr speditiven, dafür ungenauen Vorgehensweise besteht das Risiko, dass in den ersten Jahren nach der HRM2-Einführung laufend nachgebessert werden muss. Um dies zu verhindern lohnt es sich, während der Umstellung ein paar Arbeitsstunden mehr zu investieren.

Die Zielsetzung des Projektes kann zudem über die reine HRM2-Einführung hinausgehen und auch die Optimierung von Prozessen und Strukturen beinhalten. In einer Gemeinde entschied sich der Finanzverwalter dazu, das Vorgehen bei der Budgetierung aufgrund der Änderungen, welche das HRM2 mit sich bringt, umzustellen. So forderte er die Bereichsleiter dazu auf, die Neubudgetierung ohne Vergleichszahlen aus dem alten Budget direkt im HRM2-Budget durchzuführen. Zu diesem Zweck erhielten diese ein leeres Budget und mussten die Umschlüsselung selber vornehmen. Nach der Budgetierung schlüsselte auch er das Vorjahr um, um sein Ergebnis und die der Abteilungsleiter vergleichen zu können. Die Abweichungen wurden anschliessend zusammen diskutiert. Neben dem Aufbau von Kenntnis und Verständnis für die neuen Konten ging es darum, im Sinne von Zero Based Budgeting sämtliche Budgetposten von Grund auf zu hinterfragen, während in den Vorjahren jeweils inkrementell budgetiert wurde. Bei der inkrementellen Budgetierung wird vom Vorjahresbudget ausgegangen. Dabei besteht das Risiko einer schleichenden Wachstumsdynamik, da bei den jährlichen Budgeteingaben die bestehenden Positionen meist um einen kleinen Betrag erhöht werden (Pfäffli, 2011: 32). Dieses Vorgehen stiftete somit zusätzlichen Nutzen, der Gesamtaufwand für das HRM2-Budget fiel jedoch um einiges höher als zwingend nötig aus.

Professionalität des Projektmanagements

Projekte in dieser Grössenordnung sind für Finanzverwaltungen auf Gemeindestufe eher selten. In einigen Gemeinden des Kantons Zürich werden die verantwortlichen Personen demzufolge auch nicht zwingend die Kompetenzen und das Wissen mitbringen, welche für ein professionelles Projektmanagement von Bedeutung sind. Wichtig ist daher, dass diese Personen vom Gemeindeamt sowie der Exekutive und der restlichen Verwaltung während dem Umstellungsprozess unterstützt werden. Generell verläuft die Umstellung aber sicherlich effizienter, wenn die verantwortliche Person Projektleitungserfahrung vorzuweisen hat.

6.5 Absolute vs. relative Kosten

Die signifikante Korrelation der absoluten Kosten mit der Gemeindegrösse zeigt nicht auf, ob die Einwohner grösserer Gemeinden auch mehr für die Umstellung bezahlen müssen. Schliesslich verteilt sich die Last in grossen Gemeinden auch auf mehr Steuersubjekte. Um dies zu klären wurden die relativen Umstellungskosten pro Einwohner berechnet.

Relative Projektkosten pro Einwohner		
< 3'000 Einwohner	3'000 - 8'000 Einwohner	> 8'000 Einwohner
0.20 h	0.13 h	0.08 h
CHF 11.20	CHF 7.30	CHF 4.50

Tabelle 15: Relative Kosten pro Einwohner (eigene Darstellung)

Die Werte in der Tabelle 15 entsprechen dem arithmetischen Mittel der Gemeinden im gleichen Segment. Während die absoluten Kosten mit der steigenden Gemeindegrösse zunehmen, ist die HRM2-Umstellung für die Einwohner grösserer Gemeinden im Durchschnitt günstiger als für die von kleinen Gemeinden.

7 Diskussion

Insgesamt zeichnen die Pilot- und Projektgemeinden ein positives Bild bezüglich der HRM2-Umstellung. Der eher tiefe Grad an tatsächlich erreichter Harmonisierung wird zwar bedauert und der Umstellungsaufwand war meist eine wesentliche Belastung, trotzdem überwiegen für die Mehrheit der interviewten Projektverantwortlichen die Vorteile, welche das HRM2 mit sich bringt. Konkret werden die verbesserte Transparenz in der Finanzberichterstattung, die tatsächliche und standardisierte Darstellung der Vermögens- und Schuldenlage sowie die Angleichung an das privatwirtschaftliche Rechnungswesen begrüsst. Für einige Gemeinden stellt das Projekt zudem eine Chance dar, generell Abläufe und Strukturen zu optimieren. Das Fazit zum Kosten-Nutzen-Verhältnis fällt dementsprechend positiv aus. Die teuersten Aufwendungen im Rahmen des Einführungsprojektes sind die Projektteilaufgaben 3 und 4 resp. das Restatement und das HRM2-Budget. Während das HRM2-Budget unabhängig von der gewählten Umsetzungsvariante des neuen Rechnungslegungsmodells erstellt werden muss, lohnt sich auch der Aufwand für die Durchführung des Restatements. Dieses bildet die Datengrundlage für die Anlagenbuchhaltung, welche von den Zürcher Gemeinden insgesamt als grösster Vorteil von HRM2 bezeichnet wird.

Absolute und relative Projektkosten

Es bestätigt sich, dass die absoluten Kosten der HRM2-Einführung mit wachsender Gemeindegrösse zunehmen. Im Gegensatz zu früher besteht mittels dieser Untersuchung nun empirische Evidenz darüber, wie diese Variablen konkret miteinander im Verhältnis stehen. Da neben der Gemeindegrösse grundsätzlich auch gegeben ist, ob eine Einheitsgemeinde besteht oder nicht, sind für die Projektverantwortlichen bezüglich der weiteren Kosteneinflussfaktoren vor allem die Faktoren des Detailbudgets, der Arbeitserfahrung, der Zielsetzung / Erwartung an das Projekt und der Professionalität des Projektmanagements relevant, um den Aufwand der HRM2-Einführung kontrollieren zu können. Hier gilt es rechtzeitig zu planen und zu kommunizieren sowie überlegte Personalentscheide zu treffen. Bezüglich der relativen Projektkosten ist die Erkenntnis interessant, dass diese pro Einwohner mit wachsender Gemeindegrösse abnehmen. Dies kann als Indiz für Skaleneffekte betrachtet werden.

Zusatzaufwand

Während in einigen Gemeinden zusätzliches Personal (teils befristet, teils unbefristet) für das Projekt eingestellt wurde, konnte die Umstellung auf das HRM2 in anderen Gemeinden mit den bestehenden personellen Ressourcen durchgeführt werden. In manchen Fällen ist es vorstellbar, dass die zusätzlich geleisteten Arbeitsstunden evtl. ein wenig höher ausfallen als die dafür kalkulierten Kosten, welche die Steuerzahler schlussendlich belasten würden. Dies falls die zusätzliche Arbeitslast mittels gesteigerter Arbeitsproduktivität kompensiert werden konnte oder Überstunden gestrichen wurden, wodurch ein Teil der Kosten nicht auf die Steuerzahler, sondern auf die Verwaltungsmitarbeitenden überwälzt worden wäre.

Wie im Rahmen von Kapitel 4 bereits erwähnt ist die korrekte Implementierung der Softwarelösung Voraussetzung für die gleichbleibende Arbeitsbelastung in der täglichen Arbeit nach der HRM2-Einführung (Schraner, 2013: 35). Sollte es diesbezüglich zu Problemen kommen, kann ein Mehraufwand anfallen. Da die Gemeinden bei der Umstellung per 2019 auf Erfahrungswerte und somit getestete Produkte zugreifen können und die Anbieter noch Zeit haben ihre Lösungen zu verbessern, sollte einer sauberen Implementierung jedoch nichts im Wege stehen.

Methodik

An dieser Stelle muss insbesondere auf die Grenzen der RKA hingewiesen werden. Die standardisierten Kosten werden bei dieser Methode durch Interviews mit Experten oder Vertretern der betroffenen Unternehmen (hier Gemeinden) erhoben. Für diese Personen ist es meist schwierig, genaue Angaben über die Kosten abzugeben (SECO, 2011: 11). Offen bleibt, ob der vom Bundesamt für Statistik errechnete Stundensatz von CHF 56.02, welcher aus Gründen der Einfachheit zur Quantifizierung der Kosten verwendet wurde, mit dem durchschnittlichen Stundensatz der

mit dem Projekt tangierten Personen übereinstimmt. Die Autoren empfehlen den anzuwendenden Stundensatz bei weiteren Anwendungen der RKA kritisch zu betrachten resp. selbst festzulegen. Ferner ist darauf hinzuweisen, dass es sich nicht um eine repräsentative Stichprobe der Zürcher Gemeinden handelt. Vielmehr ist es eine Vollerhebung aller Pilot- und Projektgemeinden. Dementsprechend sind die Ergebnisse für die Pilot- und Projektgemeinden valide, aber nicht unbedingt repräsentativ für alle Gemeinden. Immerhin ist die Auswahl der Pilot- und Projektgemeinden durch das Gemeindeamt so erfolgt, dass diese die verschiedenen Gemeindetypen relativ gut repräsentieren.

Im Zuge der Segmentierung wurde auf eine Unterscheidung zwischen Pilot- und Projektgemeinden verzichtet. Da bei den Pilotgemeinden der Ablauf sowie die Instrumente für die HRM2-Einführung ausgearbeitet worden sind und die Projektgemeinden diese darauf hin testeten und verbesserten, sind diese beiden Gruppen bezüglich der HRM2-Projekt nicht als vollständig homogen zu betrachten. Meist konnten die Aufwände jedoch kompensiert werden, da die Pilotgemeinden beispielsweise oft eine sehr hohe Unterstützung des Gemeindeamtes erhielten, während die Projektgemeinden von den ausgereifteren Softwarelösungen profitieren konnten.

8 Fazit

Dieser Artikel zeigt, dass die RKA, nicht wie bisher nur auf Bundesebene anwendbar ist, sondern sich für Kostenschätzungen von Regulierungen verschiedener Gebietskörperschaften eignen. Wie in der Diskussion aufgezeigt, vermag die RKA manchen wissenschaftlichen Ansprüchen nicht vollständig zu genügen. Hierbei kann jedoch relativiert werden, dass es bei der konkreten Durchführung darum ging, das Maximum mit den zur Erstellung des Artikels verfügbaren Ressourcen zu erreichen und somit eine möglichst fundierte und für den politischen Diskurs relevante Kostenschätzung präsentieren zu können.

Unter Berücksichtigung der Resultate lässt sich die Forschungsfrage zusammenfassend wie folgt beantworten: Eine Gemeinde im Segment bis 3‘000 Einwohner benötigt im Schnitt Personalkosten über CHF 21‘285 für die Projektarbeiten, was ca. 380 Arbeitsstunden resp. neun Arbeitswochen entspricht. Im Segment zwischen 3‘000 und 8‘000 Einwohnern betragen diese Kosten durchschnittlich CHF 29‘968, was 535 Arbeitsstunden oder 12 bis 13 Arbeitswochen ausmacht. Die Gemeinden im Segment über 8‘000 Einwohner weisen in Bezug auf die durchschnittlichen Kosten, wie bereits am Schluss von Kapitel 6.1 erwähnt, Diskrepanzen auf. Während die Kosten der Gemeinden im untersten Grössenbereich dieses Segments bei vorsichtiger Schätzung mit den durchschnittlichen Kosten des mittleren Segmentes vergleichbar sind, ist der Aufwand bei den grössten Gemeinden um einiges höher. Die einmaligen übrigen Sach- und finanziellen Kosten wie die Einführung der Anlagenbuchhaltung, eine allfällige Umstellung der Finanzplanung, die erstmalige Revision sowie die kostenpflichtigen Schulungen durch das Gemeindeamt lassen sich segmentsübergreifend auf ca. CHF 10‘000 bis CHF 20‘000 beziffern. Die wiederkehrenden, zusätzlichen Personalkosten sind bei gelungener Implementierung der Software für die Anlagenbuchhaltung äusserst gering und die wiederkehrenden übrigen Sach- und finanziellen Kosten fallen ebenfalls sehr tief aus. Kumuliert sollten die wiederkehrenden Gesamtkosten aufgrund des HRM2 bei der Mehrzahl der Gemeinden des Kantons Zürich klar unter CHF 10‘000 betragen. Investitionskosten, welche sich ausschliesslich mit der HRM2-Einführung begründen lassen, wurden keine eruiert.

Unter Betrachtung der Ergebnisse dieser Untersuchung ergeben sich für die Gemeinden des Kantons Zürich nach Meinung der Autoren politisch vertretbare Kosten im Zuge der HRM2-Umstellung. Dies insbesondere auch, wenn zusätzlich nicht quantifizierte Nutzenaspekte in Betracht gezogen werden. Würden als Vergleich die Kosten der IPSAS-Einführung des Bundes (gegen CHF 60 Mio., davon 70% IT-Kosten) als Massstab genommen, erscheinen die Kosten auf Gemeindeebene relativ gering. Des Weiteren zeigen die Resultate, dass das politisch umstrittene Restatement lohnenswert ist. Als häufigstes Argument gegen eine Neubewertung des

Verwaltungsvermögens wird das hohe Eigenkapital, welches durch Aufwertungen entsteht und zu Forderungen nach Steuersenkungen führen könnte, erwähnt (vgl. Siegrist, Fessler & Jenni, 2014: 967). Diesbezüglich ist zu erwähnen, dass in keiner der 17 befragten Gemeinden HRM2 zu Steuersenkungen resp. zu dementsprechenden Forderungen geführt hat. Hin und wieder wird im politischen Diskurs um das Restatement auch von einer Aufblähung der Bilanz gesprochen (vgl. Amrein, 2013). Meist führt die Neubewertung des Verwaltungsvermögens tatsächlich zu einer höheren Bilanzsumme. Diese Werte entsprechen aber weitgehend dem True & Fair View-Ansatz. Den Adressaten von Gemeinderechnungen werden aufgrund dieser Auflösung von stillen Reserven tatsächliche Werte präsentiert und für die Akteure politischer Prozesse entsteht die Möglichkeit besser fundierte Entscheidungen, basierend auf diesem Transparenzgewinn, zu treffen. Mit der konkreten Vorgehensweise des Restatements im Kanton Zürich (Neubewertung Verwaltungsvermögen ab mindestens 1986) entsteht zudem ein umfassender Datensatz für die Anlagenbuchhaltung. Eine kantonal übergreifende Wahl dieses Vorgehens würde schliesslich auch einen wesentlichen Beitrag zur innerkantonalen Harmonisierung der Gemeinderechnungen bedeuten. Gemäss dem Gemeindegesetz[11] können die Zürcher Gemeinden alternativ auch auf eine Neubewertung des Verwaltungsvermögens verzichten. Aufgrund des Wechsels von der degressiven zur linearen Abschreibungsmethode muss die Restnutzungsdauer aller Anlagen des Verwaltungsvermögens allerdings bei beiden Wahlmöglichkeiten ermittelt werden (Kanton Zürich, 2016d). Somit bleibt das Restatement resp. der dazugehörige Arbeitsaufwand, wie in diesem Artikel aufgeführt, eine zwingende Handlungspflicht. Zusätzlich gilt es festzuhalten, dass beide Szenarien, sowohl mit wie auch ohne Neubewertung des Verwaltungsvermögens, durchzurechnen sind. Nur so können die Verantwortlichen seriös nachvollziehen, was der finale Entscheid in ihren Gemeinden für Auswirkungen, u.a. auf die Abschreibungen, haben wird.

Für die Gemeinden gilt es das Restatement jedenfalls frühzeitig zu planen. Mit diesem Teilprojektschritt kann und sollte sofort begonnen werden, da keine Abhängigkeiten zu vorhergehenden Projektschritten existieren. Bei einem frühzeitigen Start der Arbeiten für das Restatement sollten die ca. zwei bis drei Arbeitswochen, welche dieser Schritt verursacht, bis 2019 mit der täglichen Arbeit zu vereinbaren sein. Sollte das Restatement oder das Projekt allgemein die zeitlichen Ressourcen der Finanzverwaltung, neben dem Tagesgeschäft, übersteigen, könnte alternativ über einen befristeten Einsatz einer zusätzlichen Arbeitskraft nachgedacht werden, welche die für das Projekt verantwortlichen Personen entweder in der täglichen Arbeit, oder in der Erstellung des Restatements resp. bei weiteren Projektschritten entlasteten würde.

9 Weiterer Forschungsbedarf

Avenir Suisse (2016: 49) schreibt, dass standardisierte Kosten-Nutzen-Überlegungen (RFA), welche von unabhängigen Stellen überprüft werden, hilfreich zur Verhinderung unnötiger und kostspieliger Regulierungen sein können.

Es wäre dementsprechend auch sinnvoll, die hier angewandte Methodik für weitere Regulierungen auf kantonaler Ebene schweizweit durchzuführen und zu vertiefen. Die Folgen wären eine bessere Transparenz über die Auswirkungen von kantonalen Regulierungen und damit auch bessere Grundlagen für den politischen Diskurs über die damit verbundenen Kosten.

Weiter werden in diesem Artikel die Kosten einer Rechnungslegungsumstellung auf subnationaler Ebene untersucht. Es ist auch vorstellbar, die RKA künftig im internationalen Kontext, etwa für die Einführung der IPSAS, zum Einsatz zu bringen. Ernst & Young (2010) weist in Folge einer Befragung von 19 staatlichen Einrichtungen aus 17 Europäischen Ländern darauf hin, dass die Angst vor den Kosten einer IPSAS-Implementation einer der Hauptgründe gegen einen Einführungsentscheid darstellt. Die RKA als empirisches, strukturiertes Instrument eignet sich dazu,

[11] Die Durchführung des Restatements ist gemäss Art. 179 Abs. 2 Gemeindegesetz fakultativ (Kanton Zürich, 2015a: 39).

den jeweiligen Anspruchsgruppen die zu erwartenden Kosten fundiert und in einer transparenten Weise aufzuzeigen, womit Unsicherheiten abgebaut werden können. Einen Erkenntnisgewinn in diesem Sinne würde eine Untersuchung liefern, welche Ansätze zur Kostenschätzung bei Rechnungslegungsumstellungen international analysiert und unter welchen Umständen (z.B. Grad an Autonomie der jeweiligen Gebietskörperschaft, Wahl des Rechnungslegungsmodells resp. -standards oder vorhandenes Budget für die Kostenschätzung) diese zur Anwendung geeignet wären. Zusätzlich würde eine solche Arbeit auch die internationale Einordnung der in diesem Artikel verwendeten RKA des Bundes erlauben.

Abstract

The new municipal law in the canton of Zurich obliges the municipalities to adopt HAM2 by the year 2019. The aim of this article is to analyze the implementation costs of this new model by using the "Analysis of regulatory costs" from the Swiss federal government. It is the first time this methodology is being used on a regulation at cantonal level. Regarding empirical evidence, 17 interviews with all pilot- and project communities within the canton of Zurich serve as the basis of data. This full census is completed by a validation interview with the respective cantonal authority.

The results show that the absolute costs of the implementation of HAM2 strongly correlate with the size of a community. Looking at the relative costs per capita, it appears that HAM2 is less cost intensive for tax subjects of larger municipalities. Besides the one-time project effort of implementation, the municipalities also have additional expenses in their daily business. However, these costs are low and worthwhile since they include managing the fixed assets accounting, which is according to the interviewees the most crucial advantage of HAM2.

Keywords: Harmonised Accounting Model 2, Public Sector Accounting, analysis of regulatory costs

Résumé

La nouvelle loi sur les communes oblige les communes zurichoises d'appliquer le MCH2 dès 2019. Cette contribution montre quels sont les coûts liés à l'implémentation du nouveau modèle, ceci par le biais de la méthode d'analyse des coûts de la régulation de la Confédération. Cette méthode est pour la première fois appliquée à une régulation de niveau cantonal. L'analyse se base sur 17 interviews avec l'ensemble des communes pilotes ou dites «communes projets», qui ont déjà implémenté le MCH2. Cette enquête exhaustive est complétée par des entretiens dits de «validation» avec le service des communes du canton.

Les coûts absolus du MCH2 sont fortement et positivement corrélés avec la taille de la commune. En considérant les coûts relatifs par habitant, l'étude montre que le MCH2 est pour les contribuables des grandes communes plus avantageux. En plus du coût unique relatif au projet d'implémentation des nouvelles normes, les communes zurichoises doivent assumer les charges quotidiennes supplémentaires liées au nouveau modèle. Ceux-ci sont toutefois moindre et pourtant importants. Entre autres, ils comprennent la tenue d'une comptabilité des investissements, qui selon les dires des communes interviewées, constitue l'un des plus grands avantages du MCH2.

Mots clés: Modèle Comptable Harmonisé 2, comptes publics, analyse des coûts de la règlementation

Literaturverzeichnis

Amrein, H-P. (2013). HRM2: Das öffentliche Gemeinwesen auf Abwegen. URL: http://hpamrein.ch/hrm2-das-oeffentliche-gemeinwesen-auf-abwegen/ [06.09.2016].

Avenir Suisse (2016). Auswege aus dem Regulierungsdickicht II, Lernen von ausländischen Erfahrungen. URL: http://www.avenir-suisse.ch/55975/auswege-aus-dem-regulierungsdickicht-ii/ [11.09.2016].

Backhaus, K., Erichson, B., Plinke, W., & Weiber, R. (2011). Multivariate Analysemethoden – Eine anwendungsorientierte Einführung. 13. Auflage. Berlin: Springer.

Baur, A., Köhli, M., & Muggli, M. (2008). HRM2 – Eine Chance, die es zu nutzen gilt!, Neue Fachempfehlung zur Rechnungslegung für Kantone und Gemeinden. Der Schweizer Treuhänder, (8), 569 – 576.

Bergmann, A., Fuchs, S., & Trinkler, G. (2015). Regulierungskostenanalyse zum Finanzdienstleistungsgesetz (FIDLEG) im Bereich "Dokumentation und Rechenschaft". Schlussbericht: Studie im Auftrag des Staatssekretariats für Internationale Finanzfragen (SIF). URL: http://www.news.admin.ch/NSBSubscriber/message/attachments/41580.pdf [04.06.2016].

Bigler, H.-U. (2011). Messung der Regulierungskosten für die KMU. Die Volkswirtschaft – Das Magazin für Wirtschaftspolitik, (9), 17 – 20.

Eidgenössisches Departement für Wirtschaft, Bildung und Forschung [WBF] (2013). Handbuch Regulierungsfolgenabschätzung. URL: https://www.seco.admin.ch/rfa [16.05.2016].

Ernst & Young (2010). Toward transparency – A comparative study of governmental accounting in Europe. URL: http://www.ub.unibas.ch/digi/a125/sachdok/2012/BAU_1_6033757.pdf [11.09.2016].

Helbling, A. (2014, November). Harmonisierte Rechnungslegung der Gemeinden: Wunsch und Wirklichkeit im Kanton Zürich. Vortrag anlässlich der Tagung „HRM2, Herausforderungen bei der Umsetzung" an der ZHAW School of Management and Law, Winterthur.

Josi, M. (2014, November). Erfahrungen bei der Einführung von HRM2 aus Sicht einer Pilotgemeinde (Pfäffikon ZH). Vortrag anlässlich der Tagung „HRM2, Herausforderungen bei der Umsetzung" an der ZHAW School of Management and Law, Winterthur.

Kanton Zürich (2015a). Gemeindegesetz (GG). URL: http://www.gemeindegesetz.zh.ch/internet/microsites-/gemeindegesetz/de/allgemeines/gesetzliche_grundlagen/_jcr_content/contentPar/downloadlist/downloaditems/gemeindegesetz.spooler.download.1459768981133.pdf/gemeindegesetz_gg_20150420.pdf [17.11.2016].

Kanton Zürich (2015b). Pilotgemeinden. URL: http://www.hrm2.zh.ch/internet/microsites/hrm2/de/piloten.html [29.10.2015].

Kanton Zürich (2016a). HRM2. URL: http://www.gemeindegesetz.zh.ch/internet/microsites/-gemeindegesetz/de/hrm2.html [11.11.2016].

Kanton Zürich (2016b). Gemeindegesetz (Inkraftsetzung), Gemeindeverordnung (Neuerlass). URL: http://www.gemeindegesetz.zh.ch/internet/microsites/gemeindegesetz/de/allgemeines/gesetzliche_grundlagen/_jcr_content/contentPar/downloadlist_1/downloaditems/338_1470737678285.-spooler.download.1470736530859.pdf/gemeindeverordnung_vgg_20160629.pdf [17.11.2016].

Kanton Zürich (2016c). Grundlagen HRM2. URL: http://www.gemeindegesetz.zh.ch/internet/-microsites/gemeindegesetz/de/hrm2/grundlagen.html [26.07.2016].

Kanton Zürich (2016d). Neubewertung Verwaltungsvermögen. URL: http://www.gemeindegesetz.zh.ch/internet/microsites/gemeindegesetz/de/hrm2/neubewertung_verwaltungsvermoegen.html [11.09.2016].

Konferenz der Kantonalen Finanzdirektoren [FDK-CDF] (Hrsg.) (2008). Handbuch: Harmonisiertes Rechnungslegungsmodell für die Kantone und Gemeinden HRM2. Bern: FDK-CDF Konferenz der Kantonalen Finanzdirektoren.

KPMG (2010). Messung von Regulierungskosten für Schweizerische KMU – Schlussbericht. URL: http://www.sgv-usam.ch/fileadmin/user_upload/deutsch/2010/Events/Gewerbekongress_Lugano/-Medienkonferenz/franz/10-05-28_7_Studie_KPMG-d.pdf [14.11.2016].

Pfäffli, S. (2011). Budgetierung im öffentlichen Sektor. Ein Handbuch für Studium und Praxis aus finanzwissenschaftlicher Sicht. 1. Auflage. Bern: Haupt.

Pinto, J.K. (2013). Project Management – Achieving Competitive Advantage. 3. Edition. Harlow: Pearson.

Rauskala, I., & Fuchs, S. (2012). Fokus auf die Bilanz und finanzielle Führung. Schweizer Gemeinde, (12), 16-17.

Reichlin-Zobrist, Y. (2014, November). Erfahrungen mit der Einführung von HRM2 bei den Aargauer Gemeinden. Vortrag anlässlich der Tagung „HRM2, Herausforderungen bei der Umsetzung" an der ZHAW School of Management and Law, Winterthur.

Schraner, R. (2013). HRM2-Erfahrungen aus der täglichen Arbeit. Schweizer Gemeinde, (6), 35-37.

Schweizerisches Rechnungslegungsgremium für den öffentlichen Sektor [SRS] (2015a). Einführung von HRM2 – Zusammenstellung nach Themen. URL: http://www.srs-cspcp.ch/srscspcp.nsf/webvwFichier/-CC6E052FD33B9F8AC12578680047049F/$FILE/SRS-CSPCP+Zusammenstellung+Einführung+HRM2_nach+Themen+2015-12.pdf [16.05.2016].

SRS (2015b). Einführungstendenzen HRM2. URL: http://www.srs-cspcp.ch/sites/default/files-/pages/2015-12_einfuhrungstendenzen_hrm2_bund_kantone_und_gemeinden_gemeinsam.pdf [11.11.2016].

Siegrist, G., Fessler, O., & Jenni, R. (2014). HRM2 in der Praxis. Vor- und Nachteile einer Neubewertung des Verwaltungsvermögens. Der Schweizer Treuhänder, (11), 964 – 967.

Staatssekretariat für Wirtschaft [SECO] (2011). Regulierungs-Checkup. Handbuch zur Schätzung der Kosten von Regulierungen sowie zur Identifizierung von Potenzialen für die Vereinfachung und Kostenreduktion. URL: https://www.seco.admin.ch/seco/de/home/Publikationen_Dienstleistungen/Publikationen_und_Formulare/Regulierung/Regulierungskosten/handbuch--regulierungs-checkup-.html [16.05.2016].

Stadt Zürich (2016). Geschäftsbericht 2015. URL: https://www.stadt-zuerich.ch/portal/de/index/politik-_u_recht/stadtrat/geschaefte-des-stadtrates/geschaeftsbericht_u_rechnung/geschaeftsbericht2015.html [08.06.2016].