

# **Rechnungslegungsverordnung**

**(Änderung vom 3. September 2013)**

*Der Regierungsrat beschliesst:*

I. Die Rechnungslegungsverordnung vom 29. August 2007 wird geändert.

II. Unter Vorbehalt der Genehmigung der Änderung von § 4 durch den Kantonsrat tritt die Verordnungsänderung am 1. Januar 2015 in Kraft. Wird ein Rechtsmittel ergriffen, wird über die Inkraftsetzung erneut entschieden.

III. Gegen diese Verordnungsänderung und Dispositiv II kann innert 30 Tagen, von der Veröffentlichung an gerechnet, beim Verwaltungsgericht des Kantons Zürich Beschwerde erhoben werden. Die Beschwerdeschrift muss einen Antrag und dessen Begründung enthalten.

IV. Veröffentlichung dieses Beschlusses, der Verordnungsänderung und der Begründung im Amtsblatt.

Im Namen des Regierungsrates

Der Präsident:  
Heiniger

Der Staatsschreiber:  
Husi

---

## **Rechnungslegungsverordnung (RLV)**

### **(Änderung vom 3. September 2013)**

*Der Regierungsrat beschliesst:*

Die Rechnungslegungsverordnung vom 29. August 2007 wird wie folgt geändert:

Abweichungen vom Regelwerk      § 4. <sup>1</sup> Die wesentlichen Abweichungen von IPSAS gemäss § 46 Abs. 2 CRG und den Grundsätzen der Rechnungslegung gemäss § 45 CRG sind:

lit. a–c unverändert;

- d. die Bewertung von Beteiligungen des Verwaltungsvermögens zum Anschaffungswert oder, wenn tiefer liegend, zum Verkehrswert (§ 56 Abs. 2 CRG).

Abs. 2 unverändert.

---

## Anhang

### A. Liste der massgeblichen Standards und Abweichungen

Ziff. 1–14 unverändert;

Ziff. 15 wird aufgehoben.

Ziff. 16–28 werden zu Ziff. 15–27.

28. IPSAS 28, Financial Instruments: Presentation (Finanzinstrumente: Darstellung), Stand Januar 2010.

29. IPSAS 29, Financial Instruments: Recognition and Measurement (Finanzinstrumente: Bilanzierung und Bewertung), Stand Januar 2010.

Abweichung zu IPSAS 29, § 48: Die Bewertung von Beteiligungen des Verwaltungsvermögens erfolgt zum Anschaffungswert oder dem tieferen Verkehrswert.

30. IPSAS 30, Financial Instruments: Disclosures (Finanzinstrumente: Angaben), Stand Januar 2010.

31. IPSAS 32, Service Concession Arrangements: Grantor (Dienstleistungskonzessionsvereinbarungen: Konzessionsgeber), Stand Oktober 2011.

32. Improvements to IPSASs (Verbesserungen der IPSAS), Stand Januar 2010.

33. Improvements to IPSASs 2010 (Verbesserungen der IPSAS 2010), Stand November 2010.

34. Improvements to IPSASs 2011 (Verbesserungen der IPSAS 2011), Stand Oktober 2011.

---

## **Begründung**

### **1. Ausgangslage**

Seit 2009 richtet sich die Rechnungslegung des Kantons Zürich nach IPSAS (International Public Sector Accounting Standards), dem internationalen Regelwerk für die öffentliche Hand. Die Grundzüge der Rechnungslegung sind im Gesetz über Controlling und Rechnungslegung (CRG, LS 611), die Ausführungsbestimmungen in der Rechnungslegungsverordnung (RLV, LS 611.1) geregelt. Die einzelnen Standards sind im Anhang zur RLV mit dem für den Kanton gültigen Erscheinungsstand (Monat und Jahr) festgehalten. Damit wird die Weiterentwicklung des Regelwerkes nicht automatisch übernommen. Gemäss § 5 RLV verfolgt die Finanzdirektion die Entwicklung der IPSAS und beantragt dem Regierungsrat die Anpassungen der RLV infolge Änderungen der IPSAS. Weiterentwicklungen der IPSAS, die sich für eine Übernahme im Kanton Zürich nicht eignen, werden als Abweichungen ausgewiesen. Die vollständige Liste wird im Anhang der RLV geführt. Wesentliche Abweichungen werden in § 4 RLV festgehalten. Jene Änderungen der RLV, die das anzuwendende Regelwerk und Abweichungen davon betreffen, legt der Regierungsrat dem Kantonsrat zur Genehmigung vor (§ 46 Abs. 2 CRG). Der Genehmigung bedürfen somit nur die §§ 3–5 RLV (ohne Anhang).

Seit der letzten Revision der RLV (RRB Nr. 193/2011 und Vorlage 4772, genehmigt durch den Kantonsrat am 31. Oktober 2011), sind die IPSAS in einzelnen Bereichen weiterentwickelt worden. Neben redaktionellen Änderungen, die in sogenannten Sammelstandards zusammengefasst wurden, sind vier neue IPSAS erschienen und ein IPSAS ausser Kraft gesetzt worden. Die vorliegende Änderung dient der dadurch erforderlichen Nachführung der Rechnungslegung des Kantons. Betroffen sind insbesondere Finanzinstrumente und Dienstleistungskonzessionen.

### **2. Übersicht über die Änderungen der IPSAS**

Das IPSAS-Board hat im Januar 2010 drei neue Standards zu Finanzinstrumenten, IPSAS 28, 29 und 30, erlassen und auf den 1. Januar 2013 in Kraft gesetzt. Als Finanzinstrumente gelten vertragliche Vereinbarungen, die gleichzeitig bei einer Partei zu einem finanziellen Vermögenswert und bei einer anderen Partei entweder zu einer finanziellen Verbindlichkeit oder zu einem Anspruch an deren Eigenkapital führen. Dazu gehören beispielsweise Forderungen und Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen, Darlehen, Beteiligungen, auf-

genommene Fremdmittel oder auch Derivate zu Absicherungszwecken. Die neuen IPSAS 28 bis 30 regeln die Darstellung, die Bilanzierung und Bewertung sowie die Offenlegung von Finanzinstrumenten und ersetzen den bisher gültigen IPSAS 15. Ziel der neuen IPSAS sind eine verbesserte Darstellung der mit Finanzinstrumenten verbundenen Risiken sowie eine Angleichung an die geltende Darstellungspraxis der für den Privatsektor relevanten Rechnungslegungsvorschrift IFRS (International Financial Reporting Standards).

Weiter wird auf den 1. Januar 2014 ein neuer Standard zu Dienstleistungskonzessionen, IPSAS 32, in Kraft treten. Erfasst sind Modelle von Public Private Partnerships (PPP), bei denen der private Partner mit einem durch die öffentliche Hand kontrollierten Vermögenswert (in der Regel eine Infrastruktur) eine öffentliche Dienstleistung betreibt und unterhält. Der Konzessionsgeber entschädigt den Privaten und/oder gewährt ihm das Recht, von den Dienstleistungsbezüglern eine Abgabe zu erheben. IPSAS 32 regelt die Bilanzierung, Bewertung und vor allem die Offenlegung aus Sicht des Konzessionsgebers.

Schliesslich hat das IPSAS Board drei Sammelstandards erlassen, die Änderungen in verschiedenen IPSAS vornehmen. Sie werden Verbesserungen genannt, da es sich in erster Linie um redaktionelle Präzisierungen handelt.

### **3. Erläuterungen zu den einzelnen Änderungen der RLV**

#### **§ 4 Abweichungen vom Regelwerk**

Gemäss IPSAS 29 sind Finanzinstrumente einer von vier Kategorien zuzuordnen, woraus sich die Folgebewertung zum Anschaffungswert oder zu Verkehrswerten ableitet.

Probleme bereitet die Zuordnung von Beteiligungen des Kantons, die zur Erfüllung öffentlicher Aufgaben gehalten werden. Sie werden heute gemäss § 56 CRG als Verwaltungsvermögen zu Anschaffungswerten oder zum tieferen Verkehrswert bewertet. Solche langfristig und ohne Verkaufsabsichten gehaltenen Beteiligungen gelten als Finanzinstrumente und müssen nach IPSAS 29, weil sie die Anforderungen an die Zuordnung zu keiner anderen Kategorie erfüllen, der Auffangkategorie «zur Veräusserung verfügbar» (available-for-sale) zugewiesen werden (IPSAS 29, § 10). Die Bewertung erfolgt danach grundsätzlich zu Verkehrswerten (§ 48), wobei die Veränderungen bis zur Veräusserung oder bis zum Eintritt einer dauernden Wertminderung über das Eigenkapital verbucht werden (§ 64b). Nur wenn der Verkehrswert des Finanzinstruments nicht verlässlich bestimmt werden kann, darf zum Anschaffungswert bewertet werden (§ 48c).

Bei einer umfassenden Anwendung von IPSAS 29 müssten für Finanzinstrumente im Verwaltungsvermögen im CRG und in der RLV eigenständige Regeln geschaffen werden. In § 56 CRG wäre die Bewertung von Finanzinstrumenten im Verwaltungsvermögen zu Verkehrswerten vorzusehen. Zudem müssten die §§ 17 und 18 RLV revidiert werden. Diese Bestimmungen sehen vor, dass alle Wertminderungen im Verwaltungsvermögen erfolgswirksam abzubilden sind. Bei Finanzinstrumenten der Kategorie «zur Veräußerung verfügbar» werden nach IPSAS 29 Veränderungen im Verkehrswert jedoch grundsätzlich erfolgsneutral über eine Reserve im Eigenkapital verbucht.

Das Schweizerische Rechnungslegungsgremium für den öffentlichen Sektor (SRS-CSPSP) hat 2009 in seiner Stellungnahme zum Entwurf des IPSAS 29 auf die Problematik der Zuordnung von Beteiligungen des Verwaltungsvermögens zur Kategorie «zur Veräußerung verfügbar» hingewiesen. Es schlug vor, eine fünfte Kategorie mit einer Bewertung zu Anschaffungswerten einzuführen. Der Vorschlag wurde vom IPSAS-Board nicht umgesetzt, weshalb eine Abweichung von IPSAS 29 für den Kanton Zürich vorgesehen werden soll.

Obwohl eine vollständige Übernahme von IPSAS und damit die Darstellung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Kantons nach einheitlichen internationalen Standards anzustreben ist, überwiegen die Argumente gegen eine Bewertung von Beteiligungen im Verwaltungsvermögen nach IPSAS 29:

- Die Finanzdirektorenkonferenz empfiehlt im Harmonisierten Rechnungsmodell 2 (HRM2), die Bewertung von Beteiligungen im Verwaltungsvermögen zu Anschaffungskosten vorzunehmen (Fachempfehlung Nr. 21: Finanzinstrumente). Eine unterschiedliche Handhabung des Kantons Zürichs würde die interkantonale Vergleichbarkeit beeinträchtigen.
- Sind keine Börsenkurse verfügbar, müssen die Verkehrswerte der Beteiligungen des Verwaltungsvermögens mithilfe von aufwendigen und komplexen Methoden ermittelt werden. Die entsprechenden Mittel müssten in den Direktionen bereitgestellt werden. Da die Beteiligungen zur Erbringung öffentlicher Aufgaben gehalten werden, sind die Verkehrswerte nur von geringer Bedeutung für die Darstellung der Vermögenssituation. Der zusätzliche Aufwand für die jährlichen Neubewertungen ist nicht zu rechtfertigen.
- Die Anwendung von IPSAS 29 würde dazu führen, dass Vermögenswerte innerhalb des Verwaltungsvermögens nicht mehr nach einheitlichen Grundsätzen behandelt werden. Je nach Beteiligung würde eine Bewertung zum Börsenkurs, zum Verkehrswert aufgrund von Berechnungsmodellen oder zum Anschaffungswert, wenn der Verkehrswert nicht verlässlich bestimmt werden kann, erfolgen.

Aus diesen Gründen wird in Abweichung zu IPSAS 29 an der Bewertung von Beteiligungen im Verwaltungsvermögen zu Anschaffungskosten oder tieferen Verkehrswerten festgehalten. Diese Abweichung ist wesentlich und deshalb in § 4 RLV vorzusehen und durch den Kantonsrat zu genehmigen.

#### Anhang Liste A, Ziff. 15: IPSAS 15

Der Standard zur Offenlegung und Darstellung von Finanzinstrumenten wurde auf den 1. Januar 2013 aufgehoben und durch die neuen IPSAS 28 und 30 ersetzt.

#### Anhang Liste A, Ziff. 28: IPSAS 28

IPSAS 28 löst IPSAS 15 bezüglich Darstellung von Finanzinstrumenten ab. IPSAS 28 schreibt insbesondere vor, welche Finanzinstrumente als Fremd- und welche als Eigenkapital zu bilanzieren sind.

#### Anhang Liste A, Ziff. 29: IPSAS 29

IPSAS 29 regelt die Bilanzierung und Bewertung von Finanzinstrumenten. Finanzinstrumente müssen in vorgegebene Kategorien eingeteilt werden. Die Bewertungsmethode (Anschaffungs- oder Verkehrswert) hängt von der Kategorie ab. Der Standard wird mit der Abweichung bei der Bewertung von Beteiligungen im Verwaltungsvermögen gemäss den Ausführungen zur Änderung von § 4 RLV angewendet.

#### Anhang Liste A, Ziff. 30: IPSAS 30

IPSAS 30 löst IPSAS 15 bezüglich Offenlegung von Finanzinstrumenten ab. Die qualitativen und quantitativen Offenlegungsinformationen zur besseren Transparenz der Risiken von Finanzinstrumenten wurden erweitert. Sie berücksichtigen die Weiterentwicklung der Methoden bzw. Konzepte, mit denen Risiken aus Finanzinstrumenten bewertet und gesteuert werden. Zu den Risiken gehören beispielsweise Ausfallrisiken, Liquiditätsrisiken oder auch Marktrisiken. Zu den neuen Offenlegungsanforderungen gehören insbesondere folgende Angaben:

- Buchwerte der Finanzinstrumente je nach zugeordneter Kategorie;
- Altersstruktur von Forderungen, die zum Abschlussstichtag überfällig sind;
- Überleitungsrechnung (Spiegel) der Wertberichtigung auf unsicheren Forderungen und Darlehen;

- Risikokonzentration der finanziellen Vermögenswerte, insbesondere von Forderungen und Darlehen, beispielsweise in Bezug auf Vertragspartner, Branche oder geografisches Gebiet;
- Ausfallrisiko der finanziellen Vermögenswerte;
- Rückzahlungsspiegel der Finanzverbindlichkeiten auf Basis der vertraglich vereinbarten Geldflüsse;
- Beschreibung der Ziele, Richtlinien und Prozesse der Steuerung des Eigenkapitals.

Der Umfang der im Einzelfall notwendigen Offenlegung ist gemäss IPSAS 30 abhängig von der Bedeutung der Finanzinstrumente für die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage. Die Angaben, die für die Beurteilung der Bedeutung und Risiken der Finanzinstrumente für den Kanton Zürich wesentlich sind, werden im Geschäftsbericht im Anhang der konsolidierten Rechnung ausgewiesen.

#### Anhang Liste A, Ziff. 31: IPSAS 32

IPSAS 32 regelt die Bilanzierung, Bewertung und Offenlegung von Dienstleistungskonzessionen aus Sicht des Konzessionsgebers. Die Bilanzierung erfolgt analog der Methodik eines finanziellen Leasings. Die Offenlegung bezweckt die transparente Darstellung der wichtigsten Vertragspunkte wie zum Beispiel wichtige Regelungen, welche die künftigen Geldströme beeinflussen können, sowie die wichtigsten Rechte und Pflichten der Vertragsparteien. Gemäss Umfrage bei den Organisationseinheiten der konsolidierten Rechnung bestehen zurzeit keine Verträge im Kanton Zürich, die unter die Regelung von IPSAS 32 fallen.

#### Anhang Liste A, Ziff. 33–35: Verbesserungen der IPSAS

Die Sammelstandards vom Januar 2010, November 2010 und Oktober 2011 nehmen, analog zu den jährlichen Überarbeitungen der IFRS, kleinere Änderungen der bestehenden IPSAS vor. Meist sind diese sprachlicher oder referenzierender Natur.

Die Verbesserungen vom November 2010 enthalten zudem eine materielle Anpassung von IPSAS 13 (Leasingverhältnisse). Bisher wurden geleaste Grundstücke als operatives Leasing betrachtet. Neu können solche Grundstücke auch als finanzielles Leasing behandelt werden. Diese Änderung ist für den Kanton Zürich insbesondere bei abgegebenen und erhaltenen Baurechten von Bedeutung. Die bestehende buchhalterische Praxis des Kantons entspricht neu IPSAS 13: In Absprache mit der Finanzkontrolle und im Wissen um die Anpassung von IPSAS 13 wurden die im Geschäftsjahr 2012 zu beurteilenden Fälle von Baurechten mit Einmalzahlungen bereits wie ein finanzielles Leasing behandelt.



#### **4. Regulierungsfolgeabschätzung**

Die Verordnungsänderung betrifft alle Einheiten der konsolidierten Rechnung des Kantons Zürich. Es werden grundsätzlich keine Unternehmen im Sinne des Gesetzes zur administrativen Entlastung der Unternehmen vom 5. Januar 2009 (LS 930.1) konsolidiert. Soweit das Universitätsspital Zürich und das Kantonsspital Winterthur entsprechend der neuen Spitalfinanzierung am Wettbewerb um Spitalleistungen teilnehmen, können diese beiden Anstalten jedoch als Unternehmen betrachtet werden. Für deren erhöhte Offenlegungspflichten bei den Finanzinstrumenten (IPSAS 30) muss mit einem Mehraufwand von rund einem halben Personentag pro Jahr gerechnet werden. Die verbesserte Transparenz bei den Finanzinstrumenten rechtfertigt diesen Mehraufwand. Aus den übrigen Änderungen ist kein zusätzlicher Aufwand zu erwarten.

#### **5. Auswirkungen**

Die beantragten Änderungen der RLV dürften keinen wesentlichen Einfluss auf das Rechnungsergebnis und die Bilanz des Kantons haben. Entsprechend sind auch keine Auswirkungen auf die Finanzkennzahlen des Kantons zu erwarten.

#### **6. Inkrafttreten**

Der Regierungsrat beantragt dem Kantonsrat mit separatem Beschluss die Genehmigung der Änderung von § 4 RLV zu den wesentlichen Abweichungen vom Regelwerk. Die Änderung der RLV tritt vorbehältlich der Genehmigung durch den Kantonsrat auf den 1. Januar 2015 in Kraft und wird damit für die Rechnungslegung ab Geschäftsjahr 2015 angewendet. Damit die Regelung für den Budget- und Planungsprozess 2015 vorliegt, wird ein Genehmigungsbeschluss des Kantonsrates bis Frühjahr 2014 angestrebt.