

Kapitel 1

Rechtliche Grundlagen des Rechnungsmodells:

Umsetzung der Fachempfehlungen (FE)

Inhaltsverzeichnis

1	Rechtliche Grundlagen	2
1.0	Ausgangslage	2
1.1	Zielsetzungen für die Weiterentwicklung des HRM	2
1.2	Fachempfehlungen	2
1.3	Rechtliche Grundlagen	3
1.4	Umsetzung der HRM2-Fachempfehlungen bei den Thurgauer Gemeinden	4
1.4.1	FE 1 - Elemente des Rechnungsmodells	4
1.4.2	FE 2 - Grundsätze ordnungsgemäßer Rechnungslegung	4
1.4.3	FE 3 - Kontenrahmen & funktionale Gliederung	5
1.4.4	FE 4 - Erfolgsrechnung	6
1.4.5	FE 5 - Aktive und passive Rechnungsabgrenzung	6
1.4.6	FE 6 - Wertberichtigungen	7
1.4.7	FE 7 - Steuererträge	7
1.4.8	FE 8 - Spezialfinanzierungen und Vorfinanzierungen	8
1.4.9	FE 9 - Rückstellungen und Eventualverbindlichkeiten	8
1.4.10	FE 10 - Investitionsrechnung	9
1.4.11	FE 11 - Bilanz	9
1.4.12	FE 12 - Anlagegüter / Anlagenbuchhaltung	10
1.4.13	FE 13 - Konsolidierte Betrachtungsweise	12
1.4.14	FE 14 - Geldflussrechnung	12
1.4.15	FE 15 - Eigenkapitalnachweis	13
1.4.16	FE 16 - Anhang zur Jahresrechnung	13
1.4.17	FE 17 - Finanzpolitische Zielgrössen und Instrumente	14
1.4.18	FE 18 - Finanzkennzahlen	15
1.4.19	FE 19 - Vorgehen beim Übergang zum HRM2	15
1.4.20	FE 20 - Musterfinanzierungshaushaltgesetz	16

1 Rechtliche Grundlagen

Grundlagen des Rechnungsmodells und Auslegung der Fachempfehlungen

1.0 Ausgangslage

Im Januar 2008 veröffentlichte die Konferenz der Kantonalen Finanzdirektoren (FDK) das neue Handbuch über das Harmonisierte Rechnungslegungsmodell für die Kantone und Gemeinden HRM2. Das Handbuch ersetzt die Fachempfehlung der Finanzdirektorenkonferenz aus dem Jahr 1981 (Handbuch des Rechnungswesens der öffentlichen Haushalte, Band 1 und 2, Ausgabe 1981).

Das Handbuch enthält in der aktualisierten Fassung **21 Fachempfehlungen zu allen Themenbereichen der öffentlichen Rechnungslegung** mit Erläuterungen, Beispielen und Grafiken sowie einem Musterfinanzhaushaltsgesetz (MFHG). Die Finanzdirektorenkonferenz empfiehlt den Kantonen und Gemeinden, das HRM2 spätestens innert 10 Jahren anzuwenden.

1.1 Zielsetzungen für die Weiterentwicklung des HRM

Mit Blick auf die drohende Entharmonisierung, die Reformen bei Bund und einzelnen Kantonen sowie die internationalen und nationalen Entwicklungen im Bereich Rechnungslegungsstandards ist das Projekt Reform Rechnungslegung der Kantone und Gemeinden (HRM2) entstanden. Am 19. September 2002 gab die Finanzdirektorenkonferenz den Auftrag, das HRM grundlegend zu überarbeiten, wobei folgende Projektziele formuliert wurden:

- Die Rechnungslegung unter den Kantonen und Gemeinden soll möglichst weit harmonisiert werden.
- Die Rechnungslegung der Kantone soll möglichst weit mit dem NRM des Bundes harmonisiert werden.
- Die Weiterentwicklung des HRM orientiert sich grundsätzlich an den IPSAS-Richtlinien. Dabei muss beachtet werden, dass die IPSAS-Richtlinien nicht integral und unverändert in das schweizerische Normenwerk übernommen werden können. Abweichungen sind zu begründen.
- Bei der Überarbeitung des HRM werden die in verschiedenen Kantonen (namentlich im Kanton Thurgau) und beim Bund bereits eingeleiteten Reformen mitberücksichtigt.
- Bei der Überarbeitung des HRM werden die internationalen Anforderungen an die Finanzstatistik mitberücksichtigt.

1.2 Fachempfehlungen

Die Fachempfehlungen stellen Mindeststandards dar, welche alle öffentlichen Gemeinwesen erfüllen sollten. Abweichungen dazu sind möglich, müssen aber im Anhang offen gelegt werden.

Die einzelnen Fachempfehlungen sind im Handbuch in der Regel wie folgt gegliedert:

- Empfehlung (generell und im einzelnen)
- Erläuterungen (u.a. Abweichung zu IPSAS und zum HRM1)
- Beispiele und Grafiken

1.3 Rechtliche Grundlagen

Auf kantonaler Ebene wurden das Finanzhaushaltsgesetz (FHG) und die entsprechende Verordnung für die Einführung von HRM2 revidiert.

Für die Gemeinden wurde die Verordnung des Regierungsrates über das Rechnungswesen der Gemeinden zur Einführung von HRM2 überarbeitet und ab 2014 für umstellende Gemeinden in Kraft gesetzt. In der neuen Verordnung werden die HRM2-Fachempfehlungen rechtlich verankert. In dieser neuen Rechtsgrundlage wird das Finanzhaushaltsrecht für die Gemeinden abschließend geregelt. Ergänzende Ausführungsbestimmungen Erläuterungen werden im Handbuch zum Rechnungswesen der Thurgauer Gemeinden (HRM2) aufgenommen.

Übersicht über die heutige und neue Gesetzesstruktur für die Gemeinden:

Bestimmung	Gemeinden heute	Kanton Thurgau	Gemeinden neu
Gesetz	Gesetz über die Gemeinden	Gesetz über den Finanzhaushalt des Staates	Gesetz über die Gemeinden (unverändert)
Verordnung	Verordnung des Regierungsrates über das Rechnungswesen der Gemeinden (RB 131.2)	Verordnung zum Finanzhaushaltsgesetz	Verordnung des Regierungsrates über das Rechnungswesen der Gemeinden (neue Fassung, RB 131.21)
Handbuch	Wegleitung zum Rechnungswesen der Thurgauer Gemeinden	Handbuch Rechnungswesen KVTG	Handbuch zum Rechnungswesen der Thurgauer Gemeinden (HRM2)

1.4 Umsetzung der HRM2-Fachempfehlungen bei den Thurgauer Gemeinden

1.4.1 FE 1 - Elemente des Rechnungsmodells

- 1 Die Hauptelemente des Rechnungsmodells HRM2 sind die Bilanz, die Erfolgsrechnung, die Investitionsrechnung, die Geldflussrechnung und der Anhang.
- 2 Die Bilanz zeigt die Vermögenslage auf.
- 3 Die Erfolgsrechnung zeigt die Aufwand- und Ertragslage auf.
- 4 Die Investitionsrechnung stellt die Investitionsausgaben den Investitionseinnahmen gegenüber.
- 5 Die Geldflussrechnung gibt Einsicht in die Liquiditätsverhältnisse und die Veränderung der Kapital- und Vermögensstruktur.
- 6 Der Anhang enthält
 - die angewandten Rechnungslegungsgrundsätze, insbesondere, wenn diese vom HRM2 abweichen;
 - Erläuterungen zur Erfolgsrechnung, Investitionsrechnung, Bilanz und Geldflussrechnung;
 - den Eigenkapitalnachweis;
 - weitere Angaben, die für die Beurteilung der Finanz-, Vermögens- und Ertragslage sowie der Risikosituation wichtig sind

Diese Fachempfehlung wird übernommen → [Umsetzung § 38 RRV](#)

1.4.2 FE 2 - Grundsätze ordnungsgemäßer Rechnungslegung

- 1 Die Rechnungslegung soll ein Bild des Finanzhaushalts geben, welches möglichst weitgehend der tatsächlichen Vermögens-, Finanz- und Ertragslage entspricht.
- 2 HRM1 wird ersetzt. Die Rechnungslegung richtet sich inskünftig nach dem HRM2. Abweichungen von diesem Standard sind im Anhang zur Jahresrechnung anzugeben und zu begründen. HRM2 wird sich allerdings weiterentwickeln. Das Schweizerische Rechnungslegungsgremium für den öffentlichen Sektor, das Bund und Kantone einsetzen wollen, soll die Weiterentwicklung koordinieren und periodisch ergänzende Empfehlungen abgeben.
- 3 Die Rechnungslegung richtet sich nach den Grundsätzen der Bruttodarstellung, der Periodenabgrenzung, der Fortführung, der Wesentlichkeit, der Verständlichkeit, der Zuverlässigkeit, der Vergleichbarkeit und der Stetigkeit.
- 4 Gemäss dem Grundsatz der Bruttodarstellung sind Aufwände und Erträge, Aktiven und Passiven sowie Investitionsausgaben und Investitionseinnahmen getrennt voneinander, ohne gegenseitige Verrechnung, in voller Höhe auszuweisen.
- 5 Gemäss dem Grundsatz der Periodenabgrenzung sind alle Aufwände und Erträge in derjenigen Periode zu erfassen, in welcher sie verursacht werden. Die Bilanz ist als Stichtagsrechnung zu führen. Es gilt das Jährlichkeitsprinzip.
- 6 Gemäss dem Grundsatz der Fortführung ist bei der Rechnungslegung von einer Fortführung der Tätigkeit der öffentlichen Körperschaft auszugehen.

- 7 Gemäss dem Grundsatz der Wesentlichkeit sind sämtliche Informationen im Hinblick auf die Adressaten offen zu legen, die für eine rasche und umfassende Beurteilung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage notwendig sind. Nicht relevante Informationen sollen ausgelassen werden.
- 8 Gemäss dem Grundsatz der Verständlichkeit müssen die Informationen klar und nachvollziehbar sein.
- 9 Gemäss dem Grundsatz der Zuverlässigkeit sollen die Informationen richtig sein und glaubwürdig dargestellt werden (Richtigkeit). Der wirtschaftliche Gehalt soll die Abbildung der Rechnungslegung bestimmen (wirtschaftliche Betrachtungsweise). Die Informationen sollen willkürfrei und wertfrei dargestellt werden (Neutralität). Es sollen keine wichtigen Informationen außer Acht gelassen werden (Vollständigkeit).
- 10 Gemäss dem Grundsatz der Vergleichbarkeit sollen die Rechnungen des Gesamt Kantons und der Verwaltungseinheiten sowohl untereinander als auch über die Zeit hinweg vergleichbar sein.
- 11 Gemäss dem Grundsatz der Stetigkeit sollen die Grundsätze der Rechnungslegung soweit als möglich über einen längeren Zeitraum unverändert bleiben.

Diese Fachempfehlung wird übernommen → [Umsetzung § 10 RRV](#)

Ziffer 2 wird wie folgt interpretiert:

- Die Rechnungslegung richtet sich nach allgemein anerkannten Normen der Rechnungslegung. Sie orientiert sich an den Empfehlungen der Konferenz der kantonalen Finanzdirektoren für das harmonisierte Rechnungslegungsmodell 2 für die Kantone und Gemeinden.
- Die Verordnung des Regierungsrates über das Rechnungswesen der Gemeinden stellt das für die Gemeinden anwendbare Regelwerk dar. Ausführungsbestimmungen werden in einem Handbuch geregelt.

1.4.3 FE 3 - Kontenrahmen & funktionale Gliederung

- 1 Der Kontenrahmen HRM2 gibt die Klassifizierung für die Erstellung der Bilanz (Rubriken 1-2), der Erfolgsrechnung (Rubriken 3-4) und der Investitionsrechnung (Rubriken 5-6) vor.
- 2 Es ist ein finanzstatistischer Ausweis nach der funktionalen Gliederung zu erstellen.

Der Kontenrahmen entspricht dem Handbuch Harmonisiertes Rechnungsmodell für die Kantone und Gemeinden (HRM2) bzw. den Detailausführungen der Interkantonalen Koordinationsgruppe HRM2 der KKAG. Diese hat in Zusammenarbeit mit den Bundesinstanzen (Finanzstatistik) einen Kontenrahmen beschlossen (Bilanz, Gliederung nach Funktionen und Gliederung nach Kontenarten), der den Bedürfnissen der Gemeinden entspricht.

Bilanz, Erfolgsrechnung und Investitionsrechnung sehen vierstellige Sachkonten mit je einer zweistelligen Unterkontoebene vor. Bei den Funktionen sind jeweils vier Stellen vorgesehen.

Verbindlich ist der Kontenrahmen gemäss Handbuch HRM2 des Kantons Thurgau.

→ [Umsetzung § 38 RRV](#)

1.4.4 FE 4 - Erfolgsrechnung

- 1 Die Erfolgsrechnung weist für die Rechnungsperiode die Vermehrungen (Erträge) und Verminderungen (Aufwände) des Vermögens aus.
- 2 Ziel der Erfolgsrechnung ist es, das jährliche finanzielle Ergebnis des Gemeinwesens im Sinne des True and Fair View-Prinzips darzustellen.
- 3 Der Saldo der Erfolgsrechnung verändert den Bilanzüberschuss bzw. den Bilanzfehlbetrag.
- 4 Die Erfolgsrechnung zeigt auf der ersten Stufe den operativen und auf der zweiten Stufe den außerordentlichen Erfolg je mit dem Aufwand- bzw. Ertragsüberschuss, ferner den Gesamterfolg, welcher den Bilanzüberschuss bzw. den Bilanzfehlbetrag verändert.
- 5 Aufwand und Ertrag gelten als außerordentlich, wenn mit ihnen in keiner Art und Weise gerechnet werden konnte, sie sich der Einflussnahme und Kontrolle entziehen und wenn sie nicht zum operativen Geschäft (Leistungserstellung) gehören.
- 6 Die Inanspruchnahme von Mitteln der Finanzpolitik wird als außerordentlicher Aufwand bzw. Ertrag verbucht. Es handelt sich um zusätzliche Abschreibungen, die Abtragung des Bilanzfehlbetrags, Einlagen sowie Entnahmen aus Fonds, Rücklagen der Globalbudgetbereiche, Vorfinanzierungen und übrige Reserven.

Die gestufte Gliederung des Rechnungsergebnisses wird umgesetzt → [Umsetzung § 7 & § 40 RRV](#)

Als ausserordentlicher Aufwand / Ertrag (Ziffer 5) gelten abschließend:

- Einlagen / Entnahmen in bzw. aus Vorfinanzierungen
- Einlagen / Entnahmen in bzw. aus Rücklagen der Globalbudgetbereiche
- Einlagen in die Reserve
- Einlagen / Entnahmen in bzw. aus Werterhaltungs- und Erneuerungsreserven
- Zusätzliche Abschreibungen

1.4.5 FE 5 - Aktive und passive Rechnungsabgrenzung

- 1 Aktive Rechnungsabgrenzungen der Investitionsrechnung und der Erfolgsrechnung werden bilanziert für
 - vor dem Bilanzstichtag getätigte Ausgaben oder Aufwände, die der folgenden Rechnungsperiode zu belasten sind oder
 - Einnahmen oder Erträge, die der Rechnungsperiode vor dem Bilanzstichtag zuzuordnen sind, aber erst in der folgenden Rechnungsperiode fakturiert werden.
- 2 Passive Rechnungsabgrenzungen werden bilanziert für:
 - vor dem Bilanzstichtag fakturierte Einnahmen oder Erträge, die der folgenden Rechnungsperiode gutzuschreiben sind oder
 - vor dem Bilanzstichtag bezogene Leistungen (Ausgaben oder Aufwände), die erst in der neuen Rechnungsperiode in Rechnung gestellt werden.

- 3 Auf eine (passive oder aktive) Abgrenzung kann ausnahmsweise bei kontinuierlich anfallenden Leistungen verzichtet werden, aber auf je-den Fall nur, wenn folgende Kriterien kumulativ erfüllt sind:
 - Es besteht kein enger Zusammenhang zwischen Aufwand und Ertrag.
 - Die Höhe der Leistung unterliegt keinen wesentlichen Schwankungen.
 - Der einzelne Geschäftsvorfall überschreitet einen minimalen, auf die Grösse des Gemeinwesens bzw. dessen Finanzhaushalt abgestimmten Wert nicht.
 - Es ist sichergestellt, dass überjährig betrachtet der Leistungsbezug eines ganzen Jahres pro Rechnungsperiode verbucht ist.
- 4 Besteht eine enge Verbindung zwischen Aufwand und Ertrag, sind beide nach den gleichen Regeln abzugrenzen.
- 5 Die Höhe der Aktivierung bzw. Passivierung ergibt sich aus dem Abgrenzungstatbestand (Nominalwerte).

Die Fachempfehlung entspricht bereits den heutigen Bestimmungen der Rechnungsabgrenzung und wird übernommen bzw. beibehalten. Auf einen Grenzwert wird, zu Gunsten der Vollständigkeit sämtlicher transitorischer Rechnungsabgrenzungen, verzichtet. Die dritte Aufzählung in Ziffer 3 (der einzelne Geschäftsvorfall überschreitet einen minimalen, auf die Grösse des Gemeinwesens bzw. dessen Finanzhaushalt abgestimmten Wert nicht) findet somit keine Anwendung.

→ **Umsetzung - keine explizite Regelung**

1.4.6 FE 6 - Wertberichtigungen

- 1 Ist bei einer Position des Finanz- oder des Verwaltungsvermögens eine dauerhafte Wertminderung absehbar, wird deren bilanzierter Wert berichtigt.
- 2 Dauerhaft ist die Wertminderung dann, wenn aller Voraussicht nach angenommen werden kann, dass der bilanzierte Wert auf absehbare Zeit nicht mehr erreicht werden kann, oder dann, wenn die Position des Verwaltungsvermögens durch Zerstörung, Veralterung oder ähnliche Umstände den Wert teilweise oder ganz verloren hat bzw. er nicht mehr im bisherigen Ausmass genutzt werden kann.
- 3 Das Finanzvermögen ist periodisch neu zu bewerten.

Diese Fachempfehlung wird übernommen → **Umsetzung § 49 RRV**

1.4.7 FE 7 - Steuererträge

- 1 Steuererträge werden mindestens nach dem Soll-Prinzip abgegrenzt. Wenn möglich sind sie nach dem Steuerabgrenzungs-Prinzip abzugrenzen.

Die Mindestanforderung wird übernommen. Analog zum heutigen System werden die Steuererträge nach dem Soll-Prinzip abgegrenzt.

→ **Umsetzung - keine explizite Regelung**

1.4.8 FE 8 - Spezialfinanzierungen und Vorfinanzierungen

- 1 Unter Spezialfinanzierung wird die vollständige oder teilweise Zuordnung von Einnahmen an bestimmte Aufgaben verstanden (zweckgebundene Einnahmen). Sie müssen durch eine gesetzliche Grundlage abgestützt werden. Hauptsteuern dürfen nicht zweckgebunden werden.
- 2 Die Bildung von Reserven für noch nicht beschlossene Vorhaben.

Die Fachempfehlung betreffend Spezialfinanzierungen wird übernommen bzw. beibehalten. Auch Vorfinanzierungen sind weiterhin möglich. Deren Bildung und Auflösung wird an Regeln gebunden: Vorfinanzierungen können nur gebildet werden, wenn die vorgeschriebenen Mindestabschreibungen gedeckt sind und kein Bilanzfehlbetrag vorhanden ist oder dadurch entsteht. Die Bildung von Vorfinanzierungen zu Lasten des bestehenden Eigenkapitals ist nicht zulässig. Unter Vorbehalt anderer rechtlicher Regelung ist die Vorfinanzierung aufzulösen, sobald feststeht, dass das Investitionsvorhaben nicht ausgeführt wird. Für Schulgemeinden wird auf das Dokument „Einlage Baufolgekosten“ verwiesen.

→ [Umsetzung § 20 RRV](#)

1.4.9 FE 9 - Rückstellungen und Eventualverbindlichkeiten

- 1 Eine Rückstellung ist eine auf einem Ereignis in der Vergangenheit (vor dem Bilanzstichtag) begründete, wahrscheinliche, vereinbarte oder faktische Verpflichtung, deren Höhe und/oder Fälligkeit ungewiss, aber schätzbar ist.
- 2 Rückstellungen dürfen nur für den Zweck verwendet werden, für den sie gebildet wurden.
- 3 Eventualverbindlichkeiten stellen mögliche Verbindlichkeiten aus einem vergangenen Ereignis dar, wobei die Existenz der Verbindlichkeit erst durch ein zukünftiges Ereignis bestätigt werden muss.
- 4 Ereignisse nach dem Bilanzstichtag sollten in der Regel im Anhang zur Rechnung angeführt werden, sofern sie für die Beurteilung der Rechnung von Bedeutung sind. In Ausnahmefällen kann auch eine nachträgliche Anpassung der Rechnung erfolgen, wobei in diesem Falle die Verfahrens-Regelungen Exekutive/Parlament maßgebend sind.

Diese Fachempfehlung wird übernommen. Die Wesentlichkeitsgrenze kann durch die Gemeinde festgelegt werden, darf aber nicht höher liegen als die Hälfte der Aktivierungsgrenze gemäss § 8 Abs. 3 RRV-GdeRW. Ohne Festlegung durch die Gemeinde gilt die halbe Aktivierungsgrenze als Wesentlichkeitsgrenze.

→ [Umsetzung § 48 RRV](#)

1.4.10 FE 10 - Investitionsrechnung

- 1 Die Investitionsrechnung umfasst wesentliche Ausgaben mit einer mehrjährigen Nutzungsdauer, sowie die dazugehörigen Investitionseinnahmen. Diese Ausgaben ermöglichen dem Gemeinwesen, ein produktives Kapital von öffentlichen Leistungen zu erwerben. Folglich werden diese Ausgaben in der Bilanz als Verwaltungsvermögen aktiviert werden.
- 2 Die Mittelzu- und -abflüsse der Investitionsrechnung gehören in der Geldflussrechnung zum Geldfluss aus Investitionstätigkeit.
- 3 Beim Empfänger von Investitionsbeiträgen können alternativ zwei Verbuchungsmodelle angewendet werden:
 - Option 1 entspricht der bisherigen Verbuchungspraxis nach HRM 1 mit Aktivierung des Nettoinvestitionsbetrags (Investition Anlagegut abzüglich Investitionsbeitrag)
 - Option 2 sieht die Aktivierung des Bruttoinvestitionsbetrags vor. Gleichzeitig wird der Investitionsbeitrag als langfristige Finanzverbindlichkeit passiviert. Es wird das Bruttoprinzip angewandt.

Die Fachempfehlung wird übernommen. Die Investitionsrechnung wird jedoch als separates Element der Jahresrechnung beibehalten und nicht nur in der Geldflussrechnung abgebildet. Bei der Wahlmöglichkeit der Verbuchungsmodelle wird die Option 1 und damit der Mindeststandard der Aktivierung der Nettoinvestitionen gewählt.

→ [Umsetzung § 8 RRV](#)

1.4.11 FE 11 - Bilanz

- 1 In der Bilanz werden einander die Aktiven und die Passiven gegenübergestellt. Der Saldo ist der Bilanzüberschuss/-Fehlbetrag. Wird ein Bilanzfehlbetrag ausgewiesen, verbleibt der Posten auf der Passivseite der Bilanz.
- 2 Die Aktiven werden in Finanz- und Verwaltungsvermögen gegliedert.
- 3 Die Passiven werden in Fremdkapital und Eigenkapital gegliedert.
- 4 Die Gliederung der Bilanz richtet sich nach dem Kontenrahmen HRM2 gemäss Anhang

Die Fachempfehlung wird übernommen → [Umsetzung § 39 RRV](#)

Verbindlich ist der Kontenrahmen gemäss Handbuch HRM2 des Kantons Thurgau.

1.4.12 FE 12 - Anlagegüter / Anlagenbuchhaltung

- 1 Die Anlagenbuchhaltung ist der besondere buchhalterische Ausweis über die Anlagegüter, in welchem die detaillierten Angaben über die Entwicklung dieser Posten erscheinen. Die zusammengefassten Bestandeswerte erscheinen in der Bilanz. In der Anlagenbuchhaltung werden die Vermögenswerte (inkl. Darlehen und Beteiligungen) erfasst, die über mehrere Jahre genutzt werden (Anlagegüter).
- 2 Die Anlagegüter sind in Anlagekategorien zu unterteilen.
- 3 Die Bewertung der Anlagen im Finanzvermögen erfolgt bei Erstzugang zum Anschaffungswert, Folgebewertungen erfolgen zum Verkehrswert.
- 4 Die Bewertung der Anlagen im Verwaltungsvermögen erfolgt beim Erstzugang zum Anschaffungswert; danach werden sie planmäßig abgeschrieben. Darlehen und Beteiligungen des Verwaltungsvermögens werden höchstens zum Anschaffungswert bewertet und allen-falls wertberichtigt.
- 5 Eine Anlage ist zu aktivieren, wenn sie die vom Gemeinwesen für die entsprechende Anlagekategorie festgelegte Aktivierungsgrenze erreicht. Andernfalls ist sie über die Erfolgsrechnung direkt abzuschreiben.
- 6 Die Abschreibung der Anlagen im Verwaltungsvermögen erfolgt auf der Basis der Nutzungsdauer nach Anlagekategorie. Neben den betriebswirtschaftlichen Abschreibungen sind auch zusätzliche Abschreibungen möglich. Diese sind aber als außerordentlichen Aufwand zu verbuchen.
- 7 Zur Dokumentation und Information über die Bewertung des Anlagevermögens ist ein Anlagespiegel zu erstellen. Er dient der Offenlegung der Rechnungslegungsgrundsätze, welche in der Anlagenbuchhaltung zur Anwendung kommen und der Dokumentation der Anlagen selbst.

Zu Ziff.6

Überbrückung des Zielkonflikts True and Fair View / Finanzpolitik

Das Prädikat einer Rechnungsablage nach IPSAS unter dem Gesichtspunkt "True and Fair View" kann nur bei vollständiger Anwendung eines anerkannten Rechnungslegungsstandards erfüllt werden. "True and Fair View" bezeichnet ein Prinzip, welches die Vermittlung einer den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Darstellung der Finanzlage durch die finanzielle Berichterstattung verlangt. Das Spannungsfeld zwischen HRM2 und "True and fair view" besteht in der unterschiedlichen Zielsetzung, welche sich in der unterschiedlichen Sichtweise des Eigenkapitals manifestiert. Die Frage, wie das Vermögen - und damit indirekt über das Ausmaß der stillen Reserven auch das Eigenkapital - des Staates bewertet werden soll, bleibt bis heute unbeantwortet. Die unterschiedliche Sichtweise von HRM2 und IPSAS manifestiert sich auch in der unterschiedlichen Art der Behandlung von stillen Reserven.

Die Finanzpolitik hat bisher in vielen Körperschaften Reserven in Form von hohen Abschreibungen auf das Verwaltungsvermögen gebildet, ohne diese gesondert auszuweisen. Nach dem Verständnis des HRM1 und des schweizerischen Finanzrechts kann Verwaltungsvermögen nicht realisiert werden, d.h. es kann nicht darauf zurückgegriffen werden, solange es für die öffentliche Aufgabenerfüllung benötigt wird. Deshalb kann bei solchen Reserven des Verwaltungsvermögens nicht von "stillen Reserven" wie in einer privaten Unternehmung die Rede sein. Um dennoch den Nachteil der Intransparenz solcher Reserven (z.B. in Form von zusätzlichen Abschreibungen) zu mildern, sind sie neu nach HRM2 in der Erfolgsrechnung und der Bilanz sowie im Anhang offen zu legen.

In der Privatwirtschaft ist die bewusste Bildung von stillen Reserven mittlerweile nicht mehr gebräuchlich, denn auf diese Art können hohe Gewinne versteckt werden. Wie vorne erläutert, sind stille Reserven sogar bei den schwer zu bestimmenden immateriellen Vermögenswerten verboten. Man strebt die wahrheitsgetreue Darstellung der Finanzlage in allen Bereichen an.

(Quelle: Handbuch zum HRM2 der FDK; Ausgabe 2008, Kapitel 1.5)

Die Fachempfehlung wird übernommen. In der Anlagebuchhaltung werden neben den Werten des Verwaltungsvermögens auch die Sachanlagen des Finanzvermögens geführt. Die Anlagen des Verwaltungsvermögens werden planmässig, je nach Anlagekategorie, auf Basis der vorgegebenen Nutzungsdauer linear abgeschrieben. Die Abschreibungen beginnen mit der Nutzung der Anlage. Im ersten Jahr der Nutzung wird eine Jahresabschreibung vorgenommen (keine unterjährige Abschreibung). Zusätzliche Abschreibungen sind zulässig. Grundstücke werden weiterhin planmässig abgeschrieben. Darlehen und Beteiligungen werden nicht mehr planmässig abgeschrieben, sondern allenfalls wertberichtigt.

→ **Umsetzung § 8, § 50 und § 53 RRV**

Die Aktivierungsgrenzen sind von den Gemeinwesen in Abhängigkeit der Größe der Gemeinwesen festzulegen. Dabei gelten die folgenden maximalen Betragsgrenzen:

- in Gemeinden mit weniger als 1'000 Einwohner: Fr. 25'000
- in Gemeinden mit über 1'000 bis zu 5'000 Einwohner: Fr. 50'000
- in Gemeinden mit über 5'000 bis 10'000 Einwohner: Fr. 75'000
- in Gemeinden mit über 10'000 Einwohner: Fr. 100'000

Die Aktivierungsgrenze von Fr. 100'000 ist zwingend. Die oben dargestellte Aufteilung gilt als Empfehlung für die Festlegung durch die Gemeinde. Überschreiten die Gesamtkosten pro Objekt die genannten Werte, muss eine Ausgabe in der Investitionsrechnung verbucht werden.

Die einmal gewählte Aktivierungsgrenze ist beizubehalten (Stetigkeitsprinzip).

Die vorgegebenen Anlagekategorien mit den dazugehörigen Nutzungsdauern sind für den Gemeindehaushalt als Mindeststandard verbindlich. Die Anlagekategorien orientieren sich an der Empfehlung der Interkantonalen Koordinationsgruppe HRM2 der KKAG.

Für die gebührenfinanzierten Ver- und Entsorgungsbereiche (Wasser, Abwasser etc.) gelten für die Erweiterung die Branchenregelungen. Für spezielle Aufgabenbereiche aus dem steuerfinanzierten Haushalt (u.a. Spital H+, Spitex, Verkehr) können ebenfalls die Branchenregelungen angewendet werden. Die angewendeten Branchenregelungen sind im Anhang offen zu legen.

1.4.13 FE 13 - Konsolidierte Betrachtungsweise

- 1 Die konsolidierte Betrachtungsweise erlaubt einen finanziellen Gesamtüberblick über die konsolidierten Einheiten.
- 2 Es gibt drei „Kreise“, bei welchen über die Art des Ausweises in der Staatsrechnung zu befinden ist :
 - Kreis 1: das Parlament, die Regierung und die engere Verwaltung
 - Kreis 2: die Rechtspflege sowie weitere eigenständige kantonale Behörden
 - Kreis 3: Anstalten und weitere Organisationen
- 3 Organisationen und Organisationseinheiten, welche in die Kreise 1 und 2 fallen, sind voll in der Staatsrechnung zu konsolidieren.
- 4 Für Organisationen, welche in Kreis 3 fallen, ist keine obligatorische Konsolidierung vorgegeben. Werden sie nicht konsolidiert, so sind sie zumindest im Beteiligungs- oder Gewährleistungsspiegel im Anhang transparent darzustellen. Werden sie konsolidiert, kann dies nach der Equity-Methode oder nach der Methode der Vollkonsolidierung erfolgen.
- 5 Organisationen, die in den Kreis 3 fallen, können folgende Merkmale aufweisen, damit sie in den Kreis 3 fallen, wobei diese nicht kumulativ erfüllt sein müssen:
 - Das öffentliche Gemeinwesen ist Träger dieser Organisation.
 - Das öffentliche Gemeinwesen ist in maßgeblicher Weise an dieser Organisation beteiligt.
 - Das öffentliche Gemeinwesen leistet in maßgeblicher Weise Betriebsbeiträge an diese Organisationen.
 - Das öffentliche Gemeinwesen kann diese Organisation in maßgeblicher Weise beeinflussen.
 - Das öffentliche Gemeinwesen weist Verpflichtungen gegenüber dieser Organisation auf.

Die Fachempfehlung wird übernommen → [Umsetzung § 45 RRV](#)

Es wird keine Konsolidierung der Organisationen, welche in Kreis 3 fallen, vorgegeben.

1.4.14 FE 14 - Geldflussrechnung

- 1 Die Geldflussrechnung stellt einerseits die Einzahlungen oder die Einnahmen der Berichtsperiode (Liquiditätszufluss) und andererseits die Auszahlungen oder die Ausgaben derselben Periode (Liquiditätsabfluss) dar.
- 2 Die Liquiditätszu- und –abflüsse verändern die flüssigen Mittel und kurzfristigen Geldanlagen. Zu diesen gehören Kassa-, Post- und Bankguthaben (Kontokorrentkredite), kurzfristige Geldanlagen, Debit- und Kreditkarten sowie übrige flüssige Mittel.
- 3 Es wird empfohlen, die Geldflussrechnung in drei Teilen zu präsentieren. Der erste Teil stellt den Geldfluss aus operativer Tätigkeit dar. Der zweite Teil stellt den Geldfluss aus Investitions- und Anlagentätigkeit dar. In diesem Teil wird ausdrücklich zwischen dem Geldfluss aus Investitionstätigkeit einerseits und demjenigen aus Anlagentätigkeit andererseits unterschieden. Der dritte und letzte Teil stellt den Geldfluss aus Finanzierungstätigkeit dar.

Die Fachempfehlung wird übernommen → [Umsetzung § 42 RRV](#)

1.4.15 FE 15 - Eigenkapitalnachweis

- 1 Der Eigenkapitalnachweis wird als Teil des Anhangs neu eingeführt. Er zeigt die Ursachen der Veränderung des Eigenkapitals detailliert auf.
- 2 Das Eigenkapital wird kontenplanmässig inskünftig detaillierter dargestellt als im HRM1. Insbesondere werden die Spezialfinanzierungen dem Eigen- oder Fremdkapital zugeteilt. Aus der Neubewertung verschiedener Vermögensbestandteile können sich zudem Bewertungsreserven-Veränderungen ergeben. Ferner sollen die Rücklagen der Globalbudgetbereiche separat aufgezeigt werden.

Die Fachempfehlung wird übernommen → [Umsetzung § 43 RRV](#)

1.4.16 FE 16 - Anhang zur Jahresrechnung

- 1 Der Anhang zur Jahresrechnung legt offen
 - das auf die Rechnungslegung anzuwendende Regelwerk, sowie Begründungen zu Abweichungen davon;
 - die Rechnungslegungsgrundsätze einschließlich der wesentlichen Grundsätze zur Bilanzierung und Bewertung (insbesondere Abschreibungsmethoden und -sätze);
 - den Eigenkapitalnachweis (vgl. Fachempfehlung Nr. 15);
 - den Rückstellungsspiegel;
 - den Beteiligungs- und Gewährleistungsspiegel;
 - den Anlagespiegel;
 - zusätzliche Angaben, die für die Beurteilung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage sowie der finanziellen Risiken von Bedeutung sind (Leasingverträge, Verzeichnis der Verpflichtungskredite, usw.).
- 2 Im Rückstellungsspiegel sind alle bestehenden Rückstellungen einzeln aufzuführen.
- 3 Im Beteiligungsspiegel sind sowohl die kapitalmässigen Beteiligungen als auch die Organisationen aufzuführen, welche das Gemeinwesen massgeblich beeinflusst. Massgeblich beeinflusst das Gemeinwesen die betroffene Institution dann, wenn sie aufgrund des Beteiligungs- oder des Finanzierungsanteils einseitig Massnahmen oder Änderungen durchsetzen kann.
- 4 Im Gewährleistungsspiegel sind Tatbestände aufzuführen, aus denen sich in Zukunft eine wesentliche Verpflichtung des Gemeinwesens ergeben kann.
- 5 Der Anlagespiegel, welcher teilweise in Sachgruppen kategorisiert ist, soll ein möglichst vollständiges und transparentes Bild über alle Anlagegüter der Gemeinwesen liefern.

Die Fachempfehlung wird übernommen → [Umsetzung § 38 RRV](#)

1.4.17 FE 17 - Finanzpolitische Zielgrössen und Instrumente

- 1 Handbuch und Mustergesetz enthalten verschiedene Zielgrössen finanzpolitischer Art, die es erlauben sollten, den öffentlichen Finanzhaushalt nachhaltig ausgeglichen zu gestalten.
- 2 Im Prinzip muss jedes Gemeinwesen selbst die für seine Verhältnisse geeigneten Messgrössen, Instrumente und Begrenzungen bestimmen. Diese können sich beispielsweise für die Kantone einerseits und die Gemeinden andererseits unterscheiden. Die Vorkehren haben auch die aktuelle Situation (z.B. Höhe der aktuellen Verschuldung) und die verschiedenen Planungen zu beachten.
- 3 Am nachhaltigsten ist eine finanzpolitische Steuerung dann, wenn sie auf möglichst hoher Rechtsstufe geregelt ist (Verfassung oder Finanz-haushaltgesetz), weil sich dann alle Organe an das übergeordnete Recht halten müssen. Solche Grundsatzregelungen können, insbesondere für die Planung, ergänzt werden durch ein Kennzahlensystem, vgl. dazu auch Fachempfehlung Nr. 18.
- 4 Die Aufsichtsorgane, seien es parlamentarische Organe oder solche der kantonalen Finanzaufsicht über die Gemeinden, sollten die Einhaltung der finanzpolitischen Zielgrössen überprüfen. Bei Verletzung sollten sie Massnahmen verlangen.
- 5 Für die Gemeinden gibt es schon heute harmonisierte Kennzahlen-systeme, welche durch das interkantonale Organ der Aufsichtsstellen über die Gemeindefinanzen koordiniert werden. Interkantonale Auswertungen dieser Masszahlen sind sinnvoll. Jedes Gemeinwesen sollte sich an solchen Kennzahlensystemen messen, und jedes Gemeinwesen sollte selbst zusätzliche Zeitreihenvergleiche erstellen.
- 6 Für die interkantonale Ebene sind im Mustergesetz die 3 wichtigsten Kennzahlen erwähnt, die für die Vergleichbarkeit auf jeden Fall erstellt werden sollten:
 - Nettoverschuldungsquotient
 - Selbstfinanzierungsgrad
 - ZinsbelastungsanteilDiese Kennzahlen sollten inskünftig jedes Jahr interkantonale erhoben und veröffentlicht werden.

Finanzpolitische Zielgrössen und Instrumente werden wie folgt festgelegt:

→ [Umsetzung § 19, § 20, § 22, §23, § 29, § 30, § 33, § 34, § 49, § 50, § 54 und § 58 RRV](#)

Das Haushaltsgleichgewicht definiert sich über die Regelungen zum Ausgleich der Erfolgsrechnung, zum Bilanzfehlbetrag sowie über Richtwerte zu Kennzahlen. Zu den Instrumenten der Haushaltssteuerung zählen Gemeindefinanzkennzahlen, Vorfinanzierungen und Erneuerungsreserven für Anlagen des Verwaltungsvermögens und für Liegenschaften des Finanzvermögens.

1.4.18 FE 18 - Finanzkennzahlen

- 1 Zur Beurteilung der Finanzlage sollen folgende Finanzkennzahlen (1. Priorität) herangezogen werden:
Nettoverschuldungsquotient,
Selbstfinanzierungsgrad,
Zinsbelastungsanteil.
- 2 In 2. Priorität oder für einzelne Teilbereichs-Analysen sollen auch die folgenden Finanzkennzahlen herangezogen werden:
 - Bruttoverschuldungsanteil,
 - Investitionsanteil,
 - Kapitaldienstanteil,
 - Nettoschuld in Franken pro Einwohner,
 - Selbstfinanzierungsanteil.

Die Fachempfehlung wird übernommen → [Umsetzung § 23 RRV](#)

1.4.19 FE 19 - Vorgehen beim Übergang zum HRM2

- 1 Als Mindeststandard soll das Finanzvermögen auf Basis der Verkehrswerte neu bewertet werden.
- 2 Nach dem Mindeststandard muss das Verwaltungsvermögen nicht neu bewertet werden.
- 3 Bei den Rückstellungen und Rechnungsabgrenzungen wird eine vollständige Neubewertung vorgenommen.
- 4 Ein Restatement nach dem True and Fair View-Ansatz, welches über den Mindeststandard hinausgeht, ist fakultativ.

Das Vorgehen beim Übergang zum HRM2 wird wie folgt festgelegt:

→ [Umsetzung § 49, § 50 und § 63 RRV](#)

Die heutige Bewertung des Finanzvermögens entspricht den Bewertungsvorschriften nach HRM2 lediglich in der Theorie aber nicht in der Praxis. Das Finanzvermögen wird beim Übergang neu bewertet.

Das Verwaltungsvermögen wird nicht neu bewertet. Es wird linear über 10 Jahre abgeschrieben. Sämtliche neuen Nettoinvestitionen (Anschaffungs- bzw. Herstellkosten) werden den vorgegebenen Anlagearten zugeordnet und über die definierte Nutzungsdauer linear abgeschrieben.

Aus der Neubewertung des Finanzvermögens entsteht eine Neubewertungsreserve, die erst nach 5 Jahren schrittweise ins Eigenkapital überführt werden kann. Die Überführung geschieht innerhalb von 5 Jahren, wobei die Tranchen frei wählbar sind.

Rückstellungen werden neu bewertet, Rechnungsabgrenzungen sollten bereits heute der Fachempfehlung entsprechen. Insbesondere im Personalbereich sind gegenüber heute Rückstellungen für Personalverpflichtungen wahrscheinlich.

Für Schulgemeinden wird auf die „Empfehlung Baufolgekosten“ verwiesen.

1.4.20 FE 20 - Musterfinanzierungshaushaltsgesetz

- 1 Das Musterfinanzhaushaltsgesetz (MFHG) dient als Orientierung für eine HRM2-konforme Gesetzgebung über die Finanzordnung und die finanzielle Führung.
- 2 Das MFHG ist geeignet für die kantonale wie auch für die kommunale Stufe, für letztere entweder als kantonaler Erlass (Gemeindefinanzhaushaltsgesetz) oder als selbständige kommunale Gemeindefinanzordnung.

→ Umsetzung

Das Musterfinanzhaushaltsgesetz wurde zur Erarbeitung der neuen Verordnung des Regierungsrates über das Rechnungswesen der Gemeinden beigezogen.

FE 21 - Finanzierungsinstrumente

- 1 Ein Finanzinstrument ist eine vertragliche Vereinbarung, die gleichzeitig bei einer Partei zu einem finanziellen Vermögenswert und bei einer anderen Partei entweder zu einer finanziellen Verbindlichkeit oder zu einem Eigenkapitalinstrument führt.
- 2 Ein Vermögenswert wird in der Bilanz erfasst, wenn es wahrscheinlich ist, dass der zukünftige wirtschaftliche Nutzen der öffentlichen Körperschaft zufließen wird, und die Anschaffungskosten oder der Wert verlässlich ermittelt werden können.
- 3 Eine Verbindlichkeit wird in der Bilanz erfasst, wenn es wahrscheinlich ist, dass die öffentliche Körperschaft bei deren Begleichung Ressourcen übertragen muss, die wirtschaftlichen Nutzen verkörpern und der Betrag zu deren Begleichung verlässlich ermittelt werden kann.
- 4 Finanzinstrumente werden dann und nur dann in der Bilanz erfasst, wenn die öffentliche Körperschaft Vertragspartei dieser Finanzinstrumente ist.
- 5 Die erstmalige Erfassung der Finanzinstrumente im Finanzvermögen geschieht zu Anschaffungskosten. Bei einem Zugang ohne Anschaffungskosten wird das Finanzinstrument zum Verkehrswert im Zeitpunkt des Zugangs bewertet. Die Folgebewertung geschieht zum Verkehrswert, der sich aus dem öffentlich notierten Preis auf einem aktiven Markt ergibt. Fehlen solche Marktpreise, ist der Verkehrswert des Finanzinstruments aufgrund von Bewertungsverfahren zu schätzen. Bei Unwesentlichkeit kommen die Anschaffungskosten abzüglich allfälliger Wertminderungen zur Anwendung. Finanzanlagen in Obligationen, Darlehen und ähnlichem, die bis zur Endfälligkeit gehalten werden und deren Auszahlungsbetrag dem Rückzahlungsbetrag entspricht, können zum Nominalwert (=Nennwert) bilanziert werden.

6 bis 22

Auf die Auflistung der weiteren Punkte wird verzichtet, da Finanzinstrumente auf Ebene Gemeinde keine Anwendung finden sollten.

→ Umsetzung

Finanzinstrumente finden auf Ebene Gemeinde keine Anwendung.