Thurgau

Inhaltsverzeichnis Handbuch HRM2 (online PDF-Datei)

(Die folgenden Seitenzahlen beziehen sich lediglich auf die vorliegende PDF-Datei – diese Gesamtdatei dient vorab der Suche über alle Handbuchkapitel → ctrl+f)

Inhaltsverzeichnis Seite 1

Kapitel 1 Rechtliche Grundlagen des Rechnungsmodells Seite 2
Kapitel 2 Aufbau und Grundsätze Rechnungsmodell Seite 19
Kapitel 3 Erfolgsrechnung / Kontenplan Seite 43
Kapitel 4 Investitionsrechnung / Kontenplan Seite 47
Kapitel 5 Bilanz / Kontenplan Seite 51
Kapitel 6 Budget, Finanzplan und Kreditrecht Seite 55
Kapitel 7 Jahresabschluss und Abschluss Seite 71
Kapitel 8 Anlagenbuchhaltung und Anlagegüter Seite 134
Kapitel 9 Spezialfinanzierungen / Fonds und Vorfinanzierungen Seite 165
Kapitel 10 Bilanzierung / Bewertung / Wertberichtigung Seite 179
Kapitel 11 Interne Verrechnungen / Interne Verzinsungen Seite 212
Kapitel 12 Geld- und Zahlungsverkehr / Geldflussrechnung Seite 223
Kapitel 13 Finanzkennzahlen Seite 243
Kapitel 14 WOV / MWSt / IKS Seite 255
Kapitle 15 Rechnungprüfung Seite 267

Thurgau

Kapitel 1
Rechtliche Grundlagen des Rechnungsmodells:

Umsetzung der Fachempfehlungen (FE)

16.01.2018 / Kapitel 1

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	3
1.4.1	FE 1 - Elemente des Rechnungsmodells	3
1.4.2	FE 2 - Grundsätze ordnungsgemäßer Rechnungslegung	4
1.4.3	FE 3 - Kontenrahmen & funktionale Gliederung	5
1.4.4	FE 4 - Erfolgsrechnung	5
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	7
1.4.9	FE 9 - Rückstellungen und Eventualverbindlichkeiten	8
1.4.10	FE 10 - Investitionsrechnung	8
1.4.11	FE 11 - Bilanz	9
1.4.12	FE 12 - Anlagegüter / Anlagenbuchhaltung	9
1.4.13	FE 13 - Konsolidierte Betrachtungsweise	11
1.4.14	FE 14 - Geldflussrechnung	11
1.4.15	FE 15 - Eigenkapitalnachweis	12
1.4.16	FE 16 - Anhang zur Jahresrechnung	12
1.4.17	FE 17 - Finanzpolitische Zielgrössen und Instrumente	13
1.4.18	FE 18 - Finanzkennzahlen	14
1.4.19	FE 19 - Vorgehen beim Übergang zum HRM2	14
1.4.20	FE 20 - Musterfinanzierungshaushaltgesetz	15

16.01.2018 / Kapitel 1

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 wer-den.
- 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 Rechtgrundlage 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 aller-dings weiterentwickeln. Das Schweizerische Rechnungslegungsgremium für den öffentlichen Sektor, das Bund und Kantone einsetzen wollen, soll die Weiterentwicklung koordinieren und perio-disch ergänzende Empfehlungen abgeben.
3 Die Rechnungslegung richtet sich nach den Grundsätzen der Bruttodarstellung, der Periodenabgren-zung, der Fortführung, der Wesentlichkeit, der Verständlichkeit, der Zuverlässigkeit, der Vergleichbar-keit und der Stetigkeit.
4 Gemäss dem Grundsatz der Bruttodarstellung sind Aufwände und Er-träge, Aktiven und Passiven so-wie Investitionsausgaben und Investitionseinnahmen getrennt voneinander, ohne gegenseitige Ver-rechnung, in voller Höhe auszuweisen.
5 Gemäss dem Grundsatz der Periodenabgrenzung sind alle Aufwände und Erträge in derjenigen Peri-ode 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 Tä-tigkeit der öffentlichen Körperschaft auszugehen.
7 Gemäss dem Grundsatz der Wesentlichkeit sind sämtliche Informationen im Hinblick auf die Adressa-ten offen zu legen, die für eine rasche und umfassende Beurteilung der Vermögens-, Finanz- und Er-tragslage 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 dar-gestellt 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 mög-lich 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, Ein-

lagen 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

Details werden in der Fachempfehlung 12 geregelt.

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.

16.01.2018 / Kapitel 1

→ **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, Veraltung 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, spätestens jedoch fünf Jahre nach ihrer erstmaligen Bildung.
Für Schulgemeinden wird auf das Dokument „Einlage Baufolgekosten“

→ **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) er-fasst, 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 Anlage-vermögens 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 Span-

nungsfeld 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 Ab-schreibungen) 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 Vermögens-werten 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 1'000bis 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).

16.01.2018 / Kapitel 1

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 (Kontokrrentkredite), 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 dar-gestellt 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 anderseits 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 Aus-wertungen 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
   - Zinsbelastungsanteil

   Diese Kennzahlen sollten inskünftig jedes Jahr interkantonal 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 Franke 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.

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

Für Schulgemeinden wird auf die „Empfehlung Baufolgekosten“ verwiesen.

1.4.20 FE 20 - Musterfinanzierungshaushaltgesetz

1 Das Musterfinanzhaushaltgesetz (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 (Gemeindefinanzhaushaltgesetz) 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 gleich-zeitig 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 Zeit-punkt 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.

16.01.2018 / Kapitel 1

Anpassungshinweise

4.1.18:
Formelle Anpassungen; keine inhaltliche Änderungen.

14.12.15:
Ziff. 1.4.3: Ergänzung: Verbindlich ist der Kontenrahmen gemäss Handbuch HRM2des Kantons Thurgau.

Ziff. 1.4.9: Wesentlichkeitsgrenze wurde präzisiert – als Hälfte der Aktivierungsgrenze

Ziff. 1.4.9: Ergänzung: Verbindlich ist der Kontenrahmen gemäss Handbuch HRM2 des Kantons Thurgau.

Ziff. 1.4.19: angefügt: Für Schulgemeinden wird auf die „Empfehlung Baufolgekosten“ verwiesen.

Thurgau

Kapitel 2
Aufbau und Grundsätze Rechnungsmodell

16.01.2018 / Kapitel 2

Inhaltsverzeichnis

2	**Aufbau Rechnungsmodell**	**2**
2.1	Ausgangslage	2
2.2	Rechnungskreise	3
2.3	Elemente des Rechnungsmodells	3
2.3.1	Bilanz	3
2.3.1.1.	Finanzvermögen	4
2.3.1.2.	Verwaltungsvermögen	4
2.3.1.3.	Fremdkapital	4
2.3.1.4.	Eigenkapital	5
2.3.2	Erfolgsrechnung	5
2.3.2.1.	Dreistufiger Erfolgsausweis	6
2.3.3	Investitionsrechnung	7
2.3.3.1.	Finanzierungsausweis	8
2.3.4	Geldflussrechnung	8
2.3.5	Anhang zur Jahresrechnung	8
2.5	Haushalt- und Rechnungslegungsgrundsätze	8
2.5.1	Grundsätze der Haushaltsführung	9
2.5.2	Rechnungslegungssgrundsätze	10
2.6	Anhang 2A	11

16.01.2018 / Kapitel 2

2 Aufbau Rechnungsmodell

Überblick
Die Kantone und Gemeinden der Schweiz werden in den nächsten Jahren ein neues, harmonisiertes Rechnungslegungsmodell (HRM2) einführen. Das HRM2 orientiert sich an den internationalen Standards für öffentliche Gemeinwesen und wurde von der Fachgruppe für kantonale Finanzfragen erarbeitet, der Vertreter von Bund, Kantonen und Gemeinden angehören. Ziel ist, die Vergleichbarkeit der Rechnungen von Kanton und Gemeinden (weiterhin) zu gewährleisten. Entsprechend empfiehlt die Finanzdirektorenkonferenz den Kantonen und Gemeinden, die Fachempfehlung so rasch als möglich, d. h. innerhalb der kommenden zehn Jahre umzusetzen.

Der Kanton stellte seine Rechnungslegung auf 2012 auf HRM2 um. Die ersten Gemeinden (Pilotgemeinden) stellten ab 2014 um.

Neuerungen im HRM2
Das Harmonisierte Rechnungsmodell 2 umfasst eine Bilanz (bisher Bestandesrechnung), eine Erfolgsrechnung (bisher Laufende Rechnung) und weiterhin eine Investitionsrechnung. Der Abschluss der Erfolgsrechnung erfolgt in drei Stufen: operatives Ergebnis (betriebliche Tätigkeit, Finanzierungsvorgänge); ausserordentliches Ergebnis (spezielle Aufwendungen, Erträge); Gesamtergebnis. Aktive und passive Rechnungsabgrenzungen sowie Rückstellungen werden konsequenter vorgenommen bzw. gebildet. Die Aktivierungsgrenzen für Investitionsausgaben mit mehrjähriger Nutzung werden für die Gemeinden tiefer festgelegt. Das Verwaltungsvermögen wird beim Erstzugang zum Anschaffungswert bewertet, danach laut Nutzungsdauer linear abgeschrieben. Zusätzliche Abschreibungen auf dem Verwaltungsvermögen sind als ausserordentlicher Aufwand zu verbuchen und nur noch regelbasiert möglich. Das Finanzvermögen wird beim Erstzugang zum Anschaffungswert bewertet; alle fünf Jahre erfolgen Verkehrswertbewertungen. Um einen Gesamtüberblick über alle mit dem Gemeinwesen verflochtenen Einheiten (konsolidierte Betrachtungsweise) zu erhalten, ist ein Beteiligungsspiegel zu führen. Dieser ist mit Geldflussrechnung, Eigenkapitalnachweis, Rückstellungen im Anhang zur Jahresrechnung zu veröffentlichen. Beim Wechsel von HRM1 zu HRM2 muss das Verwaltungsvermögen nicht neu bewertet werden. Die Restbuchwerte der aktivierten Anlagen werden unverändert in die Bilanz übernommen. Das Finanzvermögen hingegen ist anhand der Verkehrswerte neu zu bewerten. Der vierstellige Kontenrahmen ist bis und mit dritter Stelle mit jenem des Bundes identisch. Die funktionale Gliederung wurde aufgrund der Entwicklung der öffentlichen Tätigkeit, der internationalen Ansprüche und der Anforderungen des Neuen Finanzausgleichs angepasst. Das Schweizerische Rechnungslegungsgremium koordiniert Anpassungen am Kontenraumen gesamtschweizerisch.

2.1 Ausgangslage

Der Bund vermag die Rechnungslegung der Kantone und Gemeinden nicht zu beeinflussen, da die Kantone nach Bundesverfassung hierin souverän sind. Die Harmonisierung der Rechnungslegung bei Kantonen und Gemeinden kann nur auf freiwilliger Basis erfolgen. Das HRM2 leistet dazu einen wichtigen Beitrag, indem es eine einheitliche Orientierungshilfe bietet und trotzdem die Bedürfnisse der vielfältigen öffentlichen Aufgaben und die unterschiedlichen Formen von Gemeinwesen berücksichtigt.

Das Handbuch des harmonisierten Rechnungswesens HRM2 für die Thurgauer Gemeinden verankert auf der Grundlage von Gesetz und Verordnung wichtige Detailregelungen. Das Handbuch stellt das eigentliche Kochbuch dar. Musterkontoplan und Handbuch basieren auf folgenden Grundlagen:

- Verordnung des Regierungsrates über das Rechnungswesen der Gemeinden vom 23. April 2013
- Handbuch Harmonisiertes Rechnungsmodell für die Kantone und Gemeinden HRM2, herausgegeben von der Konferenz der Kantonalen Finanzdirektoren (Ausgabe 2008, Band 10)
- Empfehlungen des Schweizerischen Rechnungslegungsgremiums für den öffentlichen Sektor (SRS-CSPCP): www.srs-cspcp.ch
- Empfehlungen und Arbeitsunterlagen der Konferenz der Kantonalen Aufsichtsstellen über die Gemeindenfinanzen: www.kkag-cacsfc.ch

2.2 Rechnungskreise

In der Gemeindebuchhaltung bildet jede selbstständige öffentlich-rechtliche Körperschaft einen eigenen Rechnungskreis (Mandant) und führt demnach eine eigene Rechnung.

Traditionelle Rechnungskreise sind die Politische Gemeinde, Zweckverband Abwasserbeseitigung, Zweckverband Wasserversorgung, Schule etc.

Die Rechnungen von unselbständigen Gemeindeanstalten (Spezialfinanzierungen) und von vertraglichen Vereinbarungen (z.B. regionale Feuerwehr) sind ausnahmslos in der Gemeinderechnung zu führen.

2.3 Elemente des Rechnungsmodells

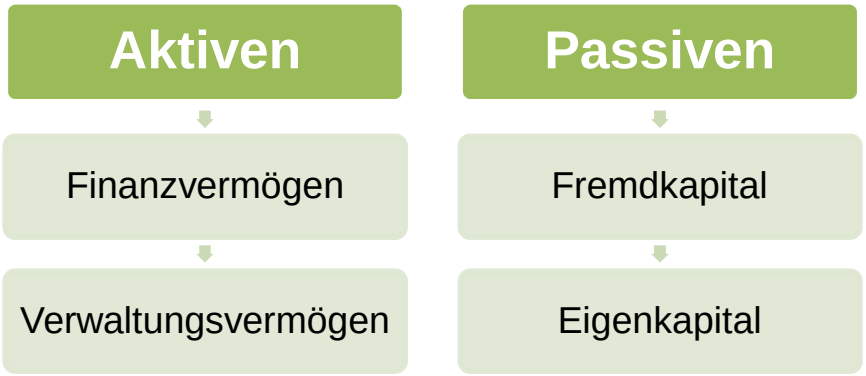
Die Hauptelemente des Rechnungsmodells HRM2 sind die Bilanz, die Erfolgsrechnung, die Investitionsrechnung, die Geldflussrechnung und der Anhang. Diese Hauptelemente bilden zusammen die Jahresrechnung (§ 38 RRV Gde-RW).

Die Bilanz zeigt die Vermögens- und Schuldenlage auf. Die Erfolgsrechnung zeigt die Aufwand- und Ertragslage auf. Die Investitionsrechnung stellt die Investitionsausgaben den Investitionseinnahmen gegenüber. Die Geldflussrechnung gibt Einsicht in die Liquiditätsverhältnisse und die Veränderung der Kapital- und Vermögensstruktur. Der Grossteil des Anhangs besteht aus Zusatzinformationen. Zu diesen gehören der Eigenkapitalnachweis, der Beteiligungs- und Gewährleistungsspiegel, der Rückstellungsspiegel, die Kreditkontrolle und der Anlagespiegel.

2.3.1 Bilanz

Die Bilanz zeigt die Anfangs- und Endbestände des Vermögens sowie der Schulden. Zusätzlich wird die Veränderung während des Jahres ausgewiesen. In der Bilanz werden die Aktiven und die Passiven einander gegenübergestellt. Der Saldo ist der Bilanzüber-schuss bzw. Bilanzfehlbetrag. Wird ein Bilanzfehlbetrag ausgewiesen, verbleibt der Posten auf der Passivseite der Bilanz. Diese Gliederung richtet

sich nach dem Kontenrahmen HRM2 (www.finanzverwaltung.tg.ch). Die einzelnen Sachgruppen werden in Kapitel 3 bis 5 näher erläutert.



2.3.1.1. Finanzvermögen

Das Finanzvermögen umfasst jene Vermögenswerte, die ohne Beeinträchtigung der öffentlichen Aufgabenerfüllung jederzeit veräussert werden können (§ 3 Abs. 1 RRV Gde-RW). Es handelt sich dabei um Vermögensanlagen. Grundsätzlich dürfen solche Anlagen den Finanzhaushalt nicht belasten, sondern sollen einen Ertrag abwerfen. Vermögenswerte im Finanzvermögen werden bilanziert, wenn sie einen künftigen wirtschaftlichen Nutzen erbringen (§§ 48, 49 RRV Gde-RW).

2.3.1.2. Verwaltungsvermögen

Im Verwaltungsvermögen werden alle Vermögenswerte dargestellt, die unmittelbar der öffentlichen Aufgabenerfüllung dienen. Dies bedeutet, dass die einzelnen Werte immer in direktem Zusammenhang mit einer Gemeindeaufgabe stehen. Verwaltungsvermögen kann nicht veräussert werden, solange es einer durch die Gemeinde zu erfüllenden Aufgabe dient. Es hat somit einen Nutzwert. Verzichtet die Gemeinde auf die Weiterführung der Aufgabe, muss sie das damit zusammenhängende Verwaltungsvermögen ins Finanzvermögen übertragen. Vermögenswerte im Verwaltungsvermögen werden bilanziert, wenn sie einen mehrjährigen öffentlichen Nutzen aufweisen (§ 50 RRV Gde-RW).

2.3.1.3. Fremdkapital

Verpflichtungen werden bilanziert, wenn ihre Erfüllung voraussichtlich zu einem Mittelabfluss führen wird. Rückstellungen werden gebildet für bestehende Verpflichtungen, bei denen der Zeitpunkt der Erfüllung oder die Höhe des künftigen Mittelabflusses mit Unsicherheiten behaftet sind. Für die Fremdmittelaufnahme ist der Exekutive zuständig.

2.3.1.4. Eigenkapital

Das Eigenkapital setzt sich aus folgenden Komponenten zusammen: Verpflichtungen bzw. Vorschüsse gegenüber Spezialfinanzierungen, Fonds, Rücklagen der Globalbudgetbereiche, Vorfinanzierungen, Neubewertungsreserve Finanzvermögen, Bilanzüberschuss/-fehlbetrag.

Die Spezialfinanzierungen und Vorfinanzierungen werden in Kapitel 9 ausführlich behandelt.

Der Saldo der kumulierten Überschüssen und Defiziten der Erfolgsrechnung wird als Bilanzüberschuss/ bzw. -fehlbetrag ausgewiesen. Dieser Bilanzüberschuss dient ausschliesslich zur Abdeckung von Fehldeckungen der Erfolgsrechnung in den folgenden Jahren. Ist der Bilanzüberschuss aufgebraucht, ist ein Aufwandüberschuss als Bilanzfehlbetrag zu verbuchen. Dieser ist jährlich um mindestens 20 % des Restbuchwerts abzutragen. Die entsprechenden Beträge sind im Budget zu berücksichtigen (§ 22 RRV Gde-RW).

Richtwerte für eine anzustrebende Mindestkapitalisierung (Eigenkapital aus Neubewertungsreserve und Bilanzüberschuss bzw. –fehlbetrag) werden aufgrund von Erfahrungen aus statistischen Erhebungen und kantonalen Vergleichen ermittelt. Grundsätzlich lässt sich festhalten, dass sich infolge tieferer Abschreibungssätze und längerer Nutzungsdauer nach HRM2 ein stärkerer Fremdmittelbedarf ergeben kann. Dem muss mit einem im Vergleich zu HRM1 höheren Eigenkapital begegnet werden, um auch längerfristig eine gute Finanzlage sicherzustellen.

2.3.2 Erfolgsrechnung

Die Erfolgsrechnung weist für die Rechnungsperiode die Vermehrungen (Erträge) und Verminderungen (Aufwände) des Vermögens aus. Als Ertrag gilt der Wertzuwachs innerhalb einer bestimmten Periode, als Aufwand gilt der Wertverzehr innerhalb einer bestimmten Periode (§ 7 RRV Gde-RW). Ziel der Erfolgsrechnung ist es, das jährliche finanzielle Ergebnis der Gemeinde im Sinne des True and Fair View-Prinzips darzustellen. Der Saldo der Erfolgsrechnung verändert den Bilanzüberschuss bzw. den Bilanzfehlbetrag. Das kumulierte Ergebnis der Erfolgsrechnung (Summe der Aufwand- und Ertragsüberschüsse) muss innert acht Jahren ausgeglichen sein (§ 22 Abs. 1 RRV Gde-RW). Um den Periodenerfolg objektiv zu ermitteln, sind die Aufwände und Erträge nach dem Grundsatz der periodengerechten Verbuchung (Rechnungsabgrenzungen) sowie nach dem Bruttoprinzip zu behandeln.

Die Artengliederung (Sachgruppen) der Erfolgsrechnung sieht wie folgt aus und ist unter www.finanzverwaltung.tg.ch verfügbar:

Aufwand	30	Personalaufwand
	31	Sach- und übriger Betriebsaufwand
	33	Abschreibungen Verwaltungsvermögen
	34	Finanzaufwand
	35	Einlagen in Fonds und Spezialfinanzierungen
	36	Transferaufwand
	37	Durchlaufende Beiträge
	38	Ausserordentlicher Aufwand
	39	Interne Verrechnungen
	90	Abschluss Erfolgsrechnung

Ertrag	40	Fiskalertrag
	41	Regalien und Konzessionen
	42	Entgelte
	43	Verschiedene Erträge
	44	Finanzertrag
	45	Entnahmen aus Fonds und Spezialfinanzierungen
	46	Transferertrag
	47	Durchlaufende Beiträge
	48	Ausserordentlicher Ertrag
	49	Interne Verrechnungen
	90	Abschluss Erfolgsrechnung

Die harmonisierte Rechnungslegung gibt folgende funktionale Gliederung für die Erfolgs- sowie Investitionsrechnung vor:

0	Allgemeine Verwaltung
1	Öffentliche Ordnung und Sicherheit, Verteidigung
2	Bildung
3	Kultur, Sport und Freizeit, (fehlt im Kontenplan)
4	Gesundheit
5	Soziale Sicherheit
6	Verkehr und Nachrichtenübermittlung
7	Umweltschutz und Raumordnung
8	Volkswirtschaft
9	Finanzen und Steuern

Die vollständige funktionale Gliederung ist unter www.finanzverwaltung.tg.ch zu finden.

2.3.2.1. Dreistufiger Erfolgsausweis

Die Erfolgsrechnung zeigt auf der ersten Stufe den operativen auf der zweiten Stufe den ausserordentlichen Erfolg je mit dem Aufwand- bzw. Ertragsüberschuss, ferner den Gesamterfolg, welcher den Bilanzüberschuss bzw. den Bilanzfehlbetrag verändert.

Grundsätzlich gibt es im HRM2 zwei Arten von ausserordentlichen Transaktionen:

- finanzpolitisch motivierte Buchungen
- nicht finanzpolitisch motivierte Buchungen

Einlagen in das Eigenkapital (Konto 389) bzw. Entnahmen aus dem Eigenkapital (Konto 489), für Rücklagen der Globalbudgetbereiche, Vorfinanzierungen des EK und Aufwertungsreserve, gelten als finanzpolitisch motivierte Buchungen. Ebenso als finanzpolitisch motivierte Buchungen gelten Finanzausgleichsbeiträge und Zusammenschlussbeiträge.

Als nicht finanzpolitisch motivierte Buchungen gelten Aufwände und Erträge, 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. Diese Kriterien sind zwingend kumulativ einzuhalten. Ansonsten gilt der Sachverhalt nicht als ausserordentlich. Beispiele für solche ausserordentlichen Aufwände sind Erdbeben und andere Naturkatastrophen.

Der Dreistufige Erfolgsausweis ist für die Gemeinde ohne Spezialfinanzierungen, die einzelnen Spezialfinanzierungen sowie für die Gemeinde inkl. Spezialfinanzierungen zu erstellen.

Bezüglich interner Verrechnungen mit Spezialfinanzierungen sind die Hinweise in Kapitel 11 unter Ziff. 11.1.4 sowie 11.2.3 zu beachten.

Der Ausweis ist Bestandteil des Ergebnisses. Dieses setzt sich zusammen aus,

- dem Dreistufigen Erfolgsausweis,
- dem Finanzierungsausweis,
- dem Nachweis über das Nettovermögen bzw. die Nettoschuld (nur bei den Spezialfinanzierungen)
- sowie aus den relevanten Kennzahlen.

Ein Beispiel des Ergebnisses findet sich im Anhang 2A.

2.3.3 Investitionsrechnung

Die Investitionsrechnung umfasst wesentliche Ausgaben mit einer mehrjährigen Nutzungsdauer, die als Verwaltungsvermögen aktiviert werden sowie die damit zusammenhängenden Einnahmen, die passiviert werden (§ 8 RRV Gde-RW). Die Artengliederung (Sachgruppen) der Investitionsrechnung ordnet sich wie folgt und ist unter www.finanzverwaltung.tg.ch verfügbar.

Ausgaben	50	Sachanlagen
	51	Investitionen auf Rechnung Dritter
	52	Immaterielle Anlagen
	54	Darlehen
	55	Beteiligungen und Grundkapitalien
	56	Eigene Investitionsbeiträge
	57	Durchlaufende Investitionsbeiträge
	58	Ausserordentliche Investitionen
	59	Übertrag an Bilanz
Einnahmen	60	Übertragung von Sachanlagen in das Finanzvermögen
	61	Rückerstattungen Dritter
	62	Abgang von immateriellen Anlagen
	63	Investitionsbeiträge für eigene Rechnung
	64	Rückzahlung von Darlehen
	65	Übertragung von Beteiligungen
	66	Rückzahlung eigener Investitionsbeiträgen
	67	Durchlaufende Investitionsbeiträge
	68	Ausserordentliche Investitionseinnahmen
	69	Übertrag an Bilanz

Die funktionale Gliederung ist in Ziffer 2.3.2 ersichtlich.

Weiter bildet die Investitionsrechnung einen Teil des Geldflusses aus Investitionen und Desinvestitionen in der Geldflussrechnung, siehe Ziffer 2.3.4.

2.3.3.1. Finanzierungsausweis

Der Finanzierungsausweis ist Bestandteil der Jahresrechnung bzw. des Budgets. Er weist die Nettoinvestitionen, die Selbstfinanzierung sowie das Finanzierungsergebnis aus.

Der Finanzierungsausweis ist Bestandteil des Ergebnisses (Ziff. 2.3.2.1).

Ein Beispiel des Ergebnisses findet sich im Anhang 2A.

2.3.4 Geldflussrechnung

Die Geldflussrechnung ist Bestandteil der Jahresrechnung und somit zwingend zu erstellen (§ 42 RRV Gde-RW). Erstellt wird sie über den gesamten Rechnungskreis der Gemeinde. Die Spezialfinanzierungen werden nicht separat behandelt, da sie keine eigene Geldmittelverwaltung haben.

Die Geldflussrechnung zeigt die Veränderung der Geldmittel auf, die der Gemeinde zur Verfügung stehen. Sie streicht heraus, wie wichtig die Liquidität für jede Gemeinde ist und gibt Auskunft darüber, wieweit Investitionen finanziert und Schulden zurückgezahlt werden können.

Durch die Geldflussrechnung wird die Mittelherkunft sowie die Mittelverwendung aufgezeigt, aufgeteilt auf die drei Bereiche betriebliche Tätigkeit, Investitionstätigkeit und Finanzierungstätigkeit. Ausführlichere Informationen zur Geldflussrechnung, insbesondere zu den drei Bereichen dieser, finden sich in Kapitel 12.

2.3.5 Anhang zur Jahresrechnung

Bestandteil der Jahresrechnung ist der Anhang zur Jahresrechnung (§ 38 Abs. 1 und 2 RRV Gde-RW). Er umfasst

- den Eigenkapitalnachweis,
- den Rückstellungsspiegel,
- den Beteiligungs- und Gewährleistungsspiegel,
- die Kreditkontrolle,
- den Anlagespiegel,
- zusätzliche Angaben, die für die Beurteilung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage sowie der finanziellen Risiken von Bedeutung sind.

Informationen zum Anhang zur Jahresrechnung sowie Musterbeispiele finden sich in Kapitel 7.

2.4 Haushalt- und Rechnungslegungsgrundsätze

Für die Führung des Finanzhaushaltes hat der Gesetzgeber in § 89 der Kantonsverfassung und im Gesetz über die Gemeinden sowie in der Verordnung des Regierungsrates über das Rechnungswesen der Gemeinden die Grundsätze aufgestellt. Diese werden nachfolgend aufgeführt und kommentiert.

2.4.1 Grundsätze der Haushaltsführung

Die Grundsätze der Haushaltsführung sind in § 10 RRV der Verordnung des Regierungsrates über das Rechnungswesen der Gemeindenin festgehalten.

Gesetzmässigkeit: Die wesentlichen Ausgaben und Einnahmen stützen sich auf rechtsverbindliche Erlasse oder Verpflichtungskredite. Die rechtliche Grundlage kann in einem gültigen Rechtssatz oder in einem vom zuständigen Organ gefassten Beschluss bestehen. Die Aufhebung der Rechtsgrundlage bedarf der Zustimmung jenes Organs, das für deren Beschluss zuständig ist.

Haushaltsgleichgewicht: Ausgaben und Einnahmen sind auf die Dauer im Gleichgewicht zu halten. Die Erfolgsrechnung ist innert acht Jahren bezogen auf das kumulierte Ergebnis der Erfolgsrechnung auszugleichen (§ 22 RRV Gde-RW). Das heisst, dass die Einnahmen so festzusetzen und die Ausgaben so zu begrenzen sind, dass die Summe der Aufwand- und Ertragsüberschüsse innert acht Jahren Null ergibt.

Sparsamkeit / Dringlichkeit: Die Aufgaben und Ausgaben sind laufend auf ihre Notwendigkeit und Zweckmässigkeit sowie auf ihre finanziellen Auswirkungen und ihre Tragbarkeit hin zu überprüfen. Neue Aufgaben sind nach Massgabe ihrer Wichtigkeit und Dringlichkeit sowie unter Berücksichtigung der wirtschaftlichen, sozialen und ökologischen Entwicklung anzugehen.

Wirtschaftlichkeit: Für jedes Vorhaben ist die Lösung zu wählen, die mit dem besten Verhältnis zwischen Kosten und Nutzen zum Ziel führt. Die Prüfung der Wirtschaftlichkeit bezieht sich auf die Investitions- und Betriebskosten. Betriebskosten sind Kosten für Verwaltung, Unterhalt, Betrieb, Wartung sowie den Kapitaldienst für das investierte Kapital. Sie sind durch Erträge zu decken.

Verursacherprinzip / Vorteilsabgeltung: Verursacher besonderer Vorkehrungen oder Aufwendungen und Nutzniesser besonderer Leistungen des öffentlichen Gemeinwesens haben in der Regel die Kosten zu tragen. Besondere wirtschaftliche Vorteile aus öffentlichen Einrichtungen oder Anordnungen sind abzugelten. Die Beiträge dürfen nicht höher sein als die Kosten oder dem daraus erwachsenen wirtschaftlichen Vorteil.

Zweckbindung: Ein Kredit darf nur für den umschriebenen Zweck in Anspruch genommen werden (§ 24 RRV Gde-RW). Die Erläuterungen zu Krediten im Budget sind nicht verbindlich. Rechtsverbindlich sind lediglich die Budgetbeträge selber. Auf Antrag kann jedoch bei der Budgetberatung ein Detail der Erläuterungen (ausdrücklich) in den Beschluss aufgenommen werden. Damit erlangt dieses Verbindlichkeit. Zur Deckung einzelner Ausgaben und Bildung von Reserven dürfen keine festen Anteile des Fiskalertrags festgelegt werden.

2.4.2 Rechnungslegungssgrundsätze

Die Rechnungslegung soll ein Bild des Finanzhaushaltes zeigen, das der tatsächlichen Vermögens-, Finanz- und Ertragslage entspricht (§ 35 RRV Gde-RW) . Sie richtet sich nach den Grundsätze der Bruttodarstellung, der Periodenabgrenzung, der Wesentlichkeit und der Vergleichbarkeit (§ 36). Diese Grundsätze werden ergänzt durch die Budgetierungsgrundsätze (§ 27) sowie die Buchführungsgrundsätze (§ 51).

Jährlichkeit / Periodenabgrenzung: Das Budget und die Jahresrechnung werden für ein Kalenderjahr erstellt. Budget und Jahresrechnung müssen zeitlich identisch sein.

Spezifikation: Aufwände und Erträge sowie Ausgaben und Einnahmen sind nach der Artengliederung (Sachgruppen) des Kontenrahmens zu unterteilen.

Vollständigkeit: Im Budget sind alle erwarteten Aufwände und Erträge sowie Ausgaben und Einnahmen aufzuführen. Die Finanzvorfälle und Buchungstatbestände sind lückenlos und periodengerecht zu erfassen.

Vergleichbarkeit: Die Budgets und Rechnungen der Gemeinden sollen sowohl untereinander als auch über die Zeit hinweg vergleichbar sein. (Fachempfehlung 02, Z. 10)

Bruttodarstellung: Aufwände und Erträge, Aktiven und Passiven sowie Investitionsausgaben und -einnahmen sind i.d.R. getrennt voneinander, ohne gegenseitige Verrechnung, in voller Höhe auszuweisen. (FE 02 Z. 4)

Wesentlichkeit: Sämtliche Informationen, die für eine rasche und umfassende Beurteilung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage notwendig sind, sind offenzulegen. (FE 02, Z. 7)

Richtigkeit / Rechtzeitigkeit / Nachprüfbarkeit: Die Buchungen müssen den Tatsachen entsprechen und sind weisungsgemäss vorzunehmen. Die Rechnungsführung ist aktuell zu halten und der Geldverkehr tagesaktuell zu erfassen. Die Vorgänge sind chronologisch festzuhalten. Zudem sind die Vorgänge klar und verständlich zu erfassen. Korrekturen sind zu kennzeichnen und die Buchungen durch Belege nachzuweisen.

Periodenabgrenzung: Aufwand und Ertrag sind in derjenigen Periode zu erfassen, in der sie verursacht werden; die Bilanz ist als Stichtagsrechnung zu führen. (FE 02, Z. 5)

Zuverlässigkeit: Die Informationen sollen sachlich richtig sein und glaubwürdig dargestellt werden (Richtigkeit);
Der wirtschaftliche Gehalt soll die Abbildung der Rechnungslegung bestimmen (wirtschaftliche Betrachtungsweise); die Informationen sollen willkür- und wertfrei dargestellt werden.

Stetigkeit: Die Grundsätze der Rechnungslegung sollen soweit als möglich über einen längeren Zeitraum unverändert bleiben. Das Stetigkeitsprinzip besagt, dass die Grundsätze nicht ständig geändert werden sollten, da dies zu Verwirrung und Unbeständigkeit führt. (FE02, Z. 11)

2.5 Anhang 2A (siehe auch Kap. 7, Anhang 7A)

Dreistufiger Erfolgsausweis

Gemeinde ohne Spezialfinanzierungen

Erfolgsrechnung	Rechnung 20_2	Budget 20_2	Rechnung 20_1
Betrieblicher Aufwand	**13'726'102.81**	**14'347'350.00**	**15'396'500.42**
30 Personalaufwand	3'567'764.13	3'612'650.00	3'856'623.00
31 Sach- und übriger Betriebsaufwand	2'134'189.76	2'221'150.00	2'650'600.20
33 Abschreibungen Verwaltungsvermögen	857'386.20	816'200.00	700'326.51
35 Einlagen in Fonds und Spezialfinanzierungen	23'700.00	30'000.00	0.00
36 Transferaufwand	7'143'062.72	7'667'350.00	8'188'950.71
37 Durchlaufende Beiträge			
Betrieblicher Ertrag	**14'613'191.83**	**14'461'200.00**	**14'859'930.36**
40 Fiskalertrag	12'842'287.25	12'705'000.00	12'957'150.25
41 Regalien und Konzessionen	1'000.00	1'500.00	1'000.00
42 Entgelte	1'142'907.27	1'114'200.00	1'200'700.56
43 Verschiedene Erträge			
45 Entnahmen aus Fonds und Spezialfinanzierungen	47'349.55	44'100.00	48'500.55
46 Transferertrag	579'647.76	596'400.00	652'579.00
47 Durchlaufende Beiträge			
Ergebnis aus betrieblicher Tätigkeit	**887'089.02**	**113'850.00**	**-536'570.06**
34 Finanzaufwand	104'229.39	193'000.00	101'330.25
44 Finanzertrag	114'520.61	119'200.00	115'523.73
Ergebnis aus Finanzierung	**10'291.22**	**-73'800.00**	**14'193.48**
Operatives Ergebnis	**897'380.24**	**40'050.00**	**-522'376.58**
38 Ausserordentlicher Aufwand			
48 Ausserordentlicher Ertrag	450'000.00	450'000.00	450'000.00
Ausserordentliches Ergebnis	**450'000.00**	**450'000.00**	**450'000.00**
Gesamtergebnis Erfolgsrechnung **(+ = Ertragsüberschuss / - = Aufwandüberschuss)**	**1'347'380.24**	**490'050.00**	**-72'376.58**

Finanzierungsausweis

Gemeinde ohne Spezialfinanzierungen

Investitionsrechnung	Rechnung 20_2	Budget 20_2	Rechnung 20_1
Investitionsausgaben	**639'173.30**	**852'500.00**	**1'681'716.25**
50 Sachanlagen	425'201.80	336'000.00	1'181'600.25
51 Investitionen auf Rechnung Dritter			
52 Immaterielle Anlagen	59'350.95	29'000.00	500'116.00
54 Darlehen			
55 Beteiligungen und Grundkapitalien			
56 Eigene Investitionsbeiträge	154'620.55	487'500.00	
58 Ausserordentliche Investitionen			
Investitionseinnahmen	**0.00**	**0.00**	**45'300.00**
60 Übertragung von Sachanlagen ins Finanzvermögen			
61 Rückerstattungen Dritter			
62 Abgang von immateriellen Anlagen			
63 Investitionsbeiträge für eigene Rechnung			45'300.00
64 Rückzahlung von Darlehen			
65 Übertragung von Beteiligungen			
66 Rückzahlung eigener Investitionsbeiträge			
68 Ausserordentliche Investitionseinnahmen			
Ergebnis Investitionsrechnung	**-639'173.30**	**-852'500.00**	**-1'636'416.25**
Selbstfinanzierung	**1'766'766.44**	**869'250.00**	**190'949.93**
Finanzierungsergebnis **(+ = Finanzierungsüberschuss / - = Finanzierungsfehlbetrag)**	**1'127'593.14**	**16'750.00**	**-1'445'466.32**

16.01.2018 / Kapitel 2

Dreistufiger Erfolgsausweis

Wasserwerk

Erfolgsrechnung	Rechnung 20_2	Budget 20_2	Rechnung 20_1
Betrieblicher Aufwand	**326'195.60**	**381'100.00**	**382'246.92**
30 Personalaufwand	56'403.05	63'800.00	60'681.25
31 Sach- und übriger Betriebsaufwand	161'350.25	228'300.00	184'200.00
33 Abschreibungen Verwaltungsvermögen	93'942.30	70'000.00	109'000.67
35 Einlagen in Fonds und Spezialfinanzierungen			
36 Transferaufwand	14'500.00	19'000.00	28'365.00
37 Durchlaufende Beiträge			
Betrieblicher Ertrag	**273'021.51**	**329'500.00**	**377'401.06**
40 Fiskalertrag			
41 Regalien und Konzessionen			
42 Entgelte	256'021.51	261'000.00	352'000.63
43 Verschiedene Erträge			
45 Entnahmen aus Fonds und Spezialfinanzierungen		42'000.00	0.00
46 Transferertrag	17'000.00	26'500.00	25'400.43
47 Durchlaufende Beiträge			
Ergebnis aus betrieblicher Tätigkeit	**-53'174.09**	**-51'600.00**	**-4'845.86**
34 Finanzaufwand			
44 Finanzertrag			
Ergebnis aus Finanzierung	**0.00**	**0.00**	**0.00**
Operatives Ergebnis	**-53'174.09**	**-51'600.00**	**-4'845.86**
38 Ausserordentlicher Aufwand			
48 Ausserordentlicher Ertrag	75'000.00	75'000.00	75'000.00
Ausserordentliches Ergebnis	**75'000.00**	**75'000.00**	**75'000.00**
Gesamtergebnis Erfolgsrechnung **(+ = Ertragsüberschuss / - = Aufwandüberschuss)**	**21'825.91**	**23'400.00**	**70'154.14**

16.01.2018 / Kapitel 2

Finanzierungsausweis

Wasserwerk

Investitionsrechnung	Rechnung 20_2	Budget 20_2	Rechnung 20_1
Investitionsausgaben	**95'744.25**	**64'000.00**	**119'000.00**
50 Sachanlagen	95'744.25		119'000.00
51 Investitionen auf Rechnung Dritter			
52 Immaterielle Anlagen			
54 Darlehen			
55 Beteiligungen und, Grundkapitalien			
56 Eigene Investitionsbeiträge		64'000.00	
58 Ausserordentliche Investitionen			
Investitionseinnahmen	**215'590.00**	**200'000.00**	**160'000.00**
60 Übertragung von Sachanlagen ins Finanzvermögen			
61 Rückerstattungen Dritter			
62 Abgang von immateriellen Anlagen			
63 Investitionsbeiträge für eigene Rechnung	215'590.00	200'000.00	160'000.00
64 Rückzahlung von Darlehen			
65 Übertragung von Beteiligungen			
66 Rückzahlung eigener Investitionsbeiträge			
68 Ausserordentliche Investitionseinnahmen			
Ergebnis Investitionsrechnung	**119'845.75**	**136'000.00**	**41'000.00**
Selbstfinanzierung	**50'768.21**	**28'400.00**	**117'154.81**
Finanzierungsergebnis **(+ = Finanzierungsüberschuss / - = Finanzierungsfehlbetrag)**	**170'613.96**	**164'400.00**	**158'154.81**

1) Anpassen gemäss S.7, oder Kontenplan überprüfen.

Bilanz

Nettoschuld / Nettovermögen* per 01.01.	**-30'060.41**
Nettoschuld / Nettovermögen* per 31.12.	**-200'674.37**
(+ = Nettoschuld / - = Nettovermögen)	

***** im Budget: Mutmassliches Nettovermögen / Nettoschuld Gemeinde Muster

16.01.2018 / Kapitel 2

Dreistufiger Erfolgsausweis

Abwasserbeseitigung

Erfolgsrechnung	Rechnung 20_2	Budget 20_2	Rechnung 20_1
Betrieblicher Aufwand	**921'170.70**	**993'000.00**	**914'832.40**
30 Personalaufwand	0.00	10'500.00	2'430.25
31 Sach- und übriger Betriebsaufwand	74'189.25	74'000.00	64'200.76
33 Abschreibungen Verwaltungsvermögen	452'593.40	500'000.00	416'400.59
35 Einlagen in Fonds und Spezialfinanzierungen			
36 Transferaufwand	394'388.05	408'500.00	431'800.80
37 Durchlaufende Beiträge			
Betrieblicher Ertrag	**418'072.37**	**428'200.00**	**384'272.42**
40 Fiskalertrag			
41 Regalien und Konzessionen			
42 Entgelte	360'173.02	380'000.00	343'000.42
43 Verschiedene Erträge			
45 Entnahmen aus Fonds und Spezialfinanzierungen			
46 Transferertrag	57'899.35	48'200.00	41'272.00
47 Durchlaufende Beiträge			
Ergebnis aus betrieblicher Tätigkeit	**-503'098.33**	**-564'800.00**	**-530'559.98**
34 Finanzaufwand	104'229.39		
44 Finanzertrag	114'520.61		29'400.88
Ergebnis aus Finanzierung	**10'291.22**	**0.00**	**29'400.88**
Operatives Ergebnis	**-492'807.11**	**-564'800.00**	**-501'159.10**
38 Ausserordentlicher Aufwand			
48 Ausserordentlicher Ertrag	73'000.00	73'000.00	73'000.00
Ausserordentliches Ergebnis	**73'000.00**	**73'000.00**	**73'000.00**
Gesamtergebnis Erfolgsrechnung **(+ = Ertragsüberschuss / - = Aufwandüberschuss)**	**-419'807.11**	**-491'800.00**	**-428'159.10**

16.01.2018 / Kapitel 2

Finanzierungsausweis

Abwasserbeseitigung

Investitionsrechnung	Rechnung 20_2	Budget 20_2	Rechnung 20_1
Investitionsausgaben	**117'580.00**	**120'000.00**	**1'037'713.30**
50 Sachanlagen	117'580.00	120'000.00	640'600.45
51 Investitionen auf Rechnung Dritter			
52 Immaterielle Anlagen			
54 Darlehen			
55 Beteiligungen und Grundkapitalien			
56 Eigene Investitionsbeiträge			397'112.85
58 Ausserordentliche Investitionen			
Investitionseinnahmen	**661'332.55**	**400'000.00**	**397'815.25**
60 Übertragung von Sachanlagen ins Finanzvermögen			
61 Rückerstattungen Dritter			
62 Abgang von immateriellen Anlagen			
63 Investitionsbeiträge für eigene Rechnung	661'332.55	400'000.00	397'815.25
64 Rückzahlung von Darlehen			
65 Übertragung von Beteiligungen			
66 Rückzahlung von Investitionsbeiträgen			
68 Ausserordentliche Investitionseinnahmen			
Ergebnis Investitionsrechnung	**543'752.55**	**280'000.00**	**-639'898.05**
Selbstfinanzierung	**-33'213.71**	**-59'800.00**	**-75'758.51**
Finanzierungsergebnis **(+ = Finanzierungsüberschuss / - = Finanzierungsfehlbetrag)**	**510'538.84**	**220'200.00**	**-715'656.56**

Bilanz

Nettoschuld / Nettovermögen* per 01.01.	**-5'034'726.56**
Nettoschuld / Nettovermögen* per 31.12.	**-5'545'265.40**
(+ = Nettoschuld / - = Nettovermögen)	

***** im Budget: Mutmassliches Nettovermögen / Nettoschuld

16.01.2018 / Kapitel 2

Dreistufiger Erfolgsausweis

Abfallwirtschaft

Erfolgsrechnung	Rechnung 20_2	Budget 20_2	Rechnung 20_1
Betrieblicher Aufwand	**347'398.90**	**359'300.00**	**375'107.48**
30 Personalaufwand	35'993.40	49'000.00	53'285.12
31 Sach- und übriger Betriebsaufwand	246'063.00	241'100.00	241'100.00
33 Abschreibungen Verwaltungsvermögen			
35 Einlagen in Fonds und Spezialfinanzierungen		1'800.00	
36 Transferaufwand	65'342.50	67'400.00	80'722.36
37 Durchlaufende Beiträge			
Betrieblicher Ertrag	**424'457.60**	**374'800.00**	**418'200.47**
40 Fiskalertrag			
41 Regalien und Konzessionen			
42 Entgelte	424'457.60	359'800.00	368'200.47
43 Verschiedene Erträge			
45 Entnahmen aus Fonds und Spezialfinanzierungen			
46 Transferertrag		15'000.00	50'000.00
47 Durchlaufende Beiträge			
Ergebnis aus betrieblicher Tätigkeit	**77'058.70**	**15'500.00**	**43'092.99**
34 Finanzaufwand			
44 Finanzertrag			
Ergebnis aus Finanzierung	**0.00**	**0.00**	**0.00**
Operatives Ergebnis	**77'058.70**	**15'500.00**	**43'092.99**
38 Ausserordentlicher Aufwand			
48 Ausserordentlicher Ertrag	0.00	0.00	0.00
Ausserordentliches Ergebnis	**0.00**	**0.00**	**0.00**
Gesamtergebnis Erfolgsrechnung **(+ = Ertragsüberschuss / - = Aufwandüberschuss)**	**77'058.70**	**15'500.00**	**43'092.99**

16.01.2018 / Kapitel 2

Finanzierungsausweis

Abfallwirtschaft

Investitionsrechnung	Rechnung 20_2	Budget 20_2	Rechnung 20_1
Investitionsausgaben	**0.00**	**0.00**	**0.00**
50 Sachanlagen			
51 Investitionen auf Rechnung Dritter			
52 Immaterielle Anlagen			
54 Darlehen			
55 Beteiligungen und Grundkapitalien			
56 Eigene Investitionsbeiträge			
58 Ausserordentliche Investitionen			
Investitionseinnahmen	**0.00**	**0.00**	**0.00**
60 Übertragung von Sachanlagen ins Finanzvermögen			
61 Rückerstattungen Dritter			
62 Abgang von immateriellen Anlagen			
63 Investitionsbeiträge			
64 Rückzahlung von Darlehen			
65 Übertragung von Beteiligungen			
66 Rückzahlung eigener Investitionsbeiträgen			
68 Ausserordentliche Investitionseinnahmen			
Ergebnis Investitionsrechnung	**0.00**	**0.00**	**0.00**
Selbstfinanzierung	**84'058.70**	**20'500.00**	**46'092.99**
Finanzierungsergebnis **(+ = Finanzierungsüberschuss / - = Finanzierungsfehlbetrag)**	**84'058.70**	**20'500.00**	**46'092.99**

Bilanz

Nettoschuld / Nettovermögen* per 01.01.	**-96'834.71**
Nettoschuld / Nettovermögen* per 31.12.	**-180'893.41**
(+ = Nettoschuld / - = Nettovermögen)	

***** im Budget: Mutmassliches Nettovermögen / Nettoschuld

Dreistufiger Erfolgsausweis

Elektrizitätswerk - Elektrizitätsnetz

Erfolgsrechnung	Rechnung 20_2	Budget 20_2	Rechnung 20_1
Betrieblicher Aufwand	**0.00**	**0.00**	**0.00**
30 Personalaufwand			
31 Sach- und übriger Betriebsaufwand			
33 Abschreibungen Verwaltungsvermögen			
35 Einlagen in Fonds und Spezialfinanzierungen			
36 Transferaufwand			
37 Durchlaufende Beiträge			
Betrieblicher Ertrag	**0.00**	**0.00**	**0.00**
40 Fiskalertrag			
41 Regalien und Konzessionen			
42 Entgelte			
43 Verschiedene Erträge			
45 Entnahmen aus Fonds und Spezialfinanzierungen			
46 Transferertrag			
47 Durchlaufende Beiträge			
Ergebnis aus betrieblicher Tätigkeit	**0.00**	**0.00**	**0.00**
34 Finanzaufwand			
44 Finanzertrag			
Ergebnis aus Finanzierung	**0.00**	**0.00**	**0.00**
Operatives Ergebnis	**0.00**	**0.00**	**0.00**
38 Ausserordentlicher Aufwand			
48 Ausserordentlicher Ertrag			
Ausserordentliches Ergebnis	**0.00**	**0.00**	**0.00**
Gesamtergebnis Erfolgsrechnung **(+ = Ertragsüberschuss / - = Aufwandüberschuss)**	**0.00**	**0.00**	**0.00**

16.01.2018 / Kapitel 2

Finanzierungsausweis

Elektrizitätswerk - Elektrizitätsnetz

Investitionsrechnung	Rechnung 20_2	Budget 20_2	Rechnung 20_1
Investitionsausgaben	**0.00**	**0.00**	**0.00**
50 Sachanlagen			
51 Investitionen auf Rechnung Dritter			
52 Immaterielle Anlagen			
54 Darlehen			
55 Beteiligungen und Grundkapitalien			
56 Eigene Investitionsbeiträge			
58 Ausserordentliche Investitionen			
Investitionseinnahmen	**0.00**	**0.00**	**0.00**
60 Übertragung von Sachanlagen ins Finanzvermögen			
61 Rückerstattungen Dritter			
62 Abgang von immateriellen Anlagen			
63 Investitionsbeiträge für eigene Rechnung			
64 Rückzahlung von Darlehen			
65 Übertragung von Beteiligungen			
66 Rückzahlung eigener Investitionsbeiträge			
68 Ausserordentliche Investitionseinnahmen			
Ergebnis Investitionsrechnung	**0.00**	**0.00**	**0.00**
Selbstfinanzierung	**0.00**	**0.00**	**0.00**
Finanzierungsergebnis **(+ = Finanzierungsüberschuss / - = Finanzierungsfehlbetrag)**	**0.00**	**0.00**	**0.00**

Bilanz

Nettoschuld / Nettovermögen* per 01.01.	**0.00**
Nettoschuld / Nettovermögen* per 31.12.	**0.00**
(+ = Nettoschuld / - = Nettovermögen)	

***** im Budget: Mutmassliches Nettovermögen / Nettoschuld Gemeinde Muster

16.01.2018 / Kapitel 2

Dreistufiger Erfolgsausweis

Gemeinde

Erfolgsrechnung	Rechnung 20_2	Budget 20_2	Rechnung 20_1
Betrieblicher Aufwand	**15'320'868.01**	**16'080'750.00**	**17'068'687.22**
30 Personalaufwand	3'660'160.58	3'735'950.00	3'973'019.62
31 Sach- und übriger Betriebsaufwand	2'615'792.26	2'764'550.00	3'140'100.96
33 Abschreibungen Verwaltungsvermögen	1'403'921.90	1'386'200.00	1'225'727.77
35 Einlagen in Fonds und Spezialfinanzierungen	23'700.00	31'800.00	0.00
36 Transferaufwand	7'617'293.27	8'162'250.00	8'729'838.87
37 Durchlaufende Beiträge	0.00	0.00	0.00
Betrieblicher Ertrag	**15'728'743.31**	**15'593'700.00**	**16'039'804.31**
40 Fiskalertrag	12'842'287.25	12'705'000.00	12'957'150.25
41 Regalien und Konzessionen	1'000.00	1'500.00	1'000.00
42 Entgelte	2'183'559.40	2'115'000.00	2'263'902.08
43 Verschiedene Erträge	0.00	0.00	0.00
45 Entnahmen aus Fonds und Spezialfinanzierungen	47'349.55	86'100.00	48'500.55
46 Transferertrag	654'547.11	686'100.00	769'251.43
47 Durchlaufende Beiträge	0.00	0.00	0.00
Ergebnis aus betrieblicher Tätigkeit	**407'875.30**	**-487'050.00**	**-1'028'882.91**
34 Finanzaufwand	208'458.78	193'000.00	101'330.25
44 Finanzertrag	229'041.22	119'200.00	144'924.61
Ergebnis aus Finanzierung	**20'582.44**	**-73'800.00**	**43'594.36**
Operatives Ergebnis	**428'457.74**	**-560'850.00**	**-985'288.55**
38 Ausserordentlicher Aufwand	0.00	0.00	0.00
48 Ausserordentlicher Ertrag	598'000.00	598'000.00	598'000.00
Ausserordentliches Ergebnis	**598'000.00**	**598'000.00**	**598'000.00**
Gesamtergebnis Erfolgsrechnung **(+ = Ertragsüberschuss / - = Aufwandüberschuss)**	**1'026'457.74**	**37'150.00**	**-387'288.55**

Finanzierungsausweis

Gemeinde

Investitionsrechnung	Rechnung 20_2	Budget 20_2	Rechnung 20_1
Investitionsausgaben	**852'497.55**	**1'036'500.00**	**2'838'429.55**
50 Sachanlagen	638'526.05	456'000.00	1'941'200.70
51 Investitionen auf Rechnung Dritter	0.00	0.00	0.00
52 Immaterielle Anlagen	59'350.95	29'000.00	500'116.00
54 Darlehen	0.00	0.00	0.00
55 Beteiligungen und Grundkapitalien	0.00	0.00	0.00
56 Eigene Investitionsbeiträge	154'620.55	551'500.00	397'112.85
58 Ausserordentliche Investitionen	0.00	0.00	0.00
Investitionseinnahmen	**876'922.55**	**600'000.00**	**603'115.25**
60 Übertragung von Sachanlagen ins Finanzvermögen	0.00	0.00	0.00
61 Rückerstattungen Dritter	0.00	0.00	0.00
62 Abgang von immateriellen Anlagen	0.00	0.00	0.00
63 Investitionsbeiträge für eigene Rechnung	876'922.55	600'000.00	603'115.25
64 Rückzahlung von Darlehen	0.00	0.00	0.00
65 Übertragung von Beteiligungen	0.00	0.00	0.00
66 Rückzahlung eigener Investitionsbeiträge	0.00	0.00	0.00
68 Ausserordentliche Investitionseinnahmen	0.00	0.00	0.00
Ergebnis Investitionsrechnung	**24'425.00**	**-436'500.00**	**-2'235'314.30**
Selbstfinanzierung	**1'868'379.64**	**858'350.00**	**278'439.22**
Finanzierungsergebnis **(+ = Finanzierungsüberschuss / - = Finanzierungsfehlbetrag)**	**1'892'804.64**	**421'850.00**	**-1'956'875.08**

Quellenangabe: Handbuch Rechnungswesen Gemeinden Kanton Aargau

16.01.2018 / Kapitel 2

Änderungen:

15.12.15:
Ziff. 2, 2. und 3. Absatz: kleine textliche Anpassungen
Ziff. 2.2, 2. Absatz: Ergänzung: , Schule
Ziff. 2.3.1.3: Gemeinderat durch Exekutive ersetzt
Ziff. 2.3.2: Ertrag 43: Finanzertrag ersetzt durch „Verschiedene Erträge“; eingefügt: 44 Finanzertrag; unter Funktion 3: Kirche entfernt.
Ziff. 2.3.3: Anpassungen an Kontenplan vorgenommen (Ausgaben 55, 56 und Einnahmen 60, 61, 63, 65, 66)
Ziff. 2.3.3.1: Anstatt Auflistung der Bestandteile des Ergebnisses wurde auf Ziff. 2.3.2.1 verwiesen.
Ziff. 2.3.4, letzter Absatz: Hinweis auf Kap. 12 korrigiert (anstatt 9).
Ziff. 2.3.5: Hinweis auf § 38 korrigiert (anstatt 28)
Ziff. 2.5 und 2.6: Nummerierung angepasst, da 2.4 fehlte (2.5 wurde zu 2.4…)
Ziff. 2.4.1: 1. Absatz: Hinweis auf RRV richtiggestellt; Absatz Verursacherprinzip angefügt: oder dem daraus erwachsenen wirtschaftlichen Vorteil.
Ziff. 2.5, Anhang 2A: Hinweis auf Kap. 7 eingefügt; Im Finanzierungsausweis wurden die Bezeichnungen der Sachgruppen 55, 56, 60, 61, 63, 65 und 66 angepasst (Übereinstimmung mit Kontenplan).

11.1.2018:
Ziff. 2.3.2.1: Ein Hinweis zu den internen Verrechnung mit Spezialfinanzierungen wurde eingefügt.

Thurgau

Kapitel 3
Erfolgsrechnung / Kontenplan

16.01.2018 / Kapitel 3

Inhaltsverzeichnis

3	**Erfolgsrechnung / Kontenplan**	**2**
3.1	Erfolgsrechnung (ER)	2
3.2	Kontenplan	2
3.2.1	Grundsätzliche Hinweise	2
3.2.2	Aktuelle Kontenpläne	3
3.2.3	Kontenplan ER	3
3.2.4	Gemeindefinanzstatistik und Auswertungen	3

16.01.2018 / Kapitel 3

3 Erfolgsrechnung / Kontenplan

3.1 Erfolgsrechnung (ER)

Hinweise zur Erfolgsrechnung sind in Kapitel 2, Ziff. 2.3.2 enthalten.

3.2 Kontenplan

3.2.1 Grundsätzliche Hinweise

Die Kontenpläne basieren auf dem Handbuch HRM2 der Konferenz der Kantonalen Finanzdirektoren. Die Weiterführung und Ausrichtung auf konkrete Bedürfnisse wird durch das Schweizerische Rechnungslegungsgremium für den öffentlichen Sektor (SRS) koordiniert. Es geht dabei um die Koordination mit allen Ebenen (Bund, Kantonen, Gemeinden) sowie mit der internationalen Finanzstatistik.

In der Umstellungsphase vom HRM1 auf HRM2 hat die Konferenz der Kantonalen Aufsichtsstellen über die Gemeindefinanzen über eine spezielle einberufene Arbeitsgruppe, die interkantonale Koordinationsgruppe HRM2, die Bedürfnisse der Gemeinden aufgenommen und seit 2009 diverse Empfehlungen zur einheitlichen Umsetzung von HRM2 erarbeitet. Darunter waren primär die Kontenpläne, deren Detaillierungsgrad für die Ebene der Gemeinden im Handbuch der FDK unzureichend war. Diese vom SRS genehmigten Kontenpläne sind auf der Homepage der KKAG (www.kkag-cacsfc.ch →Downloads →Arbeitspapiere) abrufbar und dienen der schweizweiten Koordination unter den Kantonen, welche für die Umsetzung zuständig sind.

Anfragen zum Kontenplan werden, soweit diese nicht im Kanton selbst abschliessend erledigt werden, durch die Arbeitsgruppe Kontenplan des SRS bearbeitet und je nach Komplexität durch das SRS entschieden. Die beantworteten Anfragen sind auf der Homepage des SRS abrufbar: http://www.srs-cspcp.ch/de →Häufig gestellte Fragen.

Links zu den verschiedenen Institutionen und Gremien lassen sich auf der kantonalen Homepage abrufen: www. finanzverwaltung.tg.ch → Gemeindefinanzen → Quicklinks (rechts): Links zu HRM2.

Die Darlegungen zeigen auf, weshalb Abklärungen für neue Konti relativ viel Zeit (bis zu einem Jahr) beanspruchen können.

3.2.2 Aktuelle Kontenpläne

Die aktuellen Kontenpläne werden jeweils auf die Homepage (www.finanzverwaltung.tg.ch → Gemeindefinanzen → Gemeinderechnungswesen →Downloads/Hilfsmittel) aufgeschaltet. Diese werden als Excel-Arbeitsmappe mit verschiedenen Tabellenblättern geführt. Hilfreich sind z.B. die Tabellen mit den Stichwörtern für die Konto-Suche, die aufgeteilt sind nach ER, IR, Bilanz und Funktionen. Bei der Umstellung sind zudem die Umschlüsselungstabellen HRM1 - HRM2 hilfreich. Diese stellen aber nur Hilfen dar, die Fehler beinhalten können; d.h. es muss jeweils im entsprechenden Kontenplan (Bilanz, ER, IR) geprüft werden, ob diese Konti so auch geführt werden.

3.2.3 Kontenplan ER

Die Kontenpläne enthalten in der Kopfzeile grundlegende Hinweise und sind damit selbsterklärend.

Der kombinierte Kontenplan ER stellt lediglich eine Auswahl der häufig benötigten Konti zur Verfügung. Je nach Bedarf können zu jeder Funktion weitere Sachgruppen hinzugefügt oder nicht benötigte Sachgruppen entfernt werden.

3.2.4 Gemeindefinanzstatistik und Auswertungen

Die Einhaltung der Kontenplansystematik ist Voraussetzung für die Erstellung der Gemeindefinanzstatistik sowie für korrekte Auswertungen aus der Finanz- und Anlagenbuchhaltung, wie beispielsweise die Geldflussrechnung.

In der Gemeindefinanzstatistik ist diese Kontenplansystematik weitgehend hinterlegt, so dass Abweichungen zu Fehlermeldungen führen, die entsprechenden Bearbeitungsaufwand auslösen.

Die Gemeindefinanzstatistik erlaubt es detaillierte Auswertungen und Vergleich bis auf Kontoebene durchzuführen. Wird auch auf Ebene Unterkonti (Laufnummer) eine Systematik eingehalten, so können gar auf dieser Ebene Auswertungen erstellt werden.

Die Gemeindefinanzkennzahlen unter HRM1 und HRM2 haben mehrheitlich identische Bezeichnungen, weichen aber in der Definition und den Richtwerten teilweise voneinander ab. Daher ist die Vergleichbarkeit zwischen HRM1 und HRM2 nicht mehr gegeben. Es werden dazu auch zwei verschiedene Tools (Opensource-Gemeindefinanzstatistik beedata) geführt.

_____
Anpassungshinweise

4.1.18:
Links aktualisiert (infolge geänderter Internetseiten)

Thurgau

Kapitel 4
Investitionsrechnung / Konten-plan

16.01.2018 / Kapitel 3

Inhaltsverzeichnis

4	**Investitions / Kontenplan**	**2**
4.1	Investitionsrechnung (IR)	2
4.2	Kontenplan	2
4.2.1	Grundsätzliche Hinweise	2
4.2.2	Aktuelle Kontenpläne	2
4.2.3	Kontenplan IR	3
4.2.4	Gemeindefinanzstatistik und Auswertungen	3

16.01.2018 / Kapitel 3

4 Investitionsrechnung / Kontenplan

4.1 Investitionsrechnung (IR)

Hinweise zur Investitionsrechnung sind in Kapitel 2, Ziff. 2.3.3 enthalten.

4.2 Kontenplan

4.2.1 Grundsätzliche Hinweise

Die Kontenpläne basieren auf dem Handbuch HRM2 der Konferenz der Kantonalen Finanzdirektoren. Die Weiterführung und Ausrichtung auf konkrete Bedürfnisse wird durch das Schweizerische Rechnungslegungsgremium für den öffentlichen Sektor (SRS) koordiniert. Es geht dabei um die Koordination mit allen Ebenen (Bund, Kantonen, Gemeinden) sowie mit der internationalen Finanzstatistik.

In der Umstellungsphase vom HRM1 auf HRM2 hat die Konferenz der Kantonalen Aufsichtsstellen über die Gemeindefinanzen über eine spezielle einberufene Arbeitsgruppe, die interkantonale Koordinationsgruppe HRM2, die Bedürfnisse der Gemeinden aufgenommen und seit 2009 diverse Empfehlungen zur einheitlichen Umsetzung von HRM2 erarbeitet. Darunter waren primär die Kontenpläne, deren Detaillierungsgrad für die Ebene der Gemeinden im Handbuch der FDK unzureichend war. Diese vom SRS genehmigten Kontenpläne sind auf der Homepage der KKAG (www.kkag-cacsfc.ch →Downloads →Arbeitspapiere) abrufbar und dienen der schweizweiten Koordination unter den Kantonen, welche für die Umsetzung zuständig sind.

Anfragen zum Kontenplan werden, soweit diese nicht im Kanton selbst abschliessend erledigt werden, durch die Arbeitsgruppe Kontenplan des SRS bearbeitet und je nach Komplexität durch das SRS entschieden. Die beantworteten Anfragen sind auf der Homepage des SRS abrufbar: http://www.srs-cspcp.ch/de →Häufig gestellte Fragen.

Links zu den verschiedenen Institutionen und Gremien lassen sich auf der kantonalen Homepage abrufen: www. finanzverwaltung.tg.ch → Gemeindefinanzen → Quicklinks (rechts): Links zu HRM2.

Die Darlegungen zeigen auf, weshalb Abklärungen für neue Konti relativ viel Zeit (bis zu einem Jahr) beanspruchen können.

4.2.2 Aktuelle Kontenpläne

Die aktuellen Kontenpläne werden jeweils auf die Homepage (www.finanzverwaltung.tg.ch → Gemeindefinanzen → Gemeinderechnungswesen →Downloads/Hilfsmittel) aufgeschaltet. Diese werden als Excel-Arbeitsmappe mit verschiedenen Tabellenblättern geführt. Hilfreich sind z.B. die Tabellen mit den Stich-

wörtern für die Konto-Suche, die aufgeteilt sind nach ER, IR, Bilanz und Funktionen. Bei der Umstellung sind zudem die Umschlüsselungstabellen HRM1 - HRM2 hilfreich. Diese stellen aber nur Hilfen dar, die Fehler beinhalten können; d.h. es muss jeweils im entsprechenden Kontenplan (Bilanz, ER, IR) geprüft werden, ob diese Konti so auch geführt werden.

4.2.3 Kontenplan IR

Die Kontenpläne enthalten in der Kopfzeile grundlegende Hinweise und sind damit selbsterklärend.

Der kombinierte Kontenplan IR stellt lediglich eine Auswahl der häufig benötigten Konti zur Verfügung. Je nach Bedarf können zu jeder Funktion weitere Sachgruppen hinzugefügt oder nicht benötigte Sachgruppen entfernt werden.

Besondere Hinweise zur IR:

HRM2 lässt zwei Varianten zu: das Brutto- oder das Nettoprinzip. Beim bisher nur von den Kantonen AG und ZH angewandten Bruttoprinzip werden Investitionsbeiträge als langfristige Finanzverbindlichkeit (2068) passiviert und über die Nutzungsdauer des betreffenden Investitionsgutes amortisiert, d.h. jährlich in der ER vereinnahmt.

Im TG wird das Nettoprinzip, wie bisher unter HRM1, angewandt und das Bruttoprinzip beschränkt sich auf die Handhabung der Anschlussgebühren. Dazu wird auf Kap. 8, Ziff. 8.9.2 verwiesen.

4.2.4 Gemeindefinanzstatistik und Auswertungen

Die Einhaltung der Kontenplansystematik ist Voraussetzung für die Erstellung der Gemeindefinanzstatistik sowie für korrekte Auswertungen aus der Finanz- und Anlagenbuchhaltung, wie beispielsweise die Geldflussrechnung.

In der Gemeindefinanzstatistik ist diese Kontenplansystematik weitgehend hinterlegt, so dass Abweichungen zu Fehlermeldungen führen, die entsprechenden Bearbeitungsaufwand auslösen.

Die Gemeindefinanzstatistik erlaubt es detaillierte Auswertungen und Vergleich bis auf Kontoebene durchzuführen.

_____
Anpassungshinweise

4.1.18:
Links aktualisiert (infolge geänderter Internetseiten)

Thurgau

Kapitel 5
Bilanz / Kontenplan

16.01.2018 / Kapitel 3

Inhaltsverzeichnis

5	**Bilanz / Kontenplan**	**2**
5.1	Bilanz	2
5.2	Kontenplan	2
5.2.1	Grundsätzliche Hinweise	2
5.2.2	Aktuelle Kontenpläne	2
5.2.3	Kontenplan Bilanz	3
5.2.4	Gemeindefinanzstatistik und Auswertungen	3

16.01.2018 / Kapitel 3

5 Bilanz / Kontenplan

5.1 Bilanz

Hinweise zur Bilanz sind in Kapitel 2, Ziff. 2.3.1 enthalten.

5.2 Kontenplan

5.2.1 Grundsätzliche Hinweise

Die Kontenpläne basieren auf dem Handbuch HRM2 der Konferenz der Kantonalen Finanzdirektoren. Die Weiterführung und Ausrichtung auf konkrete Bedürfnisse wird durch das Schweizerische Rechnungslegungsgremium für den öffentlichen Sektor (SRS) koordiniert. Es geht dabei um die Koordination mit allen Ebenen (Bund, Kantonen, Gemeinden) sowie mit der internationalen Finanzstatistik.

In der Umstellungsphase vom HRM1 auf HRM2 hat die Konferenz der Kantonalen Aufsichtsstellen über die Gemeindefinanzen über eine spezielle einberufene Arbeitsgruppe, die interkantonale Koordinationsgruppe HRM2, die Bedürfnisse der Gemeinden aufgenommen und seit 2009 diverse Empfehlungen zur einheitlichen Umsetzung von HRM2 erarbeitet. Darunter waren primär die Kontenpläne, deren Detaillierungsgrad für die Ebene der Gemeinden im Handbuch der FDK unzureichend war. Diese vom SRS genehmigten Kontenpläne sind auf der Homepage der KKAG (www.kkag-cacsfc.ch →Downloads →Arbeitspapiere) abrufbar und dienen der schweizweiten Koordination unter den Kantonen, welche für die Umsetzung zuständig sind.

Anfragen zum Kontenplan werden, soweit diese nicht im Kanton selbst abschliessend erledigt werden, durch die Arbeitsgruppe Kontenplan des SRS bearbeitet und je nach Komplexität durch das SRS entschieden. Die beantworteten Anfragen sind auf der Homepage des SRS abrufbar: http://www.srs-cspcp.ch/de →Häufig gestellte Fragen.

Links zu den verschiedenen Institutionen und Gremien lassen sich auf der kantonalen Homepage abrufen: www. finanzverwaltung.tg.ch → Gemeindefinanzen → Quicklinks (rechts): Links zu HRM2.

Die Darlegungen zeigen auf, weshalb Abklärungen für neue Konti relativ viel Zeit (bis zu einem Jahr) beanspruchen können.

5.2.2 Aktuelle Kontenpläne

Die aktuellen Kontenpläne werden jeweils auf die Homepage (www.finanzverwaltung.tg.ch → Gemeindefinanzen → Gemeinderechnungswesen →Downloads/Hilfsmittel) aufgeschaltet. Diese werden als Excel-Arbeitsmappe mit verschiedenen Tabellenblättern geführt. Hilfreich sind z.B. die Tabellen mit den Stich-

wörtern für die Konto-Suche, die aufgeteilt sind nach ER, IR, Bilanz und Funktionen. Bei der Umstellung sind zudem die Umschlüsselungstabellen HRM1 - HRM2 hilfreich. Diese stellen aber nur Hilfen dar, die Fehler beinhalten können; d.h. es muss jeweils im entsprechenden Kontenplan (Bilanz, ER, IR) geprüft werden, ob diese Konti so auch geführt werden.

5.2.3 Kontenplan Bilanz

Der Kontenplan enthält in der Kopfzeile grundlegende Hinweise und ist damit selbsterklärend.

Im Kontenplan sind zahlreiche Konti enthalten, die nicht benötigt werden.

Eine Besonderheit ist, dass für jede Anlage im Verwaltungsvermögen ein separates Wertberichtigungskonto mit negativem Vorzeichen geführt wird, das die Abschreibungen enthält. Das Konto der Anlage im Verwaltungsvermögen weist daher stets das ursprüngliche Investitionsvolumen aus. Weitere Hinweise dazu sind im Kap. 8 enthalten.

Zudem werden ein Bilanzfehlbetrag als negatives Eigenkapital (Konto 299) und ein Vorschuss für eine Spezialfinanzierung mit einem negativen Vorzeichen auf der Passivseite unter den Spezialfinanzierungen (Konto 2900) ausgewiesen.

5.2.4 Gemeindefinanzstatistik und Auswertungen

Die Einhaltung der Kontenplansystematik ist Voraussetzung für die Erstellung der Gemeindefinanzstatistik sowie für korrekte Auswertungen aus der Finanz- und Anlagenbuchhaltung, wie beispielsweise die Geldflussrechnung.

In der Gemeindefinanzstatistik ist diese Kontenplansystematik weitgehend hinterlegt, so dass Abweichungen zu Fehlermeldungen führen, die entsprechenden Bearbeitungsaufwand auslösen.

Die Gemeindefinanzstatistik erlaubt es detaillierte Auswertungen und Vergleich bis auf Kontoebene durchzuführen.

Die Gemeindefinanzkennzahlen unter HRM1 und HRM2 haben mehrheitlich identische Bezeichnungen, weichen aber in der Definition und den Richtwerten teilweise voneinander ab. Daher ist die Vergleichbarkeit zwischen HRM1 und HRM2 nicht mehr gegeben. Es werden dazu auch zwei verschiedene Tools (Opensource-Gemeindefinanzstatistik beedata) geführt.

_____
Anpassungshinweise

4.1.18:
Links aktualisiert (infolge geänderter Internetseiten)

Thurgau

Kapitel 6
Budget, Finanzplan und Kreditrecht

siehe auch: Beispiele und Vorlage auf der Homepage (Downloads/Hilfsmittel)

16.01.2018 / Kapitel 6

Inhaltsverzeichnis

6	**Budget, Finanzplan und Kreditrecht**	**2**
6.1	Verordnung des Regierungsrates über das Rechnungswesen der Gemeinden	2
6.2	Bestimmungen für Budget und Finanzplan	4
6.2.1	Budget	4
6.2.2	Finanzplan	4
6.2.3	Allgemeines zum Finanzplan / Praktische Tipps	5
6.3	Mindestanforderungen zu Budget und Finanzplan	8
6.3.1	Kurzfassung	8
6.3.2	Detailfassung des Budgets	9
6.4	Empfehlung zu Verpflichtungskrediten	9
6.5	Massnahmen zur Begrenzung der Verschuldung	9
6.6	Kreditrecht	10
6.6.1	Begriff und Inhalt	10
6.6.2	Ausgabenbewilligung	10
6.6.4	Gebundene Ausgaben	12
6.6.5	Verpflichtungskredit	12
6.6.5.1.	Objektkredit	12
6.6.5.2.	Projektierungskredit	12
6.6.5.3.	Zusatzkredit	13
6.6.6	Budgetkredit	13
6.6.6.1.	Nachtragskredit	13
6.6.7	Kreditüberschreitungen	13
6.6.8	Kreditverfall	13
6.6.9	Begriffserklärungen	14

16.01.2018 / Kapitel 6

6 Budget, Finanzplan und Kreditrecht

6.1 Verordnung des Regierungsrates über das Rechnungswesen der Gemeinden

§ 11 Finanzplan

[1] Der Finanzplan ist von der Exekutive jährlich mindestens für die auf das Budget folgenden drei Jahre zu erstellen.

[2] Die Exekutive bringt den Finanzplan den Stimmberechtigten zur Kenntnis.

§ 12 Inhalt Finanzplan

[1] Der Finanzplan enthält mindestens:

1 die Rahmenbedingungen;
2 einen Überblick über Aufwand und Ertrag der Erfolgsrechnung;
3 eine Übersicht über die Investitionen;
4 den voraussichtlichen Finanzbedarf;
5 eine Übersicht über die Entwicklung des Vermögens und der Schulden;
6 die Entwicklung der Finanzkennzahlen bezüglich Verschuldung, Eigenkapital und Selbstfinanzierung

§ 14 Budgetgliederung

[1] Das Budget wird nach der funktionalen Gliederung und falls gewünscht nach der institutionellen Gliederung strukturiert. Der Kontenrahmen richtet sich nach dem Kontenplan des HRM2 gemäss Handbuch zum Rechnungswesen für die Thurgauer Gemeinde.

§ 15 Budgetinhalt

[1] Das Budget enthält:

1 zu bewilligende Aufwände und erwartete Erträge in der Erfolgsrechnung
2 zu bewilligende Ausgaben und erwartete Einnahmen in der Investitionsrechnung

[2] Mit dem Budget sind die Stimmberechtigten über die Finanzierung und die wesentlichen Veränderungen gegenüber dem Budget des laufenden Jahres und der Rechnung des Vorjahres zu informieren.

§ 16 Leistungsauftrag und Globalbudget

[1] Bei Verwaltungseinheiten, die nach dem Prinzip des Leistungsauftrags und des Globalbudgets geführt werden, sind die Aufgaben in der Regel in Produktegruppen oder Leistungen einzuteilen.

[2] Als massgebendes Budgetkredit wird der Saldo der Aufwände und Erträge als Globalbudget für die Verwaltungseinheit insgesamt festgelegt.

[3] Die Aufwände und Erträge sowie die Ausgaben und Einnahmen sind nach Artengliederung finanzstatistisch zu erfassen.

[4] Die Exekutive genehmigt die Leistungsaufträge in abschliessender Kompetenz, jedoch unter Vorbehalt der Globalkreditgenehmigung durch die Stimmberechtigten.

§ 25 Verpflichtungskredit

[1] Objektkredite sind in der Form des Verpflichtungskredits besonders zu beschliessen. Sie erstrecken sich in der Regel über mehrmals als ein Kalenderjahr.

[2] Der Objektkredit gibt die Ermächtigung, für ein Einzelvorhaben bis zum bewilligten Betrag Verpflichtungen einzugehen.

16.01.2018 / Kapitel 6

§ 31 Budgetkredit

[1] Mit dem Budgetkredit ermächtigt die Legislative die Exekutive, die Jahresrechnung für den angegebenen Zweck bis zum festgelegten Betrag zu belasten.

[2] Nicht beanspruchte Kredite verfallen am Ende des Rechnungsjahres.

§ 27 Budgetierung

[1] Der Mittelbedarf aus Verpflichtungskrediten für das Kalenderjahr ist in das jeweilige Budget aufzunehmen.

§ 62 Termine

[1] Es gelten als letzte Termine:

1 Gemeindeabstimmungen über das Budget und die Festsetzung des Steuerfusses: Ende Dezember
2 Bereitstellung der Jahresrechnung für die Rechnungsprüfungskommission: Ende März;
3 Genehmigung der Jahresrechnung durch die Gemeinde: Ende Juni;
4 Bereitstellung der genehmigten Rechnung zu Handen kantonaler Stellen oder Bundesstellen: Ende Juli.

[2] Letzter Termin für die Gemeindeabstimmung für Gemeinden, welche nur eine Gemeindeversammlung zur Genehmigung der Jahresrechnung und Budget mit Festsetzung des Steuerfusses durchführen, ist Ende März. In diesem Fall dürfen bis zur Budgetgenehmigung nur gebundene Ausgaben getätigt werden.

[3] Gemeinden, die traditionsgemäss ihre Budgetversammlung im Januar (zum Beispiel Bechtelistag) abhalten, können diese Tradition weiterführen und die Gemeindeabstimmung bis spätestens Ende Januar durchführen.

16.01.2018 / Kapitel 6

6.2 Bestimmungen für Budget und Finanzplan

Der Inhalt von Finanzplan und Budget geht aus dem vorangehenden Verordnungsauszug hervor. Im Rechnungswesen gilt der Grundsatz der Öffentlichkeit.

6.2.1 Budget

Grundsätze
Die Budgetierung richtet sich nach den Grundsätzen der Jährlichkeit, der Spezifikation, der Vollständigkeit, der Vergleichbarkeit und der Bruttodarstellung. Es bedeuten:

a. Jährlichkeit: das Budgetjahr entspricht dem Kalenderjahr;
b. Spezifikation: Aufwand und Ertrag sowie Ausgaben und Einnahmen sind nach Verwaltungseinheiten, nach der Artengliederung des Kontenrahmens und, soweit sinnvoll, nach Massnahmen und Verwendungszweck zu unterteilen; für das Budget von Verwaltungseinheiten mit Leistungsauftrag und Globalbudget kann vom Grundsatz der Spezifikation abgewichen werden;
c. Vollständigkeit: im Budget sind der zu erwartende Aufwand und Ertrag sowie alle Ausgaben und Einnahmen aufzuführen; von einer direkten Abrechnung über Rückstellungen, Spezialfinanzierungen oder Ähnliches ist abzusehen;
d. Vergleichbarkeit: die Budgets der Gemeinden und der Verwaltungseinheiten sollen sowohl untereinander als auch über die Zeit hinweg vergleichbar sein;
e. Bruttodarstellung: Aufwand und Ertrag sowie Investitionsausgaben und Investitionseinnahmen sind getrennt voneinander, ohne gegenseitige Verrechnung, in voller Höhe auszuweisen.

6.2.2 Finanzplan

Zweck
Der Finanzplan dient der mittelfristigen Planung und Steuerung von Finanzen und Leistungen.

Der Finanzplan soll:

1. durch Früherkennung der Haushaltentwicklung Sachzwänge verhüten,
2. für Exekutive und Verwaltung ein Führungs- und Koordinationsinstrument sein und
3. für die Exekutive ein finanzpolitisches Orientierungsinstrument sein,

mit dem Ziel:

1. die Erfolgsrechnung auszugleichen,
2. den Steuerfuss angepasst festzusetzen,
3. eine angemessene Ausschöpfung der Gebühren zu erlangen und
4. die Investitionen zwischen Zwangs-, Entwicklungs- und Wunschbedarf zu unterscheiden.

16.01.2018 / Kapitel 6

Inhalt
Der Finanzplan soll in einem allgemeinen einleitenden Teil die finanz- und wirtschaftspolitischen Eckdaten enthalten. Dazu gehören etwa Angaben zur Bevölkerungsentwicklung, zur Teuerung, usw. Zu den Hauptaufgaben der Gemeinden sowie zu den einzelnen Aufgabengebieten sollen je strategische Ziele und deren Umsetzung sowie die sich daraus ergebende voraussichtliche Entwicklung der Leistungen angeführt werden. Diese wichtigen politischen Bereiche sollen dann finanziell in der Kalkulation des Planaufwands und -Ertrags sowie der Planinvestitionen konkretisiert werden. Aus dem Finanzplan lässt sich auch die voraussichtliche Entwicklung des Finanzierungsbedarfs des Haushalts eruieren. Die Finanzierungsmöglichkeiten dieses Bedarfs sind aufzuzeigen. Daraus lassen sich unter anderem auch wichtige Schlüsse in Bezug auf die zukünftige Beanspruchung des Kapitalmarkts eruieren. Schliesslich soll die Entwicklung des Finanzhaushalts auch anhand der Finanzkennzahlen aufgezeigt werden. Die Tragbarkeit der Entwicklung des Finanzhaushalts ist dabei besonders zu würdigen. Verschlechterungen dieser Masszahlen können ein Rating des Gemeinwesens negativ beeinflussen.

6.2.3 Allgemeines zum Finanzplan / Praktische Tipps

Ein öffentliches Gemeinwesen kann nicht ohne greifende Führungsinstrumente effizient geführt werden. Unter Führungsinstrumenten verstehen wir verschiedene Grundlagen, die den Verantwortlichen als Basis für ihre Entscheidungsfindung dienen. Dabei zeichnen sich verschiedene Führungsinstrumente durch ihre vorerst nichtfinanziellen Aspekte aus. Sie bilden jedoch wesentliche Grundlagen der Finanzplanung. Solche Grundlagen sind zum Beispiel:
Stadt- oder Gemeindeleitbilder; Legislaturziele; Nutzungs-, Raum- und Verkehrsplanungen; Übersicht in Bezug auf das finanzrelevante übergeordnete Recht (gebundener Aufwand, gebundene Ausgaben); Auflistung zukünftiger Investitionen und ausserordentlicher Ausgaben.

Die meisten dieser Zielsetzungen haben jedoch Einfluss auf den Finanzhaushalt der öffentlichen Gemeinwesen. Deshalb ist der Finanzplan ein unerlässliches Mittel zur Führung der Gemeinden.

Das oberste Ziel eines Finanzplanes besteht darin, den Empfängern die finanzielle Entwicklung eines Gemeinwesens in transparenter und konzentrierter Form darzustellen. Wichtig ist dabei, dass die politischen Zielsetzungen sowie die wirtschaftliche Ausgangslage vollständig im Plan berücksichtigt werden. Um als Entscheidungsgrundlage dienen zu können, ist der Finanzplan rollend den neuen Gegebenheiten anzupassen. Durch seine rechtliche Unverbindlichkeit nimmt er keine Entscheidungen vorweg. Hingegen dient er der Entscheidungsvorbereitung, indem die längerfristigen finanziellen Konsequenzen als Ganzes aufgezeigt werden. Deshalb ist die Finanzplanung unverzichtbar.

Anforderungen an den Finanzplan
Die Finanzplanung muss alle Aufgabenbereiche, Projekte und Rechnungen vollständig erfassen. Sie darf nicht einzelne Bereiche (z.B. Spezialfinanzierung) ausschliessen. Die Details sind so zu erfassen, dass der Vollzug und die Kontrolle in Budget und Rechnung möglich sind. Das Planungssystem muss aber auch so flexibel sein, dass Änderungen aufgrund externer Einflüsse wie abweichende Teuerungs- oder Zinsentwicklungen leicht geänderten Rahmenbedingungen angepasst werden können. Wenn die Finanzplanung nicht zum Instrument der Reaktion, sondern der gestaltenden Aktion werden soll, muss sie Vorgabewerte für die jährliche Budgetierung bereitstellen und überprüfbare Planungsgrundlagen für Einzelentscheidungen liefern.

Daraus ergeben sich Anforderungen an ein Finanzplanungsmodell:

1. **Vollständigkeit** (Erfassung aller Aufgabenbereiche, Projekte und Rechnungen, Berücksichtigung aller Faktoren).

2. **Detaillierung** (3-stufige Erfolgsrechnung mit 2-stelligen Sachgruppen (Arten))

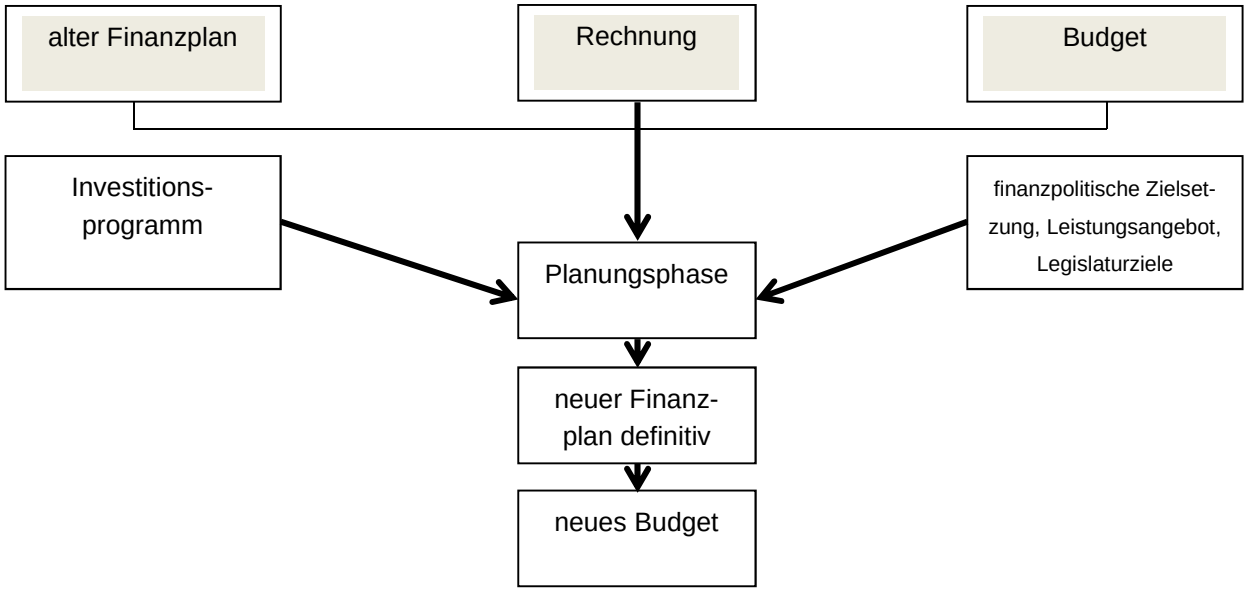
3. **Flexibilität** (leichte Anpassbarkeit an wechselnde externe Einflüsse = rollende Finanzplanung)

4. **Überprüfbarkeit/Transparenz** (überprüfbare Plankonformität der Entscheidung, systematischer Aufbau, kein Zahlenfriedhof, verständlich, lesbar, logisch nachvollziehbar)

5. **angemessener Arbeitsaufwand** (Planung nicht bis auf Stufe Konto, sich auf das Wesentliche und Wichtige beschränken, klare Ziele setzen)

6. **aussagekräftig** (die Finanzplanung soll die Verantwortlichen dazu zwingen, die verfügbaren Mittel durch konkrete Zielsetzung, Setzen von Prioritäten und Prüfung verschiedener Varianten zielkonformer und rationeller einzusetzen).

Ablauf der Finanzplanung
Auf der Basis der Jahresrechnung und des aktuellen Budgets wird der Finanzplan überarbeitet. Wichtigste Aufgaben sind die Ausarbeitung und Überprüfung des Investitionsprogramms unter Einbezug der finanzpolitischen Zielsetzungen sowie des Legislaturprogramms, damit das neue Investitionsprogramm erstellt werden kann. Gleichzeitig findet eine Überprüfung der angebotenen Leistungen statt. Hierauf wird in der so genannten „Planungsphase“ die Realisierbarkeit unter Berücksichtigung aller Rahmenbedingungen überprüft und entsprechend angepasst. Investitionen und Leistungen werden ergänzt, ausgedünnt oder gar gestrichen. Es resultiert ein neuer Finanzplan. Dieser dient gleichzeitig als Basis für die Erstellung des neuen Budgets.



16.01.2018 / Kapitel 6

Finanzplanungsverfahren
Die Praxis hat gezeigt, dass mit den heutigen Hilfsmitteln (Excel-Tabellen, professionellen EDV-Programmen) eine Planung auf der Stufe aller Arten von Vorteil ist. Die Nachvollziehbarkeit und Überprüfbarkeit der Plandaten mit der Jahresrechnung und dem Budget ist dadurch sichergestellt. Bei der Erhebung der Plandaten der Investitionsbedürfnisse liegt der Schwerpunkt auf dem Objekt. Für jedes Objekt sollten mittels Erhebungsbelege Details erhoben werden, welche Angaben zum Verpflichtungskredit, allfällige Beiträge Dritter, die geplanten Jahresbetreffnisse enthalten und nicht zuletzt die Folgekosten.

Auswertung
Der Finanzplan bildet für die Exekutive eine unabdingbare Entscheidungsgrundlage. Die Finanzplanung ist für sie eine strategische Arbeit. Es geht darum, die wichtigsten Schlüsse für das weitere Handeln zu ziehen und die Ergebnisse zu interpretieren. Die Exekutive muss aufzeigen, wie der Finanzhaushalt möglichst ausgeglichen gestaltet werden kann. Sie muss, falls dies nötig ist, Massnahmen zur Stabilisierung oder zur Verbesserung aufzeigen. Die Finanzplanung bekommt ihren Wert erst mit der seriösen Auswertung und den darauf abgestützten, politischen Entscheidungen.
Unter diesen Voraussetzungen dienen die Kennzahlen als wichtiges Führungsinstrument; mit ihnen ist es möglich,

- die finanzielle Lage und Entwicklung der Gemeinde zu beurteilen,
- Vergleiche mit dem Gemeindemittel oder mit anderen Gemeinden anzustellen,
- wichtige Informationen zur Finanzpolitik zu gewinnen,
- finanzpolitische Zielsetzungen festzulegen,
- die Wirkung von finanzpolitischen Massnahmen festzustellen,
- Korrekturmassnahmen in die Wege zu leiten.

Präsentation der Finanzplan-Ergebnisse
Von Bürgern darf nicht erwartet werden, dass sie sich in die umfangreichen und technischen Arbeiten der Finanzplanung einarbeiten. Dem muss die Behörde Rechnung tragen, indem sie in möglichst knapper Form die wichtigsten Ergebnisse erläutert.

Oberstes Prinzip bei der Vorstellung des Finanzplanes ist also eine möglichst übersichtliche und aussagekräftige Darstellung der Hauptergebnisse. Grafische Darstellungen sind verständlicher als umfangreiche Tabellen.

16.01.2018 / Kapitel 6

6.3 Mindestanforderungen zu Budget und Finanzplan

6.3.1 Kurzfassung

1. Traktanden zur Budgetgemeindeversammlung
2. Botschaften zu Verpflichtungskrediten
    a. Ausgangslage
    b. Projektbeschrieb
    c. Baukosten
    d. Ausführung / Termine
    e. Finanzielle Auswirkungen
3. Botschaft zum Budget
    a. Ausgangslage /Rahmenbedingungen
        i. Erläuterungen zur Rechnungslegung der öff. Haushalte (nur im Übergang zum HRM2)
        ii. Erläuterungen der Exekutive zum Budget
    b. Gesamtergebnis 3-stufig (nach 2-stelligen Sachgruppen) mit Vergleich Vorjahresbudget und letzte abgeschlossene Jahresrechnung aufgeteilt in
        i. Betrieblicher Aufwand
        ii. Betrieblicher Ertrag
        iii. Ergebnis aus betrieblicher Tätigkeit
        iv. Ergebnis aus Finanzierung
        v. Operatives Ergebnis
        vi. Ausserordentliches Ergebnis
        vii. Gesamtergebnis
    c. Zusammenzug der Erfolgsrechnung nach einstelliger funkt. Gliederung (für Schulgemeinden: 4-stellige funkt. Gliederung)
    d. (Grafische Darstellung zur Entwicklung des Nettoaufwandes nach Funktionen)
    e. Zusammenzug der Investitionsrechnung nach einstelliger funkt. Gliederung mit Vergleich Budget Vorjahr und letzte abgeschlossene Jahresrechnung
    f. Antrag zur Genehmigung von Budget und Steuerfuss
4. Finanzplan mit Angaben zu
    a. 3-stufige Erfolgsrechnung nach 2-stelliger Artengliederung mit Vergleich Budget, Budget Vorjahr (oder Jahresrechnung) und letzte abgeschlossene Jahresrechnung sowie 3 Planjahre
    b. Entwicklung Ausgaben und Einnahmen der Investitionsrechnung nach 1-stelliger funktionaler Gliederung
    c. Entwicklung wichtiger Eckdaten:
        i. Steuerfuss
        ii. Finanzverbindlichkeiten
        iii. Eigenkapital
        iv. Bevölkerungsentwicklung
    d. Erläuterungen zum Finanzplan und Aufzeigen der Parameter (wie Steuerkraft-, Teuerungs- und Zinsentwicklung
    e. Entwicklung der Finanzkennzahlen, Selbstfinanzierungsgrad, Zinsbelastungsanteil, und Nettoschuld pro Einwohner (Politische Gemeinden)
5. Hinweis, wo die detaillierte Fassung des Budgets abgerufen oder bezogen werden kann.

6.3.2 Detailfassung des Budgets

Die Detailfassung beinhaltet zusätzlich:

1. Erfolgsrechnung nach funktionaler Gliederung (4-stellige Funktionen mit 4- bis-6-stelligen Sachgruppen (Arten); Verdichtungen aus Datenschutzgründen können vorgenommen werden.
2. Erfolgsrechnung nach Sachgruppen (Arten), 4- bis 6-stellig
3. Investitionsrechnung nach funktionaler Gliederung
4. Ergebnisse (analog Kapitel 7, Anhang 7A, 3. Ergebnis)
    a. Politische Gemeinde ohne Eigenwirtschaftsbetriebe
    b. Eigenwirtschaftsbetriebe (Wasser, Abwasser, Abfall, etc.)

Wird die Stimmbürgerschaft mit einer Kurzfassung bedient, so wird die Detailfassung nur auf Ersuchen in gedruckter Form abgegeben.

6.4 Empfehlung zu Verpflichtungskrediten

Sofern in der Gemeindeordnung oder durch Behördenbeschluss keine Regelung getroffen wurde, gilt folgende Empfehlung:

Einmalige Ausgaben von mehr als x Steuer-% sollten als Verpflichtungskredit behandelt und damit separat traktandiert werden. Die massgebenden Steuerprozente (der Steuerkraft = Steuern zu 100 % gemäss Stat. Mitteilung) sind wie folgt nach Gemeindegrösse abgestuft:

Gemeinden bis 1000 Einwohner	10 %
Über 1000 bis 5000 Einwohner	5 %
Über 5000 bis 10000 Einwohnern	2 %
Über 10000 Einwohner	1 %

6.5 Massnahmen zur Begrenzung der Verschuldung

Soweit die Gemeindefinanzkennzahlen sich im System berechnen lassen, gilt Empfehlung:

Die Zunahme des Fremdkapitals aus der Investitionstätigkeit ist zu begrenzen, wenn der Nettoverschuldungsquotient (Fremdkapital, 20, abzüglich Finanzvermögen, 10, bezogen auf die direkten Steuern, 400 und 401) mehr als 150 Prozent beträgt. Der Selbstfinanzierungsgrad der Nettoinvestitionen muss in diesem Falle im Budget mindestens 80 Prozent betragen.

Weitere Richtwerte für weitere Kennzahlen können erst aufgrund von Erfahrungswerten mit dem neuen Rechnungsmodell HRM2 festgelegt werden.

6.6 Kreditrecht

6.6.1 Begriff und Inhalt

§ 24 RRV Gde-RW (RB 131.21) erläutert den Begriff. In den §§ 25 bis 34 werden die Kreditarten und Besonderheiten beschrieben.

Wesentliche Eigenschaften, die für alle Kreditarten gelten:

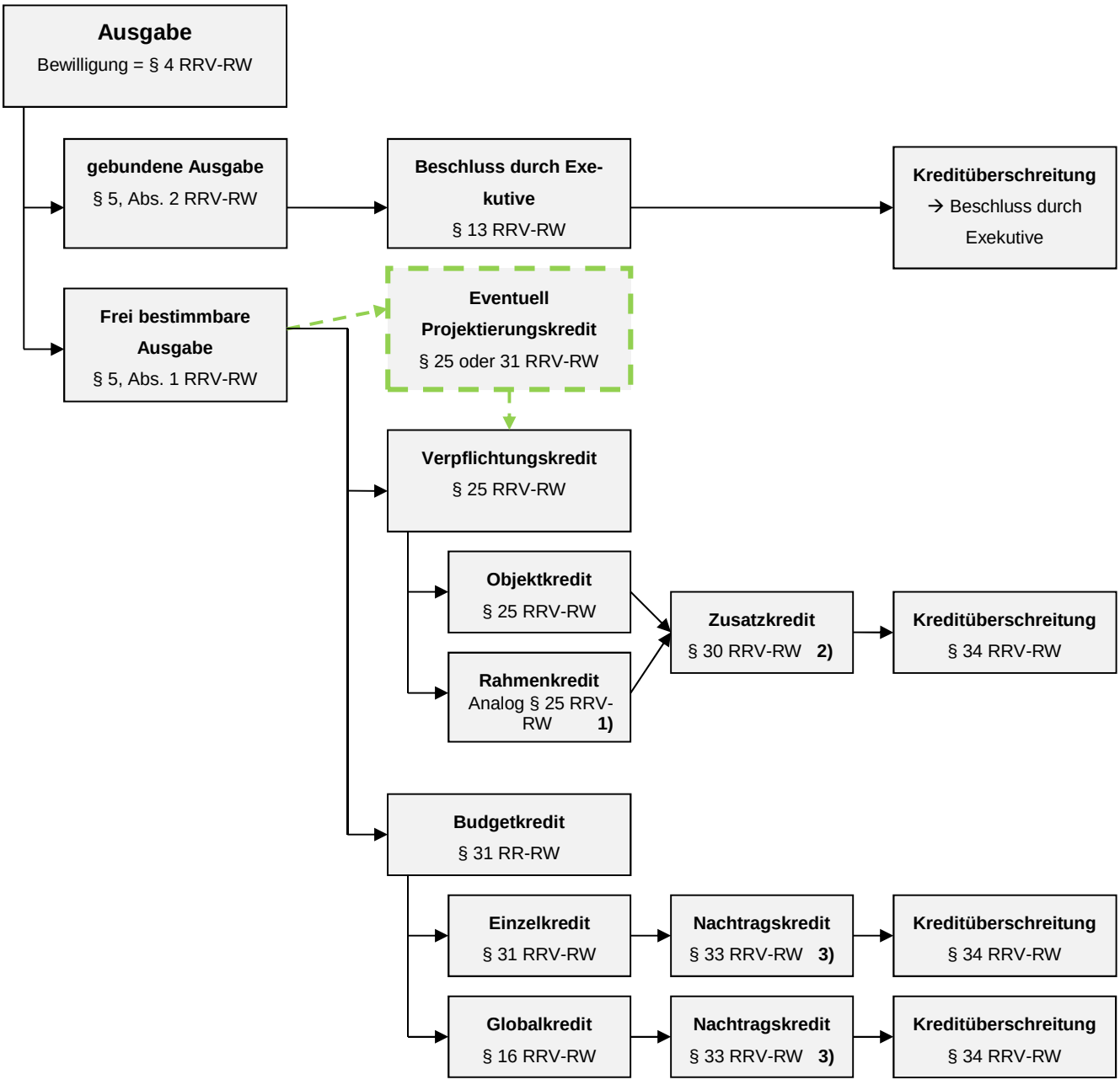
Der Kredit sollte aufgrund sorgfältiger, nach fachmännischen Regeln erstellter Berechnungen bemessen werden. Mit fachmännischen Regeln sind allgemein gebräuchliche Methoden von Berufsständen oder anerkannten Vereinigungen gemeint. Eine wichtige Bestimmung ist die Preisstandsklausel, die verhindern soll, dass wegen teuerungsbedingter Mehrkosten ein Zusatzkredit beantragt werden muss. Bei Preisrückgängen soll sich der Kredit entsprechend vermindern. Wenn zu Beginn eines Vorhabens die finanzielle Tragweite noch nicht klar ist, sollte ein Projektierungskredit eingefordert werden, bevor man beginnt, umfangreiche Studien und Vorinvestitionen zu veranlassen, die präjudizierend wirken könnten.

6.6.2 Ausgabenbewilligung

Die Ausgabe ist die dauernde Bindung freier staatlicher Mittel im Hinblick auf die Erfüllung öffentlicher Aufgaben. Die Ausgabe bedarf einer Gesetzesgrundlage und eines Kredites. Beide Voraussetzungen sind erforderlich; ein Kredit allein genügt nicht. Es dürfen keine Ausgaben getätigt werden, für die es keine Rechtsgrundlage gibt. Eine Ausgabe ohne Rechtsgrundlage würde dem Legalitätsprinzip widersprechen. Andererseits genügt die Rechtsgrundlage allein nicht, denn diese muss durch einen Kreditbeschluss genauer konkretisiert werden. Allerdings können Rechtsgrundlage und Kreditbeschluss zusammenfallen.

Klar von der Ausgabe zu unterscheiden ist die Anlage. Die Anlage bindet das Finanzvermögen nicht für die öffentliche Aufgabenerfüllung, denn sie entspricht einem frei realisierbaren Wert, d.h. man kann die Anlage wieder verkaufen. Daher führt die Anlage nur zu einer Umschichtung innerhalb des Finanzvermögens.

6.6.3 Übersicht Ausgaben- und Kreditarten



Legende:

1) Der Rahmenkredit ist in der Verordnung zum RW nicht separat geführt, weil er auf Gemeindeebene kaum zur Anwendung kommt.

2) Überschreitung um mehr als 10% und um mehr als die Aktivierungsgrenze

3) Limiten analog zum Zusatzkredit 2); Entscheid je nach Kompetenz allenfalls bei Exekutive

6.6.4 Gebundene Ausgaben

Die Unterscheidung zwischen freibestimmbaren und gebundenen Ausgaben ist von zentraler Bedeutung. Es geht um wichtige Bereiche des Finanzrechts, wie z.B. die Zuständigkeitsordnung oder die Kompetenz, diese Ausgabe zu beschliessen. Eine gebundene Ausgabe kann die Exekutive unabhängig von deren Höhe beschliessen, während sich bei den freibestimmbaren Ausgaben die Kompetenzen nach der Gemeindeordnung richten. Der Entscheid, ob freibestimmbare oder gebundene Ausgabe, ist im Einzelfall zu treffen. Gesetzlich lässt sich eine allgemeine Umschreibung festlegen, die sich auf die bundesgerichtliche Rechtsprechung abstützt. Demnach (BGE 105 Ia 85) ist eine Ausgabe gebunden, wenn sie durch einen Rechtssatz prinzipiell und dem Umfang nach vorgegeben, oder zur Erfüllung der gesetzlich geordneten Verwaltungsaufgaben unbedingt erforderlich ist. Immer dann, wenn der entscheidenden Behörde entweder in Bezug auf den Umfang der Ausgabe, den Zeitpunkt der Vornahme oder in Bezug auf andere Modalitäten eine verhältnismässig grosse Handlungsfreiheit zusteht, handelt es sich um eine frei bestimmbare Ausgabe (ob, wie, wann). Nur wenn keine solche Handlungsfreiheit besteht, liegt eine gebundene Ausgabe vor. Wenn also nur eine dieser drei Fragen mit Ja beantwortet werden kann, handelt es sich um eine neue Ausgabe.

6.6.5 Verpflichtungskredit

Der Verpflichtungskredit ist als Objekt-, Rahmen- oder Zusatzkredit zu bewilligen und besonders zu beschliessen. Sie sind insbesondere für Investitionsvorhaben und längerfristige Ausgaben gedacht. Bedürfen Verpflichtungskredite (Objekt-, Rahmen- und Zusatzkredite) aufgrund der Gemeindeordnung der besonderen Bewilligung durch die Gemeindeversammlung oder das Gemeindeparlament, so sind sie dem zuständigen Organ mit einem erläuternden Bericht zu unterbreiten.

Sofern in der Gemeindeordnung oder durch Behördenbeschluss keine Regelung getroffen wurde, gilt folgende Empfehlung (gemäss Ziffer 6.4):

Einmalige Ausgaben von mehr als x Steuer-% sollten als Verpflichtungskredit behandelt und damit separat traktandiert werden. Die massgebenden Steuerprozente (der Steuerkraft = Steuern zu 100 % gemäss Stat. Mitteilung) sind wie folgt nach Gemeindegrösse abgestuft:

Gemeinden bis 1000 Einwohner	10 %
Über 1000 bis 5000 Einwohner	5 %
Über 5000 bis 10000 Einwohnern	2 %
Über 10000 Einwohner	1 %

6.6.5.1. Objektkredit

Objektkredite betreffen Einzelvorhaben, die wegen ihrer Grösse eine besondere Beschlussfassung bedingen. Solche Vorhaben sind dem Volk oder der zuständigen Behörde besonders zu begründen, was in einer Einzelvorlage geschehen soll.

6.6.5.2. Projektierungskredit

Wenn zu Beginn eines Vorhabens die finanzielle Tragweite noch nicht klar ist, sollte ein Projektierungskredit eingefordert werden, bevor man beginnt, umfangreiche Studien und Vorinvestitionen zu veranlassen, die präjudizierend wirken könnten.

6.6.5.3. Zusatzkredit

Reicht der Verpflichtungskredit nicht aus, soll diejenige Instanz über den Zusatzkredit entscheiden, die für die Bewilligung einer freien Ausgabe ist. Auf Stufe der Gemeinden geht man davon aus, dass diejenige Instanz den Zusatzkredit beschliesst, die auch den Verpflichtungskredit beschlossen hat.

6.6.6 Budgetkredit

Im Gegensatz zum Verpflichtungskredit, der vor allem für Investitionsvorhaben und längerfristige Ausgaben gedacht ist, dient der Budgetkredit der Bewilligung von laufenden, jährlichen Ausgaben. Die Gemeindeversammlung oder das Gemeindeparlament ermächtigt über den Budgetkredit die Exekutive, die Jahresrechnung für den angegebenen Zweck bis zum festgelegten Betrag zu belasten. Es gibt zwei Arten von Budgetkrediten. Für Verwaltungseinheiten ohne Leistungsauftrag und ohne Globalbudget sind spezifizierte Einzelkredite pro Budgetposition zu vergeben (Normalfall). Für Verwaltungseinheiten mit Leistungsauftrag und Globalbudget ist der Budgetkredit als Saldoposten pro Globalbudget (Globalkredit) zu bewilligen.

6.6.6.1. Nachtragskredit

Das Pendant zum Zusatzkredit bei Verpflichtungskrediten ist bei Budgetkrediten der Nachtragskredit; dieser ergänzt einen nicht ausreichenden Budgetkredit. Er muss ohne Verzug, d.h. vor dem Eingehen von Verpflichtungen, angefordert werden. Vorbehalten bleibt das Vorgehen bei Dringlichkeit (Kreditüberschreitung § 34). Nachtragskredite bei gebundenen Ausgaben fallen unabhängig von ihrer Höhe in die Kompetenz der Exekutive.

Die Gemeinden verfahren mit Nachtragskrediten gemäss Regelungen in der Gemeindeordnung.

6.6.7 Kreditüberschreitungen

Beim Begriff der Dringlichkeit der Ausgabe sowie bei jenem der Gebundenheit der Ausgabe gibt es naturgemäss für die entscheidende Behörde einen gewissen Ermessensspielraum. Im Sinne der Wahrung rechtsstaatlich-demokratischer Prinzipien soll dieser Ermessensspielraum zurückhaltend gehandhabt werden. Exekutive und Legislative entwickelten dazu eine Praxis. Die Exekutive bewilligt Nachtragskredite bei Kreditüberschreitungen, begründet diese und legt sie zusammen mit der Jahresrechnung Gemeindeversammlung oder Gemeindeparlament zur Genehmigung vor.

6.6.8 Kreditverfall

Verwaltungseinheiten mit Leistungsauftrag und Globalbudget können Rücklagen bilden, wenn Globalkredite wegen projektbedingter Verzögerungen nicht oder nicht vollständig beansprucht werden oder wenn bei Einhaltung der festgelegten Leistungsziele durch die Erbringung zusätzlicher nicht budgetierter Erträge oder durch Unterschreitung des budgetierten Aufwandes eine Nettoverbesserung erzielt wird. Die Exekutive erstattet der Budgetbehörde über die Posten mit zeitlichen Verzögerungen anlässlich der Genehmigung der Jahresrechnung Bericht.

16.01.2018 / Kapitel 6

6.6.9 Begriffserklärungen

- Der Kredit ist die Ermächtigung, für einen bestimmten Zweck bis zu einem bestimmten Betrag finanzielle Verpflichtungen einzugehen.
- Verpflichtungskredite sind Objektkredite und Rahmenkredite für frei bestimmbare Ausgaben. Sie sind von der der Gemeindeordnung zuständigen Instanz in Form des Bruttokredits besonders zu beschliessen.
- Der Objektkredit gibt die Ermächtigung, für ein Einzelvorhaben bis zum bewilligten Betrag Verpflichtungen einzugehen.
- Der Rahmenkredit gibt die Ermächtigung, für mehrere in einem Programm zusammengefasste Einzelvorhaben bis zum bewilligten Betrag Verpflichtungen einzugehen.
- Der Zusatzkredit ist die Ergänzung eines nicht ausreichenden Verpflichtungskredites.
- Mit dem Projektierungskredit werden die Tragweite und die finanzielle Auswirkungen bei umfangreichen Vorhaben ermitteln, um die Höhe der einzufordernden Verpflichtungskredite bestimmen zu können.
- Der Budgetkredit ermächtigt die Budgetbehörde die Exekutive, die Jahresrechnung für den angegebenen Zweck bis zum festgelegten Betrag zu belasten. Er kann als Einzelkredit oder bei Verwaltungseinheiten mit Leistungsauftrag und Globalbudget als Saldoposten (Globalkredit) gesprochen werden.
- Der Globalkredit ist ein Budgetkredit mit allgemein umschriebener Zweckbestimmung. Er dient zur Erleichterung der Kreditbewirtschaftung. Das Instrument Globalkredit gelangt vor allem für jene Fälle zur Anwendung, in denen die Budgetierung des Kreditbedarfs auf Stufe der Verwaltungseinheiten mit grossen Unsicherheiten behaftet ist. Mit der zentralen Budgetierung erhöht sich der Handlungsspielraum bei der Kreditverwendung beziehungsweise Mittelzuteilung. Für Verwaltungseinheiten ohne Leistungsauftrag und Globalbudget sind spezifizierte Einzelkredite pro Budgetposition zu vergeben.
- Der Nachtragskredit ist die Ergänzung eines nicht ausreichenden Budgetkredites.
- Eine Kreditüberschreitung liegt vor, wenn im Budget kein oder kein ausreichender Kredit bewilligt ist. Die Exekutive hat der Budgetbehörde Kreditüberschreitungen anlässlich der Genehmigung der Jahresrechnung zu begründen und um Entlastung zu ersuchen.

Quellenangabe: Glarus / Aargau

16.01.2018 / Kapitel 6

Anpassungen:

2.9.2015:

Bezug unter Ziff. 6.3.2 richtiggestellt.

15.12.15:

Ziff. 6.3.1 3b): hinzugefügt: mit Vergleich Vorjahresbudget und letzte abgeschlossene Jahresrechnung
Ziff. 6.3.1 3c): hinzugefügt: (für Schulgemeinden: 4-stellige funkt. Gliederung)
Ziff. 6.3.2: hinzugefügt: Wird die Stimmbürgerschaft mit einer Kurzfassung bedient, so wird die Detailfassung nur auf Ersuchen in gedruckter Form abgegeben.
Ziff. 6.4: in Überschrift ergänzt: oder durch Behördenbeschluss
Ziff. 6.5: Nettoverschuldungsquotient bezieht sich neu auf direkte Steuern; Limite auf 150 Prozent geändert (statt 200).

16.12.15: bisher unter Ziff. 6.7 separat geführtes Kreditrecht wurde in Kap. 6 integriert (ab Ziff. 6.6)
Ziff. 6.6: Gemeinderat wurde durch Exekutive ersetzt (damit den unterschiedlichen Körperschaften, wie Schulgemeinden, miteinbezogen sind).

4.1.18: Formelle Anpassungen; Ziff. 6.4 wurde unter Ziff. 6.6.5 ebenfalls aufgeführt.

Thurgau

Kapitel 7
Jahresrechnung und Abschluss

Quellenangaben:
Handbuch Rechnungswesen Kanton AG, Kapitel 4

Besonderheit im Vergleich zu HRM1:
Ziff. 7.3.9, letzter Absatz
Die Abschreibung eines Bilanzfehlbetrages bezieht sich neu auch auf die spezialfinanzierten Bereiche.

16.01.2018 / Kapitel 7

Inhaltsverzeichnis

7	**Jahresrechnung und Abschluss**	**2**
7.1	Gesetzliche Grundlagen	2
7.2	Rechnungsführung	3
7.2.1	Finanzhaushalt	3
7.2.2	Finanzielle Führung - Buchführung; Grundsätze	3
7.2.3	Jahresrechnung	3
7.2.4	Hauptbuchhaltung	3
7.2.5	Nebenbuchhaltungen	4
7.2.5.1.	Debitorenbuchhaltung	4
7.2.5.2.	Kreditorenbuchhaltung¨	5
7.2.5.3.	Lohnbuchhaltung	5
7.2.5.4.	Nebenrechnungen	5
7.2.5.5.	Kontenbände und Buchungsjournale Finanzbuchhaltung	6
7.3	Rechnungsabschluss	6
7.3.1	Verteilung Löhne	6
7.3.2	Verteilung Soziallasten	6
7.3.3	Interne Verzinsungen	6
7.3.4	Planmässige Abschreibungen	7
7.3.5	Rechnungsabgrenzung	8
7.3.6	Wertberichtigungen	8
7.3.7	Rückstellungen	8
7.3.8	Bilanzüberträge	9
7.3.9	Vorgehen Rechnungsabschluss	9
7.3.10	Saldonachweise per Ende Rechnungsjahr	10
7.3.11	Abschlusscheck	10
7.4	Rechnungsablage	10
7.4.1	Terminvorgaben	10
7.4.2	Darstellung der Jahresrechnung	10
7.4.3	Anhang zur Jahresrechnung	10
7.5	Ausdruck und Aufbewahrung	12
7.6	Inventar	13
7.7	Anhänge 7.7A – 7.7I*	14

***Informationen zu den Anhängen**

A – F	Beispiel / Vorlage „Inhalt und Gliederung der Jahresrechnung“
G	Beispiel / Vorlage „Genehmigung der Jahresrechnung“
H	Hilfsmittel zur Erstellung der Saldonachweise der Bilanzkonto zum Jahresabschluss
I	Checkliste Jahresabschluss

7 Jahresrechnung und Abschluss

7.1 Gesetzliche Grundlagen

Wichtigste gesetzliche Vorschriften für den Rechnungsabschluss, Rechnungsablage:

Stichwort	RRV über das Rechnungswesen, RB 131.21
Anlagenbuchhaltung	§ 50, 53
Aktivierungs- und Wesentlichkeitsgrenze	§ 8 (30,63)
Aufbewahrung	§ 52
Beteiligungs- und Gewährleistungsspiegel	§ 45
Bewertung Fremdkapital und FV	§ 49
Bewertung Verwaltungsvermögen	§ 50
Bilanz	§ 39
Eigenkapital und Mindestkapitalisierung	§ 39, 40, 43
Finanzkennzahlen	§ 23
Finanzvermögen	§ 48, 49, 63
Geldflussrechnung	§ 42
Gemeindebehörde	§ 57
Genehmigung	§ 13, 62
Jahresrechnung	§ 38, 62
Rechnungsprüfung(skommission)	§ 58 bis 62
Terminvorgaben	§ 62
Verwaltungsvermögen	§ 3, 50, 63
Verwaltungsvermögen: Bewertung und Abschreibung	§ 50, 63

7.2 Rechnungsführung

7.2.1 Finanzhaushalt

In der Verordnung des Regierungsrates über das Rechnungswesen der Gemeinden (RRV-Gde-RW, RB 131.21) sind die Allgemeinen Bestimmungen §§ 1 - 9, die Haushaltsteuerung §§ 10 - 23, das Kreditrecht §§ 24 - 34 und die Rechnungslegung § 35 - 50 für den Finanzhaushalt festgelegt. Die finanzielle Führung ist in §§ 51 -57 festgehalten. Sinngemäß gelten diese Rechtsgrundlagen auch für selbständige Anstalten der Gemeinden. Für Bürgergemeinden gelten besondere Bestimmungen, insbesondere die steuerrechtlichen Abschreibungsvorschriften.

7.2.2 Finanzielle Führung - Buchführung; Grundsätze

Die Buchführung richtet sich gemäss § 51 RRV Gde-RW nach folgenden Grundsätzen:
a) vollständige, wahrheitsgetreue und systematische Erfassung aller Geschäftsvorfälle und Sachverhalte,
b) Richtigkeit,
c) Rechtzeitigkeit,
d) Nachprüfbarkeit.

7.2.3 Jahresrechnung

Die Jahresrechnung umfasst gemäss § 38 RRV Gde-RW folgende Elemente:
a) Bilanz,
b) Erfolgsrechnung,
c) Investitionsrechnung,
d) Geldflussrechnung,
e) Anhang.

Zur Rechnungslegung bei Zweckverbänden sind auf der Homepage (www.finanzverwaltung.tg.ch) unter „Downloads/Hilfsmittel“ Empfehlungen und ein Beispiel zur Offenlegung der Beteiligungsverhältnisse enthalten.

7.2.4 Hauptbuchhaltung

Die Finanzbuchhaltung ist das Hauptbuch der Gemeindebuchhaltung. Sämtliche Buchungen aus Nebenbüchern (z. B. Lohn, Debitoren, Kreditoren) werden in das Hauptbuch übertragen. Die Finanzbuchhaltung kann mehrere Rechnungskreise sowie integrierte Spezialfinanzierungen (z.B. Wasserversorgung, Abwasserbeseitigung, Abfallwirtschaft, Elektrizitätswerk) umfassen. Die Gemeindeverbände werden aufgrund ihrer eigenen Gremien als Mandanten geführt, soweit sie nicht selbst Rechnung führen.

Geldverwaltung

Umfasst die Finanzbuchhaltung mehrere Rechnungskreise, sind die Geldkonten nur bei der Gemeinde zu führen. Die Guthaben oder Verpflichtungen gegenüber anderen Rechnungskreisen sind durch Kontokorrente auszuweisen und zu verzinsen. Der Gemeinderat ist für die Festsetzung des Zinssatzes zuständig. Dieser hat auf betriebswirtschaftlichen Grundsätzen zu beruhen und hat marktgerecht zu sein.

Buchungstexte
Die Buchungstexte in der Hauptbuchhaltung sind möglichst aussagekräftig zu gestalten. Der Buchungstext sollte den Namen des Betroffenen sowie die Bezeichnung der Leistung umfassende Mögliche Buchungstexte:

- Müller AG, Sulgen; Malerarbeiten Schulhaus West
- Muster Dominik, Arbon; Material Wasserversorgung

Sind Buchungstexte aus Nebenbuchhaltungen stark eingeschränkt (z.B. Sammelbuchung, Journal), ist ein Nachweis mit aussagekräftigen Texten in Papierausdruck oder elektronischer Form zu gewährleisten (detailliertes Journal der Nebenbuchhaltung). Die Daten des Buchungsverkehrs der Nebenbuchhaltungen und der Finanzbuchhaltung müssen durch eindeutige Erkennungszeichen klar nachvollziehbar sein.

Buchungsbelege
Als Buchungsbelege gelten alle schriftlichen Aufzeichnungen auf Papier oder in elektronischer Form, die notwendig sind, um den einer Buchung zugrunde liegenden Geschäftsvorfall oder Sachverhalt nachvollziehen zu können. Ein Sammelbuchungsbeleg muss sämtliche beteiligten Konten mit entsprechenden Beträgen aufweisen.

7.2.5 Nebenbuchhaltungen

7.2.5.1. Debitorenbuchhaltung
Die Debitorenbuchhaltung ist eine Nebenbuchhaltung zum Hauptbuch (Finanzbuchhaltung). In ihr werden Fakturen für erbrachte Leistungen erstellt und Zahlungseingänge verbucht. Sie dient der Debitorenbewirtschaftung zur Überwachung der Ausstände und dem Mahn- und Inkassowesen.

Sollprinzip
Das Rechnungsjahr entspricht dem Kalenderjahr. Sämtliche erbrachten Leistungen die dem laufenden Rechnungsjahr zuzuordnen sind, werden fakturiert bzw. in der Debitorenbuchhaltung sollgestellt.

Abstimmung-Haupt-/Nebenbuch
Die Ausstände im Nebenbuch müssen jederzeit mit den Saldi der Debitorenkonti in der Bilanz übereinstimmen. Die Saldenprüfung hat periodisch zu erfolgen. Am Jahresende sind über die Ausstände detaillierte Saldonachweise zu erstellen. Dazu dient die Offenpostenliste. Diese hat die Rechnungsempfänger, die erbrachten Leistungen (z.B. Baubewilligungsgebühr) sowie Fälligkeiten und Mahnstatus auszuweisen.

Debitorenjournale, Offenpostenlisten
Da Buchungstexte aus Nebenbüchern im Hauptbuch nicht aussagekräftig sind, ist ein detaillierter Ausdruck oder ein detaillierter elektronischer Nachweis zu gewährleisten. Die Lesbarkeit muss gemäss § 52 RRV Gde-RW 10 Jahre gewährleistet sein.

Zahlungseingangslisten

Die Zahlungseingangslisten sind ein Bestandteil der Nebenbuchhaltung. Diese sind mit den übrigen Unterlagen aufzubewahren.

7.2.5.2. Kreditorenbuchhaltung¨

Die Kreditorenbelege werden mit Rechnungsdatum und Zahlungsfrist erfasst. Somit kann der Zahlungsauftrag jeweils auf die fälligen Forderungen eingeschränkt werden. Da auch die Buchungen der Kreditorenbuchhaltung in der Finanzbuchhaltung nicht aussagekräftig sind, müssen diese mit eindeutigen Erkennungsmerkmalen klar nachvollziehbar sein. Die detaillierten Kreditorenjournale sind aufzubewahren.

Abstimmung Haupt-/ Nebenbuch

Auch die offenen Kreditoren müssen jederzeit mit den Saldi der Kreditorenkonti in der Bilanz übereinstimmen. Differenzen sind unverzüglich abzuklären und zu bereinigen. Die per Jahresabschluss erstellte detaillierte Offene Kreditorenliste dient als Saldonachweis.

Zahlungsnachweisungslisten und Zahlungsjournale

Die Listen sind Bestandteil der Nebenbuchhaltung und sind mit den übrigen Unterlagen aufzubewahren. Zahlungsauftragsjournale können als Buchungsbelege verwendet werden.

7.2.5.3. Lohnbuchhaltung

Die Lohnbuchhaltung ist wie die Kreditoren- oder Debitorenbuchhaltung ein Nebenbuch der Finanzbuchhaltung. In der Lohnbuchhaltung werden folgende Arbeiten ausgeführt:

- Berechnung der monatlichen Bruttolöhne von Monats- und Stundenlöhnen und deren Auszahlung
- Berechnung allfälliger Zulagen wie Leistungsprämien, Dienstaltersgeschenke usw.
- Berechnung aller Versicherungsbeiträge und sonstigen Abzüge
- Aufbereitung und Übertrag der Lohnzahlen in die Finanzbuchhaltung
- Datenaufbereitung für alle Versicherungsdeklarationen
- Datenaufbereitung für Lohnausweise
- diverse statistische Auswertungen

Im Hauptbuch sind die Lohnzahlen nur noch in komprimierter Form ersichtlich. Auch für diese Geschäftsfälle ist ein klarer Zusammenhang zur Finanzbuchhaltung sicherzustellen. Mit der Monatsverarbeitung sind Lohnartenauswertungen und Rekapitulationsjournale zu erstellen. Die Jahreskontoblätter pro Arbeitnehmer, die Kopien der Lohnausweise und sämtliche Versicherungsdeklarationen sind mindestens bis zur erfolgten Revision der zuständigen Prüfungsorgane aufzubewahren.

7.2.5.4. Nebenrechnungen

In einigen Funktionen sind fall- oder objektbezogene Nebenrechnungen zu führen. Diese gewährleisten detaillierte Auswertungen. Unter anderem betrifft dies die Funktionen 5720 gesetzliche wirtschaftliche Hilfe, 5430 Alimenten Bevorschussung und -inkasso. Auch für 9630 Liegenschaften des Finanzvermögens kann eine Liegenschaftsbuchhaltung neue Erkenntnisse bringen. Den Prüfungsorganen ist die Einsicht in

die Kontenblätter der Nebenrechnungen zu gewährleisten. Stellt das IT-System keine Software zur Verfügung, kann für die Führung einer Einzelkontrolle der gesetzlichen wirtschaftlichen Hilfe ein Excel Tool eingesetzt werden.

7.2.5.5. Kontenbände und Buchungsjournale Finanzbuchhaltung

Nach jedem Buchungslauf sind sämtliche Journale definitiv zu verbuchen. Diese sind aufzubewahren. Den Prüfungsorganen ist, für sämtliche Kontenblätter (inkl. Kontoblätter der Anlagenbuchhaltung) mit Rechnungsverkehr und Kontoblätter ohne Rechnungsverkehr mit Eröffnungs- oder Schlusssaldo, die Einsicht zu gewährleisten.

7.3 Rechnungsabschluss

Bevor der eigentliche Rechnungsabschluss in Angriff genommen wird, müssen einige Vorarbeiten erledigt sein.

7.3.1 Verteilung Löhne

Ist Betriebs- und Verwaltungspersonal für mehrere Funktionen tätig und werden diese Lohnanteile nicht mit einem Lohnprogramm monatlich aufgrund der Arbeitsrapporte zugeteilt, ist am Jahresende eine entsprechende Zuweisung in den Funktionen vorzunehmen.

7.3.2 Verteilung Soziallasten

Werden Soziallasten nicht direkt mit einem Lohnprogramm verbucht, sind auch diese Ende des Rechnungsjahres auf die verschiedenen Funktionen zu verteilen.

7.3.3 Interne Verzinsungen

Zu verzinsen sind Nettoschuld/ -vermögen gegenüber Spezialfinanzierungen, Kontokorrente mit Dritten (Gemeindeverbänden, Kirchgemeinden, Bürgergemeinde usw., Konti 1011 und 2001), Depotgelder und Kautionen (Konto 2006), Legate und Stiftungen (Konti 2092/2911), Forstreservefonds (Konto 2910.01).

Weitere interne Verzinsungen können vorgenommen werden, soweit dies für eine transparente und betriebswirtschaftlich korrekte Rechnungslegung notwendig ist. Fonds im Eigenkapital werden in der Regel nicht verzinst (Ausnahme Forstreservefonds).

7.3.3.1. Zinssätze

Für die Festlegung der Zinssätze ist der Gemeinderat zuständig. Die Zinssätze müssen finanzpolitisch vertretbar sein und marktüblichen Konditionen entsprechen. In die Überlegungen muss die Situation der Gemeinde miteinbezogen werden. Der Zinssatz wird beeinflusst durch folgende Faktoren:

- Zu welchen Konditionen hat die Gemeinde ihre langfristigen Darlehen aufgenommen?

- Welche Zinssätze werden auf dem Markt angeboten?
- Wie hat die Gemeinde evtl. vorhandenes Kapital angelegt?
- Haben die zu verzinsenden Guthaben/Schulden kurz- oder langfristigen Charakter?

Die internen Verzinsungen werden in der Regel vom Anfangsbestand vorgenommen. Wesentliche Bestandsänderungen während des Jahres können berücksichtigt werden (durchschnittliche Basis aus Anfangsbestand + Schlussbestand vor Abschreibung).

7.3.3.2. Verbuchung

Die Verbuchung von internen Verzinsungen vom steuerfinanzierten Bereich in Spezialfinanzierungen oder direkt in die Bilanz (Kontokorrente, Depotgelder und Fonds) erfolgt in der Funktion 9610 Zinsen mit den Artennummern 34 und 44.

Beispiele	**Konto Soll**	**Konto Haben**
Verzinsung Kontokorrent Gemeindeverband XX Gde.	9610.3400	Verband XX xxxx.4401
Verzinsung Depotgelder (z.B. Grabunterhaltsdepot)	9610.3400	2006.xx
Verzinsung Kontokorrent Gemeinde / Bürgergemeinde	Gde. 9610.3400	Bürgergde
Verzinsung Nettoschuld Wasserwerk	7101.3409	9610.4409
Verzinsung Nettovermögen Abwasserbeseitigung inkl. allfälliger Erneuerungsfonds	9610.3409	7201.4409
Verzinsung Forstreservefonds	9610.3409	8200.4409

Anmerkung: Es wird empfohlen, den Erneuerungsfonds Abwasserbeseitigung in Abweichung zu § 19 RRV Gde-RW zu verzinsen.

Interne Verrechnungen von kalkulatorischen Zinsen innerhalb des steuerfinanzierten Bereiches erfolgen über die Konti 3940/4940.

Beispiel	**Konto Soll**	**Konto Haben**
Verzinsung Stiftungen	9610.3940.00	9951.4940.00

Für weitere Ausführungen wird auf Kapitel 11 verwiesen.

7.3.4 Planmässige Abschreibungen

Die aus der Anlagenbuchhaltung ermittelten Abschreibungen sind in den einzelnen Funktionen der Erfolgsrechnung zu verbuchen. Hinweis auf entsprechende Ziffer im Handbuchteil ALABU…

7.3.5 Rechnungsabgrenzung

Da sich die Rechnungslegung nach Grundsätzen der Bruttodarstellung, der Periodenabgrenzung und der Wesentlichkeit und Vergleichbarkeit (§ 36 RRV Gde-RW) zu richten hat, sind am Jahresende aktive sowie passive Rechnungsabgrenzungen vorzunehmen. Die Offenlegung erfolgt über die Bilanz.

7.3.6 Wertberichtigungen

Mit dem Jahresabschluss ist sicherzustellen, dass alle Positionen der Bilanz mit korrekten Werten eingesetzt sind. Die Verordnung des Regierungsrates über das Rechnungswesen der Gemeinden schreibt vor, dass eine systematische Neubewertung der Finanzanlagen jährlich und die der Liegenschaften des Finanzvermögens periodisch vorzunehmen ist (§ 49). Tritt bei einer Position des Finanzvermögens eine dauerhafte Wertverminderung ein, ist deren bilanzierter Wert erfolgswirksam zu berichtigen. Auch beim Verwaltungsvermögen ist bei dauernder Wertverminderung (z.B. Brandfall) sofort eine Wertberichtigung vorzunehmen. Das Vorgehen bei tatsächlichen und mutmaßlichen Wertberichtigungen bei Steuerforderungen (Delkredere) ist im Handbuchteil Kapitel 10 (Bilanzierung und Bewertung) dargelegt.

7.3.7 Rückstellungen

Rückstellungen dienen wie die passiven Rechnungsabgrenzungen der periodenkonformen Erfassung von Aufwendungen. Damit Rückstellungen gebildet werden können, müssen die nachfolgenden Kriterien kumulativ erfüllt sein:

- es sich um eine gegenwärtige Verpflichtung handelt, deren Ursprung in einem Ereignis der Vergangenheit (vor dem Bilanzstichtag) liegt
- der Mittelabfluss zur Erfüllung der Verpflichtungen wahrscheinlich ist (über 50 %)
- die Höhe der Verpflichtung zuverlässig geschätzt werden kann
- der Betrag wesentlich ist

Nachfolgend eine Darstellung der Handhabung und der Verbuchung von Rückstellungen.

Vorgang	**Verbuchung**	**Reduktion durch**
	Soll	**Haben**
Bildung der Rückstellung	Löhne des Verwaltungs- und Betriebspersonals (301x)	Rückstellungen für langfristige Ansprüche des Personals (2081)
Erhöhung der Rückstellungen	Löhne des Verwaltungs- und Betriebspersonals (301x)	Rückstellungen für langfristige Ansprüche des Personals (2081)
Verwendung / Auflösung der Rückstellungen	Löhne des Verwaltungs- und Betriebspersonals (301x)	Kasse (1000)
	Rückstellungen für langfristige Ansprüche des Personals (2081)	Löhne des Verwaltungs- und Betriebspersonals (301x)

Sie werden für bestehende Verpflichtungen gebildet, bei denen der Zeitpunkt der Erfüllung oder die Höhe des künftigen Mittelabflusses mit Unsicherheiten behaftet ist.

Anmerkung: Kurzfristige Rückstellungen werden unter 2050ff verbucht; siehe auch Rechnungsabgrenzungen (2040ff). Es kann sowohl abgegrenzt als auch eine kurzfristige Rückstellung gebildet werden (z.B. Ferien- und Überzeitguthaben). Wenn der Betrag feststeht, wird abgegrenzt. Als langfristige Rückstellung (2800ff) wird gebucht, wenn der Mittelabfluss nicht in der nächsten Rechnungsperiode erfolgt.

Die Schulgemeinden führen keine kurzfristigen Rückstellungen; es wird nur transitorisch abgegrenzt.

7.3.8 Bilanzüberträge

Abgeschlossene bzw. in Betrieb genommene Projekte/Objekte des Verwaltungsvermögens sind aus den Anlagen im Bau in die entsprechenden Sachgruppen der Bilanz zu übertragen. Weiter sind langfristige Verbindlichkeiten (Sachgruppe 206) im letzten Jahr ihrer Laufzeit und Amortisations-Tranchen in die kurzfristigen Verbindlichkeiten (Sachgruppe 201) umzubuchen. Das Vorjahresergebnis von Konto 2990 ist auf das Konto 2999 kumulierte Ergebnisse der Vorjahre umzubuchen.

Die Schulgemeinden verzichten auf eine Verschiebung der Sachgruppe 206 im letzten Jahr ihrer Laufzeit.

7.3.9 Vorgehen Rechnungsabschluss

Als erster Teilbereich der Finanzbuchhaltung wird Ende des Rechnungsjahres die **Investitionsrechnung** abgeschlossen. Die Ausgaben werden in die nach Kontenplan vorgesehenen Aktivkonti übertragen. Da auf den Nettoinvestitionen abgeschrieben wird, sind auch die Einnahmen in den entsprechenden Aktivkonti zu verbuchen. Die Einnahmen werden in den IR-Abschlusskonti 9999.5900.0x und die Ausgaben in den Konti 9999.6900.0x verbucht. Die Laufnummern (Unternummern) der Aktivkonti sind gemäss Kontenplan anzuwenden. Nicht abgeschlossene Projekte/Objekte werden auf die dafür vorgesehenen Konti Anlagen im Bau aktiviert. Sind die Projekte/Objekte abgeschlossen bzw. in Betrieb genommen, werden sie auf die entsprechenden Aktivkonti umgebucht.

Die Erfolgsrechnung ist mit der Verbuchung der Jahresergebnisse abzuschließen. Dabei sind zuerst die **Spezialfinanzierungen** (z.B. Wasserwerk, Abwasserbeseitigung, Abfallwirtschaft, etc.) auszugleichen. Die Verbuchung erfolgt funktionsbezogen (z.B. Ertragsüberschuss der Abwasserbeseitigung mit 7201.3510 an 2900.20).

Die Verbuchung des **Jahresergebnisses der Gemeinde** erfolgt in der Funktion 9999 Abschluss. Ein Ertragsüberschuss wird mit Konto 9999.9000 an 2990 bzw. der Aufwandüberschuss mit 2990 an 9999.9001 verbucht. Der Saldo des Kontos 2990 ist im nachfolgenden Rechnungsjahr auf das Konto 2999 Kumulierte Ergebnisse der Vorjahre umzubuchen. Weist die Sachgruppe 299 Bilanzüberschuss/-fehlbetrag (Jahresergebnis und kumulierte Ergebnisse der Vorjahre) einen Minusbestand (Bilanzfehlbetrag) aus, ist dieser mit mindestens 20 % des Restbuchwerts abzutragen (§ 22 RRV Gde-RW). Buchung in Konto 9999.3899 an 2999.

Die Abschreibungspflicht eines Bilanzfehlbetrages bezieht sich auch auf die spezialfinanzierten Bereiche: Ein Vorschuss (Konto 2900.x0, minus) ist mit 20 % des Wertes Anfang Jahr abzutragen.

7.3.10 Saldonachweise per Ende Rechnungsjahr

Sämtliche Bilanzkonti sind per Jahresende detailliert nachzuweisen, (Anhang 7H). Die Saldonachweise sind dem Prüfungsorgan (externe Bilanzprüfung, Finanzkommission und Kantonale Aufsichtsstelle) vorzulegen. Eine Aufbewahrung in Ordnern vereinfacht die Übersicht.

7.3.11 Abschlusscheck

Mit dem Abschlusscheck können sämtliche Vollständigkeiten und Plausibilitäten der Abschlussarbeiten geprüft werden. Die Checkliste „Jahresabschluss“ (Anhang 7i) ist auf die Bedürfnisse der eigenen Gemeinde anzupassen oder zu ergänzen.

7.4 Rechnungsablage

7.4.1 Terminvorgaben

Zusammenfassung der wichtigsten Terminvorgaben:

Abschlusstag	**31. Dezember**
Bereitstellung der Jahresrechnung für die Rechnungsprüfungskommission	**Ende März**
Genehmigung der Jahresrechnung durch die Gemeinde	**Ende Juni**
Bereitstellung der Jahresrechnung für kantonale. oder Bundesstellen	**Ende Juli**

7.4.2 Darstellung der Jahresrechnung

Die Jahresrechnung der Gemeinde wird gemäss dem Muster (Anhang 7A-F) aufgebaut. Neben der Vollständigkeitserklärung und den Genehmigungsberichten der zuständigen Organe, hat die Jahresrechnung Hinweise beziehungsweise Erläuterungen zu relevanten Rechnungspositionen zu enthalten. Die Jahresrechnung umfasst die Elemente gemäss § 38 der Verordnung des Regierungsrates über das Rechnungswesen der Gemeinden.

Dem Stimmbürger werden die Rechnungsergebnisse vorzugsweise in Form eines Geschäftsberichts präsentiert, siehe Anhang 7G.

7.4.3 Anhang zur Jahresrechnung

Gemäss § 38 ist der Anhang zur Jahresrechnung ein Bestandteil der Jahresrechnung. Der Anhang zur Jahresrechnung beinhaltet:
a) den Eigenkapitalnachweis,

b) den Rückstellungsspiegel,
c) den Beteiligungs- und Gewährleistungsspiegel,
d) die Kreditkontrolle,
e) den Anlagespiegel,
f) zusätzliche Angaben, die für die Beurteilung der Vermögens- und Ertragslage, der Verpflichtungen und der finanziellen Risiken von Bedeutung sind. Ein Beispiel ist im Anhang 7F zu finden.

7.4.3.1. Eigenkapitalnachweis

Der Eigenkapitalnachweis zeigt die Ursachen der Veränderung des Eigenkapitals detailliert auf. Ein Beispiel des Eigenkapitalnachweises befindet sich im Anhang 7B.

7.4.3.2. Rückstellungsspiegel

Gemäss § 38 RRV Gde-RW ist der Rückstellungsspiegel im Anhang zur Jahresrechnung abzubilden. Der Rückstellungsspiegel umfasst folgende Informationen:

Rückstellungsart, Rückstellungshöhe Ende Vorjahr, Rückstellungen Ende laufendes Jahr, Kommentar zu Veränderungen. Die Rückstellungen sind einzeln aufzuführen und jährlich aufgrund der aktualisierten Sachlage zu überprüfen. Ein Beispiel für die Darstellung des Rückstellungsspiegels befindet sich im 'f' Anhang 7C. Werden keine Rückstellungen gebucht, ist dies bei den zusätzlichen Angaben im Anhang zur Jahresrechnung festzuhalten. Hinweise zur Bildung von Rückstellungen sind in Kapitel 10 zu finden.

7.4.3.3. Beteiligungs- und Gewährleistungsspiegel

Die Beteiligungen und Gewährleistungen der Gemeinde sind im Anhang zur Jahresrechnung aufzuführen, da sie für die Beurteilung der Vermögens- und Ertragslage sowie der finanziellen Risiken von Bedeutung sind.

Im Beteiligungs- und Gewährleistungsspiegel (§§ 44 und 45 RRV Gde-RW) sind die finanziellen und personellen Verflechtungen, die mit wesentlichen Risiken und Verpflichtungen behaftet sind, beispielsweise Kapitalverpflichtungen, Haftungsverpflichtungen und Abhängigkeiten in der Leistungserbringung, aufzuführen. Dazu gehören insbesondere:

- Beteiligungen an privatrechtlichen Unternehmungen
- Gemeindeverbände
- Gemeindeverträge
- Vereinsmitgliedschaften (sofern die Gemeinde Vereinsmitglied ist)
- Leistungs- und Leasingverträge mit finanziellen Verpflichtungen
- Eventualverbindlichkeiten und Eventualguthaben (z.B. später fällig werdende Erschliessungsbeiträge

Nicht zu erfassen sind:

- Berufsfachverbände
- Vereine / Organisationen an welche die Gemeinde Beiträge ausrichtet aber nicht Mitglied ist (beispielswese Musikgesellschaften, Fussballvereine).

7.4.3.4. Kreditkontrolle

Die Kreditkontrolle dient als Übersicht über sämtliche bewilligten, laufenden Verpflichtungskredite. Es sind die genauen Kreditbezeichnungen und die bewilligten Kreditsummen aufzuführen. In Spalten sind die kumulierten Ausgaben/Einnahmen bis 31.12., die des Rechnungsjahres und die dem Rechnungsjahr vorangehenden Budgetzahlen auszuweisen. Ist ein Kredit überzogen, ist in der Spalte Restkredite ein Saldo von Fr. 0.00 einzusetzen. Da sämtliche Verpflichtungskredite enthalten sein müssen, sind auch die Verpflichtungskredite der Erfolgsrechnung und des Finanzvermögens aufzulisten. Budgetkredite werden nicht aufgeführt. Ein Beispiel für die Darstellung ist im Anhang 7E zu finden.

7.4.3.5. Anlagespiegel

Der Anlagespiegel gibt nach Kategorien gegliedert (beispielsweise Hochbauten oder Tiefbauten) für die Gemeinde und die Spezialfinanzierungen einen Überblick über die Bestände und Veränderungen der Anlagen. Ergänzende Hinweise sind dem Kapitel 8 zu entnehmen.

7.4.3.6. Zusätzliche Angaben

Die zusätzlichen Angaben umfassen neben einer Auflistung der Anlagekategorien mit Abschreibungsdauern und der Angabe der Aktivierungsgrenze, Informationen, die für die Beurteilung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage von Bedeutung sind. Dies können z.B. Angaben zu Änderungen von Bilanzierungs- und Bewertungsgrundsätzen und deren Auswirkungen und Risikosituation und Risikomanagement sein, siehe Anhang 7F. Falls zusätzliche Abschreibungen vorgenommen werden, ist die entsprechende Regelung anzuführen, siehe auch Kapital 8 (Anlagenbuchhaltung).

7.5 Ausdruck und Aufbewahrung

Die Unterlagen und Akten der Rechnungsführung wie Kontoblätter, Buchungsjournale, Kontrollen, Nebenbücher und Listen sind auszudrucken und den Prüfungsorganen physisch zur Verfügung zu halten. Eine elektronische Bereitstellung kann in Absprache mit den Prüfungsorganen erfolgen; Belege und Dokumente müssen indessen vor Ort ausdruckbar sein. Nach der Genehmigung der Rechnung und der Prüfung durch sämtliche Prüfungsorgane sind die Unterlagen bzw. die Daten zu archivieren und während mindestens 10 Jahren aufzubewahren. Die elektronische Archivierung ist zugelassen, sofern die Lesbarkeit der Daten während der gesetzlichen Aufbewahrungsfrist sichergestellt ist.

Die Jahresrechnung ist mit den erforderlichen Beilagen physisch auf unbestimmte Zeit zu archivieren.

Rechnungs- und Geldbelege dürfen elektronisch gescannt und verarbeitet werden. Es ist dabei sicherzustellen, dass die Prüfungs- und Genehmigungsorgane Zugriff auf die Einzelbelege haben. Dies kann elektronisch erfolgen. Es empfiehlt sich, die gescannten Belege zum Beispiel chronologisch oder nume-

risch geordnet solange physisch aufzubewahren, bis die Prüfungs- und Genehmigungsverfahren des entsprechenden Rechnungsjahrs abgeschlossen sind.

Die vorstehenden Regeln entsprechen dem Bundesrecht, wonach Geschäftsbücher und Buchungsbelege auf Papier, elektronisch oder in vergleichbarer Weise aufbewahrt werden können (Art. 958f Abs. 3 OR, SR 220). Im Weiteren gelten für Buchführungspflichtige die Bestimmungen der Geschäftsbücherverordnung (GeBüV, SR 221.431). Die Buchführung und Rechnungsstellung bei der MWST ist in der MWST-Info Nr. 19 detailliert umschrieben.

Die Aufbewahrung der Unterlagen zur Steuerbuchhaltung ist durch das Kantonale Steueramt geregelt.

7.6 Inventar

Grundsätze
Die nicht aktivierten Anlagen, Vorräte und Lagerbestände werden in einem Inventar geführt, das jährlich zu aktualisieren ist. Die Anlagenbuchhaltung kann dazu verwendet werden. Vermögenswerte (Anlagegüter), die über mehrere Jahre genutzt und demzufolge abgeschrieben werden, sind in der Anlagenbuchhaltung zu erfassen.

Zweck
- Kontrolle über das Gemeindeinventar
- Grundlage für die Sachversicherungen (Feuer, Diebstahl, Haftpflicht)

Inhalt und System
Einige IT Systeme ermöglichen bei der Verbuchung eine direkte Zuweisung in ein Inventar. Ein Inventar kann nebst der Erfassung in der Anlagenbuchhaltung auch in Form eines Excel Tools erstellt werden. Das Inventar ist jährlich zu aktualisieren.

Kontrolle
Das Inventar ist regelmäßig zu überprüfen.

7.7 Anhänge 7.7A – 7.7I*

Anhang 7.7A

Gemeinde Muster
Strasse
Postfach
PLZ, Ort

(Detaillierte Fassung: Anhang 7.7A - F)

Jahresrechnung 20_2

Inhalt und Gliederung der Jahresrechnung

Gemeinde...

Antrag an die Gemeindeversammlung:

Die Jahresrechnung 20_2 der Gemeinde sei zu genehmigen.

Anhang 7.7A

Inhaltsverzeichnis

Gemeinde

1) Genehmigung
a) Gemeinderat
b) Rechnungsprüfungskommission
c) Gemeindeversammlung

2) Erläuterungen
a) Allgemeines
b) Erfolgsrechnung
c) Investitionsrechnung
d) Bilanz

3) Ergebnis (s.a. Kap 2)
a) Gemeinde ohne Spezialfinanzierung
b) Wasserwerk
c) Abwasserbeseitigung
d) Abfallwirtschaft
e) Gemeinde
f) Kennzahlenauswertung (s.a. Kap 13)

4) Erfolgsrechnung
a) Erfolgsrechnung Zusammenzug
b) Erfolgsrechnung
c) Erfolgsrechnung Artengliederung Zusammenzug
d) Erfolgsrechnung Artengliederung

5) Investitionsrechnung
a) Investitionsrechnung Zusammenzug
b) Investitionsrechnung
c) Investitionsrechnung Artengliederung Zusammenzug
d) Investitionsrechnung Artengliederung

6) Bilanz
a) Bilanz Zusammenzug
b) Bilanz

7) Geldflussrechnung (s.a. Kap 12)

8) Anhang zur Jahresrechnung
a) Eigenkapitalnachweis (Anhang 7B)
b) Rückstellungsspiegel (Anhang 7C)
c) Beteiligungs- und Gewährleistungsspiegel (Anhang 7D)
d) Kreditkontrolle (Anhang 7E)
e) Anlagespiegel (s.a. Kap 8)
f) Zusätzliche Angaben (Anhang 7F)

Anhang 7.7A

1) GENEHMIGUNG

a) Gemeinderat

Der Gemeinderat und die Leiterin / der Leiter Finanzen bestätigen, dass

- alle buchungspflichtigen Geschäftsfälle in der vorliegenden Jahresrechnung erfasst sind,
- sämtliche Vermögenswerte, Verpflichtungen, Guthaben und Schulden in der Bilanz berücksichtigt sind,
- allen bilanzierungspflichtigen Risiken und Werteinbussen bei der Bewertung und Festsetzung der Wertberichtigungen und Rückstellungen genügend Rechnung getragen worden ist,
- alle Eventualverpflichtungen, Bürgschaften und Beteiligungsverhältnisse im Anhang zur Jahresrechnung aufgeführt sind,
- alle Angaben im Anhang zur Jahresrechnung vollständig und richtig aufgeführt sind,
- und alle zum Verständnis des Jahresergebnisses nötigen Informationen in den Kommentaren zur Rechnung enthalten sind.

Leiterin Finanzen / Leiter Finanzen: Namens des Gemeinderats

Der Gemeindepräsident:

Der Gemeindeschreiber:

b) Rechnungsprüfungskommission

Wir haben im Rahmen der gesetzlichen Bestimmungen die Buchführung und die Jahresrechnung für das Rechnungsjahr 20_2 geprüft. Für den Inhalt und das Ergebnis der Jahresrechnung ist der Gemeinderat verantwortlich. Die Aufgabe der Rechnungsprüfungskommission besteht darin, die Jahresrechnung zu prüfen und zu beurteilen.

Wir haben die Detailkonti und Zusammenzüge sowie die übrigen Angaben der Jahresrechnung auf der Basis von Stichproben geprüft. Ferner beurteilten wir die Anwendung der maßgebenden Haushaltgrundsätze, die wesentlichen Bewertungsrichtlinien sowie die Darstellung der Jahresrechnung als Ganzes.

Das Prüfungsurteil berücksichtigt zudem die Ergebnisse der externen Revision, welche durch die XY Treuhand AG durchgeführt wurde.

Aufgrund unserer Prüfung bestätigen wir, dass

- …..
- …..

Antrag:
Wir empfehlen der Gemeindeversammlung die Genehmigung der Jahresrechnung 20_2.

Ort, Datum
Die Rechnungsprüfungskommission

Anhang 7.7A

c) Gemeindeversammlung

Die Rechnung 20_2 der Einwohnergemeinde Muster wurde an der Gemeindeversammlung vom __.__20_3 genehmigt.

Name des Gemeinderates

Der Gemeindeammann: Der Gemeindeschreiber

Anhang 7.7A

2) ERLÄUTERUNGEN

a) Allgemeines

b) Erfolgsrechnung

c) Investitionsrechnung

d) Bilanz

Anhang 7.7A

3) ERGEBNIS

a) Gemeinde ohne Spezialfinanzierung

Erfolgsrechnung	Rechnung 20_2	Budget 20_2	Rechnung 20_1
Betrieblicher Aufwand	**13'726'102.81**	**14'347'350.00**	**15'396'500.42**
30 Personalaufwand	3'567'764.13	3'612'650.00	3'856'623.00
31 Sach- und übriger Betriebsaufwand	2'134'189.76	2'221'150.00	2'650'600.20
33 Abschreibungen Verwaltungsvermögen	857'386.20	816'200.00	700'326.51
35 Einlagen in Fonds und Spezialfinanzierungen	23'700.00	30'000.00	0.00
36 Transferaufwand	7'143'062.72	7'667'350.00	8'188'950.71
37 Durchlaufende Beiträge			
Betrieblicher Ertrag	**14'613'191.83**	**14'461'200.00**	**14'859'930.36**
40 Fiskalertrag	12'842'287.25	12'705'000.00	12'957'150.25
41 Regalien und Konzessionen	1'000.00	1'500.00	1'000.00
42 Entgelte	1'142'907.27	1'114'200.00	1'200'700.56
43 Verschiedene Erträge			
45 Entnahmen aus Fonds und Spezialfinanzierungen	47'349.55	44'100.00	48'500.55
46 Transferertrag	579'647.76	596'400.00	652'579.00
47 Durchlaufende Beiträge			
Ergebnis aus betrieblicher Tätigkeit	**887'089.02**	**113'850.00**	**-536'570.06**
34 Finanzaufwand	104'229.39	193'000.00	101'330.25
44 Finanzertrag	114'520.61	119'200.00	115'523.73
Ergebnis aus Finanzierung	**10'291.22**	**-73'800.00**	**14'193.48**
Operatives Ergebnis	**897'380.24**	**40'050.00**	**-522'376.58**
38 Ausserordentlicher Aufwand			
48 Ausserordentlicher Ertrag	450'000.00	450'000.00	450'000.00
Ausserordentliches Ergebnis	**450'000.00**	**450'000.00**	**450'000.00**
Gesamtergebnis Erfolgsrechnung **(+ = Ertragsüberschuss / - = Aufwandüberschuss)**	**1'347'380.24**	**490'050.00**	**-72'376.58**

Finanzierungsausweis

Investitionsrechnung	Rechnung 20_2	Budget 20_2	Rechnung 20_1
Investitionsausgaben	**639'173.30**	**852'500.00**	**1'681'716.25**
50 Sachanlagen	425'201.80	336'000.00	1'181'600.25
51 Investitionen auf Rechnung Dritter			
52 Immaterielle Anlagen	59'350.95	29'000.00	500'116.00
54 Darlehen			
55 Beteiligungen, Grundkapitalien			
56 Investitionsbeiträge	154'620.55	487'500.00	
58 Ausserordentliche Investitionen			
Investitionseinnahmen	**0.00**	**0.00**	**45'300.00**
60 Abgang von Sachanlagen			
61 Rückerstattungen Investitionen auf Rechnung Dritter			
62 Abgang von immateriellen Anlagen			
63 Investitionsbeiträge			45'300.00
64 Rückzahlung von Darlehen			
65 Abgang von Beteiligungen, Grundkapitalien			
66 Rückzahlung von Investitionsbeiträgen			
68 Ausserordentliche Investitionseinnahmen			
Ergebnis Investitionsrechnung	**-639'173.30**	**-852'500.00**	**-1'636'416.25**
Selbstfinanzierung	**1'766'766.44**	**869'250.00**	**190'949.93**
Finanzierungsergebnis **(+ = Finanzierungsüberschuss / - = Finanzierungsfehlbetrag)**	**1'127'593.14**	**16'750.00**	**-1'445'466.32**

Anhang 7.7A

b) Wasserwerk

Erfolgsrechnung	Rechnung 20_2	Budget 20_2	Rechnung 20_1
Betrieblicher Aufwand	**326'195.60**	**381'100.00**	**382'246.92**
30 Personalaufwand	56'403.05	63'800.00	60'681.25
31 Sach- und übriger Betriebsaufwand	161'350.25	228'300.00	184'200.00
33 Abschreibungen Verwaltungsvermögen	93'942.30	70'000.00	109'000.67
35 Einlagen in Fonds und Spezialfinanzierungen			
36 Transferaufwand	14'500.00	19'000.00	28'365.00
37 Durchlaufende Beiträge			
Betrieblicher Ertrag	**273'021.51**	**329'500.00**	**377'401.06**
40 Fiskalertrag			
41 Regalien und Konzessionen			
42 Entgelte	256'021.51	261'000.00	352'000.63
43 Verschiedene Erträge			
45 Entnahmen aus Fonds und Spezialfinanzierungen		42'000.00	0.00
46 Transferertrag	17'000.00	26'500.00	25'400.43
47 Durchlaufende Beiträge			
Ergebnis aus betrieblicher Tätigkeit	**-53'174.09**	**-51'600.00**	**-4'845.86**
34 Finanzaufwand			
44 Finanzertrag			
Ergebnis aus Finanzierung	**0.00**	**0.00**	**0.00**
Operatives Ergebnis	**-53'174.09**	**-51'600.00**	**-4'845.86**
38 Ausserordentlicher Aufwand			
48 Ausserordentlicher Ertrag	75'000.00	75'000.00	75'000.00
Ausserordentliches Ergebnis	**75'000.00**	**75'000.00**	**75'000.00**
Gesamtergebnis Erfolgsrechnung **(+ = Ertragsüberschuss / - = Aufwandüberschuss)**	**21'825.91**	**23'400.00**	**70'154.14**

Finanzierungsausweis

Investitionsrechnung	Rechnung 20_2	Budget 20_2	Rechnung 20_1
Investitionsausgaben	**95'744.25**	**64'000.00**	**119'000.00**
50 Sachanlagen	95'744.25		119'000.00
51 Investitionen auf Rechnung Dritter			
52 Immaterielle Anlagen			
54 Darlehen			
55 Beteiligungen, Grundkapitalien			
56 Investitionsbeiträge		64'000.00	
58 Ausserordentliche Investitionen			
Investitionseinnahmen	**215'590.00**	**200'000.00**	**160'000.00**
60 Abgang von Sachanlagen			
61 Rückerstattungen Investitionen auf Rechnung Dritter			
62 Abgang von immateriellen Anlagen			
63 Investitionsbeiträge	215'590.00	200'000.00	160'000.00
64 Rückzahlung von Darlehen			
65 Abgang von Beteiligungen, Grundkapitalien			
66 Rückzahlung von Investitionsbeiträgen			
68 Ausserordentliche Investitionseinnahmen			
Ergebnis Investitionsrechnung	**119'845.75**	**136'000.00**	**41'000.00**
Selbstfinanzierung	**50'768.21**	**28'400.00**	**117'154.81**
Finanzierungsergebnis **(+ = Finanzierungsüberschuss / - = Finanzierungsfehlbetrag)**	**170'613.96**	**164'400.00**	**158'154.81**

Anhang 7.7A

b) Wasserwerk (Fortsetzung)

Bilanz

Nettoschuld / Nettovermögen* per 01.01.	**-30'060.41**
Nettoschuld / Nettovermögen* per 31.12.	**-200'674.37**
(+ = Nettoschuld / - = Nettovermögen)	

***** im Budget: Mutmassliches Nettovermögen / Nettoschuld Gemeinde Muster

c) Abwasserbeseitigung

d) Abfallbeseitigung

e) Elektrizitätswerk

f) Gemeinden (inkl. Spezialfinanzierungen)

g) Kennzahlenauswertung

Anhang 7.7A

4) ERFOLGSRECHNUNG

a) Erfolgsrechnung Zusammenzug

		Rechnung 20_2		Budget 20_2		Rechnung 20_1	
		Aufwand	Ertrag	Aufwand	Ertrag	Aufwand	Ertrag
0	Allgemeine Verwaltung						
1	Öffentliche Ordnung & Sicherheit, Verteidigung						
2	Bildung						
3	Kultur, Sport und Freizeit						
4	Gesundheit						
5	Soziale Sicherheit						
6	Verkehr und Nachrichtenübermittlung						
7	Umweltschutz und Raumordnung						
8	Volkswirtschaft						
9	Finanzen & Steuern						
	TOTAL						

Anhang 7.7A

b) Erfolgsrechnung

		Rechnung 20_2		Budget 20_2		Rechnung 20_1	
		Aufwand	**Ertrag**	**Aufwand**	**Ertrag**	**Aufwand**	**Ertrag**
0	**Allgemeine Verwaltung**						
01	Legislative & Exekutive						
011	Legislative						
0110	Legislative						
3010.00	Löhne des Verwaltungs- und Betriebspersonals						
	...						
	TOTAL						

Anhang 7.7A

c) Erfolgsrechnung Artengliederung Zusammenzug

		Rechnung 20_2		Budget 20_2		Rechnung 20_1	
		Aufwand	**Ertrag**	**Aufwand**	**Ertrag**	**Aufwand**	**Ertrag**
3	**Aufwand**						
30	Personalaufwand						
31	Sach- und übriger Betriebsaufwand						
33	Abschreibungen Verwaltungsvermögen						
34	Finanzaufwand						
35	Einlagen in Fonds und Spezialfinanzierungen						
36	Transferaufwand						
37	Durchlaufende Beiträge						
38	Außerordentlicher Aufwand						
39	Interne Verrechnungen						
4	**Ertrag**						
40	Fiskalertrag						
41	Regalien und Konzessionen						
42	Entgelte						
43	Verschiedene Erträge						
44	Finanzertrag						
45	Entnahmen aus Fons und Spezialfinanzierungen						
46	Transferertrag						
47	Durchlaufende Beiträge						
48	Außerordentlicher Ertrag						
49	Interne Verrechnungen						
9	**Abschlusskonten**						
90	Abschluss Erfolgsrechnung						
	TOTAL						

Anhang 7.7A

d) Erfolgsrechnung Artengliederung

		Rechnung 20_2		Budget 20_2		Rechnung 20_1	
		Aufwand	**Ertrag**	**Aufwand**	**Ertrag**	**Aufwand**	**Ertrag**
3	**Aufwand**						
30	Personalaufwand						
300	Behörden und Kommissionen						
0110	Löhne, Tag- und Sitzungsgelder an Behörden und Kommissionen						
	...						
	TOTAL						

Anhang 7.7A

5) INVESTITIONSRECHNUNG

a) Investitionsrechnung Zusammenzug

		Rechnung 20_2		Budget 20_2		Rechnung 20_1	
		Ausgaben	Einnahmen	Ausgaben	Einnahmen	Ausgaben	Einnahmen
0	Allgemeine Verwaltung						
1	Öffentliche Ordnung & Sicherheit, Verteidigung						
2	Bildung						
3	Kultur, Sport und Freizeit						
4	Gesundheit						
5	Soziale Sicherheit						
6	Verkehr und Nachrichtenübermittlung						
7	Umweltschutz und Raumordnung						
8	Volkswirtschaft						
9	Finanzen & Steuern						
	TOTAL						

Anhang 7.7A

b) Investitionsrechnung

		Rechnung 20_2		Budget 20_2		Rechnung 20_1	
		Ausgaben	**Einnahmen**	**Ausgaben**	**Einnahmen**	**Ausgaben**	**Einnahmen**
0	**Allgemeine Verwaltung**						
02	Allgemeine Dienste						
021	Finanz- und Steuerverwaltung						
0210	Abteilung Finanzen und Steuern						
5060.00	Mobilien						
	...						
	TOTAL						

Anhang 7.7A

c) Investitionsrechnung Artengliederung Zusammenzug

		Rechnung 20_2		Budget 20_2		Rechnung 20_1	
		Ausgaben	**Einnahmen**	**Ausgaben**	**Einnahmen**	**Ausgaben**	**Einnahmen**
5	**Investitionsausgaben**						
50	Sachanlagen						
51	Investitionen auf Rechnung Dritter						
52	Immaterielle Anlagen						
54	Darlehen						
55	Beteiligungen, Grundkapitalien						
56	Investitionsbeiträge						
57	Durchlaufende Investitions-beiträge						
58	Außerordentliche Investitionen						
59	Übertrag an Bilanz						
6	**Investitionseinnahmen**						
60	Abgang von Sachanlagen						
61	Rückerstattungen Investitio-nen auf Rechnung Dritter						
62	Abgang von immateriellen Anlagen						
63	Investitionsbeiträge						
64	Rückzahlung von Darlehen						
65	Abgang von Beteiligungen, Grundkapitalien						
66	Rückzahlung von Investitionsbeiträgen						
67	Durchlaufende Investitionsbeiträge						
68	Ausserordentliche Investiti-onseinnahmen						
69	Übertrag an Bilanz						
	TOTAL						

Anhang 7.7A

d) Investitionsrechnung Artengliederung

		Rechnung 20_2		Budget 20_2		Rechnung 20_1	
		Aufwand	**Ertrag**	**Aufwand**	**Ertrag**	**Aufwand**	**Ertrag**
5	**Investitionsausgaben**						
50	Sachanlagen						
501	Strassen / Verkehrswege						
5010	Strassen / Verkehrswege						
	...						
	TOTAL						

Anhang 7.7A

6) BILANZ

a) Bilanz Zusammenzug

		01.01.20_2	Zuwachs	Abgang	31.12.20_2
1	**Aktiven**				
10	Finanzvermögen				
14	Verwaltungsvermögen				
2	**Passiven**				
20	Fremdkapital				
29	Eigenkapital				

Anhang 7.7A

b) Bilanz

		01.01.20_2	Zuwachs	Abgang	31.12.20_2
1	**Aktiven**				
10	Finanzvermögen				
100	Flüssige Mittel und kurz-fristige Geldanlagen				
1000	Kasse				
1000.01	Hauptkasse Abteilung Finanzen				
	…				
	TOTAL				

Anhang 7.7B

Eigenkapitalnachweis

	Verpflichtungen bzw. Vorschüsse gegenüber Spez. Finanzierung **290**	**Fonds im EK**	**Rücklagen der Global-budgetbe-reiche** **292**	**Vorfinanz-lerungen** **293**	**Neubewer-tungsreser-ve FV** **296**	**Übriges EK** **298**	**Bilanzüber-schuss / fehlbetrag** **299**	**Eigenkapital (Total)** **29**
Bestand per 01.01	6‘115‘275.00	331‘862.04						
Einlagen in Spez.finanz. EK **3510**								
Entnahmen aus Spez.finanz. des EK **4150**								
Einlagen in Fonds des EK **3511**								
Entnahmen aus Fonds EK **4511**		11‘414.90						11‘414.90
Einlagen in Rücklagen der Globaldbudgetbereiche **3892**								
Entnahmen aus Rücklagen der Globaldbudgetbereiche **4892**								
Einlagen in Vorfinanzierungen des EK **3893**								
Entnahmen aus Vorfinanzierung des EK **4893**								
Einlagen in Neubewertungsreserve **3896**								
Entnahmen aus Neubewertungsreserve **4896**								598‘000.00
Jahresergebnis **2990**							866‘592.79	866‘592.79
Entnahme aus dem kumulierten Ergebnis der Vorjahre **4899**								
Bestand per 31.12	6‘115‘275.00	320‘447.14	0.00	0.00	0.00		3‘636‘565.20	9‘474‘287.34

Anhang 7.7C

Rückstellungsspiegel

	Kurzfristige Rückstellungen aus Mehrleistungen des Personals 2050	Kurzfristige Rückstellung für andere Ansprüche des Personals 2051	Kurzfristige Rückstellungen für Prozesse 2052	… 2053-2059	Rückstellungen für langfristige Ansprüche des Personals 2081	Langfristige Rückstellungen für Prozesse 2082	… 2083-2089	Total Sachgruppen 205x / 208x
Bestand per 01.01			34'000.00		34'110.00			68'110.00
Bildungen (inkl. Erhöhungen)			28'000.00					28'000.00
Verwendungen / Auflösung								
Bestand per 31.12			62'000.00		34'110.00			96'110.00

Kommentar zu den wichtigsten Positionen:

Kurzfristige Rückstellungen für Prozesse (2052)
Die Rechnung für das Anwaltshonorar betreffend der im Rechnungsjahr 20_2 abgeschlossenen Streitsache XY ist bis zum Rechnungsabschluss nicht eingetroffen. Gemäss telefonischer Auskunft der Anwaltskanzlei ist mit Kosten von rund Fr. 62'000 zur rechnen. Daher wird eine weitere Rückstellung von Fr. 28'000 gebildet.

Rückstellungen für langfristige Ansprüche des Personals (2081)
Aufgrund des vorliegenden Restrukturierungsplans ist ein Abbau der Stellenzahl wahrscheinlich. Sollte dies eintreffen, sind Abfindungszahlungen an die betroffenen Mitarbeitenden zu leisten.

Anhang 7.7D

Beteiligungs- und Gewährleistungsspiegel

Organisation	Rechtsform	Tätigkeitsbereich	Eigenkapital	Anteil der Gemeinde	Buchwert per 31.12	Bemerkungen
Privatrechtliche Unternehmungen (Aktiengesellschaften, Gesellschaften mit beschränkter Haftung, Genossenschaften)						
Retaka AG, Oberhofen	AG	Angebot von Kommunikations-diensleistungen	-66‘000.00	20‘000.00	15‘000.00	Werthaltigkeit des AK ist nicht mehr gegeben. Antrag an Gemeinderat zur Abschreibung der Beteiligung gestallt am 17.01.2014
Gemeindeverbände						
Gemeindeverband Abwasser-reinigungsanlage Münsterlingen	Gemeinde-verband	Sammlung, Reinigung und Ableitung von Abwasser	181‘000.00	17 %	--	keine
Verträge						
Einwohner-gemeinde B	Gemeinde-Vertrag vom 17.03.2005 (Laufzeit unbeschränkt, Kündigungs-Frist 3 Jahre)	Angebot von Schulunterricht Unterstufe	--	--	--	keine
Andere						
Historische Vereinigung Wynental	Verein	Förderung der Geschichte der Region Wyntal; keine Leistungsvereinbarung	56‘533.50	--	--	keine

Bemerkungen:
Weitere Details zu den Beteiligungen sind dem Beteiligungsportefeuille zu entnehmen.

Evenutalverbindlichkeiten	Laufzeit	Betrag	Bemerkungen
Solidarbürgschaft z.G. Altersheimverein XY	unbeschränkt	100‘000.00	
Bürgschaftsverbindlichkeit z.G. Emmissionszentrale Schweizer Gemeinden (ESG)	20_1-20_9	Quote	

Eventualguthaben	Laufzeit	Betrag	Bemerkungen
Volg, Genossenschaft Winterthur, Verpflichtung vom 17.11.2_1 zum Rücklauf des Volg-Dorfladens zum maximalen Preis von Fr. 750‘000.00, unter bestimmten Voraussetzungen.		750‘000.00	
Erschliessung Sonnenrain; Verpflichtung der Grundeigentümer des Sonnenrain zur Leistung von Erschliessungsbeiträgen, gemäss Vertrag vom 06.06.20_1.		250‘000.00	Anmerkung im Grundbuch

Anhang 7.7D

Beteiligungsportfeuille (Gemeinde Muster)

Organisation		
Retaka AG, Oberhofen		
Zweck/Tätigkeitsgebiet (Leistungsvereinbarung)		
Angebot von Kommunikationsdienstleistungen		
Kontaktperson und Adresse der Organisation		
Meier Rudolf, Präsident des Verwaltungsrates		
Rechtsform (bei Vertrag: Laufzeit bzw. Kündigungsfrist)		
Aktiengesellschaft		
Statuten/Satzungen vom		
Gründung 17.03.2008, Satzungen vom 17.03.2008, Aktionärsbindungsvertrag vom 17.03.2008		
Beschluss GR/GV		
Beschluss Gemeindeversammlung vom 20.03.2008		
Gemeindevertretung, Funktion in Organisation		
Rainer Egloff, Vizeammann, Mitglied des VR		
Revisionsstelle und Revisionsart		
Revisionsstelle THV Aarau		
Weitere Miteigentümer und Beteiligte an der Organisation		
Gemeinden, Private, Firmen		
Untergesellschaften/Anschlussverträge der Organisation		
Betriebs AG, Betrieb der Verteilstationen		
Gesetzliche/vertragliche Haftung, Versicherung		
gemäss OR		
Risikobeurteilung		
Nachschusspflicht gemäss OR		
Zahlungen für die Leistungserbringung im Berichtsjahr		
keine, Betriebskostenbeiträge für Schulhaus und Liegenschaft X		
Finanzinformationen der Organisation		
Jahr	*2014*	
Aktiven	534'000.00	
Fremdkapital	600'000.00	
Eigenkapital	-66'000.00	
Anteil der Gemeinde	20'000.00	5%
Anschaffungswert	20'000.00	
Buchwert per 31.12.	15'000.00	
Werthaltigkeit (Beurteilung)	Beteiligung ist nicht werthaltig und muss abgeschrieben werden.	

Bemerkungen	
Werthaltigkeit des AK ist nicht mehr gegeben. Antrag an Gemeinderat zur Abschreibung der Beteiligung gestellt am 17.1.2014	
Kontonummer	
Bilanzkonto	1.10700.00
Erfolgsrechnungskonto	div.
Investitionsrechnungskonto	--

Anhang 7.7D

Beteiligungsportfeuille (Gemeinde Muster)

Organisation
Einwohnergemeinde B
Zweck/Tätigkeitsgebiet (Leistungsvereinbarung)
Angebot von Schulunterricht Unterstufe
Kontaktperson und Adresse der Organisation
Meier Kurt, Gemeindeammann, Hofacher 13, 5400 Baden, Tel. 056 888 88 88
Rechtsform (bei Vertrag: Laufzeit bzw. Kündigungsfrist)
Gemeindevertrag vom 17.03.2005 (Laufzeit unbeschränkt, Kündigungsfrist 3 Jahre)
Statuten/Satzungen vom
- -
Beschluss GR/GV
Gemeinderatsbeschluss vom 15.03.2005
Gemeindevertretung, Funktion in Organisation
Walter Kneus, Mitglied Betriebskommissioin
Revisionsstelle und Revisionsart
Finanzkommission der Gemeinde B
Weitere Miteigentümer und Beteiligte an der Organisation
Gemeinden A und B
Untergesellschaften/Anschlussverträge der Organisation
keine
Gesetzliche/vertragliche Haftung, Versicherung
keine
Risikobeurteilung
- -
Zahlungen für die Leistungserbringung im Berichtsjahr
Schulgeldbeiträge Fr. 233'800.00
Finanzinformationen der Organisation
Bemerkungen
Kontonummer

Aktiven	--
Passiven	--
Eigenkapital	--
Anteil der Gemeinde	--
Anschaffungswert	--
Buchwert per 31.12	--
Werthaltigkeit (Beurteilung)	--
Bilanzkonto	--
Erfolgsrechnungskonto	1.2100.3612.00
Investitionsrechnungskonto	--

Anhang 7.7D

Beteiligungsportfeuille (Gemeinde Muster)

Organisation		
Historische Vereinigung Wynental		
Zweck/Tätigkeitsgebiet (Leistungsvereinbarung)		
Förderung der Geschichte der Region Wynental; keine Leistungsvereinbarung		
Kontaktperson und Adresse der Organisation		
Renold Sepp, Präsident, Steinäcker 5, 5001 Aarau, Tel. 062 835 88 88		
Rechtsform (bei Vertrag: Laufzeit bzw. Kündigungsfrist)		
Verein		
Statuten/Satzungen vom		
Vereinsstatuten vom 17.11.1988		
Beschluss GR/GV		
Vereinsbeitritt gemäss Beschluss GR vom 18.03.1997		
Gemeindevertretung, Funktion in Organisation		
Keine		
Revisionsstelle und Revisionsart		
Revisionsstelle gemäss Art. 27 der Statuten		
Weitere Miteigentümer und Beteiligte an der Organisation		
Vereinsmitglieder (Private, Firmen und Gemeinden)		
Untergesellschaften/Anschlussverträge der Organisation		
keine		
Gesetzliche/vertragliche Haftung, Versicherung		
keine		
Risikobeurteilung		
Haftung für Verbindlichkeiten der Vereinigung		
Zahlungen für die Leistungserbringung im Berichtsjahr		
Mitgliederbeitrag Fr. 100.00		
Finanzinformationen der Organisation		
Jahr	*2014*	
Aktiven	58'533.50	
Fremdkapital	2'000.00	
Eigenkapital	56'533.50	
Anteil der Gemeinde	--	
Anschaffungswert	--	
Buchwert per 31.12.	--	
Werthaltigkeit (Beurteilung)	--	

Bemerkungen	
keine	
Kontonummer	
Bilanzkonto	--
Erfolgsrechnungskonto	1.3110.3130.00
Investitionsrechnungskonto	--

Anhang 7.7E

Kreditkontrolle

				Rechnung 2014		Budget 2014		
Rechnung 2014	**Kreditübertrag**	**Kumulierte Ausgaben bis 31.12.2013**	**Kumulierte Einnahmen bis 31.12.2013**	**Ausgaben**	**Einnahmen**	**Ausgaben**	**Einnahmen**	**Verfügbarer Restkredit**
0 Allgemeine Verwaltung								
0290.5040 Sanierung Fassade Gemeindehaus GV Datum 20.06.2013 / Kreditbetrag Fr. 200'000	200'000.00	20'000.00	0.00	150'000.00	0.00	200'000.00	0.00	30'000.00
1 Öffentliche Ordnung & Sicherheit, Verteidigung								
1500.5060.02 Anschaffung TLF Feuerwehr GV Datum 23.11.2013 / Kreditbetrag Fr. 240'000	240'000.00	0.00	0.00	240'000.00	0.00	240'000.00	0.00	0.00
1500.6310.01 Beitrag AGV TLF Feuerwehr zugesichert 30 % Fr. 72'000	72'000.00	0.00	0.00		72'000.00	0.00	72'000.00	0.00
2 Bildung								
2170.5040.01 Aussenanlage Schulhaus West GV Datum 23.11.2013 / Kreditbetrag Fr. 180'000	180'000.00	0.00	0.00	180'000.00	0.00	180'000.00	0.00	0.00
Verpflichtungskredite der Erfolgsrechnung								
5451.3636 Beitrag an Kinderkrippe für 4 Jahre Fr. 25'000 GV Datum 23.11.2012 / Kreditbetrag Fr. 100'000	100'000.00	25'000.00	0.00	25'000.00	0.00	25'000.00	0.00	50'000.00
3290.3130.01 Feuerwerk für 800-Jahrfeier GV Datum 23.11.2012 / Kreditübertrag Fr. 500'000	500'000.00	0.00	0.00	500'000.00	0.00	500'000.00	0.00	0.00
Verpflichtungskredite des Finanzvermögens								
10196.01 Erschliessung Gewerbezone Brügglifeld GV Datum 23.11.2013 / Kreditbetrag Fr. 700'000	700'000.00	0.00	0.00	500'000.00	0.00	400'000.00	0.00	200'000.00
TOTAL		**45'000.00**	**0.00**	**1'595'000.00**	**72'000.00**	**1'545'000.00**	**72'000.00**	

Anhang 7.7F

ZUSÄTZLICHE ANGABEN

Anlagekategorien

Die verwendeten Anlagekategorien entsprechen dem Anhang zur RRV Gde-RW.

Kat.	Anlagekategorie	Abschreibungsdauer in Jahren
1	Grundstücke nicht überbaut	40
2	Gebäude, Hochbauten	33
3	Tiefbauten (Strassen, Plätze, Friedhof etc.)	40
4	Wald, Alpen und übrige Sachanlagen	40
5	Kanal-/Leitungsnetze, Gewässerbauten	50
6	Orts- und Regionalplanungen sowie übrige Planun-	10
7	Mobilien, Ausstattungen, Maschinen und allgemeine Motorfahrzeuge (Haustechnik)	8
8	Spezialfahrzeuge (Feuerwehr, Strassenreinigung etc.)	15
9	Informatik- und Kommunikationssysteme	4
10	Immaterielle Anlagen	5
11	Investitionsbeiträge	nach Nutzungsdauer des Objektes
12	Anlagen im Bau	keine planmässige Abschreibung
13	Darlehen des Verwaltungsvermögens	keine planmässige Abschreibung
14	Beteiligungen, Grundkapitalien	keine planmässige Abschreibung

Bemerkungen
Spezifische Branchenregelungen gehen bei den Anlagekategorien und Nutzungsdauern vor, d.h. für Bereiche, für die Branchenregelungen bestehen, gelten die hier aufgeführten Abschreibungsregelungen nur subsidiär.

zu Kategorie 1
Nicht überbaute Grundstücke werden über 40 Jahre abgeschrieben; überbaute Grundstücke sind der jeweiligen Anlage zuzuordnen. Es handelt sich hier um eine Abweichung zum Handbuch HRM2 der FDK, welches keine Abschreibung auf Grundstücken vorsieht.

zu Kategorie 2
Für provisorische Bauten und Anlagen reduziert sich die Nutzungsdauer auf 10 bis 20 Jahre, längstens jedoch auf die geplante Nutzungsdauer der Provisorien.

zu Kategorie 11
Investitionsbeiträge haben dieselbe Nutzungsdauer wie das finanzierte Objekt. (13) Darlehen und (14) Beteiligungen werden nicht abgeschrieben, solange keine Wertminderung
eintritt.

zu Kategorie 14
Für Beteiligungen ist keine Nutzungsdauer zuweisbar. Die Beteiligungen sind auf ihre Werthaltigkeit hin zu überprüfen und im Beteiligungsspiegel aufzuführen.

Aktivierungsgrenze
Die für die Gemeinde Muster geltende Aktivierungsgrenze von 75‘000 Franken, leitet sich aus dem § 8 RRV über das Rechnungswesen der Gemeinden ab.

Wertberichtigungen
Die vorliegende Jahresrechnung zeigt eine pauschale Wertberichtigung von 5 % auf Steuerforderungen. Zudem wurde eine Einzelwertberichtigung in der Höhe von CHF 85’000 vorgenommen. Die Vornahme dieser Korrektur beruht auf einem laufenden Betreibungsverfahren.

Weiterführende Hinweise

Anhang 7.7G

(Kurzfassung)

Genehmigung der Jahresrechnung 20_2

1) Die Jahresrechnung in Kürze

2) Ergebnis gekürzt
a) Gemeinde ohne Spezialfinanzierungen
b) Wasserwerk
c) Abwasserbeseitigung
d) Abfallwirtschaft
e) Gemeinde

3) Erfolgsrechnung Zusammenzug

4) Erläuterungen Erfolgsrechnung
a) Allgemeines
b) Allgemeine Verwaltung
c) Öffentliche Ordnung und Sicherheit, Verteidigung
d) Bildung
e) Kultur, Sport und Freizeit
f) Gesundheit
g) Soziale Sicherheit
h) Verkehr und Nachrichtenübermittlung
i) Umweltschutz und Raumordnung
j) Volkswirtschaft
k) Finanzen und Steuern

5) Investitionsrechnung Zusammenzug

6) Erläuterungen Investitionsrechnung
a) Allgemeines
b) Allgemeine Verwaltung
c) Öffentliche Ordnung und Sicherheit, Verteidigung
d) Bildung
e) Kultur, Sport und Freizeit
f) Gesundheit
g) Soziale Sicherheit
h) Verkehr und Nachrichtenübermittlung
i) Umweltschutz und Raumordnung
j) Volkswirtschaft
k) Finanzen und Steuern

7) Kreditkontrolle (Anhang 7E)

8) Bilanz Zusammenzug

9) Anlagespiegel gekürzt

10) Geldflussrechnung Zusammenzug (entfällt zur JR 2014)

Anhang 7.7G

1) Die Jahresrechnung in Kürze

Der vollständige Auszug der Jahresrechnung kann auf der Gemeinde Muster, bzw. auf der Gemeindehomepage www.gemeindemuster.ch bezogen werden.

Steuerertrag

	Rechnung 20_2	**Budget 20_2**	**Rechnung 20_1**
Steuerfuss	xx %	xx %	xx %
Steuerertrag	Fr. xx	Fr. xx	Fr. xx
Steuerkraft/Einw. (kant. Stat.)			

Kennzahlen

	Rechnung 20_2	**Budget 20_2**	**Rechnung 20_1**
Selbstfinanzierungs-grad	xx %	xx %	xx %

Erfolgsrechnung

	Rechnung 20_2	**Budget 20_2**	**Rechnung 20_1**
Gesamtergebnis Erfolgsrechnung + = Ertrags-überschuss / - = Aufwand-überschuss	**Fr. xx**	**Fr. xx**	**Fr. xx**

Investitionen

	Rechnung 20_2	**Budget 20_2**	**Rechnung 20_1**
Nettoinvestitionen	Fr. xx	Fr. xx	Fr. xx
Selbstfinanzierung	Fr. xx	Fr. xx	Fr. xx
Finanzierungs-ergebnis + = Finanzierungs-überschuss / = Finanzierungs fehlbetrag	**Fr. xx**	**Fr. xx**	**Fr. xx**

16.01.2018 / Kapitel 7

Wesentliche Informationen zur Jahresrechnung

Anhang 7.7G

2) Ergebnis gekürzt

a) Gemeinde ohne Spezialfinanzierungen

Erfolgsrechnung	**Rechnung 20_2**	**Budget 20_2**	**Rechnung 20_1**
Betrieblicher Aufwand ohne Abschreibungen			
Abschreibungen			
Betrieblicher Ertrag ohne Steuerertrag			
Steuerertrag			
Ergebnis aus betrieblicher Tätigkeit			
Ergebnis aus Finanzierung			
Außerordentliches Ergebnis			
Gesamtergebnis Erfolgsrechnung (+= Ertragsüberschuss/ -= Aufwandüberschuss)			

Investitionsergebnis	**Rechnung 20_2**	**Budget 20_2**	**Rechnung 20_1**
Investitionsausgaben			
Investitionseinnahmen			
Ergebnis Investitionsrechnung			
Selbstfinanzierung			
Finanzierungsergebnis (+= Finanzierungsüberschuss/ -= Finanzierungsfehlbetrag)			

Bilanz	**Rechnung 20_2**
Nettovermögen / Nettoschuld 01.01.20_1	
Nettovermögen / Nettoschuld 31.12.20_2 (+= Nettovermögen/ -= Nettoschuld)	

Finanzkennzahlen	**Rechnung 20_2**	**Budget 20_2**	**Rechnung 20_1**
Nettoschuld I pro Einwohner			
Nettoverschuldungsquotient			
Zinsbelastungsanteil			
Selbstfinazierungsanteil			
Selbstfinanzierungsgrad			
Kapitaldienstanteil			

Anhang 7.7G

3) Erfolgsrechnung Zusammenzug

		Rechnung 20_2		Budget 20_2		Rechnung 20_1	
		Aufwand	Ertrag	Aufwand	Ertrag	Aufwand	Ertrag
0	Allgemeine Verwaltung						
1	Öffentliche Ordnung & Sicherheit, Verteidigung						
2	Bildung						
3	Kultur, Sport und Frei-zeit						
4	Gesundheit						
5	Soziale Sicherheit						
6	Verkehr und Nachrichtenübermittlung						
7	Umweltschutz und Raumordnung						
8	Volkswirtschaft						
9	Finanzen & Steuern						
	TOTAL						

4) Erläuterungen Erfolgsrechnung

Anhang 7.7G

5) Investitionsrechnung Zusammenzug

		Rechnung 20_2		Budget 20_2		Rechnung 20_1	
		Ausgaben	**Einnahmen**	**Ausgaben**	**Einnahmen**	**Ausgaben**	**Einnahmen**
0	Allgemeine Verwaltung						
1	Öffentliche Ordnung & Sicherheit, Verteidigung						
2	Bildung						
3	Kultur, Sport und Freizeit						
4	Gesundheit						
5	Soziale Sicherheit						
6	Verkehr und Nachrichtenübermittlung						
7	Umweltschutz und Raumordnung						
8	Volkswirtschaft						
9	Finanzen & Steuern						
	TOTAL						
	Nettoinvestitionen						
	Selbstfinanzierung						
	Finazierungsergebnis += Finanzierungsüberschuss / - = Finanzierungsfehlbetrag						

6) Erläuterungen Investitionsrechnung

Anhang 7.7G

8) Bilanz Zusammenzug

		Bestand 01.01.20_2	Zuwachs	Abgang	Bestand am 31.12.20_2
	Aktiven				
10	**Finanzvermögen**				
100	Flüssige Mittel & kurzfristige Geldanlagen				
101	Forderungen				
102	Kurzfristige Finanzanlagen				
104	Aktive Rechnungsabgrenzung				
106	Vorräte				
107	Finanzanlagen				
108	Sachanlagen FV				
14	**Verwaltungsvermögen**				
140	Sachanlagen VV				
142	Immaterielle Anlagen				
144	Darlehen				
145	Beteiligungen, Grundkapitalien				
146	Investitionsbeiträge				
	Passiven				
20	**Fremdkapital**				
200	Laufende Verbindlichkeiten				
201	Kurzfristige Finanzverbindlich-keiten				
204	Passive Rechnungs-abgrenzungen				
205	Kurzfristige Rückstellungen				
206	Langfristige Finanzverbindlich-keiten				
208	Langfristige Rückstellungen				
209	Verbindlichkeiten gegenüber Fonds im Fremdkapital				
29	**Eigenkapital**				
290	Verpflichtungen (+) bzw. Vor-schüsse (-) gegenüber Spezialfinanzierungen				
291	Fonds				
292	Rücklagen der Globalbudget-bereiche				
293	Vorfinanzierungen				
296	Neubewertungsreserve Finanzvermögen				
299	Bilanzüberschuss/-fehlbetrag				

Anhang 7.7G

9) Anlagespiegel gekürzt

14	Verwaltungsvermögen	Gemeinde	Wasserwerk	Abwasser-beseitigung	Abfallwirtschaft	Elektritzitäts-werk
14	**Verwaltungsvermögen**					
140	**Sachanlagen VV**					
1400	Grundstücke VV					
1401	Strassen/Verkehrswege					
1402	Wasserbau					
1403	Tiefbauten					
1404	Hochbauten					
1405	Waldungen					
1406	Mobilien VV					
1407	Anlagen im Bau VV					
142	**Immaterielle Anlagen**					
144	**Darlehen**					
145	**Beteiligungen, Grund-kapitalien**					
146	**Investitionsbeiträge**					

10	**Finanzvermögen**					
108	**Sachanlagen FV**					
1080	Grundstücke FV					
1084	Gebäude FV					
1086	Mobilien FV					

10) Geldflussrechnung Zusammenzug

	Rechnung 20_2
Geldfluss aus operativer Tätigkeit	
Geldfluss aus Investitionstätigkeit	
Geldfluss auf Finanzierungstätigkeit	
Total Geldfluss Gemeinde	
Bestand flüssige Mittel 01.01.20_2	
Bestand flüssige Mittel 31.12.20_2	

Anhang 7.7H

Saldonachweise der Bilanzkonti per Jahresabschluss

Konto	Bezeichnung	Saldonachweis durch
Aktiven		
1000.0/1/2	Kasse/Nebenkassen	Kopie Kassajournale per 31.12.
1001.0/11	Postkonti	Kopie Postkontoauszüge per 31.12.
1002.0/11	Bankkonti und kurzfristige Geldanlagen	Kopie Bankauszüge per 31.12.
1004.0	Debit- und Kreditkartenverkäufe	detaillierte Auflistung
1009.0	Übrige Flüssige Mittel (z.B. Reka-Checks)	Bestandeskontrolle per 31.12
1010.0	Forderungen aus Lieferung und Leistungen	Offenpostenliste per 31.12 nach Fälligkeiten mit Mahnstatus
1010.1	Verrechnungssteuer	VST Rückerstattungsantrag Rechnungsjahr
1011.0	Kontokorrente mit Dritten	Kopie Kontoauszug KK Gegenbuchhaltung Rechnungskreis per 31.12.
1012.0	Forderungen allgemeine Gemeindesteuern	SL Liste Jahresabschluss Ausstand neu Total
1012.1	Forderungen Sondersteuern	SL Liste Jahresabschluss Ausstand neu Total Sondersteuern
1013.0	Vorauszahlungen Dritte	Auflistung Dritte, Leistung und Beträge (Vertrag, Auftrag, Rechnung)
1013.1	Lohnvorschüsse	Auszahlungsbeleg, Barquittung
1014.0	Transferforderungen	Auflistung Gemeinwesen, Leistung und Beträge
1015.x	Interne Kontokorrente	detaillierte Auflistung
1016.0	Vorschüsse übrige	detaillierte Auflistung, Auszahlungsbeleg, Barquittung
1019.0	Depotzahlungen	detaillierte Auflistung (Bankbeleg)
1019.1	Guthaben bei Sozialversicherungen	Jahresabrechnungen
1019.2	MWST	MWST mit Abr. 4. Quartal

1019.3	Baulanderschliessungen	detaillierte Auflistung
1019.9	Übrige Forderungen	detaillierte Auflistung
1020.0	Kurzfristige Darlehen FV	Post- / Bankauszug per 31.12. oder Vertragskopie
1022.0	Kurzfristige verzinsliche Anlagen FV	Post- / Bankauszug per 31.12. oder Kopie Vereinbarung
1023.0	Festgeldanlagen	Post- / Bankauszug per 31.12.
104x.x	Aktive Rechnungsabgrenzungen	detaillierte Auflistung
1060.x	Vorräte	Inventar bewertet
1070.0	Aktien und Anteilscheine	Kopien, Depotauszüge
1071.0	Verzinsliche Anlagen	detaillierte Auflistung
1072.0	Langfristige Forderungen	detaillierte Auflistung

Politische Gemeinde Neunforn
Bachstrasse 2
8526 Oberneunforn

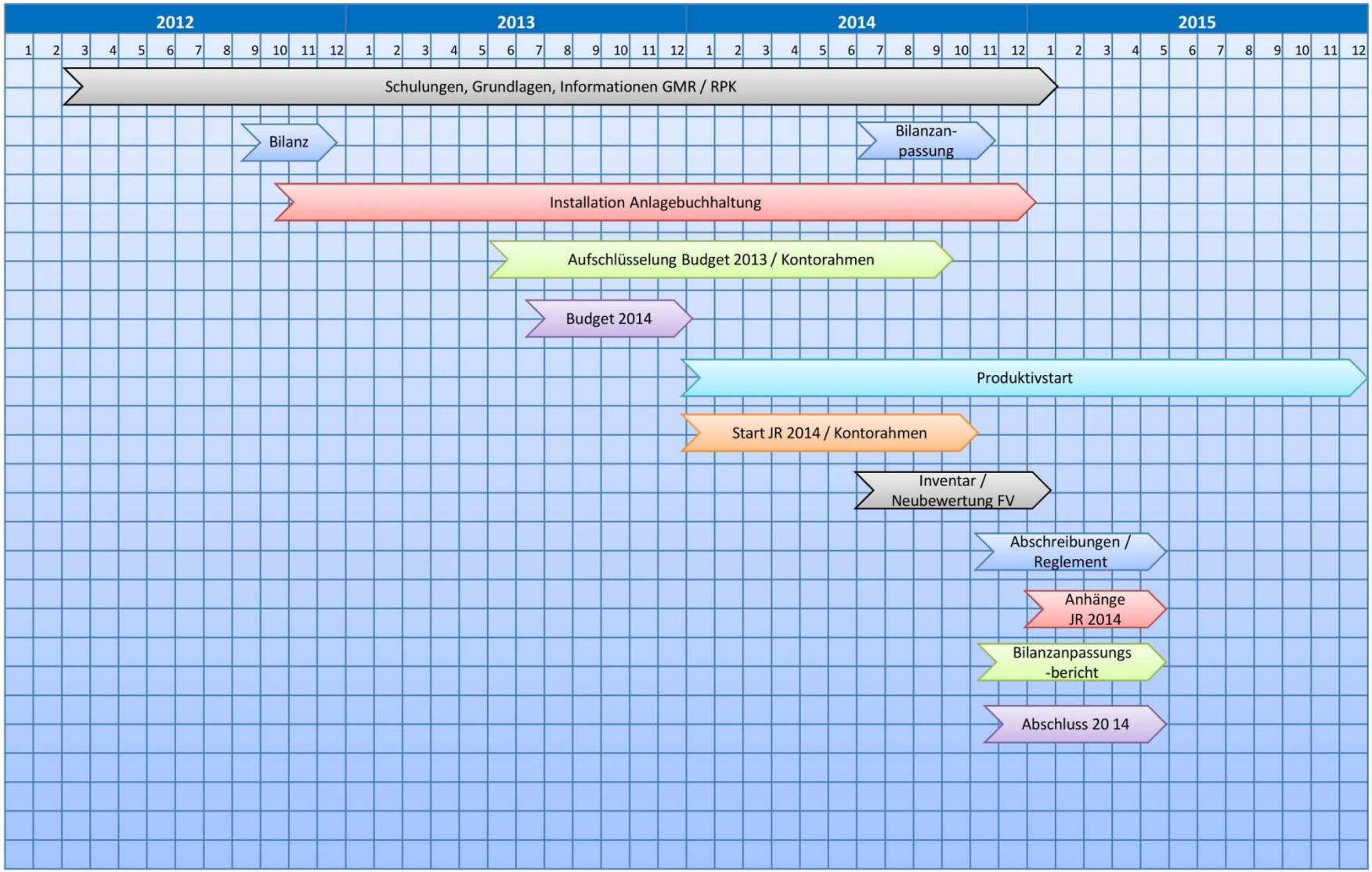
Neunforn, 18. Mai 2015

Anhang 7.7 I

HRM2

Ablaufplan und Checkliste zur Umstellung auf HRM2 per 1. Januar 2014

Ablaufplan Umstellung der Gemeinde Neunforn auf HRM2



Checkliste

Schulungen, Grundlagen, Informationen GMR / RPK

Diese Checkliste lässt sich mit einer weiteren Spalte „Kontrolle, Datum/Visum“ mit wenigen Anpassungen als Bestandteil des IKS nutzen.

☒	Aufgabe	Bemerkungen / Hinweise	Hilfsmittel	Zeitbedarf	Termin	Datum/Visum
☐	Beschluss Gemeinderat des Umstellungszeitpunktes	Umstellung bis spätestens 2018	Musterbeschluss	1 h	Feb. 12	
☐	Schulung Verwaltung (Finanzen), Studium der Verordnung, Handbücher, Weisungen sowie Checklisten	Beginn ca. 6 Mt. vor dem ersten Budgetprozess	Handbücher, Checklisten, Verordnung	24 h	Mai 12	
☐	Erstellen eines Zeitplanes mit Etappenziele			1 h	Mai 12	
☐	Information und Schulung der Grundzüge über HRM2 des GMR		Power Point – Präsentation	3 h	Juni 13	
☐	Abschluss Projektvereinbarung, Offerten EDV-Umstellung und Projektbetreuung	Falls notwendig	Projektvereinbarung, Offerten	4 h	Juni 13	
☐	Beschluss Gemeindeversammlung mit Genehmigung der Projektvereinbarung	Falls Kreditbetrag über GMR-Kompetenz ist			Kein	
☐	Vorjahresbudget mit Details zu den einzelnen Budgetpositionen			1 h	Juli 13	
☐	Liegenschaftsinventare und weitere vorhandenen Inventare	Prüfung der Vollständigkeit, allenfalls Aufnahme und Bewertung fehlender Objekte	Vorlage	1 h	Juli 13	
☐	Information zur Umstellung auf HRM2 an RPK		Schulung Kanton	2 h	März 15	
☐	Vorabklärungen betreffend Umstellung mit dem EDV-Anbieter. Termin festlegen, Vorarbeiten koordinieren,			1 h	Juni 13	

Bilanz

☒	Aufgabe	Bemerkungen / Hinweise	Hilfsmittel	Zeitbedarf	Termin
☐	Umschlüsselung der HRM1-Bilanzkonten auf die HRM2-Bilanzkonten	Alle Bilanzkonten beachten (nicht nur Bilanzkonten mit Schlussbeständen)	Excel-Tabelle	8 h	Sept. 12
☐	Erstellung provisorischer Kontenplan für die HRM2-Bilanz	Notwendig für die EDV zur Umstellung auf den HRM2-Produktivstart	Vorlage Überleitungstabelle, Kontenrahmen Bilanz	4 h	Okt. 12
☐	Abklärungen und Beurteilung der vorhandenen Rückstellungen und Rechnungsabgrenzungen vornehmen	Vorarbeit für Eröffnungsbilanz		0.5 h	Okt. 13

Installation Anlagebuchhaltung

☒	Aufgabe	Bemerkungen / Hinweise	Hilfsmittel	Zeitbedarf	Termin
☐	Installation Software – Schulung neuer Software	Nach Anweisung EDV-Anbieter	Handbuch	8 h	Okt. 12
☐	Anhand bestehendes Inventar Anlagekategorien und –gruppen festlegen – erfassen in ANBU der Grunddaten	Nach Anweisung EDV-Anbieter	Handbuch / Schulung	4 h	Okt. 12
☐	Evt. Übertragung der Anlagewerte in die ANBU mittels Schnittstelle	Gemäss Anleitung EDV-Anbieter			Kein
☐	Alte Investitionen erfassen und auf 10 Jahre abschreiben	Umgang mit Planwerten mit EDV-Anbieter klären		2 h	Okt. 12
☐	Branchenspezifische Anlagen rückwirkend erfassen und gemäss vorgeschriebener Lebensdauer Abschreibungsplanung erstellen	Umgang mit Planwerten mit EDV-Anbieter klären		1 h	Okt. 12
☐	Erstes Abschreibungsjournal erstellen für das Budget nach HRM2			1 h	Juli 13
☐	Kontrolle und Plausibilisierung der Daten (Bilanzwerte, Abschreibungen, etc.) in der Anlagenbuchhaltung	Übereinstimmung mit den Bilanzwerten gemäss Eröffnungsbilanz		1 h	Feb. 15
☐	Aktivierungsgrenze: Festlegung und Beschluss des Gemeinderats			1 h	Okt. 14
☐	Anwendung Branchenregelungen: Festlegung und Beschluss des Gemeinderats		Vorlage z.B. ElCom		Okt. 14

Aufschlüsselung Vorjahresbudget / Kontorahmen

☒	Aufgabe	Bemerkungen / Hinweise	Hilfsmittel	Zeitbedarf	Termin
☐	**Anpassungen Finanzbuchhaltung**	**gemäss Ablauf EDV-Anbieter**			
☐	Aufbau der zentralen Stammdaten nach HRM2: Funktionale Gliederung, Institutionelle Gliederung, Kontenrahmen Sachgruppen Erfolgsrechnung und Investitionsrechnungen			32 h	Juli 13
☐	Installation bzw. Anpassungen von Rechnungsmodul sowie Nebenbücher (Debitorenbuchhaltung, Kreditorenbuchhaltung, Lohnbuchhaltung, Adressmanagement) nach HRM2, evt. neuer Mandat – Schulung neuer Software	Nach Anweisung EDV-Anbieter	Handbuch	16 h	Okt. 13
☐	Überprüfung Kontoplan – Ergänzungen vornehmen wie, erfassen der Mandantenbuchhaltung, Kontenbezeichnungen anpassen, etc.		Handbuch / Schulung	8 h	Dez. 13

☐	**Umschlüsselung Kontenplan**				
☐	Umschlüsselung Vorjahresbudget und HRM1-Konten auf HRM2-Konten (Erfolgsrechnung und Investitionsrechnung	Budgetdetails mit Inhaltsangaben festhalten	Detailbudget, Stichwortverzeichnis HRM1 – HRM2, Kontenrahmen, Funktionale Gliederung, ev. Hilfsmittel der EDV-Anbieter	16 h	Juli 13
☐	Ergänzung Kontenplan von neuen Konten (z.B. Abschreibungskonten)	Umschlüsselung dient anfänglich als Kontierungshilfe		2 h	Juli 13
☐	Ergebniskontrolle umgeschlüsseltes HRM1-Budget			0.5 h	Juli 13

Erstes Budget nach HRM2

☒	Aufgabe	Bemerkungen / Hinweise	Hilfsmittel	Zeitbedarf	Termin
	HRM2-Budget				
☐	Budgetvorgaben an Verwaltung und Information der Budgetverantwortlichen	Erste Budgetierung auf Basis HRM1-Umschlüsselung des Vorjahres	Gemeindespezifische Unterlagen	8 h	Okt. 13
☐	Berücksichtigung der Aktivierungsgrenze und der Unterscheidung Investition (wertvermehrend) oder Unterhalt (werterhaltend)	Unterhalt wird in der Erfolgsrechnung verbucht			Kein
☐	Investitionen gemäss Budget 2013 und 2014 nacherfassen				Kein
☐	Aufnahme der HRM2-Abschreibungen ins Budget	Gemäss Abschreibungsjournal ANBU	Beleg ANBU	2 h	Okt. 13
☐	Erarbeitung definitives Budget gemäss ordentlichem Budgetprozess			8 h	Nov. 13
☐	Erstellung des Berichts (Weisung) der Exekutive zum Budget			4 h	Nov. 13
☐	Verabschiedung durch GMR				Dez. 13
☐	Verabschiedung durch Gemeindeversammlung				Jan. 14

Produktivstart

☒	Aufgabe	Bemerkungen / Hinweise	Hilfsmittel	Zeitbedarf	Termin
	Anpassungen Finanzbuchhaltung bis 31.12. vor Umstellungsjahr	**gemäss Ablauf EDV-Anbieter**			
☐	Letzter Verbuchungslauf HRM1 mit EDV-Anbieter planen und absprechen	Individuelle Arbeiten zwischen Weihnachten und Neujahr abhängig vom vorhandenen EDV-System (gemäss Anleitung EDV-Anbieter)		0.5 h	Dez. 13
☐	Umstellung aller Nebenapplikationen Kreditoren, Debitoren, Gebühren, Steuern, Kasse, etc.	Information der Verwaltungsabteilungen über die neuen Kontenpläne; bestehende Konten-pläne ersetzen		4 h	Feb. 14
☐	Zuordnung der MWSt-Codes zu den Sachkonten			2 h	Feb. 14
	Anpassungen Finanzbuchhaltung ab 1.1. im Umstellungsjahr	**gemäss Ablauf EDV-Anbieter**			
☐	Umstellung der Nebenapplikation Lohn	Neue Kontonummer hinterlegen und Lohnarten eröffnen; Detailliertere Aufteilung der Konten Sozialleistungen (vor erstem Lohnlauf HRM2)		4 h	Jan. 14
☐	Überprüfung der Schnittstellen				Kein

Start Jahresrechnung 2014 / Kontorahmen

☒	Aufgabe	Bemerkungen / Hinweise	Hilfsmittel	Zeitbedarf	Termin
☐	Bereinigung der Transitorischen Aktiven und Passiven beim Jahresabschluss	Keine Debitoren und Kreditoren und sonstige Verrechnungen in den TA/TP		2 h	Feb. 14
☐	Bereinigung der Rückstellungen	Korrekte Bilanz nach HRM1		1 h	Feb. 14
☐	Bereinigung der Verrechnungskonten				Kein
☐	Ergänzung Kontenplan von neuen Konten (z.B. Abschreibungskonten, Mandantenkonten, etc.)	Funktionskontrolle nach den ersten Buchungen		1 h	Feb. 14

Inventar / Neubewertung

☒	Aufgabe	Bemerkungen / Hinweise	Hilfsmittel	Zeitbedarf	Termin
☐	Handbuch und Checklisten studieren		Anleitung	4 h	Aug. 14
☐	Aufnahme und Überprüfung des Verwaltungsvermögens - keine Neubewertung.		Handbuch	16 h	Aug. 14
☐	Aufnahme und Neubewertung des Finanzvermögens	Konto Neubewertung erstellen	Handbuch	8 h	Aug. 14
☐	Vorprüfung durch Finanzverantwortlichen (Gemeindepräsident)			2 h	Sept. 14
☐	Zusammenfassung der Bewertungsergebnisse Verwaltungs- und Finanzvermögen im Hilfsblatt (Teil Bilanzanpassungsbericht)		Evt. Tabelle	1 h	Sept. 14
☐	Neubewertung der Rückstellung	Neubeurteilung nach den Vorgaben von HRM2	Überleitungstabelle		Kein
☐	Zusammenfassung der Bewertungsergebnisse Rückstellung im Hilfsblatt und Erläuterung zu sämtlichen aufgelösten oder gebildeten Rückstellung		Überleitungstabelle		Kein

Bilanzanpassung

☒	Aufgabe	Bemerkungen / Hinweise	Hilfsmittel	Zeitbedarf	Termin
☐	Umgliederung der HRM1-Bilanzwerte auf die HRM2-Bilanzkonten und Erläuterungen zur Umgliederung im Hilfsblatt festhalten	Kontrollsummen müssen 0 ergeben; Anpassung der Summenformeln beim Einfügen von Zeilen	Überleitungstabelle	2 h	März 14
☐	Zusammenfassung der Bewertungsergebnisse Finanzvermögen im Hilfsblatt und Erläuterung spezieller Fälle	Teil von Bilanzanpassungsbericht	Überleitungstabelle	1 h	April 14
☐	Abnahme Umschlüsselung Bilanz durch GMR / RPK	Ist Anhang des Bilanzanpassungsberichtes		0.5 h	März 15

Abschreibungen / Reglemente

☒	Aufgabe	Bemerkungen / Hinweise	Hilfsmittel	Zeitbedarf	Termin
☐	Erarbeiten Reglement für zusätzliche Abschreibungen aufgrund ausserordentlicher Abschlüsse	Grundsätzlich nicht erwünscht		2 h	Sept. 14
☐	Letzte Überprüfung der Aktivierungsgrenze bzw. gemäss branchenspezifischen Richtlinien	z.B. EW nach ElCom	Verordnung	0.5 h	Sept. 14
☐	Verabschiedung im GMR		Verordnung		März 15
☐	Reglement der RPK und der Gemeindeversammlung zur Kenntnis bringen		Verordnung		Mai 15

Anhänge der Jahresrechnung

☒	Aufgabe	Bemerkungen / Hinweise	Hilfsmittel	Zeitbedarf	Termin
☐	Handbuch zum Jahresabschluss und studieren		Anleitung	4 h	Jan. 15
☐	Vorbereitung zum Anhang zur Jahresrechnung (manuell zu erstellende Unterlagen:				
☐	- Grundsätze zur Rechnungslegung			4 h	Feb. 15

☐	- Beteiligungs- und Gewährleistungsspiegel			8 h	Feb. 15
☐	- Verzeichnis wichtiger Verpflichtungskredite – Kreditkontrolle			4 h	Feb. 15
☐	- Eigenkapitalausweis inkl. der Sonderrechnungen			2 h	Feb. 15
☐	- Rückstellungsspiegel			0.5 h	Feb. 15
☐	- Geldflussrechnung				Kein
☐	- Anlagespiegel			4 h	Feb. 15
☐	- Finanzkennzahlen				Kein

Bilanzanpassungsbericht

☒	Aufgabe	Bemerkungen / Hinweise	Hilfsmittel	Zeitbedarf	Termin
☐	Übertrag der Überleitungstabelle in den Bilanzanpassungsbericht (Anhang)		Vorlage Bilanzanpassungsbericht, Überleitungstabelle	1 h	Dez. 14
☐	Bilanzanpassungsbericht gemäss Vorlage erstellen		Vorlage	6 h	Dez. 14
☐	Neubewertungen, Übertragungen und nicht in die Bilanz aufgenommene Werte gemäss Vorlage ausweisen und begründen			1 h	Dez. 14
☐	Genehmigung des Bilanzanpassungsberichts durch den Gemeinderat				März 15
☐	Bilanzanpassung der RPK, Gemeindeversammlung zur Kenntnis bringen				Mai 15

HRM2-Jahresrechnung 2014

☒	Aufgabe	Bemerkungen / Hinweise	Hilfsmittel	Zeitbedarf	Termin
☐	Abschluss der Jahresrechnung nach HRM2		Nach ZH-Vorlage	56 h	Mai 15

Anpassungen:

Okt. 2015:
Ablaufplan und Checkliste angefügt
16.12.15:
Ziff. 7.3.6: Hinweis korrigiert auf Kap. 10 (nicht 7)
Ziff. 7.3.7: Ergänzung mit Hinweis: Die Schulgemeinden führen keine kurzfristigen Rückstellungen; es wird nur transitorisch abgegrenzt.
Ziff: 7.3.8: Ergänzung: Die Schulgemeinden verzichten auf eine Verschiebung der Sachgruppe 206 im letzten Jahre ihrer Laufzeit.
Ziff. 7.3.11: Auf Kann-Formulierung umgestellt.
4.1.18:
Ziff. 7.2.3: Ein Hinweis zur Rechnungslegung bei Zweckverbänden wurde aufgenommen;
Ziff. 7.3.9: Funktion für Abschluss von 9990 auf 9999 geändert;
Formelle Anpassungen;

Thurgau

Kapitel 8

Anlagenbuchhaltung und Anlagegüter

Inhaltsverzeichnis

8.1 Allgemeines 4
8.2 Grundlagen HRM2 Anlagenbuchhaltung (Fachempfehlung Nr. 12) 4
8.3 Funktionsweise der Anlagenbuchhaltung 5
8.3.1 Automatische Datenübernahme aus der Investitionsrechnung 5
8.3.1.1. Konto- und Laufnummer 5
8.3.1.2. Bezeichnung der Anlage 5
8.3.2 Manuelle Eingaben in der Anlagenbuchhaltung 6
8.3.3 Datenübernahmen aus der Anlagenbuchhaltung in die Bilanz 6
8.3.4 Datenübernahmen aus Anlagenbuchhaltung in die Erfolgsrechnung 6
8.3.5 Wertberichtigungen von Darlehen und Beteiligungen 6
8.3.6 Berechnungen innerhalb der Anlagenbuchhaltung 6
8.3.6.1. Planmässige Abschreibungen 7
8.3.6.2. Ausserplanmässige Abschreibungen (Wertberichtigungen) 7
8.4 Bewertung der Anlagen (Erstzugang) 9
8.4.1 Bewertung Finanzvermögen 9
8.4.2 Bewertung Verwaltungsvermögen 9
8.4.2.1. Überführung bestehendes Verwaltungsvermögen bei Politische Gemeinden 9
8.4.2.2. Überführung bestehendes Verwaltungsvermögen bei Schulgemeinden 9
8.5 Aktivierungsgrenze 11
8.6 Zugang Verwaltungsvermögen - Investitionsausgaben 11
8.6.1 Zugang Verwaltungsvermögen - Investitionseinnahmen 12
8.6.2 Zugang Verwaltungsvermögen - Anschlussgebühren 12
8.7 Zugang Finanzvermögen 13
8.8 Gemischtgenutzte Anlage - Zugang Finanz- & Verwaltungsvermögen 13
8.9 Aktivierung der Nettoinvestitionen 14
8.9.1 Investitionseinnahmen 14
8.9.2 Anschlussgebühren 14
8.9.2.1. Variante 1: Nettoprinzip 14
8.9.2.2. Variante 2: vereinfachtes Bruttoprinzip 14
8.10 Schematische Darstellung der Anlagenbuchhaltung 15
8.11 Anlagekategorie und Nutzungsdauer 15
8.11.1 Gemischte Nutzungen 17
8.11.2 Investitionsbeiträge an Dritte 17
8.12 Erwerb von gebrauchtem Verwaltungsvermögen (Occasionen) 17
8.13 Wertvermehrende und werterhaltende Investitionen 18
8.13.1 Wertvermehrende Investition 18
8.13.2 Werterhaltende Investitionen 18
8.13.3 Folgeinvestitionen 19
8.13.4 Erschliessungsrestkosten 19
8.13.5 Unterhalts-, Sanierungs- und Umbaukosten 19
8.13.5.1. Strassensanierung 20
8.13.5.2. Umbaukosten von Hochbauten im Verwaltungsvermögen 20
8.13.5.3. Umbaukosten von Hochbauten im Finanzvermögen 20
8.14 Abschreibungen 20
8.14.1 Abschreibung von Grundstücken des Verwaltungsvermögens 21
8.14.2 Zusätzliche Abschreibungen 21
8.14.2.1. Fiktive Regel für zusätzliche Abschreibung im Strassenunterhalt 21
8.14.3 Ausserplanmässige Abschreibungen 22
8.14.4 Besonderheiten zu Abschreibungen: Nachträgliche Rechnungsstellung 22
8.14.5 Auflösung von Vorfinanzierungen 22
8.15 Abgang von Anlagegütern 22
8.15.1 Umbuchung von Verwaltungs- ins Finanzvermögen 23
8.15.2 Abgang Verwaltungsvermögen - Grundstücke, Gebäude 23
8.15.3 Abgang Verwaltungsvermögen - diverse Anlagegüter 23
8.15.4 Abgang Verwaltungsvermögen - Strassenareal 24

8.15.5 Abgang Verwaltungsvermögen - Ersatz 24
8.15.6 Abgang Finanzvermögen 24
8.16 Anlagespiegel 25
8.17 Anhang 27
8.17.1 Anhang 1: Abschreibungen nach HRM2 - Zuweisungstabelle (Arbeitspapier KKAG) 27

16.01.2018 / Kapitel 8

Anlagenbuchhaltung und Anlagegüter

8.1 Allgemeines

In der Anlagenbuchhaltung (ALABU) werden die Vermögenswerte des Finanz- und Verwaltungsvermögens (inkl. Darlehen und Beteiligungen) erfasst, die über mehrere Jahre genutzt werden. Folglich werden nebst den Vermögenswerten des Finanzvermögens (Sachanlagen) nur Ausgaben und Einnahmen mit mehrjähriger Nutzungsdauer, welche die Aktivierungsgrenze übersteigen und dadurch zwingend der Investitionsrechnung (IR) belastet werden müssen, in der Anlagenbuchhaltung erfasst. Wie unter HRM1 wird auch unter HRM2 das Finanzvermögen und dessen Veränderungen nicht über die Investitionsrechnung geführt, sondern direkt in der Bilanz gebucht.

Anlagegüter, welche über die Erfolgsrechnung beschafft werden, finden grundsätzlich keine Aufnahme in der Anlagenbuchhaltung. Für Inventarzwecke *können* solche Anlagen aber dennoch in der Anlagenbuchhaltung aufgeführt werden.

In der Bilanz wird das Finanz- und Verwaltungsvermögen nicht mehr detailliert aufgeführt, sondern lediglich in den einzelnen Bilanzgruppen als Total zusammengefasst.
Aufgrund der geringen Vermögenswerte sind Schulgemeinden nicht verpflichtet, dass Finanzvermögen in der Anlagenbuchhaltung zu führen. Die jeweiligen Positionen sind im verlangten Detaillierungsgrad gemäss Kontoplan in der Bilanz zu erfassen.

Die Anlagenbuchhaltung liefert wichtige Informationen für die Budgetierung und die Erstellung der Aufgaben- und Finanzplanung. Zudem wird jährlich der in der Jahresrechnung im Anhang auszuweisende Anlagespiegel aus der Anlagenbuchhaltung generiert.

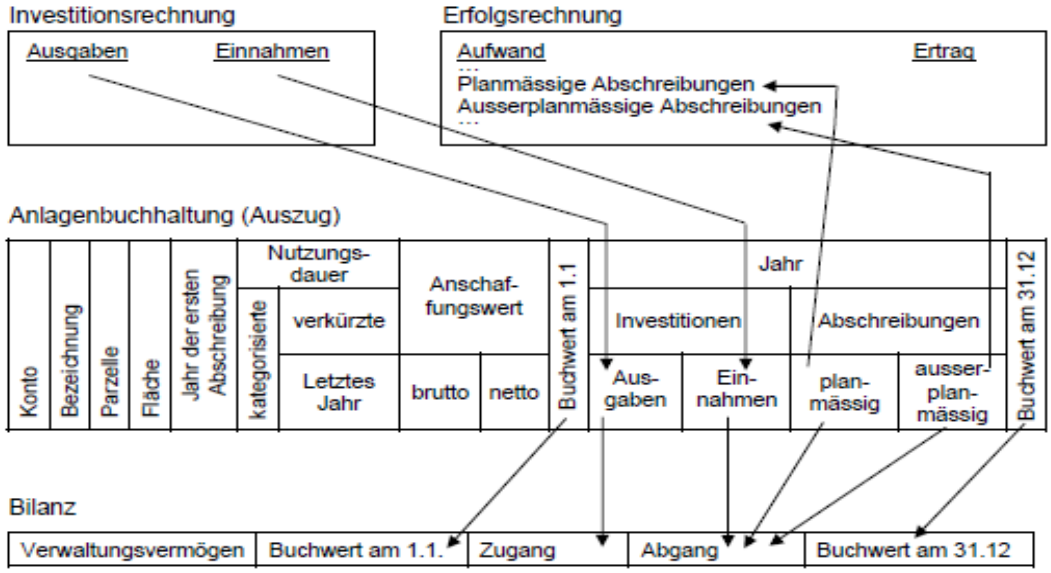
Anlagen von vorsteuerabzugsberechtigten Objekten werden sowohl in der ALABU, wie auch in der IR ohne MWSt erfasst. Nicht vorsteuerabzugsberechtigte Anlagen werden mit der MWSt erfasst. Die Zahlen in der ALABU müssen mit den Zahlen in der IR und der Bilanz übereinstimmen.

8.2 Grundlagen HRM2 Anlagenbuchhaltung **(Fachempfehlung Nr. 12)**

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 allenfalls 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.

8.3 Funktionsweise der Anlagenbuchhaltung

Die Anlagenbuchhaltung hat Verknüpfungen zur Investitionsrechnung (Investitionsausgaben und Investitionseinnahmen), zur Erfolgsrechnung (Abschreibungen) und zur Bilanz (Buchwerte):



8.3.1 Automatische Datenübernahme aus der Investitionsrechnung

Der Aufbau der Anlagenbuchhaltung ist je nach Systemanbieter unterschiedlich. Es wird im Folgenden eine Möglichkeit aufgezeigt, wie Angaben aus der Investitionsrechnung in die Anlagenbuchhaltung übernommen werden können.

8.3.1.1. Konto- und Laufnummer

Die Struktur der Anlagenbuchhaltung muss von Anfang an gut geplant werden. Der Nummernkreis sollte sich in der Bilanz wiederspiegeln, damit eine einfache Abstimmung der Bestände vorgenommen werden kann.. Es empfiehlt sich, in der Anlagenbuchhaltung zusätzlich eine vierstellige Laufnummer zu verwenden, wobei die ersten beiden Laufziffern für die Hauptanlagen, die dritte und vierte Laufziffer für Folge- oder Zusatzinvestitionen vorgesehen sind. Folge- oder Zusatzinvestitionen werden dadurch an eine bestehende Hauptanlage angeknüpft, wobei die ersten zwei Stellen der Laufnummer mit denjenigen der dazugehörigen Hauptanlage übereinstimmen.

Beispiel:

Erhält ein Schulhaus, welches im Jahr 2015 gebaut und in Betrieb genommen wird, die Kontonummer 1404.0100, erhält das nachträglich angebaute Vordach die Kontonummer 1404.010**1**.

8.3.1.2. Bezeichnung der Anlage

Es wird die selbst gewählte Bezeichnung für das bestimmte Objekt übernommen und nicht die Bezeichnung gemäss Kontenrahmen.
Die Funktion über welche die Anlage investiert wird, wird in die Anlagenbuchhaltung übernommen, damit später die Abschreibungen auf die gleiche Funktion gebucht werden.

Beispiel:

Bezeichnung der Anlage: Spittelerstrasse 2015; Kontobezeichnung: Strassen

8.3.2 Manuelle Eingaben in der Anlagenbuchhaltung

Um aus der Anlagenbuchhaltung die benötigten Auswertungen (Anlagespiegel: Ziffer 8.17) generieren zu können, müssen insbesondere folgende Angaben manuell erfasst werden:

- *Parzellennummer und Fläche bei Grundstücken*
- *Das Jahr der ersten Abrechnung*
- *Die kategorisierte Nutzungsdauer*
- *Versicherungswert Gebäudeversicherung, Objektnummer*

  Bei Kleinbauten ist eine Zusammenfassung mehrerer Objektnummern oder Versicherungswerte sinnvoll.

8.3.3 Datenübernahmen aus der Anlagenbuchhaltung in die Bilanz

Folgende Werte werden von der Anlagenbuchhaltung pro Anlage in die Bilanz übertragen:

- *Kontonummer (inkl. Laufnummer) und Bezeichnung*
- *Buchwert zu Jahresbeginn*
- *Zunahme (Investitionsausgaben)*
- *Abnahme (Investitionseinnahmen und Abschreibungen)*
- *Buchwert zum Jahresende*

  Zusätzliche Abschreibungen werden in der Bilanz gesondert ausgewiesen und sind in der Anlagenbuchhaltung nicht enthalten.

8.3.4 Datenübernahmen aus Anlagenbuchhaltung in die Erfolgsrechnung

Folgende Werte werden von der Anlagenbuchhaltung pro vierstelliges Funktionskonto in die Erfolgsrechnung übertragen:

- *Planmässige Abschreibungen*
- *Ausserplanmässige Abschreibungen*
- *Zusätzliche Abschreibungen*
- *Wertberichtigungen (bei Darlehen und Beteiligungen)*

8.3.5 Wertberichtigungen von Darlehen und Beteiligungen

Darlehen und Beteiligungen des Verwaltungsvermögens werden analog dem Finanzvermögen bewertet. Sie können zwar in der Anlagenbuchhaltung bewirtschaftet werden, ihnen wird aber keine Nutzungsdauer zugewiesen. Auf- und Abwertungen sind manuell in der Spalte „ausserplanmässige Wertberichtigungen“ zu verbuchen (Aufwertungen mit einem negativen Vorzeichen).

Darlehen und Beteiligungen werden bilanziert und im Beteiligungsspiegel ausgewiesen.

Zu beachten: Erfolgsunwirksame Veränderungen von Darlehen und Beteiligungen erfolgen ebenfalls über die Investitionsrechnung (unabhängig von der Aktivierungsgrenze).

8.3.6 Berechnungen innerhalb der Anlagenbuchhaltung

Höhe der getätigten Investitionsausgabe:

Entspricht der kumulierten Nettoinvestition einer Anlage.

Wert der Anlage zu Beginn des laufenden Jahres:

Entspricht dem Buchwert zu Beginn des aktuellen Jahres, respektive am Ende des vergangenen Jahres.

Wert am Ende des laufenden Jahres:

Entspricht dem Buchwert am Ende des aktuellen Jahres. Dieser ergibt sich aus dem Buchwert zu Beginn des Jahres zuzüglich Investitionsausgaben des laufenden Jahres, abzüglich Investitionseinnahmen und Abschreibungen des laufenden Jahres.

Der Jahresrechnung ist ein Auszug aus der Anlagenbuchhaltung (Anlagespiegel, siehe Ziffer 8.15) beizulegen.

8.3.6.1. Planmässige Abschreibungen

Die planmässigen Abschreibungen berechnen sich anhand der Nettoinvestitionen und der Nutzungsdauer. Da die Abschreibungen vergangener Jahre nicht rückwirkend angepasst werden können und sich der Buchwert jährlich ändern kann, berechnen sich die planmässigen Abschreibungen bei der Umstellung auf HRM2 bei bisherigem Verwaltungsvermögen oder im Falle einer Anpassung des Buchwertes (siehe Beispiel unten) anhand des Buchwertes am Ende des aktuellen Jahres und der Restnutzungsdauer (siehe Ziffer 8.11 Anlagekategorie und Nutzungsdauer).

Im Jahr 2015 betragen die Nettoinvestitionen für eine neue Computeranlage Fr. 60‘000. Die Anlage wird sofort in Betrieb genommen und die Nutzungsdauer beträgt vier Jahre. Diese Anlage wird ab dem Jahr 2015 planmässig mit 25 % bzw. Fr. 15‘000 pro Jahr abgeschrieben.

Im Jahr 2017 wird die Buchhaltung zusammen mit der Nachbargemeinde betrieben, die Nachbargemeinde beteiligt sich deshalb mit Fr. 10‘000 an der Computeranlage.

Dieser Beitrag wird als Investitionsbeitrag verbucht und reduziert somit den Nettoanschaffungswert auf Fr. 50‘000. Der Buchwert beträgt im Jahr 2017 vor den Abschreibungen somit Fr. 20‘000, in Bezug auf die Restnutzungsdauer von zwei Jahren wird die Anlage also 2017 und 2018 noch mit Fr. 10‘000 abgeschrieben.

	2015	**2016**	**2017**	**2018**
Buchwert per 1.1	**-**	**45‘000**	**30‘000**	**10‘000**
Investitionsausgaben Computeranlage	60‘000	0	0	
Investitionseinnahmen Computeranlage (Reduktion VV über Passivierung in IR)			*-10‘000*	
Planmässige Abschreibungen	-15‘000	-15‘000	-10‘000	-10‘000
Ausserplanmässige Abschreibungen				
Buchwert per 31.12	**45‘000**	**30‘000**	**10‘000**	**0**
Restnutzungsdauer per 31.12	3 Jahre	2 Jahre	1 Jahr	

8.3.6.2. Ausserplanmässige Abschreibungen (Wertberichtigungen)

Variante 1: Gleichmässige Mehrbelastung über Restnutzungsdauer

Die Anlagenbuchhaltung kann so eingerichtet sein, dass die Höhe der ausserplanmässigen Abschreibungen automatisch berechnet wird. Während der verbleibenden (verkürzten) Nutzungsdauer wird die Anlage ausserplanmässig abgeschrieben und zwar in dem Ausmass, dass die Anlage am Ende der verkürzten Nutzungsdauer vollständig abgeschrieben ist.

Dem neuen Büromobiliar für Fr. 100‘000 wird eine Nutzungsdauer von zehn Jahren zugewiesen. Nach der Lieferung im Sommer 2015 wird das Mobiliar somit gleich in Betrieb genommen und muss deshalb Ende Jahr erstmals planmässig mit Fr. 10‘000 (Abschreibungssatz 10 %) abgeschrieben werden.

Im Jahr 2019 stellt man fest, dass das Büromobiliar bereits im Jahr 2021 (nach bereits sieben Jahren) ersetzt werden muss. Für die verbleibenden drei Jahren müssen deshalb nebst den planmässigen Abschreibungen auch ausserplanmässige Abschreibungen von Fr. 10‘000 getätigt werden.

	2015	**2016**	**2017**	**2018**	**2019**	**2020**	**2021**
Buchwert per 1.1	**0**	**90‘000**	**80‘000**	**70‘000**	**60‘000**	**40‘000**	**20‘000**
Investitionsausgaben Büromobiliar	100‘000						
Investitionseinnahmen							
Planmässige Abschreibungen	-10‘000	-10‘000	-10‘000	-10‘000	-10‘000	-10‘000	-10‘000
Ausserplanmässige Abschreibungen (Wertberichtigungen)	*0*				*-10‘000*	*-10‘000*	*-10‘000*
Buchwert per 31.12	**90‘000**	**80‘000**	**70‘000**	**60‘000**	**40‘000**	**20‘000**	**0**
Restnutzungsdauer per 31.12	9 Jahre	8 Jahre	7 Jahre	6 Jahre	2 Jahre	1 Jahr	

Variante 2: Nachträgliche Umverteilung der Abschreibungslast über gesamte (verkürzte) Nutzungsdauer

Im Fall einer Wertberichtigung aufgrund einer verkürztenNutzungsdauer wird die Anlage ausserplanmässig abgeschrieben und zwar in dem Ausmass, dass die Anlage am Ende der verkürzten Nutzungsdauer vollständig abgeschrieben ist.

Dem neuen Büromobiliar für Fr. 100‘000 wird eine Nutzungsdauer von zehn Jahren zugewiesen. Nach der Lieferung im Sommer 2015 wird das Mobiliar somit gleich in Betrieb genommen und muss deshalb Ende Jahr erstmals planmässig mit Fr. 10‘000 (Abschreibungssatz 10 %) abgeschrieben werden.

Im Jahr 2019 stellt man fest, dass das Büromobiliar bereits im Jahr 2021 (nach bereits sieben Jahren) ersetzt werden muss. Die Nutzungsdauer von 10 Jahren wurde somit zu Beginn falsch eingeschätzt und beträgt tatsächlich lediglich 7 Jahre. Zum Zeitpunkt dieser Feststellung müssen die in den vergangenen Perioden zu tief ausgefallenen Abschreibungen sofort erfolgswirksam verbucht werden.

	2015	**2016**	**2017**	**2018**	**2019**	**2020**	**2021**
Buchwert per 1.1	**0**	**90‘000**	**80‘000**	**70‘000**	**60‘000**	**40‘000**	**20‘000**
Investitionsausgaben Büromobiliar	100‘000						
Investitionseinnahmen							
Planmässige Abschreibungen	-10‘000	-10‘000	-10‘000	-10‘000	-10‘000	-10‘000	-10‘000
Tatsächlicher Abschreibungsbedarf bei Nutzungsdauer	14‘286	14‘286	14‘286	14‘286	14‘286	14‘286	14‘284
Ausserplanmässige Abschreibungen (Wertberichtigungen)					*21‘430*	*-4‘286*	*-10‘000 -4‘284*
Buchwert per 31.12	**90‘000**	**80‘000**	**70‘000**	**60‘000**	**28‘570**	**14‘284**	**0**
Restnutzungsdauer per 31.12	9 Jahre	8 Jahre	7 Jahre	6 Jahre	2 Jahre	1 Jahr	

8.4 Bewertung der Anlagen (Erstzugang)

8.4.1 Bewertung Finanzvermögen

Anlagen im Finanzvermögen werden bei erstmaliger Bilanzierung zu Anschaffungskosten bilanziert. Wenn der Verkehrswert tiefer ist als die Anschaffungskosten (bzw. der bilanzierte Wert), erfolgt eine Bilanzierung bzw. eine Wertberichtigung zum Verkehrswert. Entsteht bei der erstmaligen Bilanzierung kein Aufwand (Bsp. Schenkung, Tausch, Übertrag aus Verwaltungsvermögen) wird ebenfalls zu Verkehrswerten zum Zeitpunkt des Zugangs bilanziert.

Grundsätzlich sollten die Sachanlagen des Finanzvermögens mindestens selbsttragend sein, in der Regel aber eine marktübliche Rendite abwerfen.

In Bezug auf die Neubewertung des Finanzvermögen (Liegenschaften) gilt Fachempfehlung Nr. 6:

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, Veraltung 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.

Folgebewertungen erfolgen zum Verkehrswert am Bilanzierungsstichtag, wobei eine systematische Neubewertung der Finanzanlagen jährlich, der übrigen Anlagen (Liegenschaften im Finanzvermögen) periodisch (alle 5 Jahre), stattfindet.

8.4.2 Bewertung Verwaltungsvermögen

Anlagen im Verwaltungsvermögen werden zu Anschaffungs-, bzw. Herstellungskosten bilanziert. Entstehen keine Kosten bzw. wurde kein Preis bezahlt, wird der Verkehrswert bilanziert.

8.4.2.1. Überführung bestehendes Verwaltungsvermögen bei Politische Gemeinden

Im Sinne der Empfehlung der Koordinationsgruppe wird im TG, beim Übergang auf HRM2 auf eine Neubewertung (Aufwertung) des bestehenden Verwaltungsvermögens verzichtet. Das bisherige Verwaltungsvermögen wird gemäss § 63 Abs. 5 RRV (RB 131.21) über 10 Jahre linear abgeschrieben.

Empfehlung:
Wenn zu hohe Belastungen aus grossen Investitionen der letzten Jahre entstehen, können solche Objekte aufgrund ihrer Restnutzungsdauer abgeschrieben werden. Mit dem Begriff „Investitionen der letzten Jahre“ sind solche gemeint, die erst seit zwei bis maximal 5 Jahren, genutzt werden und einen hohen Abschreibungsbedarf (Richtwert: über 5 Steuer-%) generieren.

8.4.2.2. Überführung bestehendes Verwaltungsvermögen bei Schulgemeinden

Um die lineare Abschreibungsmethode anwenden zu können, werden der Anschaffungswert und das Erstellungsdatum benötigt. Da jedoch die meisten Schulgemeinden bisher die degressive Abschreibungsmethode angewandt haben und über keine detaillierten Angaben verfügen, muss eine Möglichkeit zur Überführung geschaffen werden. Im Idealfall können diese Angaben aus den internen Unterlagen rekonstruiert werden, häufig würde jedoch der Aufwand zur Beschaffung der Daten unverhältnismässig hoch ausfallen.

Um die Überführung trotzdem vornehmen zu können, sind die Restwerte gemäss Buchhaltung mit einer verkürzten Nutzungsdauer abzuschreiben. Dabei gelten als Richtwerte folgende drei Zonen:

Investition vor	**Nutzungsdauer**
0-11 Jahren	28 Jahre
12-22 Jahren	17 Jahre
mehr als 22 Jahren	6 Jahre

In begründeten Fällen kann von den vorstehenden Restnutzungsdauern abgewichen werden. Dabei ist darauf zu achten, dass eine realistische Zeitspanne gewählt wird. Wird diese zu hoch angesetzt, wird das Ergebnis mit zu tiefen Abschreibungen belastet, was sich im Falle einer anstehenden Sanierung oder eines Umbaus negativ auswirken könnte.

Erstmalige Überführung

Folgendes Beispiel zeigt das Vorgehen bei der Überführung nach Zonenmodell:

Bestand Ende 2013	
Buchwert Verwaltungsvermögen	3‘380‘000
Nutzungsbeginn	2002
Restnutzungsdauer	17 Jahre
Abschreibung linear pro Jahr	199‘000
Abschreibung degressiv vor Überführung	*300‘000*

Ist eine Zuteilung der einzelnen Objekte auf die drei Zonen nicht möglich, kann auch der Buchwert des Verwaltungsvermögens als Summe verwendet und einer Kategorie zugeordnet werden.

Die Anlagekategorien Mobilien und Informatik sind nicht nach vorliegendem Muster zu überführen, da von diesen die Anschaffungswerte und -daten bekannt sein müssten und die Nutzungsdauer kürzer ist.

Nutzungsdauer	HRM1	HRM2
Mobilien (Haustechnik)	max. 10 Jahre	8 Jahre
Informatik	max. 5 Jahre	4 Jahre

Verlängerung der Nutzungsdauer von 25 auf 33 Jahre ab 2014

Sofern bereits eine Überführung in die lineare Abschreibungspraxis vorgenommen worden ist, gilt es die Restnutzungsdauer entsprechend anzupassen.

Bestand Ende 2010 (Ausgangslage aus erstmaliger Überführung)	
Buchwert Verwaltungsvermögen	5‘107‘000
Nutzungsbeginn	2002
Restnutzungsdauer	**13 Jahre**
Abschreibung linear pro Jahr	**393‘000**
Abschreibung degressiv vor Überführung	*440‘000*

Bestand Ende 2013 (Verlängerung Nutzung)	
Buchwert Verwaltungsvermögen	3‘928‘000
Nutzungsbeginn	2002
Restnutzungsdauer (neu 17J abz. 3J)	**14 Jahre**
Abschreibung linear pro Jahr	**281‘000**
Abschreibung linear Überführung 2011	*393‘000*

8.5 Aktivierungsgrenze

Es werden folgende Aktivierungsgrenzen empfohlen:			
Gemeinden bis	1’000 Einwohner	Fr	25’ 000
Gemeinden über	1’000 bis 5’000 Einwohner	Fr.	50’000
Gemeinden über	5’000 bis 10’000 Einwohner	Fr.	75'000
Gemeinden über	10'000 Einwohner	Fr.	100’000

Die Aktivierungsgrenze von Fr. 100‘000 ist zwingend. Überschreiten die Gesamtkosten pro Objekt die die festgelegte Aktivierungsgrenze wird es über die Investitionsrechnung abgerechnet und **muss als Anlage in der Anlagenbuchhaltung aufgenommen** werden.

Die Empfehlung beschränkt sich auf das Verwaltungsvermögen; für das Finanzvermögen gelangt keine Aktivierungsgrenze zur Anwendung, da unabhängig von der Höhe, immer zu Anschaffungskosten aktiviert werden muss. Grundsätzlich wird über die Investitionsrechnung nur Verwaltungsvermögen gebildet.

Die Aktivierungsgrenze ist bei der Umstellung auf HRM2 durch die Behörde per Entscheid festzulegen und muss in den Rechnungslegungsgrundsätzen ausgewiesen werden.

Die Berücksichtigung dieser Empfehlung ist zur Gewährleistung der Vergleichbarkeit unter den Gemeinden wesentlich.

8.6 Zugang Verwaltungsvermögen - Investitionsausgaben

Zugänge von Anlagegütern im Verwaltungsvermögen erfolgen immer über die Investitionsrechnung, wenn sie die sachlichen und finanziellen Kriterien der Aktivierung erfüllen. Bei der Investitionsausgabe ist eine Aufteilung in die verschiedenen Konti grundsätzlich nicht notwendig, eine Aufteilung erfolgt, sofern gewünscht, erst bei Inbetriebnahme des Objekts. Siehe auch Darstellung unter Ziffer 8.11.

Bei Objekten, die innerhalb eines Jahres abgeschlossen werden, erfolgt eine direkte Aktivierung auf dem regulären Bilanzkonto. Gleichzeitig mit der Buchung in der Finanzbuchhaltung ist das Objekt auch in der Anlagenbuchhaltung aufzunehmen.

Wenn die Ausgaben über mehr als ein Jahr laufen, werden sie am Ende des Rechnungsjahres als Anlagen im Bau aktiviert. Die Aufteilung in die verschiedenen Konti erfolgt erst bei der Umbuchung in das reguläre Bilanzkonto bei Inbetriebnahme. Die Bauabrechnung des Architekten oder des Projektleiters wird dabei zur Abstimmung der Finanzbuchhaltung benötigt.

In der Anlagenbuchhaltung ist der Status des Objekts anzupassen (z.B. von „Anlage in Bau“ zu „aktiv“). Je nach Software erfolgt der Statuswechsel unterschiedlich. Diesbezüglich sind die Informationen der Systemanbieter zu beachten.

Das gleiche Vorgehen gilt auch bei Investitionsbeiträgen, welche die Gemeinde an Dritte zahlt für die Mitfinanzierung eines bestimmen Projekts bzw. Objekts. Aufgrund der Verbuchung über die Investitionsrechnung (Konto 56xx) führt dies zu einer Aktivierung in der Bilanz (146x.xx) und folgerichtig zu Abschreibungen in der Erfolgsrechnung (Konto 3660.xx).

Die Nettoinvestitionen sind grundsätzlich in die einzelnen Anlagekategorien aufzuteilen, können jedoch im Rahmen eines Gesamtprojektes bei Schulbauten auch summarisch aktiviert werden. Fest verbaute Haustechnik ist bei einem Neu- oder Erweiterungsbau über die Anlagekategorie der Hochbauten, bei Ersatz über die Kategorie Haustechnik zu aktivieren.

Die Gemeinde A baut ein Schulhaus ohne Investitionsbeiträge Dritter.

Gemeinde A (Investition Schulhaus)	**Soll**	**Haben**	**Betrag**
Investitionsausgabe	2170.5040	Geld	2‘000‘000
Aktivierung Hochbaute Anlage im Bau	1407.04	9990.6900.00	2‘000‘000
Umbuchung Hochbauten bei Inbetriebnahme	1404.00	1407.04	1‘700‘000
Umbuchung Mobilien bei Inbetriebnahme	1406.00	1407.04	300‘000

Das gleiche Vorgehen gilt auch bei Investitionsbeiträgen, welche die Gemeinde an Dritte zahlt für die Mitfinanzierung eines bestimmen Projekts bzw. Objekts. Aufgrund der Verbuchung über die Investitionsrechnung (Konto 56xx) führt dies zu einer Aktivierung in der Bilanz (siehe Gemeinde B).

Die Gemeinde A baut ein Schulhaus und erhält einen Investitionsbeitrag von Fr. 500‘000 von der Gemeinde B.

Gemeinde A (Investition Schulhaus)	**Soll**	**Haben**	**Betrag**
Investitionsausgabe	2170.5040	Geld	2‘000‘000
Aktivierung Hochbaute Anlage im Bau	1407.04	9990.6900	2‘000‘000
Erhalt Investitionsbeitrag von Gemeinde B	Geld	2170.6320	500‘000
Aktivierung Investitionsbeitrag	9990.5900	1407.04	500‘000
Umbuchung Hochbauten bei Inbetriebnahme	1404.00	1407.04	1‘200‘000
Umbuchung Mobilien bei Inbetriebnahme	1406.00	1407.04	300‘000

Gemeinde B (Investition Schulhaus)	**Soll**	**Haben**	**Betrag**
Investitionsbeitrag an Gemeinde A	2170.5620	Geld	500‘000
Aktivierung Investitionsbeitrag Anlage im Bau	1469.00	9990.6900	500‘000
Umbuchung Invest.beitrag bei Inbetriebnahme	1462.00	1469.00	500‘000

8.6.1 Zugang Verwaltungsvermögen - Investitionseinnahmen

Investitionseinnahmen sind nach dem Nettoprinzip dem entsprechenden Anlagegut gutzuschreiben, für das die Einnahme bestimmt ist. Diese Einnahmen sind Ende Jahr als Minusbetrag auf den Aktivposten zu buchen bzw. zu passivieren und verringern somit den bilanzierten Wert des Objekts. Das gleiche Vorgehen wie in der Buchhaltung ist auch in der Anlagenbuchhaltung anzuwenden.

Gemeinde A (Investitionseinnahme Schulhaus)	**Soll**	**Haben**	**Betrag**
Investitionseinnahmen	Geld	217063xx.	500‘000
Passivierung Investitionseinnahmen Ende Jahr	9990.5900	1404.xx	500‘000

8.6.2 Zugang Verwaltungsvermögen - Anschlussgebühren

Eine Ausnahme bei den Investitionseinnahmen bilden die Anschlussgebühren. Können sie keinem bestimmten Objekt zugeordnet werden, werden sie Ende Jahr nach dem Bruttoprinzip als passivierte Investitionsbeiträge bilanziert.

Die Gemeinde A vereinnahmt Anschlussgebühren in der Abwasserbeseitigung.

Gemeinde A	Soll	Haben	Betrag
Erhalt Anschlussgebühren	Geld	7201.6370	400‘000
Passivierung Anschlussgebühren Ende Jahr	9990.5900.02	2068.71	500‘000

Die passivierten Investitionsbeiträge werden im Folgejahr nach der Sollstellung planmässig aufgelöst, siehe unter Ziffer 8.9 Aktivierung Nettoinvestitionen.

In der Anlagenbuchhaltung stellen die Anschlussgebühren ein eigenes Objekt dar. Je nach Systemanbieter muss in der Anlagenbuchhaltung für jedes Jahr ein neues Objekt eröffnet werden.

8.7 Zugang Finanzvermögen

Zugänge von Anlagegütern im Finanzvermögen erfolgen direkt über die Bilanz (108x.xx an Geld). Diese Zugänge sind für Politische Gemeinden auch in der Anlagenbuchhaltung zu erfassen. Schulgemeinden können bei einer detaillierten Erfassung in der Bilanz auf die Aufnahme des Finanzvermögens in der Anlagebuchhaltung verzichten.

8.8 Gemischtgenutzte Anlage - Zugang Finanz- & Verwaltungsvermögen

Wird ein Gebäude gebaut, welches sowohl als Verwaltungsgebäude sowie als Liegenschaft Finanzvermögen genutzt wird, wird anhand des Schwerpunktprinzips entschieden, ob die Investition über die Investitionsrechnung erfolgt (Schwerpunkt Verwaltungsvermögen) oder direkt über die Bilanz abgewickelt wird (Schwerpunkt Finanzvermögen). Gelangt der Schwerpunkt Finanzvermögen zur Anwendung, so ist der Anteil Verwaltungsvermögen gemäss Buchungsbeispiel auszuscheiden.

Gemeinde A baut ein Gemeindehaus. In diesem Gebäude entsteht ebenfalls eine Wohnung, die zur Vermietung bestimmt ist. Der Schwerpunkt des Objekts liegt beim Verwaltungsvermögen.

Mit der Zuteilung des Objekts zum Verwaltungsvermögen besteht auf der gesamten Anlage eine Abschreibungspflicht (Nutzungsdauer 33 Jahre, Abschreibungssatz 3.03 %). Die Mietzinseinnahmen der vermieteten Wohnung werden dafür der entsprechenden Funktion gutgeschrieben.

Gemeinde A	Soll	Haben	Betrag
Investitionsausgaben Hochbauten	0290.5040	Geld	1‘850‘000
Aktivierung Hochbaute „Anlage im Bau“	1407.04	9990.6900.00	1‘850‘000
Umbuchung Hochbaute bei Inbetriebnahme	1404.00	1407.04	1‘850‘000
Planmässige Abschreibung (ganze Anlage) (ND 33 J.)	*0290.3300.40*	*1404.00*	*56‘055*
Mietzinseinnahmen Verwaltungsvermögen	*Geld*	*0290.4470*	*1‘350*

Gemeinde A baut ein Gebäude. Aufgrund der Zweckbestimmung des Objekts erfolgt eine Zuteilung zum Finanzvermögen. Jedoch muss der Anteil des Verwaltungsvermögens ausgeschieden werden. Dieser Anteil ist zu aktivieren und planmässig abzuschreiben.

Gemeinde A	Soll	Haben	Betrag
Erstellung Gebäude Anlage im Bau	1087.0x	Geld	950‘000
Umbuchung Hochbaute bei Inbetriebnahme	1084.0x	1087.0x	650‘000
Abgang im Finanzvermögen (Anteil VV)	0290.5040	1087.0x	300‘000
Aktivierung des Anteil Verwaltungsvermögen	1404.0x	9990.6900.00	300‘000

Planmässige Abschreibung (Anteil VV) (ND 33 J.)	*0290.3300.40*	*1404.00*	*9'090*

8.9 Aktivierung der Nettoinvestitionen

Die bisherige Praxis der Aktivierung der Nettoinvestitionen wird beibehalten. Eine Ausnahme ergibt sich bei den Anschlussgebühren, wo ein vereinfachtes Bruttoprinzip Anwendung findet.

8.9.1 Investitionseinnahmen

Die Investitionseinnahmen (Perimeterbeiträge, Subventionen, Anschlussgebühren etc.) sind jenem Anlagegut gutzuschreiben, für welches diese Einnahmen bestimmt sind. Folglich sind die Nettoinvestitionen Basis für die Berechnung der linearen Abschreibungen (Nettoprinzip = Mindeststandard HRM2).

Perimeterbeiträge, Subventionen und Beiträge Dritter können in der Regel einem bestimmten Anlagegut zugeordnet werden. Anders verhält es sich mit Anschlussgebühren (speziell im Bereich Wasserversorgung / Abwasserentsorgung, siehe nächster Absatz).

8.9.2 Anschlussgebühren

Die Gebühr wird nicht für einen bestimmten Leitungsstrang erhoben, sondern ist für die Finanzierung der gesamten Anlage vorgesehen. Die Anschlussgebühren sind – obwohl sie keinem bestimmten Anlagegut zugewiesen werden können – in der Anlagenbuchhaltung aufzunehmen. Aus abschreibungstechnischen Gründen sind die Einnahmen immer auf dem ältesten Anlagerestwert abzutragen (Minusanlage). Dies bedingt allerdings, dass sämtliche Investitionsausgaben brutto aktiviert und die Investitionseinnahmen brutto passiviert werden.

Es wird grundsätzlich davon ausgegangen, dass immer höhere Anlagerestwerte vorhanden sind, als Anschlussgebühren vereinnahmt werden können. Sollte dennoch kein Anlagerestwert mehr vorhanden sein, so wären allfällige Einnahmenüberschüsse direkt in der Erfolgsrechnung (Spezialfinanzierung) zu buchen.

In der Investitionsrechnung wurden im Bereich Abwasser Ausgaben von Fr. 100'000 getätigt. Im gleichen Jahr konnten Anschlussgebühren von Fr. 60'000 vereinnahmt werden. Würden nun Nettoinvestitionsausgaben von lediglich Fr. 40'000 in der Anlagebuchhaltung erfasst, so würden die Einnahmen auf der neuesten und nicht auf der ältesten Anlage gutgeschrieben. Dies würde sich einerseits nachteilig auf den Abschreibungsbedarf der Gemeinde auswirken und andererseits den Anlagerestwert verfälschen.

Zur Verbuchung der Anschlussgebühren gibt es grundsätzlich zwei Varianten:

8.9.2.1. Variante 1: Nettoprinzip

Die Anschlussgebühren werden beim ältesten Anlageobjekt passiviert. Dies führt zu jährlich ändernden Abschreibungsquoten beim ältesten Anlageobjekt. Das Nettoprinzip ist vor allem anwendbar, wenn eine Einnahme einer bestimmten Anlage zugeteilt werden kann.

8.9.2.2. Variante 2: vereinfachtes Bruttoprinzip

Die Anschlussgebühren werden als Objekt geführt mit fester Nutzungsdauer von 20 Jahren (Mischwert), Konto 2068.71 (Wasserwerk) und jährlich zur Verringerung des Abschreibungsaufwandes verwendet. Es handelt sich um eine Annäherung ans Bruttoprinzip, mit dem Vorteil, dass die Abschreibungsquoten in der Anlagenbuchhaltung nicht beeinflusst werden. Die Vereinfachung besteht darin, dass die unterschiedliche Nutzungsdauer der verschiedenen Anlagekategorien unberücksichtigt bleibt, weil für eine Zuweisung sachliche Argumente fehlen.

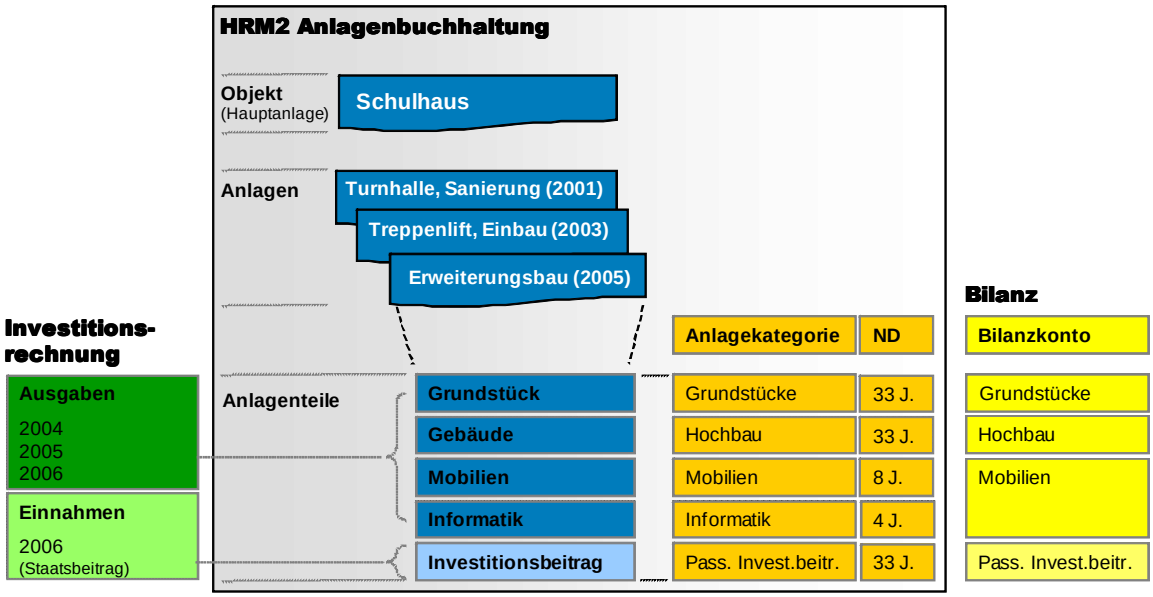
Umsetzungsempfehlung

Solange eine Einnahme einer bestimmten Anlage zugeteilt werden kann, werden die Ausgaben netto aktiviert (Variante 1). Wenn aber die Einnahmen keiner konkreten Investition zugeteilt werden können und sich als Einkauf in ein bestehendes System verstehen (Kanalisationsnetz, Wasserversorgungs-

netz), werden Ausgaben und Einnahmen brutto und ohne Verrechnung aktiviert bzw. passiviert (Variante 2).

Ähnlich verhält es sich mit Vorfinanzierungen und Erneuerungsfonds, die gemäss Auslegung zur Fachempfehlung Nr. 8 des SRS nach Nutzungsdauer des finanzierten Objektes in jährlichen Tranchen aufgelöst werden.

8.10 Schematische Darstellung der Anlagenbuchhaltung



Beispiel: Die Gemeinde tätigt einen Erweiterungsbau des Schulhauses. Ab dem Jahr 2005 kann dieser genutzt werden. Die Anlage bzw. die Investitionskosten sind in der Anlagenbuchhaltung gemäss den vorgegebenen Anlagekategorien aufzuteilen:

Anlagekategorie	***Nutzungsdauer***	***Bemerkungen***
Grundstück	*33 Jahre*	*Falls Ausgaben für das Grundstück getätigt werden müssen, werden diese über die Nutzungsdauer des Gebäudes abgeschrieben*
Gebäude	*33 Jahre*	
Mobilien, Ausstattungen, Maschinen	*8 Jahre*	
Informatikanschaffungen	*4 Jahre*	
Staatsbeitrag	*~*	*Mit einem allfälligen Staatsbeitrag an die Investitionen muss entsprechend der gewählten Option nach Fachempfehlung Nr. 10 verfahren werden: Bei der Aktivierung der Nettoinvestitionen ist der Beitrag auf die Anlage aufzuteilen (Option 1 = Umsetzung TG); bei der Aktivierung der Bruttoinvestitionen wird der Beitrag passiviert und über die Nutzungsdauer der Anlage aufgelöst (Option 2).*

Betreffend gemischte Nutzung siehe auch Ziffer 8.6 und 8.11.1.

8.11 Anlagekategorie und Nutzungsdauer

Der Kanton TG hält sich an nachstehend aufgeführte Empfehlung der Koordinationsgruppe HRM2 der KKAG, wobei zusätzliche Abschreibungen unter besonderen Voraussetzungen möglich sind.

Im Kanton TG ist nur die lineare Abschreibung zulässig. Massgebend ist der Anhang zur RRV über das Gde-RW (RB 131.21).

Anlagekategorie		Nutzungsdauer	Abschreibungssatz	
			linear	degressiv
1	Grundstücke nicht überbaut Abweichung zu HRM2; überbaute Grundstücke werden über die Nutzungsdauer des Objektes abgeschrieben	40 Jahre	**2.50 %**	10.00 %
2	Gebäude, Hochbauten	33 Jahre	**3.03 %**	12.00 %
3	Tiefbauten (Strassen, Plätze, Friedhof etc.)	40 Jahre	**2.50 %**	10.00 %
4	Wald, Alpen und übrige Sachanlagen	40 Jahre	**2.50 %**	10.00 %
5	Kanal- und Leitungsnetze, Gewässerverbauungen	50 Jahre	**2.00 %**	8.00 %
6	Orts- und Regionalplanungen sowie übrige Planungen	10 Jahre	**10.00 %**	35.00 %
7	Mobilien, Ausstattungen, Maschinen und allgemeine Motorfahrzeuge	8 Jahre	**12.50 %**	40.00 %
8	Spezialfahrzeuge (Feuerwehr, Strassenreinigung etc.)	15 Jahre	**6.67 %**	25.00 %
9	Informatik- und Kommunikationssysteme	4 Jahre	**25.00 %**	60 %
10	Immaterielle Anlagen	5 Jahre	**20.00 %**	50 %
11	Investitionsbeiträge	~	Nach Nutzungsdauer des finanzierten Objektes	
12	Anlagen im Bau	~	keine planmässige Abschreibung	
13	Darlehen	~	keine planmässige Abschreibung	
14	Beteiligungen, Grundkapitalien	~	keine planmässige Abschreibung	

Bemerkungen zu den Anlagekategorien

Spezifische Branchenregelungen gehen bei den Anlagekategorien und Nutzungsdauern vor, d.h. für Bereiche, für die Branchenregelungen bestehen, gelten die hier aufgeführten Abschreibungsregelungen nur subsidiär. Für die Branchenregelungen wird auf das Arbeitspapier „Anlagenbuchhaltung, Investitionsrechnung“ der Koordinationsgruppe verwiesen: www.kkag-cacsfc.ch →Arbeitspapiere.

Hinweise zu den Anlagekategorien:

(1) Nicht überbaute Grundstücke werden über 40 Jahre abgeschrieben; überbaute Grundstücke sind der jeweiligen Anlage zuzuordnen.

(2) Für provisorische Bauten und Anlagen ist eine reduzierte Nutzungsdauer von 10 bis 20 Jahren, längstens aber die geplante Nutzungsdauer, anzuwenden.

(11) Investitionsbeiträge haben dieselbe Nutzungsdauer wie das finanzierte Objekt.

(13) Darlehen und (14) Beteiligungen werden nicht abgeschrieben, solange keine Wertminderung eintritt.

(14) Für Beteiligungen ist keine Nutzungsdauer zuweisbar. Die Beteiligungen sind auf ihre Werthaltigkeit hin zu überprüfen und im Beteiligungsspiegel aufzuführen.

Eine Zuweisungstabelle gemäss Anhang 1 hilft allfällige Zuweisungsfragen zu beantworten. Diese wird aufgrund von Erfahrungen im Rahmen der Umsetzung aktualisiert.

8.11.1 Gemischte Nutzungen

Eine besondere Aufmerksamkeit ist jenen Investitionen zu widmen, die eine gemischte Nutzung aufweisen und daraus unterschiedliche Nutzungsdauern resultieren.

In Fällen von Investitionen mit gemischter Nutzung ist das Anlagegut als Ganzes (Neubau) oder aufgeteilt und gesondert nach den vorgegebenen Nutzungsdauern in der Anlagenbuchhaltung zu erfassen. Die vorgegebenen Anlagekategorien geben den möglichen Detaillierungsgrad für die Aufteilung des Anlagegutes vor.

Aus der Anlagenbuchhaltung muss der Gesamtwert der Anlagen hervorgehen können.

Siehe auch Ziffer 8.8 und Darstellung unter Ziffer 8.10.

8.11.2 Investitionsbeiträge an Dritte

Investitionsbeiträge sind Leistungen an Dritte für Investitionen, an denen die Gemeinde ein Teileigentum besitzt oder eine à-fonds-perdu Zahlung leistet. Der Beitragsempfänger erfüllt eine Verbundaufgabe oder erbringt eine Leistung von öffentlichem Interesse. Die Empfänger können Verbände, Private, Genossenschaften usw. sein.

Bei Investitionsbeiträgen orientiert sich die Nutzungsdauer ebenfalls an der Art der Investition. Die Nutzungsdauer ist so zu wählen, als ob es sich um eine eigene Investition handelt. Somit ist abzuklären, welche Art von Anlagegut mit dem Investitionsbeitrag mitfinanziert wird.

Die Gemeinde ist Mietglied eines Abwasserreinigungsverbandes. Dieser erstellt einen Hauptsammelkanal woran die Gemeinde einen Investitionsbeitrag leisten muss. Die Nutzungsdauer für Kanalnetz beträgt 50 Jahre. Somit ist der Beitrag in der Anlagebuchhaltung mit der Nutzungsdauer von 50 Jahren zu erfassen.

Siehe auch Beispiel unter Ziffer 8.6.

8.12 Erwerb von gebrauchtem Verwaltungsvermögen (Occasionen)

Sofern eine Investition in gebrauchtes Verwaltungsvermögen getätigt wird, ist bei der Festlegung der Nutzungsdauer folgendes zu beachten:

Das Anlagegut kommt neu in die Anlagenbuchhaltung, die Nutzungsdauer ist aber unter Umständen auf die Restnutzungsdauer zu reduzieren. Wird die Anlage vor / nach dem Erwerb saniert, so können sich unterschiedliche Nutzungsdauern ergeben.

Kauf eines gebrauchten Tanklöschfahrzeug

Die Gemeinde erwirbt ein gebrauchtes Tanklöschfahrzeug für Fr. 120‘000. Die erste Inverkehrssetzung des Fahrzeuges erfolgte vor sieben Jahre. Das Fahrzeug hat somit seine Nutzungsdauer bereits zu 7/15 erreicht.

Die Investition ist in der Anlagebuchhaltung mit Fr. 120‘000 zu erfassen. Der aktivierte Wert ist auf die verbleibende Restnutzungsdauer von acht Jahren (Restnutzungsdauer) linear abzuschreiben. Dies ergibt einen jährlichen Abschreibungsbetrag von Fr. 15‘000.

Erwerb einer Eigentumswohnung mit gleichzeitigem Umbau

Die Gemeinde kauft eine 20-jährige Eigentumswohnung für Fr. 300‘000 und baut sie für weitere Fr. 250‘000 für die Schuldienste um.

Die Wohnung hat ihre Nutzungsdauer bereits zu rund 60% erreicht. Die Anlage von Fr. 300‘000 ist daher auf die verbleibende Restnutzungsdauer von 13 Jahren abzuschreiben.

Der Umbau für Fr. 250‘000 hingegen ist neu. Je nach Art des Umbaus (Hochbau, Ausstattung, Mobilien, EDV, usw.) ist diesem Anlageteil die volle Nutzungsdauer zuzuweisen.

8.13 Wertvermehrende und werterhaltende Investitionen

Wertvermehrende Investitionen über der Aktivierungsgrenze werden in der Investitionsrechnung verbucht. Wertvermehrende Investitionen unter der Aktivierungsgrenze und werterhaltende Investitionen werden der Erfolgsrechnung belastet.

Unterscheidung zwischen werterhaltenden und wertvermehrenden Investitionen:

8.13.1 Wertvermehrende Investition

Wertvermehrend ist eine Investition, wenn dadurch zusätzlicher künftiger wirtschaftlicher Nutzen geschaffen oder die Nutzung gesteigert wird durch:

- Verlängerung der ursprünglichen Nutzungsdauer
- Erhöhung der Kapazität / des Raumvolumens
- Massgebliche Verbesserung des Raumstandards
- Verringerung der Betriebs- und Unterhaltskosten

8.13.2 Werterhaltende Investitionen

Als werterhaltend gelten sämtliche Ausgaben, welche die Nutzung des Anlageguts im Rahmen der geplanten Nutzungsdauer und des geplanten Nutzungsumfangs sicherstellen, aber dessen Wert nicht erhöhen. Werterhaltende Ausgaben werden nicht aktiviert, wenn es sich um Unterhaltsarbeiten handelt, sondern in der Erfolgsrechnung verbucht. Zum Unterhalt zählt Aufwand zur Erhaltung oder Wiederherstellung eines gebrauchswerten Zustands vorhandener Anlagen. Dazu zählen auch Ausgaben für die Anpassungen an den zeitgemässen Komfort oder an den gebräuchlichen Stand der Technik.

Grössere Umbauten und Erweiterungen werden über die Investitionsrechnung gebucht und in die Anlagenbuchhaltung aufgenommen, wenn es sich zwar um werterhaltende Massnahmen handelt, aber gegenüber dem bisherigen Standard eine qualitative oder quantitative Steigerung der Nutzung erzielt wird ohne Änderung der Betriebs- oder Gebäudestruktur.

Siehe auch Ziffer 8.13.5.

8.13.3 Folgeinvestitionen

Die Bestimmungen für die Aktivierung von Anlagen im Verwaltungsvermögen gelten grundsätzlich auch für Folgeinvestitionen in bereits bestehende Anlagen. Eine Folgeinvestition muss einen wertvermehrenden Charakter oder eine qualitative oder quantitative Steigerung des Nutzen haben, damit sie aktiviert werden kann.

Es werden folgende Arten von Folgeinvestitionen unterschieden:

- Ersatzinvestitionen: Ersatz der alten defekten oder verbrauchten Anlage durch eine neue gleiche oder zumindest gleichwertige Anlage.
- Rationalisierungsinvestition: Auswechslung noch funktionierender und einsetzbarer Anlagen mit dem Zweck, Kosten zu sparen.
- Erweiterungsinvestition: Beschaffung zusätzlicher Anlagen, um das vorhandene Leistungspotential zu vergrössern.

Im Umgang mit den Folgeinvestitionen sind in der Anlagenbuchhaltung folgende zwei Varianten möglich:

- Aktivierung als eigene Anlage: Die Folgeinvestition wird als eigene Anlage in der gleichen Anlagekategorie wie die Hauptanlage (Objekt) angelegt. Die Nutzungsdauer der Folgeinvestition wird gemäss den vorgegebenen Nutzungsdauern je Anlageart übernommen. Die Bewertungsdaten der Hauptanlage werden nicht verändert.
- Aktivierung auf Hauptanlage (Objekt): Die Folgeinvestition wird auf die Hauptanlage (Objekt) abgerechnet. Ab dem Zeitpunkt des Zugangs der Folgeinvestition gilt die (Rest-)Nutzungsdauer der Hauptanlage auch für den Wert der Folgeinvestition, d.h. die Folgeinvestitionen werden über die Restnutzungsdauer der Hauptanlage abgeschrieben. Die Nutzungsdauer der Hauptanlage wird nicht verändert.

Anmerkung: Im Umgang mit Folgeinvestitionen fehlen Erfahrungen und es lassen sich auch kaum alle möglichen Fälle darstellen, weshalb hier ein entsprechender Ermessensspielraum offen bleibt. So kann beispielsweise durch eine Gesamtrenovation auch die Nutzungsdauer der Hauptanlage verlängert werden.

8.13.4 Erschliessungsrestkosten

Bei Erschliessungen sind für die Zuweisung zur Investitionsrechnung die Gesamtkosten massgebend. Wenn indessen nahezu die gesamten Kosten nach dem Verursacherprinzip über Erschliessungsbeiträge finanziert wird, können geringe Restkosten entstehen, deren Aktivierung kaum Sinn macht. Die der Gemeinde verbleibenden über öffentliche Mittel zu finanzierenden Restkosten unterhalb der Aktivierungsgrenze können daher auf die Erfolgsrechnung übertragen werden.

8.13.5 Unterhalts-, Sanierungs- und Umbaukosten

In Ergänzung zum Ziffer 8.13 „Wertvermehrende und werterhaltende Investitionen“ werden grössere Umbauten und Erweiterungen zwar über die Investitionsrechnung verbucht, der werterhaltende Anteil jedoch auf die Erfolgsrechnung übertragen. In der Investitionsrechnung bleibt nur der wertvermehrende Anteil. Dies entspricht der bisherigen Praxis.

Die Anteile für „werterhaltend“ und „wertvermehrend“ werden aufgrund sachlicher Kriterien, wenn möglich durch das Ingenieurbüro bzw. Architekt in Absprache mit der Gemeinde ermittelt.

Die Ermittlung des Unterhaltsanteils erfolgt nur, wenn die Gesamtkosten pro Objekt die Aktivierungsgrenze überschreiten sonst wird direkt über die Erfolgsrechnung gebucht.

Die Schulgemeinden aktivieren grundsätzlich die gesamten Unterhaltskosten, wenn die Aktivierungsgrenze überschritten ist.

8.13.5.1. Strassensanierung

Aufgrund bisheriger Erfahrungen ist bei Strassensanierungen von einem Unterhaltsanteil (werterhaltend) von 10 bis 50 % auszugehen.

Mögliches Beurteilungsraster zur Ermittlung des Unterhaltsanteils bei Strassensanierungen:

	Unterhaltsanteil
Baustelleneinrichtung	1/3 bis ½ der Kosten
Voranstrich	voll
Belag	2 bis 2.5 cm
Kosten für Tiefer-/Höhersetzen von Kanalisationsabdeckungen und Gussdeckel	½
Diverses und Honorare	1/10 bis 1/5 der Kosten
Bei noch nicht staubfreien Strassen	ca. 1/10 der Erarbeiten und ca. 10 % der Fundation

Der Unterhaltsanteil berechnet sich bei jedem Vorhaben individuell anhand des Kostenvoranschlages. Als Unterhalt gilt alles, was zur Erneuerung des Deckbelages von 2 bis 2.5 cm Dicke bzw. der HMT von 2 bis 2.5 cm Dicke nötig ist.

8.13.5.2. Umbaukosten von Hochbauten im Verwaltungsvermögen

Für Hochbauten im Verwaltungsvermögen ist die Ermittlung des Unterhaltsanteils komplexer, weil die Möglichkeiten umfassender sind. Die Unterhaltsanteile können von ca. 10 % bis über 50 % ausmachen.

Zur Nutzungsdauer verschiedenster Einrichtungen in Wohn- und Geschäftsräumen besteht eine Lebensdauertabelle, die durch den Hauseigentümerverband Schweiz (HEV) in Zusammenarbeit mit dem Schweizerischen Mieterinnen- und Mieterverband (MV) erarbeitet wurde.

Die Schulgemeinden aktivieren grundsätzlich die gesamten Umbaukosten, wenn die Aktivierungsgrenze überschritten ist. Auf eine Ermittlung des werterhaltenden Anteils wird verzichtet.

8.13.5.3. Umbaukosten von Hochbauten im Finanzvermögen

Hochbauten im Finanzvermögen sind nicht direkt von dieser Regelung betroffen, da sie nicht über die Investitionsrechnung gebucht werden. Vielfach wird für diese Liegenschaften ein Erneuerungsfonds geführt, über den Sanierungskosten finanziert werden können.

Der wertvermehrende Anteil wird als separate Anlage oder als Unteranlage aktiviert.

8.14 Abschreibungen

Das Verwaltungsvermögen ist innerhalb der Nutzungsdauer nach der linearen Abschreibungsmethode planmässig auf null abzuschreiben.

Dies setzt voraus, dass die getätigten Investitionen, welche in der Investitionsrechnung verbucht wurden, in der Anlagenbuchhaltung erfasst werden.

Beim Abschluss der Investitionsrechnung finden die getätigten Investitionen Aufnahme in der Anlagenbuchhaltung. Entsprechend ihrer Investitionsart ist die Anlage den vorgegebenen Anlagekategorien und der entsprechenden Nutzungsdauer zuzuordnen (Ziffer 8.11Anlagekategorien und Nutzungsdauern). Je nach System und Einrichtung der Anlagenbuchhaltung können die Investitionsausgaben auch bei der Erfassung der Kreditorenrechnung in die Anlagenbuchhaltung aufgenommen werden.

Die Abschreibungen beginnen im Jahr der Nutzung mit einer vollen Abschreibungstranche. Rundungen dürfen vorgenommen werden. Die letzte Abschreibungsrate ist dann entsprechend anzupassen. In den Jahren vor der Nutzung erfolgt die Aktivierung über das Konto Anlagen im Bau. Ab Beginn der Nutzung wird der Betrag auf das korrekte Bilanzkonto umgebucht.

8.14.1 Abschreibung von Grundstücken des Verwaltungsvermögens

In Abweichung zum Handbuch HRM2 der FDK aber in Übereinstimmung mit den Empfehlungen der Koordinationsgruppe HRM2 der KKAG sowie den kantonalen Rechtsgrundlagen werden¨ Grundstücke im Verwaltungsvermögen abgeschrieben. Abgrenzung: Nicht öffentlichen Zwecken dienende Grundstücke bzw. Reserveland werden als Finanzvermögen geführt und folglich nicht abgeschrieben.

8.14.2 Zusätzliche Abschreibungen

Zusätzliche Abschreibungen sind gemäss § 50 Abs. 3 RRV Gde-RW zulässig; diese sind durch die Exekutive an Regeln zu binden. Sie werden als ausserordentlicher Aufwand (Artengliederung 383) verbucht und in der Bilanz unter den kumulierten zusätzlichen Abschreibungen (Gruppe 148), separat ausgewiesen. Bei negativem Rechnungsabschluss sind keine zusätzlichen Abschreibungen möglich. Führen die zusätzlichen Abschreibungen zu einem Aufwandüberschuss (Verlust) in der Erfolgsrechnung, sind sie entsprechend zu kürzen. Situationsbezogene zusätzliche Abschreibungen zur taktischen Verschlechterung von Rechnungsabschlüssen sind nicht zulässig.

Die Verwendung der zusätzlichen Abschreibungen ist aus dem Anlagespiegel ersichtlich. Die zusätzlichen Abschreibungen können dazu führen, dass ein Anlagegut bereits vor Ablauf seiner Nutzungsdauer abgeschrieben ist (im TG nicht zulässige Variante 1) oder bei Beibehaltung der Nutzungsdauer die jährlichen Abschreibungsquoten (Variante 2) reduziert werden.

Im TG gelangt Variante 2 zur Anwendung.

Bei der Reduktion des jährlichen Abschreibungsaufwandes wird jeweils der Buchwert per Ende Jahr zur Abschreibungsbasis. In unserem Beispiel wird somit vom Buchwert Fr. 1‘432‘500 und die Restnutzungsdauer von 39 Jahren die weitere Abschreibung von Fr. 36‘730 im Jahr 2015 errechnet.

Reduktion des jährlichen Abschreibungsaufwandes **1401.01 Strassen**	**2014**	**2015**	**Soll**	**Haben**
Buchwert per 1.1 (Anschaffungswert)	**0**	**1‘432‘500**		
Investition Strassen	1‘500‘000			
Planmässige Abschreibungen Strassen (2.5%, 40 Jahre)	37‘500	**36‘730**	3300.10	1401.09
Wertberichtigung Strassen	*0*	*0*		
Zus. Abschreibungen Strassen (kummuliert)	30‘000	0	3830.10	1480.10
Buchwert per 31.12	**1‘432‘500**	**1‘405‘000**		
Restnutzungsdauer per 31.12	40 Jahre	39 Jahre		

Durch die zusätzlichen Abschreibungen reduzieren sich die planmässigen Abschreibungen in den Folgejahren, weil das Anlagegut weiterhin auf der zugrundeliegenden Nutzungsdauer abgeschrieben wird. Zusätzliche Abschreibungen führen nicht dazu, dass eine Anlage früher abgeschrieben ist. Mit der Reduktion des planmässigen Abschreibungsaufwandes werden die stillen Reserven (zusätzliche Abschreibungen) auf Ende der Nutzungsdauer konsumiert bzw. aufgelöst.

Die Nutzungsdauer bleibt unverändert, aber die Abschreibungslast wird verringert. Zudem ist zu entscheiden, auf welchem Objekt die zusätzlichen Abschreibungen getätigt werden.

8.14.2.1. Fiktive Regel für zusätzliche Abschreibung im Strassenunterhalt

Für den Strassenunterhalt sind jährlich mindestens 1.5 % des Strassenneuwertes (Bsp. 1.5 % von 22 Mio. Franken = Fr. 330‘000) einzusetzen. In der Jahresrechnung wurden aber lediglich Fr. 310‘000

für den Strassenunterhalt aufgewendet, was eine Differenz von Fr. 20‘000 ergibt. Es werden somit Fr. 20‘000 zusätzlich abgeschrieben.

8.14.3 Ausserplanmässige Abschreibungen

Im Unterschied zu zusätzlichen Abschreibungen werden ausserplanmässige Abschreibungen getätigt, wenn ein Abgang eines Objekts erfolgt, das noch nicht vollständig abgeschrieben ist. Ein weiterer Grund für eine ausserplanmässige Abschreibung ist, wenn ein Projekt nicht weiter verfolgt wird. Wenn eine Projektierung erfolgte (z.B. für den Neubau einer Mehrzweckanlage), aber die Gemeindeversammlung sich bei der Baukreditabstimmung (Neubau Mehrzweckanlage) gegen das Projekt entscheidet, werden die Planungskosten sofort planmässig abgeschrieben (10 Jahre). Weiter erfolgt eine ausserplanmässige Abschreibung, wenn das Verwaltungsvermögen eine dauerhafte Wertminderung erfährt, jedoch das Ende der Nutzungsdauer noch nicht erreicht ist. Keine ausserplanmässige Abschreibung erfolgt, wenn das Projekt überarbeitet wird und in einer geänderten Form der Gemeindeversammlung erneut zum Beschluss unterbreitet wird.

Ein Kunstrasen hat beispielsweise eine tiefere Nutzungsdauer als die gemäss der Kategorie Tiefbauten vorgegebenen 40 Jahre. Das mutmassliche Ende der Nutzungsdauer ist manuell in der Anlagenbuchhaltung zu erfassen, sobald die verkürzte Nutzung bekannt geworden ist. Eine Verkürzung der Nutzungsdauer ist nur im begründeten Fall zulässig. Der Grund (z.B. Herstellerangabe) ist im Anhang zur Anlagenbuchhaltung anzugeben. Es ist möglich, die Nutzungsdauer einer Anlage mehrmals zu verkürzen, eine einmal beschlossene Kürzung kann jedoch nicht wieder rückgängig gemacht werden.

8.14.4 Besonderheiten zu Abschreibungen: Nachträgliche Rechnungsstellung

Sind im Folgejahr der Inbetriebnahme (Abschreibungsbeginn) noch Rechnungen ausstehend, ist auf dem vorhandenen Betrag abzuschreiben. Später eintreffende Rechnungen werden als separates Objekt geführt und sind mit einer verkürzten Nutzungsdauer, sodass der Restwert beider Objekte zum gleichen Zeitpunkt auf einen Franken pro memoria fällt. (Vermeidbar ist diese Handhabung durch die Bildung einer kurzfristigen Rückstellung (Konto 2058), soweit die Voraussetzungen gegeben sind.)

8.14.5 Auflösung von Vorfinanzierungen

Eine Vorfinanzierung wird über die Laufzeit der Anlage, für deren Zweck die Vorfinanzierung gebildet wurde, aufgelöst. Der Anlagewert und die Abschreibungen werden dadurch korrekt abgebildet. Der jährliche Anteil der Auflösung der Vorfinanzierung wird erfolgswirksam über die Erfolgsrechnung verbucht.

In Schulgemeinden dürfen die Vorfinanzierungen beim Übergang auf HRM2 einmalig in den Fonds Erneuerungsfonds Baufolgekosten umgebucht werden. Diese Umbuchung ist im Bilanzanpassungsbericht festzuhalten.

8.15 Abgang von Anlagegütern

Bei einem Verkauf eines Anlageguts werden die Werte in der Finanzbuchhaltung und der Anlagenbuchhaltung saldiert.

Dieser Abgang, wie auch die Umbuchung vom Verwaltungs- ins Finanzvermögen, wird im Anlagespiegel ausgewiesen.

8.15.1 Umbuchung von Verwaltungs- ins Finanzvermögen

Anlagen, welche nicht oder nicht mehr unmittelbar öffentlichen Aufgaben dienen, sind dem Finanzvermögen zuzuordnen. Finanzvermögen ist zum Verkehrswert zu bilanzieren

8.15.2 Abgang Verwaltungsvermögen - Grundstücke, Gebäude

Veräusserungen von Verwaltungsvermögen bedingen einer vorgängigen Umbuchung in das Finanzvermögen. Diese Umbuchung hat über die Investitionsrechnung zu erfolgen.

Realisierte Gewinne oder Verluste sind in der Funktion 9630 Liegenschaften Finanzvermögen auszuweisen.

Die Gemeinde A verkauft das Feuerwehrmagazin, das aufgrund des Zusammenschlusses der Feuerwehr mit der Gemeinde B nicht mehr benötigt wird. Beim Verkauf im Folgejahr resultiert ein Buchgewinn.

Gemeinde A (Verkauf Feuerwehrmagazin)	**Soll**	**Haben**	**Betrag**
Abgang Verwaltungsvermögen	9990.5900.00	1404.00	1‘100‘000
Zugang Finanzvermögen	1084.00	1500.6040	1‘100‘000
Verkauf Hochbaute (im folgenden Rechnungsjahr)	Geld	1084.00	1‘300‘000
Realisierter Gewinn Hochbaute	1084	9630.4411	200‘000

Die Gemeinde A verkauft Land, welches für die Aufgabenerfüllung nicht mehr benötigt wird.

Gemeinde A (Verkauf Land)	**Soll**	**Haben**	**Betrag**
Abgang Verwaltungsvermögen	9990.5900.00	1400.00	200‘000
Zugang Finanzvermögen	1080.00	7900.6000	200‘000
Verkauf Grundstück	Geld	1080.00	295‘000
Realisierter Gewinn Grundstück	1080.00	9630.4411	95‘000

Bei Politischen Gemeinden werden Abgänge von Grundstücken im Verwaltungsvermögen in der Regel in der Funktion 7900 Raumordnung gezeigt. Ein Gewinn oder Verlust wird in der Erfolgsrechnung in der Funktion 9630 Liegenschaften Finanzvermögen ausgewiesen.

8.15.3 Abgang Verwaltungsvermögen - diverse Anlagegüter

Abgänge von weiterem Verwaltungsvermögen, nicht Grundstücke und Gebäude, erfolgen ebenfalls mit einer Umbuchung ins Finanzvermögen (über die Investitionsrechnung) werden aber in der entsprechenden Funktion des Anlageguts gebucht (nicht Funktion 9630 Liegenschaften Finanzvermögen). Somit wird der realisierte Gewinn oder Verlust der ursprünglichen Funktion gutgeschrieben (4411) oder belastet (3411).

Die Gemeinde A verkauft das Feuerwehrfahrzeug, das aufgrund des Zusammenschlusses der Feuerwehr mit der Gemeinde B nicht mehr benötigt wird. Dabei resultiert ein Buchgewinn.

Gemeinde A (Verkauf Feuerwehrfahrzeug)	**Soll**	**Haben**	**Betrag**
Abgang Verwaltungsvermögen	9990.5900.00	1406.00	4‘000
Zugang Finanzvermögen	1086.00	1500.6060	4‘000
Verkauf Mobilie	Geld	1086.00	5‘500
Realisierter Gewinn Mobilie	1086.00	1500.4411	1‘500

8.15.4 Abgang Verwaltungsvermögen - Strassenareal

Bei Verkäufen von Strassenareal gibt es zwei Vorgehensvarianten, je nachdem wie die Strassen in der Anlagenbuchhaltung erfasst sind.

Variante 1
Die Strassen sind in der Anlagenbuchhaltung als Sammelposition mit Fr. 1.00 aufgenommen. Bei einem Verkauf erfolgt keine Umbuchung der Strassen (Verwaltungsvermögen) ins Finanzvermögen. Es wird lediglich ein Buchgewinn (Konto 441) oder ein Buchverlust (Konto 3411) in der Funktion 6150 gezeigt. In der Anlagenbuchhaltung sind die Informationen zu den vorhandenen Quadratmeter anzupassen.

Variante 2
Die Strassen sind in der Anlagenbuchhaltung einzeln mit je Fr. 1.00 aufgenommen. Beim Verkauf sind nachfolgende Buchungen notwendig.

Buchungen Variante 2	**Soll**	**Haben**	**Betrag**
Abgang Verwaltungsvermögen	9990.5900.00	1406.00	1
Zugang Finanzvermögen	1080.00	6150.6010	1
Verkauf Strasse	Geld	1080.00	4‘000
Realisierter Gewinn Strasse	1080.00	6150.411	3‘999

8.15.5 Abgang Verwaltungsvermögen - Ersatz

Anlagen, welche ersetzt oder liquidiert werden, sind aus der Anlagebuchhaltung und der Bilanz auszubuchen.

Der komplett abgeschriebene Schulbus wurde ersetzt. Der alte Schulbus existiert nicht mehr und muss entsprechend aus der Anlagenbuchhaltung und Bilanz ausgebucht werden. Der Anschaffungswert sowie die kum. Abschreibungen betragen 200‘000 Franken.

Saldierung liquidierter Schulbus	**Soll**	**Haben**	**Betrag**
Ausbuchung aus Bilanz	1406.99	1406.xx	200‘000

8.15.6 Abgang Finanzvermögen

Ein Abgang von einem Anlagegut im Finanzvermögen wird direkt in der Bilanz gebucht.

Die Gemeinde A verkauft eine Landwirtschaftsparzelle.

Gemeinde A (Verkauf Landwirtschaftsparzelle)	**Soll**	**Haben**	**Betrag**
Verkauf Grundstück	Geld	1080.00	12‘000
Realisierter Gewinn Grundstück	1080.00	7900.4411	2‘000

8.16 Anlagespiegel

Gemäss § 47 der RRV-gde-RW enthält der Anlagespiegel die Summe der Anlagebuchwerte und die kumulierten Abschreibungen (aggregiert mit den kumulierten Wertverlusten) zu Beginn und am Ende der Periode. Es haben insbesondere jederzeit folgende Angaben hervorzugehen:

Anschaffungs- bzw. Herstellkosten (Beschaffungs- / Baukosten)

- Zugänge
- Umgliederungen
- Abgänge

kumulierte Abschreibungen (Abschreibungsmethode)

- planmässige Abschreibungen
- ausserplanmässige Abschreibungen (Wertberichtigungen)
- Abschreibungen auf Abgängen (Wertberichtigungen)
- Zusätzliche Abschreibungen
- Wertaufholungen
- Umgliederungen

Anlagerestwerte (Buchwerte)
Die verbleibende Restnutzungsdauer der Anlage muss ebenfalls aus der Anlagenbuchhaltung ersichtlich sein, wird aber nicht offen gelegt. Zudem müssen die Aktivierungsgrenze und die Nutzungsdauer der Anlagekategorie in der Anlagenbuchhaltung hinterlegt sein.

Beispiel Anlagespiegel Politische Gemeinde:

Anlag	Anlagenspiegel					Version 1a, Stand 29.7.2014														
						Anschaffungskosten					Kumulierte Abschreibungen							Buchwert 31.12.		
Konto	Konto	Bezeichnung	Par-zelle	Fläche in m2	Zone	Stand 1.1.	Zugänge	Abgänge	Umgliederungen	Stand 31.12.	Stand 1.1.	Planmässige	Ausserplanmässige	zusätzliche	Abgänge	Dauernde Wertminderungen	Wertaufholungen	Umgliederungen	Buchwert 31.12.	davon Anlagen in Leasing	davon verpfändete Anlagen
14		14 Verwaltungsvermögen																			
140		140 Sachanlagen																			
1400		1400 Grundstücke																			
1401		1401 Strassen																			
etc.		etc.																			
Erläut	Erläuterungen																				
Ansch	Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten																				
Stand per	Stand per 1.1.					Kumulierte Investitionsausgaben der Vorjahre															
Zugänge	Zugänge					Investitionsausgaben des Rechnungsjahres															
Abgänge	Abgänge					Abgänge von Verwaltungsvermögen bei Veräusserung															
						Investitionseinnahmen															
Umgliede	Umgliederungen					Umbuchungen zwischen den verschiedenen Bilanzkonten des Verwaltungsvermögens															
Kumul	Kumulierte Abschreibungen																				
Stand per	Stand per 1.1.					Kumulierte Abschreibungen der Vorjahre															
Planmäss	Planmässige Abschreibungen					Abschreibungen des Rechnungsjahres (lineare Abschreibungen über die Nutzungsdauer)															
Ausserpla	Ausserplanmässige Abschreibungen					Wertberichtigungen auf Positionen des Verwaltungsvermögens (FE Nr. 6 gemäss HB HRM2 FDK)															
zusätzlich	zusätzliche Abschreibungen					zusätzliche Abschreibungen gestützt auf § 50 Abs. 3 der Verordnung über das Rechnungswesen															
Abgänge	Abgänge					Abgänge von Abschreibungen bei Veräusserungen von Verwaltungsvermögen															
Dauernde	Dauernde Wetverminderung					Unterscheidung zu den ausserplanmässigen Abschreibungen noch nicht definiert.															
						Die ausserplanmässigen Abschreibungen und die dauernden Wertminderungen können wohl zusammengeführt werden.															
Wertaufh	Wertaufholungen					Allfällige Wertaufholungen bei vorgängigen Wertminderungen. Wird vor allem bei Beteiligungen und Darlehen benötigt.															
Umgliede	Umgliederungen					Umbuchungen zwischen den verschiedenen Bilanzkonten des Verwaltungsvermögens.															
Buchw	Buchwert																				
Buchwert	Buchwert per 31.12.					Anschaffungskosten per 31.12. abzüglich kumulierte Abschreibungen pe 31.12.															

Beispiel Anlagespiegel Schulgemeinden:

Anlagespiegel

01.01.2014 - 31.12.2014

PSG Schönenberg-Kradolf

Konto	Bezeichnung	Anschaffungs- / Investitionswert				Abschreibung 2014			kumulierte Abschreibung	Buchwert
		Stand per 01.01.2014	Zugang	Abgang	Stand per 31.12.2014	planmässig (ordentlich)	ausserplan-mässig	zusätzlich	31.12.2014	
		1'896'006	**0**	**0**	**1'896'006**	**198'999**	**0**	**0**	**198'999**	**1'697'007**
1404.00	Schulhaus Schönenberg Altbau	1	0	0	1	0	0	0	0	1
1404.01	Schulhaus Schönenberg, Neubau	1	0	0	1	0	0	0	0	1
1404.02	Schulhaus Kradolf	1	0	0	1	0	0	0	0	1
1404.03	Schulpavillon Kradolf	52'000	0	0	52'000	6'000	0	0	6'000	46'000
1404.04	Velounterstand Kradolf	1	0	0	1	0	0	0	0	1
1404.05	Garage Kradolf	1	0	0	1	0	0	0	0	1
1404.06	Renovation Schulhäuser	560'000	0	0	560'000	38'000	0	0	38'000	522'000
1404.07	Turnhalle Kradolf	66'000	0	0	66'000	65'999	0	0	65'999	1
1404.08	Bibliothek Schönenberg	35'000	0	0	35'000	4'000	0	0	4'000	31'000
1404.09	Turnhalle/Kindergarten Schönenberg	1'183'000	0	0	1'183'000	85'000	0	0	85'000	1'098'000
1406.00	Mobilien	1	0	0	1	0	0	0	0	1

8.17 Anhang

8.17.1 Anhang 1: Abschreibungen nach HRM2 - Zuweisungstabelle (Arbeitspapier KKAG)

ND Nutzungsdauer in Jahren
Abs.satz lin. Abschreibungssatz linear in %
Abs.satz deg. Abschreibungssatz degressiv in %

Anlagekategorie	ND	Abs.satz		Bezeichnung	Aufzählung	Bilanzposition
		lin.	deg.			
Grundstücke nicht überbaut *Überbaute Grundstücke, Grundstücke von Strassen, Wald, Alpen etc. werden über die entsprechende Nutzungsdauer abgeschrieben*	40	2.5	10.0	nicht überbaute Grundstücke:	Bauland, Kulturland und übrige Grundstücke wie Erholungszonen, Freihaltezonen, Grünzonen, Kiesgruben, Naturschutzgebiete, Parkanlagen, Schutzzonen, Uferzonen, Bio- und Geotope (Zonen für öffentliche Bauten und Anlagen)	14000
Gebäude, Hochbauten	33	3.0	12.0	Liegenschaften aller Art inkl. Grundstück, Technik und Installationen, jedoch ohne Mobiliar	Verwaltungsgebäude (Gemeindehaus, Gemeindesaal, Mehrzweckgebäude, alle übrigen öffentlichen Gebäude wie Gemeindebibliothek, Ortsmuseum), Schulgebäude (Kindergartengebäude, Schulhäuser, Turnhallen, Aussenanlagen) weitere Gebäude wie Altersheim, Betriebsgebäude, Feuerwehrgebäude, Feuerwehrmagazine, Forsthäuser, Waldhütten, Friedhofgebäude, Abdankungsgebäude, Krematorien, Werkhof, Werkgebäude, Lagergebäude, Abfallsammelstelle, Gärtnereigebäude, Nebengebäude, Kinderheime, Kinderhorte, Freizeitzentren, Ferienheime, Kunsteisbahnen, Schiessanlagen, Schützenhaus, Spitäler, Schwimm- und Hallenbäder, Sportgebäude, Theatergebäude, Kapellen, Parkhäuser, Bedürfnisanstalten und Sonderbauwerke wie Kehrichtverbrennungsanlagen, Militärgebäude, Truppenunterkünfte, Zivilschutzbauten, Denkmalbauten sowie Einrichtungen (technische Gebäudeausrüstung, welche fest mit dem Gebäude verbunden sind, wie Heizung, Sanitärinstallationen, Photovoltaikanlage) und Einbauten in gemieteten Liegenschaften	14040 14041 14042 14043 14044

Tiefbauten	40	2.5	10.0	Strassen inkl. Grundstücke der Strassenflächen	Gemeindestrassen, Flurstrassen, Waldstrassen, Waldwege, Wanderwege, Uferwege und übrige Strassen- und Verkehrswege, Parkplätze, Trottoire, Fahrbahnen, Fahrradanlagen, Fussgängeranlagen und -bauwerke, Lärmschutzwände, Brücken, Verkehrsanlagen, Strassensignalisationen, Strassenbeleuchtungsanlagen, Bergbahnen, Transportanlagen, Schienenwege, Industriegeleise	14010
				Abwasseranlagen	Kläranlagen	14032
				Übrige Tiefbauten	Wasserversorgungsanlagen, Wasserbauwerke, Reservoire, Abwasserentsorgungsanlagen, Abwasserreinigungsanlagen, ARA, Ablagerungsplätze, Deponien, Kehrichtdeponie, Friedhöfe, Urnenmauern, Hafenanlagen, Freibäder, Sportanlagen, Sportplätze, Spielplätze, Flughäfen, Lawinenverbauungen, Brunnenanlagen, übrige Tiefbauten	14030
	(33)	(3.0)	(12.0)	Abfallanlagen	Abfallanlagen	14033
					Deponien	14033
Wald, Alpen und übrige Sachanlagen	40	2.5	10.0	Waldungen	Baumbestand inkl. Grundstück: Waldungen (Grundstück), Aufforstungen, Entwässerungen von Waldungen, Waldkäufe, Waldverbauungen	14050
				Alpen		14090
				übrige Sachanlagen		14090
Kanal- und Leitungsnetze, Gewässerverbauungen	50	2.0	8.0	Wasserbauanlagen	Bachverbauungen, Gewässerschutzbauten, Gewässerverbauungen, Gewässerausbau, Wasserbau, Hochwasserschutz, Renaturierungen, Uferzonen, Weiher, Bachöffnungen	14020
				Kanal- und Leitungsnetze	Wasserleitungen, Wasserleitungsnetze, Kanalbauten, Kanalisation, Kanalisationsleitungen, Kanalnetze, Stromnetze, Gemeinschaftsantennen, Kabelfernsehen	14031 und 14032
Orts- und Regionalplanungen sowie übrige Planungen	10	10.0	35.0	Ortsplanungen	Ortsplanung, Regionalplanung, Amtliche Vermessung, Planprojekte, Planungsausgaben, Leitungskataster (GWP, GEP, LIS, GIS)	14090
				Übrige Planungen	Ortschroniken, übrige Sachanlagen, die in keinem genannten Sachkonto zugeteilt werden können	
Mobilien, Ausstattungen, Maschinen und allgemeine Motorfahrzeuge	8	12.5	40.0	Geräte	Geräte, Maschinen, Anlagen - ohne Informatikgeräte: Ausstattungen, Apparate, Fahrzeuge: Personenwagen, Last- und Nutzfahrzeuge bis 3.5 t, Mobiliar (Möbel, Büroausstattungen, mobile Beleuchtungskörper, Einrichtungen usw.), Medizinische Geräte, Instrumente, Laboreinrichtungen, Lagereinrichtungen (Gestelle, Behälter, Transportwagen)	14060
Spezialfahrzeuge (Feuerwehr, Strassenreinigung etc.)	15	6.65	25.0		Spezialfahrzeuge, Last- und Nutzfahrzeuge über 3.5 t wie Rettungsfahrzeuge (Feuerwehr, Sanität), Transportwagen	14060
Informatik- und Kommunikationssysteme	4	25.0	60.0		Informatikgeräte (HRM2: 3 J.): EDV-Anlagen, Informatikanlagen, IT-Geräte, Server, Personalcomputer (Hardware inkl. Zubehör und Peripherie), übrige Informatikanlagen und Telekommunikationseinrichtungen (Telefonanlagen)	14060

Immaterielle Anlagen	5	20.0	50.0	Anwender- und Betriebssoftware	Informatik-Software und Lizenzen (Standardarbeitsplatz-Software und selbsterstellte Software)	14200
				Nutzungsrechte, Lizenzen	Mehrjährige erworbene Lizenzen, Patente und Nutzungsrechte sowie gewährte Nutzungsrechte auf eigenen Marken und Entwicklungen	14210
				Patentrechte		
				Verlagsrechte		
				Konzessionen		
				übrige immaterielle Anlagen	Enteignungsentschädigung (materielle Enteignungen), Expropriationsentschädigungen	14290
Investitionsbeiträge: nach Nutzungsdauer des finanzierten Objektes						1460 - 1469
Anlagen im Bau	0	0	0			1407
Darlehen	0	0	0			1440 - 1448
Beteiligungen, Grundkapitalien	0	0	0			1450 - 1458

Anmerkung:

Im Kanton TG werden die Bilanzkonti nur 4-stellig geführt; d.h. nach der 4. Stelle wird ein Punkt gesetzt.
Die Zuweisungstabelle bedarf Ergänzungen aus weiteren praktischen Erfahrungen aus der Anwendung von HRM2.

16.01.2018 / Kapitel 8

Anpassungen:

16.12. 15:

Ziff. 8.3.5: Ergänzung: Darlehen und Beteiligungen werden entweder bilanziert oder im Beteiligungsspiegel ausgewiesen.
Ziff. 8.3.6: Erster Satz: Nettoinvestition (anstatt Bruttoinvestition)
Ziff. 8.3.61: Im ersten Absatz wurde Nettoinvestition durch Buchwert ersetzt.
Ziff. 8.3.6.2: In der Tabelle wird (Wertberichtigungen) hinzugefügt: *Ausserplanmässige Abschreibungen (Wertberichtigungen)*
Ziff. 8.4.2: Ergänzung für Schulgemeinden eingefügt
Ziff. 8.6: eingefügt: sofern gewünscht (eine Aufteilung erfolgt, sofern gewünscht,) und im Beispiel ergänzt: Das Schulhaus kann als eine Anlage bilanziert oder aufgeteilt werden.
Ziff. 8.9: Die Absätze 1 und 2 wurden entfernt (Ausführungen zum Bruttoprinzip)
Ziff. 8.10 wurde gelöscht (Aktivierung der Bruttoinvestitionen)
Ziff 8.12; neu 8.11: Empfehlung KKAG im Rahmen wurde entfernt; bei den Bemerkungen unter 11 wurde der 2. Satz entfernt (Für eingehende Investitionsbeiträge wird bei Anwendung der Bruttoprinzips auf die Ausführungen unter Ziff. 2.4 verwiesen).
Ziff. 8.12.1, neu 8.11.1: Qualitative oder quantitative Steigerung der Nutzung wurde in der Grafik auf wertvermehrende Investitionen übertragen.

Ziff. 8.14.5, neu 8.13.5: angefügt: Die Schulgemeinden aktivieren grundsätzlich die gesamten Unterhaltskosten, wenn die Aktivierungsgrenze überschritten ist.
Ziff. 8.14.5.4, neu 8.13.5.4: ganze Ziffer entfernt (Hohe Belastungen der Erfolgsrechnung aus werterhaltenden Investitionen; Lösen Sanierungen, Um- oder Ersatzbauten oder Ersatzanschaffungen sehr hohe Belastungen aus (z.B. ein Mehrfaches der Aktivierungsgrenze), so können diese auf ein bestehendes Anlageobjekt aktiviert und nach der Restnutzungsdauer dieses Anlageobjektes abgeschrieben werden.)
Ziff. 8.15.1, neu 8.14.1: Titel mit „des Verwaltungsvermögens“ ergänzt; Absätze 1 bis 3 ersatzlos gestrichen.
Ziff. 8.15.5, neu 8.14.5: Die Ausführungen zu Variante 1 wurden entfernt und Variante 2 wurde als verbindlich festgehalten.
Ziff. 8.15.4, neu 8.14.4: Variante mit grösserer Abschreibungstranche im letzten Jahr wurde entfernt.
Ziff. 8.17, neu Ziff. 8.16: bei ausserpanmässigen Abschreibungen und Abschreibungen auf Abgängen wird angefügt (Wertberichtigungen); Wertberichtigungen werden durch zusätzliche Abschreibungen ersetzt. Der 2. Absatz unter Anlagerestwerte wird entfernt.

➔ = 1. Version auf Homepage vom 17.12.2015

Anpassungen 13.09.2017:

Der separate Teil 8.17 Schulgemeinden wurde integriert. Dies ergab folgende Anpassungen:
Ziff. 8.1: 4. Absatz eingefügt
Ziff. 8.3.1.1: 1. Absatz umformuliert
Ziff. 8.3.2: angefügt: Versicherungswert Gebäudeversicherung und Hinweis auf Kleinbauten.
Ziff. 8.3.3: Hinweis betreffend zusätzliche Abschreibungen angefügt.
Ziff. 8.3.5: Hinweis zu erfolgsunwirksamen Veränderungen angefügt.
Ziff. 8.3.6.1: Abs. 1 umformuliert
Ziff. 8.3.6.2: Variante 2 eingefügt.
Ziff. 8.4.1: Abs. 1 umformuliert.
Ziff. 8.4.2.1 und 8.4.2.2: neu eingefügt.
Ziff. 8.5: textliche Anpassungen in allen Absätzen + Hinweis auf Kompetenz der Gemeindebehörde zur Festlegung der Aktivierungsgrenze angefügt.
Ziff. 8.6: textliche Umformulierungen + Ergänzungen.
Ziff. 8.7: Ergänzung bezüglich Schulgemeinde angefügt.
Ziff. 8.13.3: Abs. 1 ergänzt mit „oder eine qualitative oder quantitative Steigerung des Nutzen“.
Ziff. 8.13.5.2: Hinweis betreffend Schulgemeinden angefügt.
Ziff. 8.14: Hinweis betreffend Rundungen in Abs. 4 eingefügt.
Ziff. 8.14.1: umformuliert.
Ziff. 8.14.2: 2. Absatz präzisiert.

16.01.2018 / Kapitel 8

Ziff. 8.14.3: textliche Ergänzung in Abs. 1 (Weiter erfolgt eine ausserplanmässige Abschreibung,..).
Ziff. 8.14.5: Abs. betreffend Schulgemeinden angefügt.
Ziff. 8.15.1: neu eingefügt.
Ziff. 8.15.2 (alt .1): Absätze 1 und 2 umformuliert.
Ziff. 8.15.5: neu eingefügt.
Ziff. 8.16: 1. Abs., 1. Satz neu eingefügt + Beispiel Anlagespiegel Schulgemeinden angefügt.
Ziff. 8.17 ff: entfernt und durch bisherige Ziff. 8.18 ersetzt.

Thurgau

Kapitel 9
Spezialfinanzierungen / Fonds und Vorfinanzierungen

Inhaltsverzeichnis

9	**Spezialfinanzierungen / Fonds und Vorfinanzierungen**	**2**
9.1	Spezialfinanzierungen	2
9.1.1	Erfolgsrechnung	2
9.1.2	Investitionsrechnung	3
9.1.3	Bilanz	3
9.1.4	Ergebnis	4
9.1.5	Kontenplan	4
9.2	Fonds	6
9.2.1	Fonds im Eigenkapital	6
9.2.1.1.	Erneuerungsfonds Politische Gemeinden	7
9.2.1.2.	Erneuerungsfonds Baufolgekosten Schulgemeinden	7
9.2.2	Fonds im Fremdkapital	10
9.2.3	Finanzrechtliche Aspekte	11
9.3	Vorfinanzierungen	11

9 Spezialfinanzierungen / Fonds und Vorfinanzierungen

9.1 Spezialfinanzierungen

Unter Spezialfinanzierungen wird die vollständige oder teilweise Zuordnung von Einnahmen an bestimmte Aufgaben verstanden (zweckgebundene Einnahmen). Spezialfinanzierungen bedürfen einer gesetzlichen Grundlage (§ 18 RRV GdeRW). Dies kann ein Gemeindeversammlungsbeschluss oder übergeordnetes Recht sein. Spezialfinanzierungen sollen nur dort gebildet werden, wo zwischen der erfüllten Aufgabe und den von den Nutzniessern direkt erbrachten Entgelten ein Kausalzusammenhang besteht. Eine Zweckbindung bietet sich an bei Gebühren, Regalien, Beiträgen und Kausalabgaben. Steuern dürfen nicht in einer Spezialfinanzierung zweckgebunden werden.

Spezialfinanzierungen und Fonds gemäss Ziffer 9.2 werden dem Eigenkapital zugeordnet, wenn die Rechtsgrundlage vom eigenen Gemeinwesen geändert werden kann oder die Rechtsgrundlage zwar auf übergeordnetem Recht basiert, dieses aber einen erheblichen Gestaltungsspielraum offen lässt. Auch wenn die Gebührenarten bei den Spezialfinanzierungen des übergeordneten Rechts teilweise vorgegeben sind, besteht in der konkreten Festlegung ihrer Höhe und bei der Verwendung der Mittel ein erheblicher Handlungsspielraum.

Dem Eigenkapital zugeordnet werden sämtliche Ver- und Entsorgungsbetriebe wie z.B. Wasserversorgung, Abwasserbeseitigung, Abfallbeseitigung, Elektrizitätswerk/Elektrizitätsnetz, Antennen- und Kabelanlagen. Eine Spezialfinanzierung im Eigenkapital entsteht durch das Reglement bzw. die Gebührenfestlegung durch die Stimmbürger (bzw. das Parlament) mit der Absicht, die öffentliche Aufgabe vollständig durch die zweckbestimmten Gebühren zu finanzieren. Ein Betrieb ist eigenwirtschaftlich, wenn die Kosten für Betrieb, Unterhalt, Verwaltung sowie Zinsen für das investierte Kapital und Abschreibungen mittelfristig durch die Einnahmen gedeckt sind.

9.1.1 Erfolgsrechnung

Die Aufwände und Erträge der Spezialfinanzierungen werden in einer eigenen Funktion in der Erfolgsrechnung verbucht. Abgeltungen für Leistungen und Lieferungen zu Gunsten und zu Lasten der Gemeinde sind angemessen festzulegen und buchhalterisch auszuweisen.
Verwaltungsentschädigungen und interne Verrechnungen zwischen der Spezialfinanzierung und der Gemeinde erfolgen über die Sachgruppe 3612 Entschädigungen an Gemeinden und Gemeindeverbände bzw. 4612 Entschädigungen von Gemeinden und Gemeindeverbänden. Die interne Verzinsung wird mit der Sachgruppe 3409 Übrige Passivzinsen (wenn Vorschussverzinsung) oder mit 4409 Übrige Zinsen von Finanzvermögen (wenn Verpflichtungsverzinsung) gebucht. Verzinst wird die Nettoschuld bzw. das Nettovermögen der Spezialfinanzierung - in der Regel der Anfangsbestand. Zur Verzinsung des Verwaltungsvermögens kann auch der Durchschnitt zwischen Anfangsbestand und Schlussbestand vor Abschreibung herangezogen werden.

Interne Verrechnungen mit der Gemeinde sollen nicht über die Sachgruppen 39/49 erfolgen, da dies zu Differenzen im Erfolgsausweis führt.

Die Spezialfinanzierungen werden in der Erfolgsrechnung beim Rechnungsabschluss über die Sachgruppen 3510 und 4510 ausgeglichen. Der Ausgleich erfolgt über das entsprechende Bilanzkonto (2900).

9.1.2 Investitionsrechnung

Die Investitionsausgaben und Investitionseinnahmen werden in der Investitionsrechnung ausgewiesen und in den entsprechenden Anlagekonti im Verwaltungsvermögen bilanziert.

Anschlussgebühren werden als Investitionseinnahmen mit Konto 6370 "Investitionsbeiträge von privaten Haushalten verbucht. Zur Verbuchung in der Anlagenbuchhaltung bzw. Bilanz gibt es die Variante Nettoprinzip (Abschreibung auf der entsprechenden bzw. der ältesten Anlage) oder die Variante „vereinfachtes Bruttoprinzip“ wie unter Ziffer 8.9 Kapitel 8 umschrieben. Gemäss Variante vereinfachtes Bruttoprinzip werden die Anschlussgebühren in der Bilanz als passivierte Investitionsbeiträge in der Sachgruppe 2068.7 ausgewiesen und über die Laufzeit von 20 Jahren erfolgswirksam aufgelöst (Konto xxxx.4660.71). Es wird kein Wertberichtigungskonto geführt.

Die über 20 Jahre geführten Anschlussgebühren werden in der Anlagenbuchhaltung als separate Kategorie ausgewiesen.

9.1.3 Bilanz

Die aktivierten Anlagen der Spezialfinanzierungen werden im Verwaltungsvermögen der Gemeinde in den entsprechenden Sachgruppen ausgewiesen. Das Eigenkapital der Spezialfinanzierung wird auf der Passivseite als Verpflichtung (+) oder Vorschuss (-) ausgewiesen.
Die Nettoschuld bzw. das Nettovermögen der Spezialfinanzierung berechnet sich aus dem Saldo aller Bilanzkonti der entsprechenden Spezialfinanzierung, siehe auch Anhang 11C (Kapitel 11).

Bilanzkonti für Berechnung Nettoschuld / Nettovermögen Wasserversorgung		
+	1400.1	Grundstücke Wasserversorgung
+	1403.1	Tiefbauten Wasserversorgung
+	1404.1	Hochbauten Wasserversorgung
+	1406.1	Mobilien Wasserversorgung
+	1407.1x	Anlagen im Bau Wasserversorgung
+	1420.1	Software Wasserversorgung
+	1427.1	Immaterielle Anlagen in Realisierung Wasserversorgung
+	1429.1	Übrige Immaterielle Anlagen Wasserversorgung
+	1462.1	Investitionsbeiträge an Gemeinden und Gemeindeverbände Wasserversorgung
+	1464.1	Investitionsbeiträge an öffentliche Unternehmungen Wasserversorgung
+	1465.1	Investitionsbeiträge an private Unternehmungen Wasserversorgung
+	1466.1	Investitionsbeiträge an private Organisationen ohne Erwerbszweck Wasserversorgung

+	1467.1	Investitionsbeiträge an private Haushalte Wasserversorgung
+	1469.1	Investitionsbeiträge an Anlagen im Bau Wasserversorgung
-	2068.11	Passivierte Investitionsbeiträge vom Kanton Wasserversorgung
-	2068.21	Passivierte Investitionsbeiträge von Gemeinden und Gemeindeverbänden Wasserversorgung
-	2068.41	Passivierte Investitionsbeiträge von öffentlichen Unternehmungen Wasserversorgung
-	2068.51	Passivierte Investitionsbeiträge von privaten Unternehmungen Wasserversorgung
-	2068.61	Passivierte Investitionsbeiträge von privaten Unternehmungen ohne Erwerbszweck Wasserversorgung
-	2068.71	Passivierte Investitionsbeiträge von privaten Haushalten
-	2900.1	Verpflichtungen / Vorschüsse Wasserversorgung
=		**Nettoschuld / Nettovermögen Wasserversorgung**

9.1.4 Ergebnis

Für jede Spezialfinanzierung wird mit dem Budget und dem Rechnungsabschluss das Ergebnis separat dargestellt. Dieses umfasst wie bei der Gemeinde den Erfolgsausweis und den Finanzierungsausweis (mit Finanzierungsüberschuss oder -fehlbetrag) sowie zusätzlich den Vergleich Nettoschuld/Nettovermögen per 01.01. und 31.12. Letzterer ist gleichzeitig eine Kontrolle, da die Veränderung der Nettoschuld bzw. des Nettovermögens dem Finanzierungsüberschuss oder -fehlbetrag entsprechen muss.

9.1.5 Kontenplan

Beim Kontenplan der Spezialfinanzierungen gibt es für einige Konti in der Erfolgsrechnung und in der Bilanz spezielle Vorgaben. Nachstehend sind diese anhand des Beispiels Wasserversorgung aufgezeigt.

Erfolgsrechnung 7101 Wasserversorgung	
3300.31	Planmässige Abschreibungen Tiefbauten *Laufnummer beachten: 1 = Spezialfinanzierung*
3300.41	Planmässige Abschreibungen Hochbauten *Laufnummer beachten: 1 = Spezialfinanzierung*
3300.61	Planmässige Abschreibungen Mobilien *Laufnummer beachten: 1 = Spezialfinanzierung*
3899	Abtragung Bilanzfehlbetrag *Ein Vorschuss (Bilanzkonto 2900.1, minus) ist mit 20% des Restbuchwerts abzutragen*
3409.01	Vorschussverzinsung *nicht 39 interne Verrechnung / Gegenkonto 9610.4409.01*
3510.00	Einlage in Spezialfinanzierung *Einlage Ertragsüberschuss / Bilanzkonto 2900.1*
3511.00	Einlage in Erneuerungsfonds *Einlage gemäss Reglement mit (bzw. ohne) Zins / Bilanzkonto 2910.1*

3612.00	Verwaltungsentschädigung an Gemeinde *nicht 39 interne Verrechnung*
3612.01	Interne Verrechnung Bauamt *nicht 39 interne Verrechnung*
3660.21	Planmässige Abschreibungen Investitionsbeiträge an Gemeinden *Laufnummer beachten: 1 = Spezialfinanzierung*
3893.00	Einlage in Vorfinanzierung (2930.1)
4409.01	Verpflichtungsverzinsung *nicht 49 interne Verrechnung / Gegenkonto 9610.3409.01*
4510.00	Entnahme aus Spezialfinanzierung *Entnahme in der Höhe des Aufwandüberschusses (Bilanzkonto 2900.1)*
4511.00	Entnahme aus Erneuerungsfonds *Entnahme in der Höhe der verbuchten Abschreibungen oder gemäss Beschluss / Bilanzkonto 2910.1*
4612.00	Hydrantenentschädigung
4631.00	Beiträge Gebäudeversicherung
4660.71	Planmässige Auflösung passivierter Investitionsbeiträge *Auflösung Anschlussgebühren über Laufzeit von 20 Jahren* *Laufnummer beachten: 7 = Beiträge von privaten Haushalten, 1 = Spezialfinanzierung*
4893.00	Anteilmässige Entnahme aus Vorfinanzierung (2930.1) *nach Nutzungsdauer des finanzierten Objektes*
3510.00 4510.00	Ertragsüberschuss Aufwandüberschuss *spezielle Abschlusskonten; Gegenkonto 2900.1 Verpflichtung / Vorschuss*

Bilanz 7101 Wasserversorgung

1400.1	**Grundstücke Wasserversorgung**
1400.11	Grundstücke Wasserversorgung
1403.1	**Tiefbauten Wasserversorgung**
1403.11	Tiefbauten Wasserversorgung
1403.19	Wertberichtigungen Tiefbauten Wasserversorgung
14041	**Hochbauten Wasserversorgung**
1404.11	Hochbauten Wasserversorgung
1404.19	Wertberichtigungen Hochbauten Wasserversorgung
1406.1	**Mobilien Wasserversorgung**
1406.11	Mobilien Wasserversorgung
1406.19	Wertberichtigungen Mobilien Wasserversorgung
1407.1	**Anlagen im Bau Wasserversorgung**
1407.13	Anlagen im Bau, Tiefbauten Wasserversorgung
1407.14	Anlagen im Bau, Hochbauten Wasserversorgung
1407.16	Anlagen im Bau, Mobilien Wasserversorgung

Investitionsprojekte werden bis zur Inbetriebnahme als Anlagen im Bau geführt. Die Projekte werden in der Bilanz gesammelt je Kategorie ausgewiesen. Für die einzelnen Projekte ist der Nachweis der kumulierten Ausgaben sicherzustellen.

1420.1	**Software Wasserversorgung**
1420.11	Software Wasserversorgung
1420.19	Wertberichtigungen Software Wasserversorgung

1427.1	**Immaterielle Anlagen in Realisierung Wasserversorgung**
1427.11	Immaterielle Anlagen in Realisierung Wasserversorgung
1429.1	**Übrige immaterielle Anlagen Wasserversorgung**
1429.11	Übrige immaterielle Anlagen Wasserversorgung
1429.19	Wertberichtigungen Übrige immaterielle Anlagen Wasserversorgung
1462.1	**Investitionsbeiträge an Gemeinden/Gemeindeverbände Wasserversorgung**
1462.11	Investitionsbeiträge an Gemeinden/Gemeindeverbände Wasserversorgung
1462.19	Wertberichtigungen Investitionsbeiträge an Gemeinden/Gemeindeverbände Wasserversorgung
1469.1	**Investitionsbeiträge an Anlagen im Bau Wasserversorgung**
1469.11	Investitionsbeiträge an Anlagen im Bau Wasserversorgung
2068.7	**Passivierte Investitionsbeiträge Wasserversorgung**
2068.71	Anschlussgebühren Wasserversorgung
2900.1	**Verpflichtung / Vorschuss Wasserversorgung**
2900.11	Verpflichtung / Vorschuss Wasserversorgung
2910.1	Erneuerungsfonds Wasserversorgung

9.2 Fonds

Bei Fonds werden Erträge oder allgemeine Staatsmittel ohne kausalen Zusammenhang mit dem Verwendungszweck gesetzlich zweckgebunden. Ein Fonds muss eine rechtliche Grundlage haben (Gesetz oder Beschluss Stimmbürger bzw. Parlament). Abhängig von der rechtlichen Grundlage wird ein Fonds dem Eigenkapital oder dem Fremdkapital zugeordnet.

Beim Fonds werden gemäss der entsprechenden Regelung Mittel in ein Bilanzkonto zurückgelegt. Bei der Verwendung der zurückgelegten Mittel wird eine Entnahme aus dem Fonds gebucht. Der Rechnungsverkehr läuft immer über die Erfolgsrechnung.

9.2.1 Fonds im Eigenkapital

Fonds werden dem Eigenkapital (Sachgruppe 2910) zugeordnet, wenn für sie die Rechtsgrundlage vom eigenen Gemeinwesen geändert werden kann oder die Rechtsgrundlage zwar auf übergeordnetem Recht basiert, dieses aber dem eigenen Gemeinwesen einen erheblichen Spielraum offen lässt. Zur Bildung eines solchen Fonds bedarf es eines Beschlusses der Stimmbürger bzw. des Parlaments.

Die Einlage in den Fonds erfolgt in der entsprechenden Funktion über die Sachgruppe 3511, die Entnahme über 4511. Für Schulgemeinden ist bezüglich Entnahmen Ziffer 9.2.1.2 zu beachten.Sofern eine

Verzinsung des Fonds vorgesehen ist, wird diese in der Funktion 9610 Zinsen über das Konto 3409 Übrige Passivzinsen gebucht.

Zu den Fonds im Eigenkapital gehören z.B. Forstreservefonds, NHG-Fonds oder Fonds für Ersatzabgaben Parkplatzbauten, Fonds Mehrwertabschöpfung, Erneuerungsfonds.

Sofern ein Projekt aus Mitteln aus dem Forstreservefonds finanziert wird, ist nach Beschluss der entsprechende Anteil des Forstreservefonds in ein separates Konto (Konto 2910.xx) umzubuchen. Damit wird die Entnahme aus dem Forstreservefonds (Konto 4511) für die ganze Nutzungsdauer sichergestellt (Entnahme in der Höhe der Abschreibungen).

Die Abschöpfung von Mehrwerten bei Grundstücken durch Planungsänderungen (Planungsgewinne) ist durch § 63 ff PBG (RB 700) geregelt.

Die Verbuchung der Planungsgewinne (Mehrwertabschöpfung) ist wie folgt vorgesehen:
7900.4601.04 Ertrag aus Mehrwertabschöpfung
7900.3511 an 2910.7 Einlage in Fonds im Eigenkapital

2910.7 an 7900.4511 Entnahme aus Fonds
7900.3632 Beiträge an Gemeinden
7900.3637 Beiträge an Private
7900.3xxx evtl. Sachaufwand

9.2.1.1. Erneuerungsfonds Politische Gemeinden

Die Erneuerungsfonds (z.B. Wasserversorgung oder Abwasserbeseitigung) werden Konto 2910.1 zugewiesen. Einlagen erfolgen über Sachgruppe 3511.

Die Verzinsung der gebührenfinanzierten Erneuerungsfonds erfolgt nicht separat, sondern im Rahmen der ordentlichen Vorschuss- oder Verpflichtungsverzinsung auf Basis der Nettoschuld bzw. des Nettovermögens.

Sofern ein Projekt aus Mitteln aus dem Erneuerungsfonds finanziert wird, ist nach Beschluss der entsprechende Anteil des Erneuerungsfonds in ein separates Konto (Konto 2910.1x) umzubuchen. Damit wird die Entnahme aus dem Erneuerungsfonds Konto 4511 für die ganze Nutzungsdauer sichergestellt (Entnahme nach Nutzungsdauer des finanzierten Objektes; Variante: in der Höhe der Abschreibungen bzw. gemäss Beschluss).

9.2.1.2. Erneuerungsfonds Baufolgekosten Schulgemeinden

Das Amt für Volksschule empfiehlt den Schulgemeinden, auf Vorfinanzierungen zu verzichten und dafür Einlagen in den Erneuerungsfonds Baufolgekosten zu berücksichtigen.

16.01.2018 / Kapitel 9

Die Finanzierung der Infrastruktur der Regelschulen erfolgt aufgrund von kalkulatorischen Parametern innerhalb des Beitragsgesetzes, worauf sich insbesondere § 19 Abs. 2 RRV Rechnungswesen der Gemeinden bezieht. Folglich ist die Handhabung in Form von **jährlichen Beiträgen in Höhe der Abweichung zwischen den effektiven und den beitragsrechtlich anerkannten Baufolgekosten** gerechtfertigt.

Der Erneuerungsfonds ist weder zeitlich limitiert noch an ein spezifisches Vorhaben gebunden, sondern glättet die in Schulgemeinden azyklisch anfallenden Baufolgekosten gegenüber der gleichmässigen Anrechnung gemäss Beitragssystem. Die Entnahmen aus dem Erneuerungsfonds Baufolgekosten bei tatsächlicher Verwendung erfolgt über die Investitionsrechnung, was zu einer Netto-Aktivierung führt.

Vorfinanzierungen sind hingegen an ein Objekt gebunden und zeitlich befristet. Sie werden aus eigenen „Mehrmitteln" gebildet und sind bei Nutzungsbeginn über die Laufzeit aufzulösen. Vorfinanzierungen sind dann zu bilden, wenn ein besonderes Bauvorhaben unabhängig der Anrechnung gemäss Beitragssystem vorgängig (finanzpolitisch) teilfinanziert werden soll. Die Auflösung von Vorfinanzierungen über die Investitionsrechnung ist somit nicht gestattet und führt daher nicht zu Nettoaktivierungen.

Mit der beitragsrechtlichen Pauschalierung der Baufolgekosten seit 2011 wird den Schulgemeinden der Anteil der Abschreibungen, Zinsen und Unterhalt aufgrund einer durchschnittlichen Investitionssumme berücksichtigt. Je nach Alter der Liegenschaft und damit der Höhe des Restbuchwertes fallen die angerechneten Beiträge höher als die effektiv benötigten Mittel aus.

Auszug HRM2 aus RRV über das Rechnungswesen der Gemeinden (RB131.21)

§ 19 **ERNEUERUNGSFONDS**

[1] Der Erneuerungsfonds gilt als zweckgebundenes Eigenkapital und dient **zur langfristigen Vorfinanzierung** von Erneuerungs- und Sanierungskosten von Bauten und Anlagen, die nicht oder nur teilweise über Steuern finanziert werden.

[2] Schulgemeinden speisen diesen Fonds insbesondere aus der Differenz zwischen **beitragsrechtlich anerkannten und verwendeten Baufolgekosten** für Schulbauten. Die Einlagen erfolgen unabhängig vom Rechnungsergebnis.

[3] Erneuerungsfonds werden nicht verzinst.

Bei der Festlegung des Betrages, welcher in den Erneuerungsfonds eingelegt werden kann, sind auf der einen Seite die effektiven Aufwendungen, auf der anderen Seite die angerechneten Werte im Beitragssystem zu beachten. Insbesondere ist zu berücksichtigen, dass die Schülerzahlentwicklung einen wesentlichen Einfluss auf die angerechneten Beiträge hat. Entsprechend sollte bei der Berechnung des Betrages eine mehrjährige Betrachtung einbezogen werden.
Folgende Aufstellung zeigt ein Beispiel einer Berechnung bezüglich Einlage in den Erneuerungsfonds Baufolgekosten:

	KG	PS
Schülerzahl	33	102
Ansätze je Schüler		
Abschreibungen	1‘409	1‘836
Zinsen	388	505
Unterhalt	1‘395	1‘817

	Anrechnung Beitragsverordnung	effektiv gem. Vor-anschlag
Abschreibungen	33‘769	133'146
Zinsen	64‘314	17'143
Unterhalt	231‘369	254'428
Beitrag Infrastruktur	**529‘452**	**404'717**

Potenzial **124‘735**

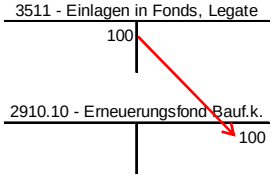
Anmerkung: Im nachfolgenden Buchungsbeispiel wird von effektiven Baufolgekosten gesprochen - es ist daher nicht nachvollziehbar, dass auf das Budget abgestellt werden soll: bitte prüfen und anpassen.

Buchungssystematik Erneuerungsfonds Baufolgekosten in Schulgemeinden

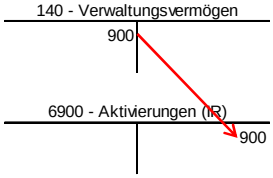
Behandlung Erneuerungsfonds Baufolgekosten
(Ableich mit den im Beitragssystem angerechneten Baufolgekosten mit dem effektiven Aufw and

Ausgangslage
VV Anschaffungswert: CHF 1'000
Nutzungsdauer 10 Jahre
Gebildete Vorfinanzierung: CHF 100

Einlagen in Erneuerungsfonds



Aktivierung über IR



Durch die Nettoaktivierung werden die ordentlichen Abschreibungen (im Gegensatz zu zus. Abschr. und Vorfinanzierung ohne jährliche Verrechnung) reduziert. Entnahmen bei Nichtgebrauch werden über das Konto 4511 verbucht

Entwicklung VV

Jahr	AB Netto-wert VV	jährl. Abschr.	SB Nettowert VV
Jahr 1 :	900	-90	810
Jahr 2 :	810	-90	720
Jahr 3 :	720	-90	630
Jahr 4 :	630	-90	540
Jahr 5 :	540	-90	450
Jahr 6 :	450	-90	360
Jahr 7 :	360	-90	270
Jahr 8 :	270	-90	180
Jahr 9 :	180	-90	90
Jahr 10:	90	-90	0

Buchungsbeispiel

Die effektiven Ausgaben im Baufolgebereich liegen 124‘000 Franken unter der beitragsrechtlichen Anrechnung (Beitragsabrechnung). Es wird deshalb eine Einlage in den Erneuerungsfonds Baufolgekosten von 124‘000 Franken getätigt.

SOLL	HABEN	Betrag
2170.3511.xx Einlagen in Vorfinanzierung, Fonds EK	2910.1x Erneuerungsfonds Baufolgekosten	124‘000

Anmerkung: falscher Buchungstext - richtig: Einlagen in Erneuerungsfonds; Einlagen in Vorfinanzierungen erfolgen über Sachgruppe 3893

Um Investitionsausgaben im Infrastrukturbereich gemäss Beitragsgesetz finanzieren zu können, sind insbesondere bei finanzschwächeren Schulgemeinden vorsorglich getätigte Einlagen in den Erneuerungsfonds notwendig. Der Erneuerungsfonds Baufolgekosten darf unabhängig vom Rechnungsergebnis geäufnet werden, sofern die Einlage die Differenz zwischen beitragsrechtlich anerkannten und effektiven Baufolgekosten nicht übersteigt.

Die **Entnahme wird in der Investitionsrechnung** verbucht und führt zur **Aktivierung der Nettoinvestition**.

SOLL	HABEN	Betrag
2910.1x Erneuerungsfonds Baufolgekosten	2170.683x.xx Entnahme Erneuerungsfonds BF	124‘000

Werden Einlagen des Erneuerungsfonds Baufolgekosten wieder aufgelöst aufgrund von „Nichtgebrauch“ erfolgt die Buchung über das Konto 4511.xx

9.2.2 Fonds im Fremdkapital

Fonds werden dem Fremdkapital (Sachgruppe 2091) zugewiesen, wenn die Rechtsgrundlage von übergeordnetem Recht abschliessend vorgegeben ist. Diese kann vom eigenen Gemeinwesen nicht geändert werden und lässt keinen Handlungsspielraum offen.

Zu den Fonds im Fremdkapital gehört der Fonds für Ersatzabgaben Schutzraumbauten, der aber dem Kanton zugeteilt und daher für die Gemeinden nicht mehr relevant ist.

Eine Einlage in den Fonds wird in der entsprechenden Funktion mit 3501 und die Entnahme mit 4501 gebucht. Sofern eine Verzinsung des Fonds vorgesehen ist, wird diese in der Funktion 9610 Zinsen über das Konto 3409 Übrige Passivzinsen gebucht.

9.2.3 Finanzrechtliche Aspekte

Sieht ein Erlass die Bildung eines Fonds vor, so erfolgt die Äufnung des Fonds in der Weise, dass ihm bestimmte Einnahmen aus dem Finanzvermögen zufliessen, d.h. frei verfügbares Vermögen wird einem zweckgebundenen Fonds zugewiesen. Weil der Fonds gesetzlich vorgesehen ist, und der Stimmbürger diesem Gesetz zugestimmt hat (und die Ausgabe beim Entscheid über den Erlass somit voraussehbar war), ist die Einlage als gebundene und nicht als frei bestimmbare Ausgabe zu qualifizieren. Gleichzeitig verzichten die Stimmberechtigten auch auf die Mitsprache bei der Verfügung der Fondsmittel (Caviezel, S. 141; ZBl 1984, S 173m.H. auf BGE 96 I 708 ff). Sowohl bei der Äufnung des Fonds, wie auch bei der Gewährung von Mitteln daraus handelt es sich finanzrechtlich also um gebundene Ausgaben, weil der Verwendungszweck der Gelder bereits bestimmt ist und sich das Fondsvermögen somit als Verwaltungsvermögen qualifiziert. (Auszug Praxisempfehlung 8, GR).

9.3 Vorfinanzierungen

Mit Vorfinanzierungen können Reserven im Eigenkapital für noch nicht beschlossene Vorhaben gebildet werden. Für die Bildung von Vorfinanzierungen ist ein Beschluss der Stimmbürger bzw. des Parlaments notwendig. Grundlage für den Beschluss muss eine klare Zweckbestimmung sein, d.h. es handelt sich um ein Investitionsprojekt, das im Finanzplan aufgeführt, Gegenstand einer Vorstudie oder einer Absichtserklärung ist. Mit der Vorfinanzierung wird nicht der Kredit für die Ausführung des Vorhabens bewilligt, dazu ist eine separate Kreditvorlage für die Bruttoinvestition notwendig, über welche das zuständige Organ zu beschliessen hat. Vorfinanzierungen für Aufwendungen der Erfolgsrechnung sind nicht zulässig.

Vorfinanzierungen können nur dann gebildet werden, wenn die planmässigen Abschreibungen nach Nutzungsdauer gedeckt sind und ein allfälliger Bilanzfehlbetrag abgeschrieben wurde. Die Bildung von Vorfinanzierungen zu Lasten des Eigenkapitals ist nicht zulässig. Budgetierte Vorfinanzierungen, die in der Jahresrechnung zu einem Aufwandüberschuss führen, sind entsprechend zu kürzen.

Die Einlagen und Entnahmen erfolgen über den ausserordentlichen Aufwand (3893) bzw. Ertrag (4893). Aus allgemeinen Steuermitteln geäufnete Vorfinanzierungen sind nicht zu verzinsen.

Die Auflösung der Vorfinanzierung hat analog der Nutzungsdauer ab Nutzungsbeginn der Anlage in jährlichen Tranchen zugunsten der Erfolgsrechnung zu erfolgen (Konto 4893). Unabhängig davon werden die planmässigen Abschreibungen vorgenommen. Durch die Entnahme aus der Vorfinanzierung reduziert sich netto der Abschreibungsaufwand in der Erfolgsrechnung.

Sobald feststeht, dass das Investitionsvorhaben nicht ausgeführt wird, spätestens fünf Jahre nach ihrer erstmaligen Bildung, ist die Vorfinanzierung zugunsten der Erfolgsrechnung aufzulösen.

Sollen die Mittel für die Bildung einer anderen Vorfinanzierung eingesetzt werden, so gelten die Regeln für die Neubildung von Vorfinanzierungen (besonderer Beschluss der Stimmbürger bzw. des Parlaments und genaue Zweckbestimmung). Die Änderung der Zweckbestimmung in der Bilanz anstelle einer Auflösung und Neubildung der Vorfinanzierung ist nicht gestattet.

Beispiel Verbuchung Vorfinanzierung Neubau Mehrweckgebäude

Die Gemeinde A beabsichtigt, im Jahr 4 gemäss Aufgaben- und Finanzplanung mit dem Neubau eines Mehrweckgebäudes zu beginnen. Im Dezember des Jahres 3 soll der entsprechende Verpflichtungskredit der Stimmbürger zum Beschluss vorgelegt werden. Um die Abschreibungsbelastung nach der Realisierung zu reduzieren, soll in den Jahren 1 - 4 eine Vorfinanzierung mit jährlich Fr. 350'000.00 geäufnet werden.

Buchungen in den Jahren 1 - 4	**Soll**	**Haben**	**Betrag**
Einlage in die Vorfinanzierung	0290.3893.xx	2930.xx	350'000

Nach vier Rechnungsjahren weist das Konto 2930.xx "Vorfinanzierung Abschreibungen Mehrweckgebäude" einen Bestand von Fr. 1'400'000.00 aus.
Im Rechnungsjahr 4 werden für den Bau des Mehrweckgebäudes Fr. 2'800'000.00 investiert und im Rechnungsjahr 5 werden Restzahlungen von Fr. 1'820'000.00 geleistet.

Gegen Ende des Jahres 5 wird das Mehrweckgebäude in Betrieb genommen. Im Jahr 6 beginnen die jährlichen linearen Abschreibungen nach der Nutzungsdauer von 33 Jahren. Analog der Nutzungsdauer wird die Vorfinanzierung in jährlich gleich bleibenden Tranchen zu Gunsten der Erfolgsrechnung aufgelöst.

Buchungen im Rechnungsjahr 5	**Soll**	**Haben**	**Betrag**
Restzahlungen an Bauunternehmer	0290.5040	2000.xx	1'820'000
Übertrag an Bilanz	1407.04	9990.6900.00	1'820'000
Umbuchung Anlagen im Bau	1404.01	1407.04	4'620'000

Buchungen ab Rechnungsjahr 6 in Politischen Gemeinden	**Soll**	**Haben**	**Betrag**
Planmässige Abschreibungen Mehrweckgebäude	0290.3300.40	1404.09	140'000
Anteilmässige Auflösung Vorfinanzierung	2930.0x	0290.4893.xx	42‘424

Buchungen ab Rechnungsjahr 6 in Schulgemeinden	**Soll**	**Haben**	**Betrag**
Planmässige Abschreibungen Mehrweckgebäude	0290.3300.4x	1404.99	140'000
Anteilmässige Auflösung Vorfinanzierung	2930.xx	0290.3300.4x	42‘424

Anmerkung: Auflösung Vorfinanzierung: 1/33 von 1‘400‘000 = 42‘424

In Schulgemeinden werden die Vorfinanzierungen dafür verwendet um die Abschreibungsbelastungen über die gesamte Nutzungsdauer anteilig zu reduzieren. Somit erfolgt bei der Auflösung eine Haben-Buchung im betroffenen Abschreibungskonto.
Anmerkung: Nicht HRM2-konform - nach HRM2 ist die Sachgruppe 3893 vorgesehen; weshalb davon abgewichen werden soll, ist nicht nachvollziehbar.

16.01.2018 / Kapitel 9

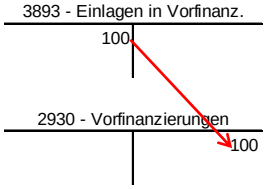
Buchungssystematik bei Vorfinanzierungen in Schulgemeinden

Behandlung Vorfinanzierungen
(Zweckgebundene Reserven für zuk. Investitionen)

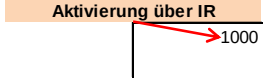
Unter HRM2 dürfen Vorfinanzierungen nicht mehr für Nettoaktivierungen verwendet werden. Daher wurde eine Verbuchungssystematik bestimmt, welche der Behandlung der zusätzlichen Abschreibungen entspricht.

Ausgangslage
Investitionen Brutto: CHF 1'000
Total gebildete Vorfinanzierungen: CHF 100
Jährliche Abschreibung: CHF 100

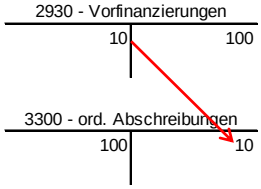
Bildung Vorfinanzierung



Aktivierung über IR



Auflösung Vorfinanzierung



Entwicklung VV

Jahr	AB Nettowert VV	jährl. Abschr.	**SB Nettowert VV**	Bildung/Auflösung Vorfinanzierung bzw Reduktion des Abschr.aufwandes
				100
Jahr 1 :	1000	-100	900	-10
Jahr 2 :	900	-100	800	-10
Jahr 3 :	800	-100	700	-10
Jahr 4 :	700	-100	600	-10
Jahr 5 :	600	-100	500	-10
Jahr 6 :	500	-100	400	-10
Jahr 7 :	400	-100	300	-10

Die jährlichen Auflösungen der gebildeten Vorfinanzierungen haben lediglich einen Einfluss auf die jährlichen Erfolgsrechnungen. Der Bestand des VV wird nicht tangiert.

Vorfinanzierungen dürfen nur für zweckgebundene Projekte gebildet werden, welche innerhalb von 5 Jahren begonnen werden müssen. Bei Nichtgebrauch werden Vorfinanzierungn über das Konto 4893 ausserordentlich aufgelöst werden.

Quellenhinweise:

Handbücher der Kantone AG und GR

_____

Anpassungshinweise:

4.1.18:
Ziff. 9.2.1: Abs. 2 wurde Hinweisen für Schulgemeinden ergänzt;
Ziff. 9.2.1.2: Der Erneuerungsfonds für Schulgemeinden wurde umfassender erläutert;
Ziff. 9.3: ergänzt mit Hinweisen für Schulgemeinden.

Thurgau

Kapitel 10
Bilanzierung / Bewertung / Wertberichtigung

Hinweis zur Bewertung der Sachanlagen im Finanzvermögen:
Der Abschnitt 10.5, Bewertung Sachanlagen Finanzvermögen, basiert auf dem entsprechenden Arbeitspapier der KKAG;

Für die praktische Umsetzung bestehen TG-spezifische Unterlagen in Form einer Excel-Arbeitsmappe (Homepage, Hilfsmittel)

16.01.2018 / Kapitel 10

Inhaltsverzeichnis

10	**Bilanzierung, Bewertung, Wertberichtigung**	**3**
10.1	Finanzvermögen (10)	3
10.1.1	Flüssige Mittel und kurzfristige Geldanlagen (100)	3
10.1.2	Forderungen (101)	4
10.1.2.1.	Forderungen aus Lieferungen und Leistungen gegenüber Dritten (1010)	4
10.1.2.2.	Steuerforderungen (1012)	5
10.1.3	Kurzfristige Finanzanlagen (102)	6
10.1.4	Aktive Rechnungsabgrenzungen (104)	6
10.1.5	Vorräte (106)	7
10.1.6	Finanzanlagen (107)	8
10.1.7	Sachanlagen FV (108) siehe „Bewertung Sachanlagen Finanzvermögen“	9
10.2	Verwaltungsvermögen (14)	9
10.2.1	Sachanlagen VV (140)	10
10.2.2	Immaterielle Anlagen (142)	11
10.2.3	Darlehen (144)	12
10.2.4	Beteiligungen, Grundkapitalien (145)	12
10.2.5	Investitionsbeiträge (146)	13
10.3	Fremdkapital (20)	13
10.3.1	Laufende Verbindlichkeiten (200)	13
10.3.2	Kurzfristige Finanzverbindlichkeiten (201)	14
10.3.3	Passive Rechnungsabgrenzungen (204)	14
10.3.4	Rückstellungen (kurzfristig 205, langfristig 208)	15
10.3.5	Langfristige Finanzverbindlichkeiten (206)	18
10.3.6	Verbindlichkeiten gegenüber Fonds im Fremdkapital (209)	19
10.4	Eigenkapital (29)	19
10.4.1	Verpflichtungen (+) bzw. Vorschüsse (-) gegenüber Spezialfinanzierungen (290)	19
10.4.2	Fonds (291)	20
10.4.3	Rücklagen der Globalbudgetbereiche (292)	20
10.4.4	Vorfinanzierungen (293)	20
10.4.5	Neubewertungsreserve Finanzvermögen (296)	20
10.4.6	Bilanzüberschuss / -fehlbetrag (299)	21
10.5	Bewertung Sachanlagen Finanzvermögen	22
10.5.1	Ausgangslage	22
10.5.1.1.	Vorbereitungsarbeiten	22
10.5.1.2.	Zuordnung der Liegenschaften zum Finanz-, bzw. Verwaltungsvermögen	22
10.5.2	Beziehungen zwischen Anlagenbuchhaltung und Bilanz	22
10.5.2.1.	Allgemeines	22
10.6	Bewertungsansätze für Sachanlagen des Finanzvermögens	22
10.6.1	Allgemeines	22
10.6.2	Erstmalige Bewertung (Neuzugang)	23
10.6.3	Begriffe, Definitionen und Bewertungsansätze	23

10.6.4	Verkehrswertschätzung	24
10.6.5	Grundstücke des Finanzvermögens (Sachgruppe 1080)	25
10.6.5.1.	Im Baurecht genutzte Grundstücke	26
10.6.5.2.	Grundstücke in der Landwirtschaftszone	26
10.6.5.3.	Nicht wirtschaftlich nutzbare Grundstücke	26
10.6.6	Liegenschaften des Finanzvermögens (Sachgruppe 1084)	27
10.6.7	Mobilien des Finanzvermögens (Sachgruppe 1086)	28
10.6.8	Anlagen im Bau FV (Sachgruppe 1087)	29
10.6.9	Anzahlungen FV (Sachgruppe 1088)	29
10.6.10	Übrige Sachanlagen des Finanzvermögens (Sachgruppe 1089)	30
10.7	Verbuchung von Wertberichtungen und Neubewertungen (Beispiele)	31
10.8	Anhang1: Altersentwertung gemäss Vorgaben BL	31

10 Bilanzierung, Bewertung, Wertberichtigung

10.1 Finanzvermögen (10)

Bilanzierung

Das Finanzvermögen umfasst jene Vermögenswerte, die ohne Beeinträchtigung der öffentlichen Aufgabenerfüllung jederzeit veräussert werden können (§ 3 RRV Gde-RW). Es handelt sich dabei um Vermögensanlagen. Grundsätzlich dürfen solche Anlagen den Finanzhaushalt nicht belasten, sondern sollen einen Ertrag abwerfen oder einen künftigen wirtschaftlichen Nutzen generieren.

Erstbewertung

Das Finanzvermögen wird bei erstmaliger Bilanzierung zu Anschaffungskosten bilanziert. Entstehen keine Kosten, wird zu Verkehrswerten zum Zeitpunkt des Zugangs bilanziert (§ 49 RRV Gde-RW).

Folgebewertung

Folgebewertungen erfolgen zum Verkehrswert am Bilanzstichtag, wobei eine systematische Neubewertung der Finanzanlagen jährlich, der Liegenschaften des Finanzvermögens alle fünf Jahre stattfindet. Allfällige Bewertungskorrekturen sind erfolgswirksam (Konti 341x, 344x, 441x, 444x) zu verbuchen, soweit nicht ein Ausgleich über die Neubewertungsreserve erfolgt.

Tritt bei einer Position des Finanzvermögens eine dauerhafte Wertverminderung ein, wird deren bilanzierter Wert sofort erfolgswirksam berichtigt.

10.1.1 Flüssige Mittel und kurzfristige Geldanlagen (100)

Bilanzierung

Zu den flüssigen Mitteln gehören Bargeldbestände (Haupt- und Nebenkassen), Kassenvorschüsse, Postguthaben und Sichtguthaben bei Banken. Sichtguthaben sind Einlagen ohne Kündigungsfristen, über die täglich verfügt werden kann.

Nicht zu den flüssigen Mitteln gehören Bankkonten mit Habensaldi, welche unter den kurzfristigen Finanzverbindlichkeiten in der Sachgruppe 2010 auszuweisen sind.

Kurzfristige Geldmarktanlagen beinhalten Call- und Festgelder und werden unter den flüssigen Mitteln ausgewiesen, wenn die Laufzeit unter 90 Tagen liegt. Liegt die Laufzeit von Festgeldern über 90 Tagen, werden diese in der Sachgruppe 1023 Festgelder bilanziert.

Erstbewertung

Auf Schweizer Franken lautende Bank- und Postkonten sowie Bargeldbestände sind zum Nominalwert zu bilanzieren. Fremdwährungspositionen sind anhand der Devisenkurse per Bilanzstichtag umzurechnen (Kaufs- / Verkaufskurs). Die Umrechnungsdifferenzen aus der Bewertung der Guthaben zum Bilanzstichtagskurs sind als realisiert zu betrachten und über die Erfolgsrechnung zu verbuchen (Konti 3419, 4419).

Die kurzfristigen Geldmarktanlagen werden zum Nominalwert per Bilanzstichtag bilanziert.

Folgebewertung

Kasse, Post und Bankguthaben werden in den Folgejahren wie bei der Erstbewertung bewertet.

Bei Geldmarktanlagen kann auf eine Folgebewertung verzichtet werden. Das aufgelaufene Marchzinsguthaben ist nicht zum Marktwert zu addieren, sondern separat unter den aktiven Rechnungsabgrenzungen in der Sachgruppe 1044 periodengerecht auszuweisen.

Bestände in Fremdwährungen sind gemäss dem Kurswert am 31.12. in der Bilanz zu erfassen. Die Verbuchung erfolgt direkt auf dem entsprechenden Bilanzkonto, es wird kein Wertberichtigungskonto geführt. In der Erfolgsrechnung werden Kursverluste auf Fremdwährungen im Konto 3419 bzw. Kursgewinne im Konto 4419 verbucht.

10.1.2 Forderungen (101)

Bilanzierung

Als Forderungen werden alle ausstehenden Guthaben und Ansprüche gegenüber Dritten, die in Rechnung gestellt oder geschuldet sind, ausgewiesen.

Erstbewertung

Forderungen werden zum Nominalwert bilanziert.

Folgebewertung

Die Forderungen sind per Bilanzstichtag auf ihre Werthaltigkeit zu überprüfen. Bei potentiellen Vermögenseinbussen durch wahrscheinliche Ausfälle von kritischen Forderungen ist eine angemessene Wertberichtigung zu bilden. Es gilt der Grundsatz der Einzelbewertung. Die Wertberichtigungen sind je Sachgruppe in einem separaten Konto zu erfassen und als Abzugsposition auf der Aktivseite zu bilanzieren (Laufnummer x9).

10.1.2.1. Forderungen aus Lieferungen und Leistungen gegenüber Dritten (1010)

Bilanzierung

Zu dieser Bilanzposition gehören alle ausstehenden Guthaben und Ansprüche gegenüber Dritten aus der Erbringung von Dienstleistungen oder dem Verkauf von Waren. Die Forderung wird nach der Leistungserbringung respektive zum Zeitpunkt des Nutzenübergangs an den Dritten bilanziert. Forderungen gegenüber Gemeinden und dem Kanton werden in der Sachgruppe 1014 Transferforderungen ausgewiesen.

Erstbewertung

Forderungen aus Lieferungen und Leistungen werden inklusive einer allfälligen Mehrwertsteuer zum Nominalwert bilanziert.

Folgebewertung

Bei den Forderungen aus Lieferungen und Leistungen ist die Werthaltigkeit per Bilanzstichtag zu prüfen. Tatsächlich eingetretene Verluste (z.B. Eingang Verlustschein) werden direkt abgeschrieben und der Exekutive zur Kenntnisnahme vorgelegt. Sie werden aus den Debitoren ausgebucht und der Erfolgsrechnung in der entsprechenden Funktion mit dem Konto 3181 Tatsächliche Forderungsverluste belastet.

Bei wesentlichen Positionen, bei denen voraussichtlich mit einem Verlust zu rechnen ist, ist eine Wertberichtigung zu buchen. Es wird nur eine indirekte Abschreibung mit einer Wertberichtigung auf dem Konto Delkredere vorgenommen. Die Belastung in der Erfolgsrechnung erfolgt mit dem Konto 3180 Wertberichtigungen auf Forderungen. Ist der Bestand der Wertberichtigungen zu hoch ausgewiesen, ist dieser erfolgswirksam zu reduzieren (Konto 3180).

Verjährte Forderungen sind nicht bilanzierungsfähig und vollständig abzuschreiben.

10.1.2.2. Steuerforderungen (1012)

Erstbewertung

Die Steuerforderungen werden zum Nominalwert bilanziert.

Folgebewertung

Die Steuerforderungen sind per Bilanzstichtag auf ihre Werthaltigkeit zu überprüfen.

Tatsächlich eingetretene Verluste werden direkt abgeschrieben. Sie werden aus den Debitoren ausgebucht und der Erfolgsrechnung mit dem Konto 3181 Tatsächliche Forderungsverluste belastet. Es dürfen nur defi-nitiv veranlagte Steuern abgeschrieben werden.

Verjährte Steuerforderungen sind nicht bilanzierungsfähig und vollständig abzuschreiben.

Bei mutmasslichen Verlusten ist eine Wertberichtigung zu buchen. Wesentliche Positionen werden einzeln bewertet. Die übrigen Positionen können aufgrund von Erfahrungswerten pauschal wertberichtigt werden. Es wird nur eine indirekte Abschreibung mit einer Wertberichtigung auf dem Konto Delkredere vorgenommen. Die Belastung in der Erfolgsrechnung erfolgt mit dem Konto 3180 Wertberichtigungen auf Forderungen. Ist der Bestand der Wertberichtigungen zu hoch ausgewiesen, ist dieser erfolgswirksam zu reduzieren (Konto 3180). Der prozentuale Anteil beträgt pauschal 5 % oder ergibt sich aus dem Durchschnitt der letzten fünf Jahre der tatsächlich eingetretenen Forderungsverluste im Verhältnis zum Steuerausstand.

Bei den Sondersteuern ist keine pauschale Wertberichtigung vorzunehmen. Die Forderungen sind grundsätzlich einmalig und somit kann nicht auf Erfahrungswerte zurückgegriffen werden.

Die Berechnung der Pauschalwertberichtigung erfolgt nach dem Schema:

Berechnung Prozentsatz Pauschalwertberichtigung		Jahr 1	Jahr 2	Jahr 3	Jahr 4	Jahr 5
Steuerausstand gemäss SL Liste Jahresabschluss (ord. Verfahren) "Ausstand Steuern neu - Rubrik Gemeinde" per 31.12. (ohne vorausbezahlte Steuererträge)	*8'187'100*	1'515'300	1'705'100	1'817'900	1'483'000	1'665'800
Tatsächliche Forderungsverluste Konto 3181	*489'600*	86'800	249'300	37'300	26'700	89'500
Tatsächliche Forderungsverluste in % (gerundet)	**6.0 %**	5.7 %	14.6 %	2.0 %	1.8 %	5.4 %

Die Berechnung der Wertberichtigung (Delkredere) auf Steuerforderungen erfolgt nach dem Schema:

Berechnung/Verbuchung Wertberichtigung (Delkredere) auf Steuerforderungen	
Steuerausstand gemäss SL Liste "Ausstand Steuern neu - Rubrik Gemeinde" per 31.12. (ohne vorausbezahlte Steuererträge)	1'515‘300
Einzelwertberichtigungen	121'000
Massgebender Betrag für die Berechnung der Pauschalwertberichtigung	1‘394‘300
Pauschalwertberichtigung 6 %	79‘869
Steuerausstand nach Wertberichtigungen per 31.12.	1‘314‘431

Total Wertberichtigungen per 31.12.	200'869
Bestand Delkredere per 01.01. (Konto 1012.09)	181'340
Erhöhung Delkredere	19'529

Verbuchung	Soll	Haben	Betrag
Erhöhung Delkredere auf Steuerforderungen	9100.3180	1012.09	19'529

Die vorgenommenen Wertberichtigungen sind im Anhang zur Jahresrechnung offenzulegen).

10.1.3 Kurzfristige Finanzanlagen (102)

Bilanzierung

Unter den kurzfristigen Anlagen werden Darlehen, verzinsliche Anlagen und Festgelder bilanziert. Den kurzfristigen Anlagen liegt eine Laufzeit von mindestens 90 Tagen bis maximal einem Jahr zu Grunde. Die massgebende Laufzeit ist diejenige bei Vertragsabschluss, die Restlaufzeit zum Bilanzstichtag ist für die Offenlegung unwesentlich.

Bei den kurzfristigen Finanzanlagen handelt es sich um Geldanlagen. Sie stehen nicht im Zusammenhang mit der öffentlichen Aufgabenerfüllung. Für Geldanlagen ist der Exekutive zuständig. Sie regelt die entsprechenden Zuständigkeiten und Kompetenzen.

Erstbewertung

Die kurzfristigen Finanzanlagen sind mit den Anschaffungskosten bzw. zum Nominalwert zu bilanzieren.

Folgebewertung

Auf eine Folgebewertung von kurzfristigen Finanzanlagen kann verzichtet werden. Das aufgelaufene March-zinsguthaben ist nicht zum Buchwert zu addieren, sondern separat unter den aktiven Rechnungsabgrenzungen (Sachgruppe 1044) periodengerecht auszuweisen.

10.1.4 Aktive Rechnungsabgrenzungen (104)

Bilanzierung

Aktive Rechnungsabgrenzungen der Erfolgsrechnung und der Investitionsrechnung werden bilanziert für
- vor dem Bilanzstichtag getätigte Ausgaben oder Aufwände, die der folgenden Rechnungsperiode zu belasten sind,
- Einnahmen oder Erträge, die der Rechnungsperiode vor dem Bilanzstichtag zuzuordnen sind, aber erst in der folgenden Rechnungsperiode fakturiert werden.

Auf eine Abgrenzung kann bei kontinuierlich anfallenden Leistungen verzichtet werden, wenn die folgenden Kriterien kumulativ erfüllt sind:

- Es besteht kein enger Zusammenhang zwischen Aufwand und Ertrag (z.B. Zeitschriftabonnemente, Versicherungsprämien, Telefonrechnungen).
- Die Höhe der Leistung unterliegt keinen wesentlichen Schwankungen.
- Es ist sichergestellt, dass überjährig betrachtet der Leistungsbezug eines ganzen Jahres pro

Rechnungsperiode verbucht ist (z,B. Abonnementszahlungen für 12 Mt).

Durch die stetige Verbuchungspraxis ist sichergestellt, dass pro Rechnungsperiode ein Jahresbetreffnis abgebildet ist.

Sofern eine Abgrenzung in einem Bereich vorgenommen wird, muss diese konsequent jedes Jahr umgesetzt werden.

Die Abgrenzung muss sich auf Fakten stützen und die Höhe mit einer Berechnung nachgewiesen werden. Zinsen bzw. Marchzinsguthaben werden unabhängig von der Höhe des Zinsbetrags abgegrenzt.

Erstbewertung

Die Höhe der Aktivierung ergibt sich aus dem Betrag des Abgrenzungstatbestands (Nominalwert).

Folgebewertung

Die Rechnungsabgrenzungen werden grundsätzlich zu Beginn der Rechnungsperiode vollständig aufgelöst. Eine Folgebewertung erübrigt sich. Die Auflösung erfolgt über das gleiche Erfolgs- oder Einnahmenkonto wie bei der Bildung.

Buchführung

Aktive Rechnungsabgrenzungen werden erfolgswirksam verbucht und in folgenden Konten bilanziert.

104 Aktive Rechnungsabgrenzungen			
1040	Personalaufwand	1044	Finanzaufwand, -ertrag
1041	Sach- und übriger Betriebsaufwand	1045	Übriger betrieblicher Ertrag
1042	Steuern	1046	Investitionsrechnung
1043	Transfers der Erfolgsrechnung		

10.1.5 Vorräte (106)

Bilanzierung

Im Finanzvermögen werden Vorräte wie Heizöl, Holz, Salz und Baumaterial bilanziert, sofern der Bestand wesentlich ist. Mit der Bilanzierung ist sicherzustellen, dass pro Rechnungsperiode ein Jahresverbrauch abgebildet wird.

Erstbewertung

Die Erstbewertung erfolgt zu Anschaffungskosten. Zu den Anschaffungskosten gehören dabei alle Kosten des Erwerbs (z.B. Material, Fracht, Zoll, Versicherungsprämien, nicht rückforderbare Mehrwertsteuer) sowie sonstige Kosten, die angefallen sind um die Vorräte an ihren derzeitigen Ort und ihren derzei-

tigen Zustand zu versetzen. Nicht zu den Anschaffungskosten gehören Provisionszahlungen, Finanzierungskosten und Lagerkosten. Skonti, Rabatte und andere vergleichbare Ermässigungen werden bei der Ermittlung der Anschaffungskosten abgezogen.

Folgebewertung

Der Bestand wird per Bilanzstichtag neu bewertet. Die Bewertung erfolgt zu Anschaffungskosten nach der Durchschnittsmethode. Ist der allgemein geltende Marktpreis am Bilanzstichtag markant tiefer als die durchschnittlichen Anschaffungskosten, so ist dieser zu berücksichtigen.

Buchführung

Der Verbrauch bzw. die Lagerveränderung wird zu durchschnittlichen Anschaffungskosten bewertet.

Buchungsbeispiel:

01.01.	Bestand Heizöl 3'000 Liter zu CHF 0.98			CHF	2'940
15.03.	Einkauf Heizöl 5'000 Liter zu CHF 1.01 je Liter	Soll	Haben		
	Einkauf Heizöl 5'000 Liter	1060.00	1002.01	CHF	5'050
28.11.	Einkauf Heizöl 5'000 Liter zu CHF 1.05 je Liter	Soll	Haben		
	Einkauf Heizöl 5'000 Liter	1060.00	1002.01	CHF	5'250
31.12.	Verbrauch Heizöl 9'000 Liter	Soll	Haben		
	Verbrauch 9'000 Liter zum Durchschnittspreis von CHF 1.0185	2170.3120	1060.00	CHF	9'170
31.12.	Bestand Heizöl 4'000 Liter zum Durchschnittspreis von CHF 1.0185			CHF	4'070

Der Heizölpreis per Bilanzstichtag liegt zwischen CHF 1.01 und 1.06. Der aktuelle Buchwert kann so in der Bilanz erscheinen.

Eine Zunahme von Roh- und Hilfsmaterialien (z.B. Heizöl) wird mit der Buchung 1060.x0 an 3120 (gegebenenfalls anderes Aufwandskonto wählen) gezeigt. Eine Abnahme mit der Umkehrbuchung.

Die Bestandeszunahme von Halb- und Fertigfabrikaten (z.B. Brennholz) erfolgt mit der Buchung 1060.x0 an 4320. Die Umkehrbuchung zeigt eine Bestandesabnahme.

10.1.6 Finanzanlagen (107)

Bilanzierung

Die Finanzanlagen umfassen Aktien, Anteilsscheine, Obligationen, Darlehen und weitere verzinsliche Finanzanlagen mit einer Gesamtlaufzeit über 1 Jahr. Dies schliesst auch überjährige Forderungen aus Lieferungen und Leistungen an Dritte mit ein.

Bei den Finanzanlagen handelt es sich um Geldanlagen Sie stehen nicht im Zusammenhang mit der öffentlichen Aufgabenerfüllung. Für Geldanlagen ist der Exekutive zuständig. Sie regelt die entsprechenden Zuständigkeiten und Kompetenzen.

Langfristige Anlagen mit einer Restlaufzeit zum Bilanzstichtag unter 1 Jahr werden in die Sachgruppe 102 kurzfristige Finanzanlagen umgebucht.

Marchzinsguthaben sind mittels aktiver Rechnungsabgrenzung periodengerecht abzugrenzen. Beteiligungspapiere und Darlehen, die zur Erfüllung einer öffentlichen Aufgabe dienen, werden im Verwaltungsvermögen ausgewiesen.

Erstbewertung

Die langfristigen Finanzanlagen werden zu Anschaffungskosten, d.h. Aktien, Anteilsscheine und Obligationen zum bezahlten Kurswert und Darlehen zum Nominalwert bilanziert. Geschenkte Wertpapiere werden zum Verkehrswert bilanziert (Legate, Stiftungen).

Folgebewertung

Die Folgebewertung erfolgt jährlich zum Verkehrswert bzw. Kurswert am Bilanzstichtag. Anpassungen werden direkt auf dem Bilanzkonto gebucht, es wird kein Wertberichtigungskonto geführt.

10.1.7 Sachanlagen FV (108) siehe „Bewertung Sachanlagen Finanzvermögen“ (Ziffer 10.5)

10.2 Verwaltungsvermögen (14)

Bilanzierung

Im Verwaltungsvermögen werden alle Vermögenswerte zusammengefasst, die unmittelbar der öffentlichen Aufgabenerfüllung dienen und einen mehrjährigen nutzen aufweisen (§ 3 RRV Gde-RW). Dies bedeutet, dass die einzelnen Werte immer in direktem Zusammenhang mit einer Gemeindeaufgabe stehen. Verwaltungsvermögen kann nicht veräussert werden, solange es einer durch die Gemeinde zu erfüllenden Aufgabe dient. Es hat somit einen Nutzwert. Verzichtet die Gemeinde auf die Weiterführung der Aufgabe, muss sie das damit zusammenhängende Verwaltungsvermögen ins Finanzvermögen übertragen und dort entsprechend den Bewertungsgrundsätzen neu bewerten.

Als Investition gelten folgende Ausgaben:
a) Landerwerb des Verwaltungsvermögens,
b) Übertragung von Liegenschaften des Finanzvermögens ins Verwaltungsvermögen,
c) bauliche Investitionen,
d) Anschaffung von Mobilien,
e) Kosten für Planprojekte,
f) Instandstellungs- und Unterhaltskosten an Sachanlagen mit mehrjähriger Nutzungsdauer, die wertvermehrend sind.

Die Aktivierungsgrenze, d.h. die Limite, ab welcher Höhe ein Objekt bilanziert wird, ist gemäss Empfehlung in § 8 RRV Gde-RW abhängig von der Einwohnerzahl:

a)	bis 1'000 Einwohner	Fr.	25'000.00
b)	über 1'000 bis 5'000 Einwohner	Fr.	50'000.00
c)	über 5'000 bis 10'000 Einwohner	Fr.	75'000.00
d)	über 10'000 Einwohner	Fr.	100'000.00

Die Aktivierung von Objekten des Verwaltungsvermögens erfolgt immer über die Investitionsrechnung. Sämtliche bilanzierten Objekte werden in der Anlagenbuchhaltung aufgenommen. In der Bilanz werden die Objekte zusammengefasst je Sachgruppe ausgewiesen. Die Werte der einzelnen Objekte sind in der Anlagenbuchhaltung ersichtlich.

Die nicht aktivierten Anlagen, Vorräte und Lagerbestände sind in einem Inventar zu führen, das jährlich zu aktualisieren ist. Der Exekutive legt für die Erfassung im Inventar eine Mindestgrenze fest. Als Richtwert kann dabei von Fr. 1'000.00 ausgegangen werden.

Da Objekte je nach Ausgabehöhe in der Anlagenbuchhaltung oder im Inventar geführt werden, geben nur beide Verzeichnisse zusammen ein vollständiges Bild. Sinnvollerweise wird das Inventar in die Anlagenbuchhaltung integriert.

Erstbewertung

Das Verwaltungsvermögen wird gemäss § 50 RRV Gde-RW beim Erstzugang zum Anschaffungswert bilanziert. Darlehen und Beteiligungen werden zum Nominalwert bilanziert.

Folgebewertung

Anlagen des Verwaltungsvermögens, die durch Nutzung einem Wertverzehr unterliegen, werden ordentlich je Anlagekategorie nach der angenommenen Nutzungsdauer linear abgeschrieben. Zusätzliche Abschreibungen sind als Kompromiss zulässig. Diese sind an Regeln zu binden. Die Handhabung der zusätzlichen Abschreibungen ist in Kapitel 8 umschrieben. Die planmässigen und ausserplanmässigen Abschreibungen werden auf ein Wertberichtigungskonto gebucht und als Abzugsposition auf der Aktivseite bilanziert. Das Aktivierungskonto der Investition zeigt die Anschaffungskosten.

10.2.1 Sachanlagen VV (140)

Grundstücke VV (1400)
Sämtliche unbebauten und bebauten Grundstücke sind - unabhängig von der Aktivierungsgrenze - zu bilanzieren.
Bebaute Grundstücke werden zusammen mit der Baute aktiviert und abgeschrieben.

Liegt ein Grundstück mehr als zur Hälfte in einer Zone des Verwaltungsvermögens oder des Finanzvermögens, ist es nach dem Prinzip des Schwerpunkts zuzuordnen.

Aktivierung aus Sachgruppe 500, Passivierungen aus Sachgruppen 600 und 63.

Strassen / Verkehrswege (1401)
Für allgemeinen Verkehr zur Verfügung stehende Flächen inkl. Grundstücke der Strassenflächen werden bilanziert und planmässig abgeschrieben. Neben den Gemeindestrassen werden Fussgängeranlagen, Fahrradanlagen, Waldstrassen und Schienenwege in dieser Sachgruppe der Bilanz ausgewiesen. Die Grundstücke und die baulichen Ausgaben werden nicht getrennt aktiviert.

Strassenkäufe, die unter der Aktivierungsgrenze liegen, sind in der Erfolgsrechnung auf Konto 3119 Übrige nicht aktivierbare Anlagen zu buchen.

Aktivierung aus Sachgruppe 501, Passivierungen aus Sachgruppen 601 und 63.

Wasserbau (1402)
Unter den Wasserbauten werden Verbauungen an Gewässern und technische Anlagen bilanziert. Wasserflächen (Seen, Flüsse) gelten nicht als Grundstücke und werden nicht aktiviert.

Die Sachgruppe Wasserbau ist nicht mit der Spezialfinanzierung Wasserwerk zu verwechseln. Die Investitionen des Wasserwerks werden nach Kategorie in der entsprechenden Sachgruppe ausgewiesen.

Aktivierung aus Sachgruppe 502; Passivierungen aus Sachgruppen 602 und 63.

Tiefbauten (1403)
Unter den Tiefbauten werden z.B. Kläranlagen, Kanalisationen, Deponien, Sportplätze, Wasserversorgungsanlagen bilanziert.

Aktivierung aus Sachgruppe 503, Passivierungen aus Sachgruppen 603 und 63.

Hochbauten (1404)
Die Hochbauten umfassen Liegenschaften inkl. Grundstück, Einrichtungen (Heizung, Gebäudetechnik, Installation etc.) jedoch ohne Mobiliar.

Aktivierung aus Sachgruppe 504, Passivierungen aus Sachgruppen 604 und 63.

Waldungen (1405)
In der Sachgruppe Waldungen wird der Waldbestand inkl. Grundstücke ausgewiesen. Umfassen die Waldparzellen auch Wiesen und Strassen (Waldwege etc.), werden diese nicht als separate Objekte in der Bilanz bzw. der Anlagenbuchhaltung aufgenommen.

Aktivierung aus Sachgruppe 505, Passivierungen aus Sachgruppen 605 und 63.

Mobilien VV (1406)
Mobilien, deren Wert über der Aktivierungsgrenze liegt, werden zum Anschaffungswert bilanziert und planmässig abgeschrieben. Mobilien, die nicht bilanziert werden, sind in einem Inventar zu führen, das jährlich zu aktualisieren ist. Die Exekutive legt für die Erfassung im Inventar eine Mindestgrenze fest. Als Richtwert kann dabei von Fr. 1'000.00 ausgegangen werden.

Aktivierung aus Sachgruppe 506, Passivierungen aus Sachgruppen 606 und 63.

Anlagen in Bau VV (1407)
Im Konto Anlagen im Bau werden die jährlichen Investitionen im Verwaltungsvermögen aktiviert, bevor sie bei Nutzungsbeginn auf das entsprechende Bilanzkonto umgebucht werden. Der umgebuchte Betrag muss mit den abgerechneten Kosten in der Kreditabrechnung übereinstimmen. Auf Anlagen im Bau erfolgt keine planmässige Abschreibung.

Aktivierung aus Sachgruppe 50, Passivierungen aus Sachgruppen 63.

10.2.2 Immaterielle Anlagen (142)

Software (1420)
Als immaterielle Anlagen werden Software im Eigentum und mehrjährige Nutzungslizenzen von Software aktiviert.

Aktivierung aus Sachgruppe 520, Passivierungen aus Sachgruppe 620 und 63.

Immaterielle Anlagen in Realisierung (1427)
Noch nicht genutzte Software und übrige immaterielle Anlagen werden als immaterielle Anlagen in Realisierung aktiviert. Mit Nutzungsbeginn erfolgt die Umbuchung auf das entsprechende Bilanzkonto.

Aktivierung aus Sachgruppe 52, Passivierungen aus Sachgruppen 63.

Übrige immaterielle Anlagen (1429)
Planprojekte wie Ortsplanungen, Zonenplanungen, Generelle Entwässerungsplanung (GEP) werden als übrige immaterielle Anlagen aktiviert.

Aktivierung aus Sachgruppe 529, Passivierungen aus Sachgruppen 629 und 63.

10.2.3 Darlehen (144)

Bilanzierung

Darlehen im Verwaltungsvermögen werden im Rahmen der öffentlichen Aufgabenerfüllung gewährt. Für die Gewährung eines Darlehens im Verwaltungsvermögen ist ein Verpflichtungskredit notwendig.

Die Darlehen werden nach Empfängerkategorie (Gemeinden, öffentliche Unternehmen, private Organisationen) in Sachgruppen geführt und die einzelnen Darlehen als Detailkonto ausgewiesen. Die Aktivierung erfolgt über die Investitionsrechnung, ebenso die Verbuchung der Amortisationstranchen. Die Aktivierung erfolgt unabhängig von der Aktivierungsgrenze.

Marchzinsguthaben sind mittels aktiver Rechnungsabgrenzung periodengerecht abzugrenzen.

Erstbewertung

Darlehen werden zum Nominalwert bilanziert.

Folgebewertung

Auf Darlehen erfolgt keine planmässige Abschreibung. Die Werthaltigkeit ist jährlich auf den Bilanzstichtag zu überprüfen. Tritt eine Wertminderung ein, bzw. ist die Rückzahlung gefährdet, ist eine Wertberichtigung zu buchen und mit Konto 3640 Wertberichtigungen Darlehen VV der Erfolgsrechnung im zu belasten. Wenn der Grund für einen Teil oder die ganze Wertberichtigung wegfällt, ist erfolgswirksam eine Aufwertung (Konto 4490) bis maximal zum Nominalwert des Darlehens vorzunehmen.

10.2.4 Beteiligungen, Grundkapitalien (145)

Bilanzierung

Die Beteiligungen im Verwaltungsvermögen umfassen Anteile am Kapital von privaten oder gemischtwirtschaftlichen Unternehmungen. Sie stehen im Zusammenhang mit der öffentlichen Aufgabenerfüllung. Die Gemeindeversammlung bzw. der Parlament ist zuständig für die Beschlussfassung über die Beteiligung.

Die Beteiligungen werden nach Unternehmungskategorie (Gemeinden, öffentliche Unternehmen, private Organisationen) in Sachgruppen geführt und die einzelnen Beteiligungen als Detailkonto ausgewiesen. Die Aktivierung erfolgt über die Investitionsrechnung. Sie ist unabhängig von der Aktivierungsgrenze.

Nebst der Bilanzierung sind die Beteiligungen im Beteiligungs- und Gewährleistungsportefeuille aufzunehmen und jährlich zu aktualisieren. Dieses Portefeuille dient als Grundlage für die Erstellung des Beteiligungs-und Gewährleistungsspiegels, welcher gemäss § 38 RRV Gde-RW Bestandteil des Anhangs zur Jahresrechnung ist. Es enthält zahlreiche Informationen über die Organisation, über die Rechtsform, die Untergesellschaften, die vertragliche Haftung sowie Finanzinformationen.

Erstbewertung

Beteiligungen und Grundkapitalien werden zum Anschaffungswert bilanziert.

Folgebewertung

Auf Beteiligungen erfolgt keine planmässige Abschreibung. Die Werthaltigkeit ist jährlich auf den Bilanzstichtag zu überprüfen. Tritt eine Wertminderung ein, d.h. der effektive Wert liegt unter dem Nominalwert, ist diese auf dem Wertberichtigungskonto festzuhalten und in der Erfolgsrechnung im Konto 3650 Wertberichtigungen Beteiligungen VV zu buchen. Wenn der Grund für die Wertberichtigung wegfällt, ist erfolgswirksam eine Aufwertung (Konto 4490) bis maximal zum Nominalwert der Beteiligung vorzunehmen.

10.2.5 Investitionsbeiträge (146)

Als Investitionsbeiträge werden Beiträge an Investitionen Dritter bezeichnet. Sie werden über die Investitionsrechnung gebucht und aktiviert, sofern die Investitionsausgabe bei der leistungserstellenden Gemeinde die Aktivierungsgrenze übersteigt.

Die Abschreibung von Investitionsbeiträgen orientiert sich nach der Lebensdauer der finanzierten Sachanlage.

Aktivierung aus Sachgruppe 56, Passivierungen aus Sachgruppe 66.

10.3 Fremdkapital (20)

Bilanzierung

Das Fremdkapital umfasst die Verbindlichkeiten, die passiven Rechnungsabgrenzungen und die Rückstellungen. Verpflichtungen werden bilanziert, wenn ihre Erfüllung voraussichtlich zu einem Mittelabfluss führen wird und ihr Wert verlässlich ermittelt werden kann. Rückstellungen werden gebildet für bestehende Verpflichtungen, bei denen der Zeitpunkt der Erfüllung oder die Höhe des künftigen Mittelabflusses mit Unsicherheiten behaftet sind.

Erstbewertung

Das Fremdkapital wird zum Nominalwert bewertet (§ 49 RRV Gde-RW)

Folgebewertung

Das Fremdkapital wird wie bei der Erstbewertung zum Nominalwert bewertet.

10.3.1 Laufende Verbindlichkeiten (200)

Bilanzierung

Zu den laufenden Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen von Dritten (Sachgruppe 2000) gehören alle Kreditoren aus dem Bezug bzw. der Inanspruchnahme von Waren- und Materiallieferungen, Dienstleistungen, Investitionen und übrigen Betriebsaufwendungen, die von Dritten erbracht wurden. Verpflichtungen gegenüber anderen Gemeinden und dem Kanton werden in der Sachgruppe 2004 Transferverbindlichkeiten ausgewiesen. Liegt am Bilanzstichtag eine Verbindlichkeit vor, die noch nicht in Rechnung gestellt wurde, ist der Betrag als passive Rechnungsabgrenzung zu bilanzieren.

Kontokorrente mit Dritten (Sachgruppe 2001) entstehen durch die gegenseitige Verrechnung von Verbindlichkeiten mit Dritten (ausgenommen Bank- und Postkonten). Es handelt sich dabei beispielsweise um Kontokorrente mit anderen Rechnungskreisen (Gemeinde, Gemeindeverbände) oder mit Sozialversicherern. Interne Kontokorrente (Sachgruppe 2005) werden vor allem eingesetzt als Abrechnungskonten (z.B. Quellensteuern eigenes Personal).

Unter den Steuern werden die Anteile des Kantons, der Schul- und der Kirchgemeinden an den Steuerausständen der allgemeinen Gemeindesteuern und der Sondersteuern (Sachgruppe 2002.0 und 2002.1) ausgewiesen. Die Steuerschulden MWST werden in der Sachgruppe 2002.2 bilanziert.

Erhaltene Anzahlungen von Dritten, bevor eine Leistung erbracht wurde, werden in der Sachgruppe 2003 bilanziert. Nach der Leistungserbringung ist der Betrag in das entsprechende Forderungskonto umzubuchen.

In der Sachgruppe 2006 Depotgelder und Kautionen werden in Verwahrung oder zur Sicherstellung eventueller Ansprüche entgegengenommener Gelder ausgewiesen. Dies können zum Beispiel Schlüsseldepots oder Grabunterhaltsdepots sein.

Unter den übrigen Verpflichtungen (Sachgruppe 2009) werden Schenkungen, die kurzfristig verwendet werden können, bilanziert. Pendente Durchgangsposten werden ebenfalls in dieser Sachgruppe ausgewiesen.

Erstbewertung

Laufende Verbindlichkeiten werden zum Nominalwert bilanziert.

Folgebewertung

Die Folgebewertung der laufenden Verbindlichkeiten erfolgt wie die Erstbewertung zum Nominalwert.

10.3.2 Kurzfristige Finanzverbindlichkeiten (201)

Bilanzierung

Verbindlichkeiten aus Finanzierungsgeschäften mit einer Laufzeit bis 1 Jahr werden als kurzfristige Finanzverbindlichkeit bilanziert. Dies können Habensaldi von Bank und Post sein oder Geldausleihungen bei anderen Gemeinden oder dem Kanton.

Kurzfristige Finanzverbindlichkeiten umfassen auch langfristige Positionen (Sachgruppe 206), die innerhalb von zwölf Monaten nach dem Bilanzstichtag zur Rückzahlung fällig werden.

Erstbewertung

Die kurzfristigen Finanzverbindlichkeiten werden zu Nominalwerten bilanziert.

Folgebewertung

Die Folgebewertung erfolgt wie die Erstbewertung zu Nominalwerten.

10.3.3 Passive Rechnungsabgrenzungen (204)

Bilanzierung

Passive Rechnungsabgrenzungen der Erfolgsrechnung und der Investitionsrechnung 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.

Zinsen bzw. Marchzinsschulden werden unabhängig von der Höhe des Zinsbetrages abgegrenzt.

Auf eine Abgrenzung kann bei kontinuierlich anfallenden Leistungen verzichtet werden, wenn die folgenden Kriterien kumulativ erfüllt sind:

- Es besteht kein enger Zusammenhang zwischen Aufwand und Ertrag.
- Die Höhe der Leistung unterliegt keinen wesentlichen Schwankungen.
- Es ist sichergestellt, dass überjährig betrachtet der Leistungsbezug eines ganzen Jahres pro Rechnungsperiode verbucht ist.

Durch die stetige Verbuchungspraxis ist sichergestellt, dass pro Rechnungsperiode ein Jahresbetreffnis abgebildet ist.

Sofern eine Abgrenzung in einem Bereich vorgenommen wird, muss diese konsequent jedes Jahr umgesetzt werden. Ferien sowie Überzeit sind als kurzfristige Rückstellungen zu bilanzieren.

Die Abgrenzung muss sich auf Fakten stützen und die Höhe mit einer Berechnung nachgewiesen werden.

Erstbewertung

Die Höhe der Passivierung ergibt sich aus dem Betrag dem Sachverhalt (Nominalwert).

Folgebewertung

Die Rechnungsabgrenzungen werden grundsätzlich zu Beginn der Rechnungsperiode vollständig aufgelöst. Eine Folgebewertung erübrigt sich. Die Auflösung erfolgt über das gleiche Aufwand- oder Ausgabenkonto wie bei der Bildung.

Buchführung

Passive Rechnungsabgrenzungen werden erfolgswirksam verbucht und in folgenden Konten bilanziert.

204 Passive Rechnungsabgrenzungen			
2040	Personalaufwand	2044	Finanzaufwand, -ertrag
2041	Sach- und übriger Betriebsaufwand	2045	Übriger betrieblicher Ertrag
2042	Steuern	2046	Investitionsrechnung
2043	Transfers der Erfolgsrechnung		

10.3.4 Rückstellungen (kurzfristig 205, langfristig 208)

Bilanzierung

Eine Rückstellung im Sinne von § 48 RRV Gde-RW ist zu bilden, wenn es sich um eine gegenwärtige Verpflichtung handelt, deren Ursprung in einem Ereignis der Vergangenheit (vor dem Bilanzstichtag) liegt, der Mittelabfluss zur Erfüllung der Verpflichtung wahrscheinlich ist (Eintrittswahrscheinlichkeit über 50 Prozent), die Höhe der Verpflichtung zuverlässig geschätzt werden kann.

Die Kriterien für Rückstellungen müssen zwingend kumulativ erfüllt sein. Ansonsten dürfen keine Rückstellungen gebucht werden. Sofern bei einem Sachverhalt der Mittelabfluss unwahrscheinlich ist oder die Höhe nicht zuverlässig geschätzt werden kann, ist im Anhang zur Jahresrechnung eine Eventualverpflichtung auszuweisen (beispielsweise eine Sanierung einer Abfalldeponie, bei welcher noch kein Kostenvoranschlag vorliegt).

Die Wesentlichkeitsgrenze für Rückstellungen beträgt pro Sachverhalt die Hälfte der Aktivierungsgrenze:

bis 1'000 Einwohner	Fr. 12'500.00
über 1'000 bis 5'000 Einwohner	Fr. 25'000.00
über 5'000 bis 10'000 Einwohner	Fr. 37'500.00
über 10'000 Einwohner	Fr. 50'000.00

Rückstellungen dürfen nur für den Zweck verwendet werden, für den sie gebildet wurden.

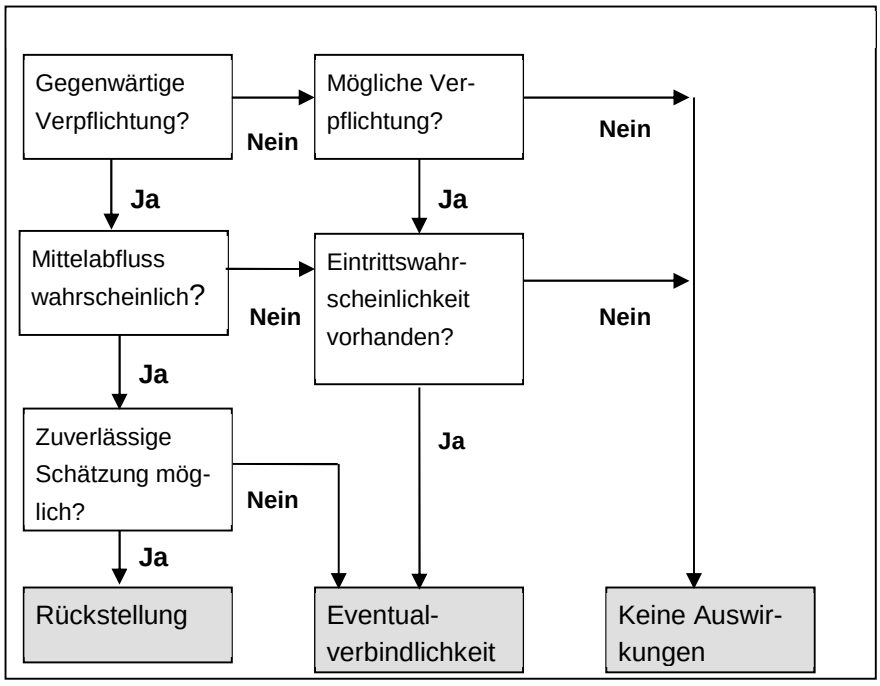
Diese Limiten sind verpflichtende Minimalgrenzen. Es steht der Gemeinde frei sachlich zutreffend Geschäftsfälle mit tieferen Beträgen Rückstellungen zu bilden. Beträge, welche die Limiten überschreiten sind zwingend als Rückstellung zu verbuchen.

Mögliche Gründe um Rückstellungen zu verbuchen (Reihenfolge analog Kontierung):
- Mehrleistungen des Personals (Ferien, Überzeit und andere Zeitguthaben)
- Personalrechtliche Streitfälle (Lohnklagen)
- Prozesse (Honorare Rechtsanwalt inkl. Schadenbetrag, allfällige Prozessentschädigungen)
- Nicht versicherte Schäden (Sachschäden und Staatshaftung, wobei das Schadenereignis vor dem Bilanzstichtag eingetreten sein muss)
- Bürgschaften und Garantieleistungen (Defizitgarantie)
- Wahrscheinliche Garantie oder Nachbesserungsleistungen aus betrieblicher Tätigkeit
- Investitionsrechnung und Erfolgsrechnung (Restkosten geleisteter Arbeit)
- Strassenerschliessung: späterer Einbau Deckbelag
- Gegenwärtige vertragliche Verpflichtungen ohne Rückfluss (vorzeitiger Ausstieg aus einem befristeten Mietvertrag)

Rückstellungen dürfen nicht für Defizite aus künftigen Tätigkeiten oder für Aufwände mit Ursprung in der Zukunft gebildet werden. Darunter fallen zum Beispiel:
- Klar bestimmbarer Mittelabfluss auch wenn noch keine Rechnung vorliegt (Passive Rechnungsabgrenzung)
- Zukünftige Aufwände, die mit einer zukünftigen Gegenleistung verbunden sind
- Zweckbindung für künftige Vorhaben
- Künftige Sanierungs- und Renovationskosten (Erneuerungsunterhalt)
- Kreditausschöpfung
- Künftige Defizite
- Konjunkturelle Risiken

Rückstellungen sind im Anhang zur Jahresrechnung im Rückstellungsspiegel einzeln aufzuführen (§ 44 RRV Gde-RW) und jährlich aufgrund der aktualisierten Sachlage zu überprüfen.

Untenstehende Grafik zeigt wie Rückstellungen und Eventualverpflichtungen abgegrenzt werden.



16.01.2018 / Kapitel 10

Rückstellungen sind in kurz- und langfristig aufzuteilen und in den Passiven der Bilanz zu erfassen (Sachgruppe 205 für kurzfristige Rückstellungen, Sachgruppe 208 für langfristige Rückstellungen). Kurzfristig ist eine Rückstellung dann, wenn der Mittelabfluss innerhalb eines Jahres nach Bilanzstichtag erwartet wird. Im Jahr der Fälligkeit sind langfristige Rückstellungen in kurzfristige Rückstellungen umzubuchen.

Die Verbuchung der Rückstellungen erfolgt über die entsprechenden Aufwandkonti. Erhöhungen und Auflösungen von Rückstellungen werden über dieselben Aufwandkonti gebucht, über die sie gebildet wurden. DieVerwendung der Rückstellungen wird ebenfalls über das entsprechende Aufwandkonto gebucht, jedoch mit einer Gegenbuchung, sodass die Auswirkung auf die Erfolgsrechnung neutral ist (Bruttoprinzip).

Erstbewertung

Die Höhe der Bewertung erfolgt aufgrund der Analyse des jeweiligen Ereignisses in der Vergangenheit. Der Betrag muss dabei nach wirtschaftlichem Risiko abgeschätzt werden, wobei dieses so objektiv wie möglich berücksichtigt wird.

Folgebewertung

Rückstellungen sind per Bilanzstichtag neu zu bewerten. Die Bewertung erfolgt nach den gleichen Kriterien wie bei der Erstbewertung.

Buchführung

Die kurzfristigen Rückstellungen werden in folgenden Konten bilanziert.

205 kurzfristige Rückstellungen		
Kurzfristige Rückstellungen aus Mehr leistungen des Personals	2055	Kurzfristige Rückstellungen übrige betriebliche Tätigkeit
Kurzfristige Rückstellungen für andere Ansprüche des Personals	2056	Kurzfristige Rückstellungen für Vorsorgeverpflichtungen
Kurzfristige Rückstellungen für Prozesse	2057	Kurzfristige Rückstellungen für Finanzaufwand
Kurzfristige Rückstellungen für nicht versicherte Schäden	2058	Kurzfristige Rückstellungen der Investitionsrechnung
Kurzfristige Rückstellungen für Bürgschaften und Garantieleistungen	2059	Übrige kurzfristige Rückstellungen

Die langfristigen Rückstellungen werden in folgenden Konten bilanziert.

208 langfristige Rückstellungen			
2081	Rückstellungen für langfristige Ansprüche des Personals	2086	Langfristige Rückstellungen für Vorsorgeverpflichtungen
2082	Langfristige Rückstellungen für Prozesse	2087	Langfristige Rückstellungen für Finanzaufwand
2083	Langfristige Rückstellungen für nicht versicherte Schäden	2088	Langfristige Rückstellungen der Investitionsrechnung
2084	Langfristige Rückstellungen für Bürgschaften und Garantieleistun-	2089	Übrige langfristige Rückstellungen der Erfolgsrechnung

2085	Langfristige Rückstellungen aus übriger betrieblicher Tätigkeit		

Buchungsbeispiel für Rückstellung eines Anwaltshonorars in einer Streitsache:

Verbuchung Rückstellung		**Soll**	**Haben**	**Betrag**
Jahr 1	Bildung Rückstellung Honorar Streitsache F	3132 Honorare externe Fachexperten	20520 Kurzfristige Rückstellung für Prozesse	78'000
Jahr 2	Verwendung / Auflösung Rückstellung	2052	3132	78'000
Jahr 2	Rechnung Honorar Streitsache F	3132	20000.01	81'000

10.3.5 Langfristige Finanzverbindlichkeiten (206)

Bilanzierung

Als langfristige Finanzverbindlichkeiten werden Verbindlichkeiten aus Finanzierungsgeschäften mit einer Laufzeit über einem Jahr bilanziert. Beträgt die Restlaufzeit per Bilanzstichtag weniger als ein Jahr, sind die Verbindlichkeiten in die kurzfristigen Positionen (Sachgruppe 201) umzubuchen.

Erstbewertung

Die Bewertung der langfristigen Finanzverbindlichkeiten erfolgt zum Nominalwert.

Folgebewertung

Die Folgebewertung von langfristigen Finanzverbindlichkeiten erfolgt wie die Erstbewertung zum Nominalwert.

Passivierte Investitionsbeiträge - nur für Anschlussgebühren (2068.70 / 71)

Bilanzierung

Als passivierte Investitionsbeiträge werden Investitionseinnahmen bilanziert, die keiner Sachanlage zugeordnet werden können. Dies ist vor allem bei den Anschlussgebühren des Wasserwerks und der Abwasserbeseitigung der Fall. Sofern eine Einnahme einer bestimmten Anlage zugeteilt werden kann, werden die Ausgaben netto aktiviert.

Erstbewertung

Die passivierten Investitionsbeiträge werden zu Nominalwerten bilanziert.

Folgebewertung

Die Anschlussgebühren werden über eine feste Nutzungsdauer von 20 Jahren erfolgswirksam (Konto 4660) aufgelöst.

10.3.6 Verbindlichkeiten gegenüber Fonds im Fremdkapital (209)

Bilanzierung

Bei Spezialfonds werden Erträge oder allgemeine Staatsmittel ohne kausalen Zusammenhang mit dem Verwendungszweck gesetzlich zweckgebunden. Fonds werden im Fremdkapital bilanziert, wenn für sie die Rechtsgrundlage von übergeordnetem Recht abschliessend vorgegeben ist. Diese kann vom eigenen Gemeinwesen nicht geändert werden und lässt keinen Handlungsspielraum offen. Weitere Ausführungen zu den Fonds im Fremdkapital sind dem Kapitel 9 zu entnehmen.

Bewertung

Der bilanzierte Betrag entspricht dem Saldo des Fonds.

10.4 Eigenkapital (29)

Bilanzierung

Im Eigenkapital werden Verpflichtungen bzw. Vorschüsse gegenüber den Spezialfinanzierungen, Fonds, Rücklagen der Globalbudgetbereiche, Vorfinanzierungen, die Aufwertungs- und Neubewertungsreserve sowie der Bilanzüberschuss bzw. -fehlbetrag bilanziert.
Der Eigenkapitalnachweis, welcher der Jahresrechnung beizulegen ist (§ 43 RRV Gde-RW), zeigt die Veränderung der Bestände während des Jahres .

10.4.1 Verpflichtungen (+) bzw. Vorschüsse (-) gegenüber Spezialfinanzierungen (290)

Bilanzierung

Unter Spezialfinanzierungen wird die vollständige oder teilweise Zuordnung von Einnahmen an bestimmte Aufgaben verstanden (zweckgebundene Einnahmen). Spezialfinanzierungen bedürfen einer gesetzlichen Grundlage (§ 18 RRV Gde-RW). Dies kann ein Gemeindeversammlungsbeschluss oder übergeordnetes Recht sein. Spezialfinanzierungen sollen nur dort gebildet werden, wo zwischen der erfüllten Aufgabe und den von den Nutzniessern direkt erbrachten Entgelten ein Kausalzusammenhang besteht. Eine Zweckbindung bietet sich an bei Gebühren, Regalien, Beiträgen und Kausalabgaben. Steuern dürfen nicht in einer Spezialfinanzierung zweckgebunden werden.

Spezialfinanzierungen werden dem Eigenkapital zugeordnet, wenn die Rechtsgrundlage vom eigenen Gemeinwesen geändert werden kann oder die Rechtsgrundlage zwar auf übergeordnetem Recht basiert, dieses aber einen erheblichen Gestaltungsspielraum offen lässt. Auch wenn die Gebührenarten bei den Spezialfinanzierungen des übergeordneten Rechts teilweise vorgegeben sind, besteht in der konkreten Festlegung ihrer Höhe und bei der Verwendung der Mittel ein erheblicher Handlungsspielraum.

Dem Eigenkapital zugeordnet werden sämtliche Ver- und Entsorgungsbetriebe wie z.B. Wasserwerk, Abwasserbeseitigung, Abfallwirtschaft, Elektrizitätswerkwerk/Elektrizitätsnetz, Antennen- und Kabelanlagen.

Ausführungen zu den Spezialfinanzierungen finden sich in Kapitel 9.

10.4.2 Fonds (291)

Bilanzierung

Bei Spezialfonds werden Erträge oder allgemeine Staatsmittel ohne kausalen Zusammenhang mit dem Verwendungszweck gesetzlich zweckgebunden. Ein Spezialfonds muss eine rechtliche Grundlage haben (Gesetz oder Beschluss Gemeindeversammlung bzw. Parlament). Fonds werden dem Eigenkapital zugeordnet, wenn für sie die Rechtsgrundlage vom eigenen Gemeinwesen geändert werden kann oder die Rechtsgrundlage zwar auf übergeordnetem Recht basiert, dieses aber dem eigenen Gemeinwesen einen erheblichen Spielraum offen lässt.

Ausführungen zu den Spezialfonds finden sich in Kapitel 9.

10.4.3 Rücklagen der Globalbudgetbereiche (292)

Bilanzierung

Gemeinden können gemäss § 16 RRV Gde-RW Bereiche der Verwaltung nach den Grundsätzen der wirkungsorientierten Verwaltungsführung (WOV) ausrichten. Dabei können sie den nicht beanspruchten Teil des Globalbudgets auf die nächste Budgetperiode übertragen. Überschüsse aus Globalbudgetpositionen werden in die Sachgruppe 292 übertragen.

10.4.4 Vorfinanzierungen (293)

Bilanzierung

Mit Vorfinanzierungen können Reserven im Eigenkapital für noch nicht beschlossene Vorhaben gebildet werden. Für die Bildung von Vorfinanzierungen ist ein Beschluss der Gemeindeversammlung bzw. des Parlaments notwendig. Der Zweck dieser Vorfinanzierung muss genau bestimmt werden, d.h. ein Investitionsprojekt, das in der Aufgaben- und Finanzplanung aufgeführt, Gegenstand einer Vorstudie oder einer Absichtserklärung ist.

Ausführungen zu den Vorfinanzierungen finden sich in Kapitel 9.

10.4.5 Neubewertungsreserve Finanzvermögen (296)

Bilanzierung

Beim Übergang zum HRM2 wird das Finanzvermögen neu bewertet. Die Differenz zwischen dem neuen und dem alten Buchwert des Finanzvermögens wird in der Neubewertungsreserve erfasst.

Buchführung

Die Neubewertungsreserve darf gemäss § 63 RRV Gde-RW während fünf Jahren nach der Einführung von HRM2 nicht verändert werden. Ausgenommen ist die Verwendung zur Deckung von Verlusten aus späteren Neubewertungen oder der Veräusserung. Ab dem sechsten Jahr nach Einführung von HRM2 wird die Neubewertungsreserve zu Gunsten des Bilanzüberschusses aufgelöst.

Spätere Wertberichtigungen des Finanzvermögens werden erfolgswirksam gebucht.

10.4.6 Bilanzüberschuss / -fehlbetrag (299)

Bilanzierung

Das Ergebnis des Rechnungsjahres wird in der Bilanzposition 2990 offengelegt. Der Saldo wird zu Beginn des neuen Rechnungsjahres auf das Konto 2999 Kumulierte Ergebnisse der Vorjahre umgebucht.

Die kumulierten Ergebnisse der Vorjahre werden in Konto 2999 gezeigt und dienen ausschliesslich zum Ausgleich von Aufwandüberschüssen der Erfolgsrechnung in den folgenden Jahren.

Ein Bilanzfehlbetrag (Darstellung mit negativem Vorzeichen) ist jährlich um mindestens 20 % des Restbuchwerts abzutragen (Konto 3899). Die entsprechenden Beträge sind im Budget zu berücksichtigen (§ 22 RRV Gde-RW).

10.5 Bewertung Sachanlagen Finanzvermögen

10.5.1 Ausgangslage

10.5.1.1. Vorbereitungsarbeiten

Für die Durchführung der Bewertung sind folgende Unterlagen zu beschaffen: Grundbuch-Auszug, Katasterplan-Kopien, etc. Bei Liegenschaften sind zusätzliche folgende Unterlagen notwendig: Schätzungen der Gebäudeversicherung, Mieterspiegel, Mietverträge, Baurechtsverträge, Verkehrswertschätzungen.

10.5.1.2. Zuordnung der Liegenschaften zum Finanz-, bzw. Verwaltungsvermögen

Die Definition der Begriffe "Finanzvermögen" und "Verwaltungsvermögen" erfährt durch HRM2 keine Änderung. Somit kann die bisherige Zuordnung der Liegenschaften grundsätzlich übernommen werden. Im Rahmen des Übergangs ist es jedoch sinnvoll, die richtige Zuteilung zu überprüfen, da sich möglicherweise im Verlauf der Jahre die Umstände oder Absichten geändert haben.

10.5.2 Beziehungen zwischen Anlagenbuchhaltung und Bilanz

10.5.2.1. Allgemeines

Unter HRM2 führen alle Gemeinden eine Anlagenbuchhaltung, in welcher alle Objekte (Sachanlagen des Verwaltungs- und des Finanzvermögens) aufgenommen werden. In der Bilanz werden die Objekte nicht detailliert, sondern in je einer Sammelposition pro Anlagekategorie ausgewiesen. Bei den Anlagen des Verwaltungsvermögens sollen die Bruttowerte offen gelegt und die Wertberichtigungen (kumulierte Abschreibungen) in einem Unterkonto separat ausgewiesen werden. Bei den Grundstücken werden keine Wertberichtigungskonti geführt, soweit diese (gemäss kantonaler Regelung) nicht abgeschrieben werden.

10.6 Bewertungsansätze für Sachanlagen des Finanzvermögens

10.6.1 Allgemeines

Die Sachanlagen des Finanzvermögens (Kontengruppe 108) sind bei wesentlichen Wertveränderungen, mindestens jedoch alle fünf Jahre (kantonale Regelung ist massgebend), neu zu bewerten. Als wesentliche Wertveränderungen gelten insbesondere die Erstellungen von Neubauten, Umbauten oder Gesamtrenovation an Gebäuden des Finanzvermögens, Einrichtungen eines Baurechts oder Umzonungen. Neubewertungen von Sachanlagen erfolgen zum Verkehrswert am Bilanzierungsstichtag.

10.6.2 Erstmalige Bewertung (Neuzugang)

Die erstmalige Bewertung von Sachanlagen erfolgt in der Höhe der Anschaffungs- oder Herstellungskosten. Sind keine Anschaffungskosten entstanden, erfolgt sie in der Höhe des Verkehrswertes zum Zeitpunkt des Zugangs. Der Verkehrswert entspricht dabei dem geschätzten Betrag, für den ein vergleichbares marktgängiges Objekt am Bewertungsstichtag zwischen einem kaufwilligen Käufer und einem verkaufswilligen Verkäufer übertragen wird, wobei jede der Parteien unabhängig, wissentlich und ohne Zwang gehandelt hat. Besteht bei den in den letzten drei Jahren gehandelten Preisen von vergleichbarem Bauland eine gewisse Bandbreite, so ist das Objekt zu einem Wert innerhalb dieser Bandbreite zu bewerten. Erfolgt der Zugang zu Kosten, welche höher sind als der Verkehrswert (z.B. bei vorsorglichem Landerwerb), muss der Sachwert sofort über das Konto 3440 resp. 3441 wertberichtigt werden.

10.6.3 Begriffe, Definitionen und Bewertungsansätze

Handelswert (voller Landwert)	Fläche in m^2 x aktueller Preis pro m^2, zu dem am selben Ort oder an vergleichbarer Lage gehandelt wurde. Bei Fehlen eines aktuellen Preises gilt der Landwert für unbebaute Grundstücke der entsprechenden Lageklasse respektive Grundstücke ähnlicher Lage
Reduzierter Landwert	Fläche in m^2 x Handelswert pro m^2 zu 75 %. Gelangt zur Anwendung bei bebauten Grundstücken, weil bebautes Land einen geringeren Wert hat als unbebautes.
Gebäudewert	Der Gebäudewert entspricht dem Versicherungswert gemäss Gebäudeversicherung abzüglich der Altersentwertung z.B. gemäss Anhang 1
Realwert	Reduzierter Landwert + Gebäudewert.
Ertragswert	Kapitalisierter effektiver Mietertrag (ohne Nebenkosten) oder kapitalisierter ortsüblicher Mietertrag (ohne Nebenkosten). Der Kapitalisierungsprozentsatzbeträgt bei: • Wohnhäusern bis 6 % • Geschäftshäusern 8 % • Hotels und Restaurationsbetrieben 10 %
	Beispiele: $\frac{\text{Effektiver Mietertrag x 100 \%}}{\text{Kapitalisierungsprozentsatz}}$ $\frac{\text{Baurechtszins x 100 \%}}{\text{Kapitalisierungsprozentsatz}}$
Verkehrswert (Formelwert)	$\frac{1 \times \text{Realwert} + 3 \times \text{Ertragswert}}{4}$

16.01.2018 / Kapitel 10

Verkehrswertschätzung

Wenn für eine Liegenschaft im Finanzvermögen eine aktuelle Verkehrswertschätzung vorliegt, so kann der Wert dieser Schätzung übernommen werden.

Die Liegenschaftsschätzung muss nicht zwingend durch einen Experten erfolgen. Bei komplexeren Immobilien, welche nicht zuverlässig mit den nachfolgend beschriebenen Methoden geschätzt werden können (z.B. eine Industriebranche oder Bauland mit einer speziellen Nutzungseinschränkung), empfiehlt sich jedoch eine externe Schätzung. Wenn die Schätzungen basierend auf den nachfolgend beschriebenen Methode selbst durchgeführt werden, dann sind die daraus resultierenden Werte zu plausibilisieren (z.B. Referenzobjekte). Die Schätzungen sind in der Regel auf 1000 Franken abzurunden.

Bewertungsvorschriften	Die Liegenschaften (Gebäude inkl. Grundstücke) im Finanzvermögen werden gemäss nachstehenden Regeln bewertet. Wertbeeinflussende Faktoren, wie Erschliessungsgrad, Rechte und Lasten (z.B. Nutzungsbeschränkungen, Altlasten, latente Steuerlasten) sind angemessen zu berücksichtigen und auszuweisen.
Normalfall	Die Bewertung erfolgt zum Verkehrswert (Formelwert). Das Bewertungsergebnis wird auf die nächsten Fr. 1'000.00 abgerundet.
Abbruchliegenschaften	Als Abbruchliegenschaften gelten Liegenschaften, die zum Abbruch bestimmt sind und keinen oder einen unbedeutenden Ertrag abwerfen. Sie werden zum Handelswert des Grundstückes (voller Landwert) abzüglich Abbruchkosten bilanziert.
leerstehende Liegenschaften	Bei bebauten Grundstücken ohne oder mit geringem Ertrag (bspw. wenn die Liegenschaft in den letzten Jahren nicht mehr voll vermietet war, weil eine Gesamtrenovation ansteht), wird an Stelle des effektiven Nettoertrags der Nettoertrag, welcher mit ortsüblichen Mieten erzielt werden könnte, herangezogen.
Grundeigentumsanteile	Grundeigentumsanteile: • Grundbuchamtlich ausgeschiedene Miteigentumsanteile: Sie werden nach den Bestimmungen für die nicht überbauten und überbauten Grundstücke bewertet und bilanziert. • Liegenschaftenanteile, die grundbuchamtlich nicht ausgeschieden sind: Die Bewertung des Grundeigentumsanteils erfolgt zum kapitalisierten Ertragswert. Bei der Berechnung gelten die Kapitalisierungsprozentsätze gemäss Definition "Ertragswert". • Grundeigentum, das in seinem Schwerpunkt Finanzvermögen darstellt, jedoch Verwaltungsvermögenselemente enthält, kann in Grundeigentumsanteile Finanzvermögen (1084) und Verwaltungsvermögen (1404) aufgeteilt werden. • Die Bewertung des Grundeigentumsanteils Finanzvermögen erfolgt zum kapitalisierten Ertragswert. Bei der Berechnung gelten die gleichen Prozentwerte wie beim Formelwert (Ziff. 3.3). • Bei Neubauten und wertvermehrenden Investitionen wird die Differenz zwischen dem errechneten Anteil des Finanzvermögens und der tatsächlichen Investition als Verwaltungsvermögen behandelt und verbucht.

10.6.4 Grundstücke des Finanzvermögens (Sachgruppe 1080)

Inhalt:	Die Sachgruppe 1080 umfasst nicht überbaute Grundstücke, die nicht unmittelbar der Erfüllung einer öffentlichen Aufgabe dienen, wie vorsorglicher Landerwerb, Grundstücke, die für Realersatz gehalten werden und ähnliche Grundstücke (landwirtschaftliches Kulturland) sowie Grundstücke mit Baurechten.
Abgrenzung:	• Bebaute Grundstücke werden zusammen mit dem Gebäude unter Sachgruppe 1084 bilanziert. • Nicht überbaute Grundstücke innerhalb der Freihalte- oder Erholungszone sind in der Regel nicht realisierbar und stellen Verwaltungsvermögen dar. • Waldgrundstücke stellen Verwaltungsvermögen dar. • Kulturgüter sowie Bio- und Geotope gelten als Verwaltungsvermögen.
Bilanzierung und Bewertung:	Sämtliche nicht überbauten Grundstücke des Finanzvermögens werden bilanziert. Eine Aktivierungsgrenze kommt nicht zur Anwendung. Bei Neuerwerbungen werden die Grundstücke zu Anschaffungs- oder Herstellkosten bewertet, wenn diese dem Verkehrswert entsprechen. Weichen die Anschaffungs- oder Herstellkosten wesentlich vom Verkehrswert ab, ist eine Neubewertung und entsprechende Wertberichtigung vorzunehmen. Entsteht beim Zugang von Grundstücken kein Aufwand (z.B. Schenkungen), werden sie zum Verkehrswert im Zeitpunkt des Zugangs bilanziert. Wertvermehrende Investitionen werden aktiviert. Eine Neubewertung und Wertberichtigung von Grundstücken ist vorzunehmen: • nach wertvermehrenden Investitionen (z.B. Erschliessung), • nach dem Eingehen von wertbeeinflussenden Verträgen oder behördlichen Entscheidungen (z.B. Umzonungen), • wenn der Marktpreis wesentlich vom bilanzierten Wert abweicht. Eine systematische Neubewertung aller Grundstücke zu Verkehrswerten ist mindestens alle fünf Jahre vorzunehmen. Grundstücke in der Landwirtschaftszone siehe Ziff. 3.5.2

Die nicht überbauten Grundstücke werden wie folgt bewertet:	• Innerhalb der Zone für öffentliche Bauten: Bewertung zum Handelswert. Bei Fehlen eines aktuellen Preises erfolgt die Bewertung mindestens zum halben Handelswert von vergleichbarem Bauland. Das Bewertungsergebnis wird nicht gerundet. • Innerhalb der übrigen Bauzonen: Bewertung zum Handelswert. Das Bewertungsergebnis wird nicht gerundet. • Innerhalb der Reservezone: Bewertung zum Handelswert. Das Bewertungsergebnis wird nicht gerundet. Wertbeeinflussende Faktoren, wie Erschliessungsgrad, Rechte und Lasten (z.B. Nutzungsbeschränkungen, Altlasten, latente Steuerlasten) sind angemessen zu berücksichtigen und auszuweisen.
Buchführung:	Der Bestand an nicht überbauten Grundstücken des Finanzvermögens wird in der Bilanz in Sachgruppe 1080 und in der Anlagenbuchhaltung ausgewiesen. Wertberichtigungen aufgrund der Neubewertung werden direkt in der Bilanz in Sachgruppe 1080 und über die Erfolgsrechnung (Sachgruppen 3441 und 4443) gebucht. Die Übertragung von nicht überbauten Grundstücken FV ins Verwaltungsvermögen erfolgt zum Buchwert.

10.6.4.1. Im Baurecht genutzte Grundstücke

Bewertung von Grundeigentum mit Baurechten:	Wird einem Dritten an einer Liegenschaft ein Baurecht eingeräumt, ist eine Neubewertung und Wertberichtigung vorzunehmen. Die Bewertung erfolgt zum effektiven, mindestens jedoch ortsüblichen Baurechtszins, kapitalisiert mit 6 %.

10.6.4.2. Grundstücke in der Landwirtschaftszone

Grundstücke ausserhalb der Bauzone:	Ausserhalb der Bauzone: Bewertung zum Handelswert, mindestens jedoch zum Preis von Fr. 2.00/m^2. Die Vorgaben für die landwirtschaftlichen Bodenpreise[1] sind zu berücksichtigen. Das Bewertungsergebnis wird nicht gerundet.

10.6.4.3. Nicht wirtschaftlich nutzbare Grundstücke

Grundstücke ausserhalb der Bauzone:	Ausserhalb der Bauzone: Bewertung zum Handelswert, mindestens jedoch zum Preis von Fr. 2.00/m^2. Die Vorgaben für die landwirtschaftlichen Bodenpreise sind zu berücksichtigen. Das Bewertungsergebnis wird nicht gerundet.

[1] Das Bundesgesetz über das bäuerliche Bodenrecht vom 4. Oktober 1991 (BGBB; 211.412.11) regelt Verkauf und Erwerb von Landwirtschaftsland (Art. 61 bis 69 BGBB). Dabei werden Vorgaben zur Höhe des Erwerbspreises für Landwirtschaftsland gemacht. In der Regel führen die kantonalen Landwirtschaftsstellen Geschäftsstatistiken über gehandelte landwirtschaftliche Grundstücke und setzen gestützt auf das Bundesgesetz den maximalen Preis fest.

10.6.5 Liegenschaften des Finanzvermögens (Sachgruppe 1084)

Inhalt:	Die Sachgruppe 1084 umfasst zu Anlagezwecken oder im Rahmen der Siedlungspolitik für einen Wiederverkauf gehaltene Gebäude inkl. deren Grundstücke sowie für die öffentliche Aufgabenerfüllung nicht mehr benötigte Liegenschaften (Entwidmungen).
Abgrenzung:	• Nicht überbaute Grundstücke werden unter Sachgruppe 1080 bilanziert. • Kulturgüter gelten als Verwaltungsvermögen. • Erstausstattungen, die nicht mit dem Gebäude verbunden sind, werden separat unter Sachgruppe 1086 Mobilien bilanziert.
Bilanzierung und Bewertung:	Sämtliche Gebäude des Finanzvermögens (inkl. Grundstücke) werden bilanziert. Eine Aktivierungsgrenze kommt nicht zur Anwendung. Grundstückausscheidung: Bei grossen, nur teilweise überbauten Liegenschaften ist diejenige Fläche als unüberbaut zu bewerten, welche eine Überbauung, Veräusserung oder andere Nutzung zulässt. Entsteht beim Zugang von Liegenschaften kein Aufwand (z.B. Schenkungen), werden sie zum Verkehrswert im Zeitpunkt des Zugangs bilanziert. Bestandteile von Gebäuden, die eine vom Gesamtobjekt abweichende Nutzungsdauer aufweisen, werden separat aktiviert. Wertvermehrende Investitionen werden aktiviert. Wertvermehrend ist eine Investition, wenn dadurch zusätzlicher künftiger wirtschaftlicher Nutzen geschaffen oder die Nutzung gesteigert wird durch: • Verlängerung der ursprünglichen Nutzungsdauer, • Erhöhung der ursprünglichen Kapazität / Raumvolumen, • Massgebliche Verbesserung des Raumstandards, • Verringerung der Betriebs- und Unterhaltskosten. Hinweis: Vereinzelte Kantone führen auch eine Investitionsrechnung für Finanzvermögen - vorgesehen ist indessen die direkte Bebuchung der Bilanzkonti des Finanzvermögens. Wertvermehrende Investitionen geringen Umfangs (z.B. unter der Aktivierungsgrenze) sowie alle rein werterhaltenden Investitionen sind als Aufwand zu behandeln. Eine Neubewertung und Wertberichtigung von Liegenschaften ist vorzunehmen: • nach wertvermehrenden Investitionen, • wenn der Marktpreis wesentlich vom bilanzierten Wert abweicht. Eine systematische Neubewertung aller Liegenschaften zu Verkehrswerten ist mind. alle 5 Jahre (massgebend ist die kantonale Regelung) vorzunehmen.

Buchführung:	Der Bestand an Gebäuden des Finanzvermögens (inkl. Grundstücke) wird in der Bilanz in Sachgruppe 1084 und in der Anlagenbuchhaltung ausgewiesen. Wertberichtigungen aufgrund der Neubewertung werden direkt in der Bilanz in Sachgruppe 1084 und über die Erfolgsrechnung (Sachgruppen 3441 und 4443) gebucht. Die Übertragung von Gebäuden FV (inkl. Grundstücke) ins Verwaltungsvermögen erfolgt zum Buchwert. Ohne IR: Zu- und Abgänge von Gebäuden FV (inkl. Grundstücke werden in der Bilanz erfasst. Gewinne und Verluste aus der Veräusserung von Gebäuden FV werden in der Erfolgsrechnung (Sachgruppen 4411 und 3411 ausgewiesen.

10.6.6 Mobilien des Finanzvermögens (Sachgruppe 1086)

Inhalt:	Die Sachgruppe 1086 umfasst Mobilien (Mobiliar, Maschinen, Geräte, Instrumente, Werkzeuge, Fahrzeuge), die länger als ein Jahr genutzt werden und die ausschliesslich für den Betrieb und Unterhalt von Finanzvermögen gehalten werden. Ausserdem Viehhabe und andere lebende Tiere, die während deren ganzer Lebenszeit gehalten werden.
Abgrenzung:	• Mobile Kulturgüter gelten als Verwaltungsvermögen. • Bio- und Geotope zählen zu den Grundstücken des Verwaltungsvermögens.
Bilanzierung und Bewertung:	Mobilien des Finanzvermögens werden bilanziert, wenn es sich um wesentliche Positionen handelt (Aktivierungsgrenze kann als Kriterium dienen). Bei Neuerwerbungen werden die Mobilien FV zu Anschaffungs- oder Herstellkosten bewertet, wenn diese dem Verkehrswert entsprechen. Weichen die Anschaffungs- oder Herstellkosten wesentlich vom Verkehrswert ab, ist eine Neubewertung und entsprechende Wertberichtigung vorzunehmen. Entsteht beim Zugang von Mobilien FV kein Aufwand (z.B. Schenkungen), werden sie zum Verkehrswert im Zeitpunkt des Zugangs bilanziert. Wertvermehrende Investitionen werden aktiviert. Wertvermehrend ist eine Investition, wenn dadurch zusätzlicher künftiger wirtschaftlicher Nutzen geschaffen oder die Nutzung gesteigert wird. Für die Bewertung der Mobilien FV gilt das Verkehrswertprinzip. Bei kumulativer Erfüllung der folgenden Kriterien kann jedoch das Anschaffungswertprinzip wie bei den Mobilien im Verwaltungsvermögen angewendet werden: • Es ist absehbar, dass die Verkehrswerte nicht massgeblich von den Anschaffungswerten abweichen und • die Verkehrswerte können nicht mit vertretbarem Aufwand ermittelt werden. Viehhabe wird zu Verkehrswerten bewertet. Die Mobilien FV sind jährlich (kantonale Regelung ist massgebend) neu zu bewerten.

Buchführung:	Der Bestand an Mobilien des Finanzvermögens wird in der Bilanz in Sachgruppe 1086 und in der Anlagenbuchhaltung ausgewiesen. Wertberichtigungen aufgrund der Neubewertung werden direkt in der Bilanz in Sachgruppe 1086 und über die Erfolgsrechnung (Sachgruppen 3441 und 4449) gebucht. Die Übertragung von Mobilien FV ins Verwaltungsvermögen erfolgt zum Buchwert. Zu- und Abgänge von Mobilien FV werden im Bilanzkonto erfasst. Hinweis: Nur vereinzelte Kantone führen eine IR für das Finanzvermögen; grundsätzlich wird direkt über das Bilanzkonto gebucht. Gewinne und Verluste aus der Veräusserung von Mobilien FV werden in der Erfolgsrechnung (Sachgruppen 4411 und 3411) verbucht.

10.6.7 Anlagen im Bau FV (Sachgruppe 1087)

Inhalt:	Die Sachgruppe 1087 umfasst die auflaufenden Kosten aus Fremd- und Eigenleistungen bei der Erstellung von Gebäuden oder anderen (wertvermehrenden) Investitionen in Sachanlagen des Finanzvermögens bis zum Zeitpunkt des Nutzungsbeginns.
Bilanzierung und Bewertung:	Die Anlagen im Bau werden zu Anschaffungs- oder Herstellkosten bilanziert und bewertet. Das Konto Anlagen im Bau darf nur aktivierbare Tatbestände beinhalten. Bei Inbetriebnahme (Beginn der Nutzung) erfolgt die Umgliederung in die entsprechende Sachgruppe der Sachanlagen des Finanzvermögens.
Buchführung:	Der Bestand an Anlagen im Bau des Finanzvermögens wird in der Bilanz in Sachgruppe 1087 ausgewiesen. Bei Inbetriebnahme (Beginn der Nutzung) werden die gesamten Kosten in die entsprechende Sachgruppe der Sachanlagen des Finanzvermögens umgebucht.

10.6.8 Anzahlungen FV (Sachgruppe 1088)

Inhalt:	Die Sachgruppe 1088 umfasst die Vorauszahlungen für Sachanlagen des Finanzvermögens. Vorschüsse und Anzahlungen sind geleistete Zahlungen für noch nicht oder erst teilweise erhaltene Lieferungen und Leistungen. Sie stehen somit im Zusammenhang mit Geschäften und Tätigkeiten, welche noch nicht abgeschlossen sind. Wenn von der Gegenpartei noch keine Leistung erfolgt ist, haben Vorschüsse und Anzahlungen Vorleistungscharakter (Vorauszahlung).
Bilanzierung und Bewertung:	Die Anzahlungen werden zum Nominalwert bilanziert und bewertet. Das Konto darf nur aktivierbare Tatbestände beinhalten. Ist die Gegenleistung erbracht, erfolgt die Umgliederung in die entsprechende Sachgruppe der Sachanlagen des Finanzvermögens.

Buchführung:	Der Bestand an Anzahlungen für Sachanlagen des Finanzvermögens wird in der Bilanz in Sachgruppe 1088 ausgewiesen. Nachdem die Gegenleistung erbracht ist, wird die Anzahlung in die entsprechende Sachgruppe der Sachanlagen des Finanzvermögens umgebucht.

10.6.9 Übrige Sachanlagen des Finanzvermögens (Sachgruppe 1089)

Inhalt:	Die Sachgruppe 1089 umfasst Sachanlagen des Finanzvermögens, die länger als ein Jahr genutzt werden und die nicht den Sachgruppen 1080 bis 1086 zugeordnet werden können.
Abgrenzung:	• Kulturgüter sowie Bio- und Geotope gelten als Verwaltungsvermögen.
Bilanzierung und Bewertung:	Übrige Sachanlagen des Finanzvermögens werden bilanziert, wenn deren Anschaffungs- oder Herstellkosten wesentlich sind. Die Aktivierungsgrenze kann als Kriterium dienen. Bei Neuerwerbungen werden die übrigen Sachanlagen FV zu Anschaffungs- oder Herstellkosten bewertet, wenn diese dem Verkehrswert entsprechen. Weichen die Anschaffungs- oder Herstellkosten wesentlich vom Verkehrswert ab, ist eine Neubewertung und entsprechende Wertberichtigung vorzunehmen. Entsteht beim Zugang von übrigen Sachanlagen FV kein Aufwand (z.B. Schenkungen), werden sie zum Verkehrswert im Zeitpunkt des Zugangs bilanziert. Wertvermehrende Investitionen werden aktiviert. Wertvermehrend ist eine Investition, wenn dadurch zusätzlicher künftiger wirtschaftlicher Nutzen geschaffen oder die Nutzung gesteigert wird. Für die Bewertung der übrigen Sachanlagen des Finanzvermögens gilt das Verkehrswertprinzip. Bei kumulativer Erfüllung der folgenden Kriterien kann jedoch das Anschaffungswertprinzip wie bei den Mobilien im Verwaltungsvermögen angewendet werden: • Es ist absehbar, dass die Verkehrswerte nicht massgeblich von den Anschaffungswerten abweichen und • die Verkehrswerte können nicht mit vertretbarem Aufwand ermittelt werden. Die übrigen Sachanlagen FV sind alle 5 Jahre neu zu bewerten.
Buchführung:	Der Bestand an übrigen Sachanlagen des Finanzvermögens wird in der Bilanz in Sachgruppe 1089 und in der Anlagenbuchhaltung ausgewiesen. Wertberichtigungen aufgrund der Neubewertung werden direkt in der Bilanz in Sachgruppe 1089 und über die Erfolgsrechnung (Sachgruppen 3441 und 4449) gebucht. Die Übertragung von übrigen Sachanlagen FV ins Verwaltungsvermögen erfolgt zum Buchwert.

10.7 Verbuchung von Wertberichtungen und Neubewertungen (Beispiele)

Es wird auf Ziffer 1.3.4 des Arbeitspapiers „Wertberichtigungen“ der KKAG verwiesen.

10.8 Anhang1: Altersentwertung gemäss Vorgaben BL

Altersentwertung Kt BL

•Gebäudewert: Der Gebäudewert entspricht dem Versicherungswert gemäss der Basellandschaftlichen Gebäudeversicherung abzüglich der Altersentwertung entsprechend folgender Tabelle:

Wertminderung in % des Versicherungswerts		Wirtschaftliches Gebäudealter																			
		5	10	15	20	25	30	35	40	45	50	55	60	65	70	75	80	85	90	95	100
Unterhaltszustand	gut	3	6	9	12	16	20	24	28	33	38	43	48	54	60	66	72	79	86	93	100
	mittel	4	8	12	16	21	25	30	34	39	44	49	54	60	65	71	76	82	88	94	100
	schlecht	5	10	15	20	25	30	35	40	45	50	55	60	65	70	75	80	85	90	95	100

Das wirtschaftliche Gebäudealter bezieht sich nicht auf das Baujahr, sondern auf die Auswechslungen der verschiedenen Bauteile während der Gesamtlebensdauer und deren Anteilen an den Gesamterstellungskosten.

Für die TG Gemeinden wird die Anwendung der BL-Vorgaben zur Altersentwertung empfohlen.

16.01.2018 / Kapitel 10

Anpassungen

18.12.2015:
Ziff. 10.3.3, neu 10.6.3: Beim Handelswert wurden die Hinweise auf ZH sowie „in der Regel“ entfernt; beim Gebäudewert wurde der Hinweis auf die kantonale Regelung entfernt;
Ziff. 10.3.6, neu 10.6.5: Unter Bilanzierung und Bewertung wurde bei der Grundstückausscheidung die ZH Variante entfernt.
Ziff. 10.5, neu 10.8: Ergänzung angefügt: Für die TG Gemeinden wird die Anwendung der BL-Vorgaben empfohlen.

05.01.2018:
Ziff. 10.1.2.2: Am Schluss wurde der Hinweis auf den Anhang entfernt, weil kein Anhang besteht;
Ziff. 10.3.4: Späterer Einbau Deckbelag wurde unter den Rückstellungen ergänzt;
Formelle Anpassungen

Thurgau

19.01.2016 / Kapitel 11

Kapitel 11
Interne Verrechnungen, Interne Verzinsungen

19.01.2016 / Kapitel 11

Inhaltsverzeichnis

11	**INTERNE VERRECHNUNGEN, INTERNE VERZINSUNGEN**	**2**
11.1	Interne Verrechnungen	2
11.1.1	Abgeltungen	2
11.1.2	Personalaufwand	2
11.1.3	Interne Verrechnung innerhalb steuerfinanziertem Bereich	3
11.1.4	Interne Verrechnung mit Spezialfinanzierungen	3
11.2	Interne Verzinsungen	4
11.2.1	Erforderliche Verzinsungen	4
11.2.2	Zinssätze	4
11.2.3	Verbuchung	5

Anhänge

11a Arbeitsrapport
11b Verwaltungsentschädigungen Spezialfinanzierungen
11c Verzinsung Spezialfinanzierungen

11 Interne Verrechnungen, interne Verzinsungen

11.1 Interne Verrechnungen

Interne Verrechnungen sind Gutschriften und Belastungen innerhalb des eigenen Gemeinwesens. Sie bezwecken die Förderung des Kostendenkens und der Eigenverantwortlichkeit durch eine angemessene Ermittlung des verursachten Aufwands und des erzielten Ertrags. Interne Verrechnungen sind vorzunehmen, wenn sie für eine genaue Rechnungsstellung, für die Sicherstellung einer wirtschaftlichen Aufgabenerfüllung oder für die Vergleichbarkeit unter den Gemeinden erforderlich oder sinnvoll sind. Indem Personal-, Sach-und übriger Betriebsaufwand, Abschreibungen und Finanzaufwand sowie Erträge zwischen einzelnen Funktionen verrechnet werden, wird die Grundlage geschaffen, um die wirtschaftliche Aufgabenerfüllung eines bestimmten Bereichs beurteilen zu können. Massgebend ist § 55 RRV Gde-RW.

11.1.1 Abgeltungen

Abgeltungen sind Entschädigungen für bestimmte Dienstleistungen. Sie sind als interne Verrechnung zwischen Funktionen der Erfolgsrechnung auszuweisen. Es gilt der Grundsatz, wonach alle für andere Aufgabenbereiche (Funktionen) und Körperschaften im eigenen Verwaltungsbereich erbrachten Leistungen intern verrechnet werden.

Als Basis für die Bemessung der internen Verrechnung kommen in Frage:

- Aufwand / Ertrag eines Aufgabenbereichs oder Funktion
- Kosten / Erlöse einer Dienstleistung
- Mengenerfassung (Stückzahl, Ausmass)
- Einkaufspreise
- Marktpreise für Material aus Eigenproduktion
- Personalaufwand (Leistungserfassung, Arbeitszeitrapporte)

Die Gemeinden sind grundsätzlich frei in der Bestimmung von Art und Höhe der internen Verrechnungen. Sie müssen jedoch sachgerecht und in der Höhe angemessen festgelegt und konstant jährlich verbucht werden. Auf die Verrechnung geringfügiger Leistungen (Empfehlung unter Fr. 1’000.00) ist zu verzichten.

11.1.2 Personalaufwand

Personalaufwand (Löhne und Soziallasten), der verschiedene Funktionen betrifft, ist nach einem sachgerechten Verteilschlüssel intern aufzuteilen. Mit Vorteil erfolgt die Verteilung über die Lohnbuchhaltungssoftware direkt. Andernfalls werden die Löhne und Soziallasten verbucht und anschliessend intern verrechnet.

Die Lohnverteilung sollte monatlich vorgenommen werden, damit aussagekräftige Zwischenabschlüsse erstellt werden können. Die Verteilung der Löhne kann anhand der effektiven Stunden vorgenommen werden. Die Erfassung der Stunden erfolgt mit entsprechenden Formularen (Anhang 11A).
Die Soziallasten sind nach effektiver Lohnsumme auf die einzelnen Funktionen zu übertragen.

19.01.2016 / Kapitel 11

Interne Verrechnungen im steuerfinanzierten Haushalt erfolgen über die internen Verrechnungskonti 3910/4910.

Interne Verrechnungen mit Spezialfinanzierungen erfolgen über Transferkonti 3612/4612.

11.1.3 Interne Verrechnung innerhalb steuerfinanziertem Bereich

Die interne Verrechnung innerhalb des eigenen Gemeinwesens (ohne Spezialfinanzierungen) ist über die Sachgruppen 39/49 vorzunehmen.

11.1.4 Interne Verrechnung mit Spezialfinanzierungen

Interne Verrechnungen von Dienstleistungen, Löhnen und Soziallasten zwischen dem steuerfinanzierten Bereich und den Spezialfinanzierungen (Gemeindebetriebe wie Wasserversorgung, Abwasserbeseitigung, Abfallwirtschaft, Elektrizitätswerk usw.) und anderen Rechnungskreisen sind über die Konti 3612/4612 Entschädigungen an/von Gemeinden und Gemeindeverbänden zu buchen.
Die Konti 39/49 dürfen nicht verwendet werden, Entschädigungen an/von Spezialfinanzierungen sind wie Entschädigungen an/von Dritte zu behandeln.

Beispiele interne Verrechnung von Dienstleistungen, Löhnen, Soziallasten

- Verwaltungsentschädigungen
  Der Aufwand der Verwaltung zugunsten von Spezialfinanzierungen, anderen Rechnungskreisen oder Gemeindeverbänden ist angemessen abzugelten. Entschädigt werden damit beispielsweise die Aufwendungen für Personal und Infrastruktur (Informatik, Räumlichkeiten). Die Ansätze sind periodisch zu überprüfen und betriebswirtschaftlich zu berechnen (Anhang 11B). Die Verbuchung erfolgt über den Transferaufwand/-ertrag, Konti 3612/4612. Der Ertrag kann auf die Funktionen 0210 Abteilung Finanzen und Steuern und 0220 Allgemeine Dienste prozentual aufgeteilt werden.

  Konto 7201.3612 an 0210/0220.4612 Verwaltungsentschädigung Abwasserbeseitigung

- Verrechnung Lohn
  Konto 7101.3612 an 0210/0220.4612 Lohnanteil Wasserversorgung
- Verrechnung Soziallasten
  Konto 7101.3612 an 0210/0220.4612 Anteil Soziallasten Wasserversorgung

Die interne Verrechnung übriger Aufwände und Erträge zwischen dem steuerfinanzierten Bereich und den Spezialfinanzierungen bzw. anderen Rechnungskreisen wird mit sachbezogenen Konti (Sachgruppen 30-38 bzw. 40-48) gebucht.

Beispiele interne Verrechnung übriger Aufwand / Ertrag

- Strassenentwässerung
  Abgeltung für die Entwässerung der Kantons- und Gemeindestrassen zugunsten der Abwasserbeseitigung, berechnet aufgrund der Fläche des Strassennetzes.
  Konto 6130.3141 an 7201.4240 Strassenentwässerung Kantonsstrassen
  Konto 6150.3141 an 7201.4240 Strassenentwässerung Gemeindestrassen

- Konzessionen

Konzessionsgebühren für die Inanspruchnahme von öffentlichem Grund und Boden (z.B. Elektrizitätswerk, Deponien) sind über die Konti 3192/4120 zu verbuchen.
Konto 8711.3192 an 8710.4120 Konzession Elektrizitätswerk an Gemeinde

11.2 Interne Verzinsungen

Die Geldmittelverwaltung innerhalb eines Gemeinwesens bzw. Verwaltungsbereichs wird zentral bei der Gemeinde geführt. Die Guthaben und Schulden gegenüber Spezialfinanzierungen, Gemeindeverbänden oder anderen Rechnungskreisen, Fonds und Depotgeldern werden in separaten Bilanzkonti ausgewiesen. Damit ist eine optimale Geldmittelbewirtschaftung möglich, welche die Kapitalkosten möglichst gering hält. Dies bedingt jedoch, dass Zinsen intern verrechnet werden.

11.2.1 Erforderliche Verzinsungen

Zu verzinsen sind Nettoschuld/ -vermögen gegenüber Spezialfinanzierungen, Kontokorrente mit Dritten (Gemeindeverbänden, Kirchgemeinden, Schul- und Bürgergemeinde usw., Konti 1011 und 2001), Depotgelder und Kautionen (Konto 2006), Legate und Stiftungen (Konti 2092/2911), Forstreservefonds (Konto 2910.01).

Weitere interne Verzinsungen können vorgenommen werden, soweit dies für eine transparente und betriebswirtschaftlich korrekte Rechnungslegung notwendig ist. Fonds im Eigenkapital werden in der Regel nicht verzinst (Erneuerungsfonds, aus Steuermittel geäuffnete Vorfinanzierungen - §§ 19 und 20 RRV Gde-RW).

11.2.2 Zinssätze

Für die Festlegung der Zinssätze ist der Gemeinderat zuständig. Die Zinssätze müssen finanzpolitisch vertretbar sein und marktüblichen Konditionen entsprechen. In die Überlegungen muss die Situation der Gemeinde miteinbezogen werden. Der Zinssatz wird beeinflusst durch folgende Faktoren:
Zu welchen Konditionen hat die Gemeinde ihre langfristigen Darlehen aufgenommen?
Welche Zinssätze werden auf dem Markt angeboten?
Wie hat die Gemeinde evtl. vorhandenes Kapital angelegt?
Haben die zu verzinsenden Guthaben/Schulden kurz- oder langfristigen Charakter?

Die internen Verzinsungen werden in der Regel vom Anfangsbestand vorgenommen. Wesentliche Bestandesänderungen während des Jahres können berücksichtigt werden. Variante: Für die Verzinsung des Verwaltungsvermögens der Spezialfinanzierung ist der Mittelwert zwischen Anfangsbestand und Schlussbestand vor Abschreibung massgebend.

11.2.3 Verbuchung

Die Verbuchung von internen Verzinsungen vom steuerfinanzierten Bereich in Spezialfinanzierungen oder direkt in die Bilanz (Kontokorrente, Depotgelder und Fonds) erfolgt in der Funktion 9610 Zinsen mit den Artennummern 34 und 44.

Beispiele	**Konto Soll**	**Konto Haben**
Verzinsung Depotgelder (z.B. Grabunterhaltsdepot)	9610.3400	2006.0xxx
Verzinsung Nettoschuld Wasserwerk (Anhang 11C)	7101.3409	9610.4409
Verzinsung Nettovermögen Abwasserbeseitigung inkl. allfälliger Erneuerungsfonds (Anhang 11C)	9610.3409	7201.4409
Verzinsung Forstreservefonds	9610.3409	8200.4409

Interne Verrechnungen von kalkulatorischen Zinsen innerhalb des steuerfinanzierten Bereiches erfolgen über die Konti 3940/4940.

Beispiel	**Konto Soll**	**Konto Haben**
Verzinsung Stiftungen	9610.3940	9951.4940.00

Quellenhinweis:
- Handbuch Kanton AG

Anhang 11a

ARBEITSRAPPORT

Bauamt **Monat:**

Name: ..... Lohnansatz Stundenlohn CHF ..... Monatslohn CHF ..... = CHF …….. pro Std.

Funktion	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	21	22	23	24	25	26	27	28	29	30	31	Total	Funktion
Verwaltungsliegenschaften																																	
Feuerwehr																																	
Zvilschutz																																	
Schulliegenschaften																																	
Kultur																																	
Freizeit																																	
Gemeindestrassen																																	
Wasserwerk																																	
Abwasserbeseitigung																																	
Abfallwirtschaft																																	
Gewässerverbauungen																																	
Friedhof und Bestattung																																	
Strukturverbesserungen																																	
Schädlingsbekämpfung																																	
Ferien, Feiertage																																	
Militärdienst																																	
Unfall, Krankheit																																	
Total Stunden																																	**Total**
Überzeit																																	
Nachtarbeit																																	
Auto-km																																	**Total**

Visum

Arbeitnehmer .....

Vorgesetzter .....

Bemerkungen

.....

.....

VERWALTUNGSENTSCHÄDIGUNGEN SPEZIALFINANZIERUNGEN

Basis: Rechnung 20xx

Wasserversorgung 7101.3612.00

effektive Aufwendungen	Stunde à Fr.		
erfassen der Zählerablesungen im Rg-Programm (1/2)		Fr.	-
Drucken und Einpacken von 2 Rechnungsläufen (1/2)		Fr.	-
Porti für 2x 300 Rechnungen à Fr. 0.85 (1/2) + weitere			
Büromaterial pauschal			
Gebäudeanteil/Miete inkl. Fernsteuerung, pauschal			
EDV-Anlage: 3 % der jährlichen Unterhaltskosten			
erfassen von Mutationen während des Jahres (1/2)		Fr.	-
erstellen von Budget- und Finanzplan		Fr.	-
Neuberechnung von Wasserzinsen etc.		Fr.	-
erfassen von ca. 50 Kreditorenrechnungen		Fr.	-
erfassen von ca. 120 Buchungen		Fr.	-
Berechnung von Abschreibungen/Zinsen		Fr.	-
Berechnung und in Rechnungsstellung von Anschluss-			
gebühren etc durch Bauverwaltung			
Beantragen von Beiträgen der Gebäudeversicherung		Fr.	-
Bearbeiten von Projekten, Erweiterungen, Gemeinde-			
versammlungsvorlagen durch GR/GS inkl. Sitzungen		Fr.	-
Mehrwertsteuerabrechnungen und Vorsteuerkürzungs-			
berechnungen, 4x pro Jahr		Fr.	-
Kopieren/Drucken von Katasterplänen für Bauherrsch.		Fr.	-
Total		**Fr.**	**-**

Abwasserbeseitigung 7210.3612.00

effektive Aufwände	Stunde à Fr.		
erfassen der Zählerablesungen im Rg-Programm (1/2)		Fr.	-
Drucken und Einpacken von 2 Rechnungsläufen (1/2)		Fr.	-
Porti für 2x 300 Rechnungen à Fr. 0.85 (1/2) + weitere			
Büromaterial pauschal			
Gebäudeanteil/Miete, pauschal			
EDV-Anlage: 3 % der jährlichen Unterhaltskosten			
erfassen von Mutationen während des Jahres (1/2)		Fr.	-
erstellen von Budget, Aufgaben- und Finanzplan		Fr.	-
Neuberechnung von Abwassergebühren etc.		Fr.	-
erfassen von ca. 120 Buchungen		Fr.	-
Berechnung von Abschreibungen/Zinsen		Fr.	-
Berechnung und in Rechnungsstellung von Anschluss-			
gebühren etc durch Bauverwaltung			
Bearbeiten von Projekten, Erweiterungen, Gemeinde-			
versammlungsvorlagen durch GR/GS inkl. Sitzungen		Fr.	-
Mehrwertsteuerabrechnungen und Vorsteuerkürzungs-			
berechnungen, 4x pro Jahr		Fr.	-
Kopieren/Drucken von Katasterplänen für Bauherrsch.		Fr.	-
Total, gerundet		**Fr.**	**-**

Abfallwirtschaft 7301.3612.00

effektive Aufwendungen	Stunde à Fr.		
Verkauf von Kehricht- und Grünabfuhrvignetten am		Fr.	-
Schalter, 0,5 h pro Tag		Fr.	-
Lagerbewirtschaftung		Fr.	-
Rechnungsstellungen für grössere Abnehmer		Fr.	-
Porti pauschal			
Büromaterial pauschal			
Gebäudeanteil/Miete inkl. Lager, pauschal			
EDV-Anlage: 5 % der jährlichen Unterhaltskosten			
Erstellen von Budget, Aufgaben- und Finanzplan		Fr.	-
Neuberechnung von Kehrichtgebühren etc.		Fr.	-
erfassen von ca. 250 Buchungen		Fr.	-
Berechnung von Abschreibungen/Zinsen		Fr.	-
Bearbeiten von Projekten, Erweiterungen, Gemeinde-			
versammlungsvorlagen durch GR/GS inkl. Sitzungen			
Mehrwertsteuerabrechnungen und Vorsteuerkürzungs-			
berechnungen, 4x pro Jahr		Fr.	-
Total		**Fr.**	**-**

Anhang 11c

VORSCHUSS-/VERPFLICHTUNGSVERZINSUNG SPEZIALFINANZIERUNGEN

Gemeinde: **Wasserwerk**

Bilanzkonti für die Berechnung der Nettoschuld

1400.1	Grundstücke Wasserwerk	+	
1403.1	Tiefbauten Wasserwerk	+	
1404.1	Hochbauten Wasserwerk	+	
1406.1	Mobilien Wasserwerk	+	
1407.1	Anlagen im Bau Wasserwerk	+	
1420.1	Software Wasserwerk	+	
1427.1	Immaterielle Anlagen in Realisierung Wasserwerk	+	
1429.1	Übrige Immaterielle Anlagen Wasserwerk	+	
1462.1	Investitionsbeiträge an Gemeinden und Gemeindeverbände Wasserwerk	+	
1464.1	Investitionsbeiträge an öffentliche Unternehmungen Wasserwerk	+	
1465.1	Investitionsbeiträge an private Unternehmungen Wasserwerk	+	
1466.1	Investitionsbeiträge an private Organisationen ohne Erwerbszweck Wasserwerk	+	
1467.1	Investitionsbeiträge an private Haushalte Wasserwerk	+	
1469.1	Investitionsbeiträge an Anlagen im Bau Wasserwerk	+	
2068.41	Passivierte Investitionsbeiträge von öffentlichen Unternehmungen Wasserwerk	-	
2068.51	Passivierte Investitionsbeiträge von privaten Unternehmungen Wasserwerk	-	
2068.61	Passivierte Investitionsbeiträge von privaten Unternehmungen ohne Erwerbszweck Wasserwerk	-	
2068.71	Passivierte Investitionsbeiträge von privaten Haushalten	-	
2900.1	Verpflichtungen/Vorschüsse/Erneuerungsfonds Wasserwerk	-	
RG 31.12.2015	**Nettoschuld / Nettovermögen** **(+ = Nettoschuld / - = Nettovermögen)**	**=**	**0**

Budget 2016	Finanzierungsüberschuss aus Ergebnis	-	
Budget 2016	Finanzierungsfehlbetrag aus Ergebnis	+	

BU 31.12.2016	**mutmassliche Nettoschuld / Nettovermögen** **(+ = Nettoschuld / - = Nettovermögen)**	**=**	**0**

Budget 2017	**Verzinsung Wasserwerk**	**1.5%**	**0**

Verbuchung	Verzinsung bei Nettoschuld	7101.3409 an 9610.4409
Verbuchung	Verzinsung bei Nettovermögen	9610.3409 an 7101.4409

Budget 2017	Finanzierungsüberschuss aus Ergebnis	-	
Budget 2017	Finanzierungsfehlbetrag aus Ergebnis	+	

RG 31.12.2017	**mutmassliche Nettoschuld / Nettovermögen** **(+ = Nettoschuld / - = Nettovermögen)**	**=**	**0**

VORSCHUSS-/VERPFLICHTUNGSVERZINSUNG SPEZIALFINANZIERUNGEN

Gemeinde: **Abwasserbeseitigung**

Bilanzkonti für die Berechnung der Nettoschuld

1400.1 oder 1400.2	Grundstücke Abwasserbeseitigung	+	
1403.1 oder 1403.2	Tiefbauten Abwasserbeseitigung	+	
1404.1 oder 1404.2	Hochbauten Abwasserbeseitigung	+	
etc. oder 1406.2	Mobilien Abwasserbeseitigung	+	
1407.2	Anlagen im Bau Abwasserbeseitigung	+	
1420.2	Software Abwasserbeseitigung	+	
1427.2	Immaterielle Anlagen in Realisierung Abwasserbeseitigung	+	
1429.2	Übrige Immaterielle Anlagen Abwasserbeseitigung	+	
1462.2	Investitionsbeiträge an Gemeinden und Gemeindeverbände Abwasserbeseitigung	+	
1464.2	Investitionsbeiträge an öffentliche Unternehmungen Abwasserbeseitigung	+	
1465.2	Investitionsbeiträge an private Unternehmungen Abwasserbeseitigung	+	
1466.2	Investitionsbeiträge an private Organisationen ohne Erwerbszweck Abwasserbeseitigung	+	
1467.2	Investitionsbeiträge an private Haushalte Abwasserbeseitigung	+	
1469.2	Investitionsbeiträge an Anlagen im Bau Abwasserbeseitigung	+	
2068.42	Passivierte Investitionsbeiträge von öffentlichen Unternehmungen Abwasserbeseitigung	-	
2068.52	Passivierte Investitionsbeiträge von privaten Unternehmungen Abwasserbeseitigung	-	
2068.62	Passivierte Investitionsbeiträge von privaten Unternehmungen ohne Erwerbszweck Abwasserbeseitigung	-	
2068.72	Passivierte Investitionsbeiträge von privaten Haushalten	-	
2900.2	Verpflichtungen/Vorschüsse/Erneuerungsfonds Abwasserbeseitigung	-	
RG 31.12.2015	**Nettoschuld / Nettovermögen** **(+ = Nettoschuld / - = Nettovermögen)**	**=**	**0**

Budget 2016	Finanzierungsüberschuss aus Ergebnis	-	
Budget 2016	Finanzierungsfehlbetrag aus Ergebnis	+	

BU 31.12.2016	**mutmassliche Nettoschuld / Nettovermögen** **(+ = Nettoschuld / - = Nettovermögen)**	**=**	**0**

Budget 2017	**Verzinsung Abwasserbeseitigung**	**1.5%**	**0**

Verbuchung	Verzinsung bei Nettoschuld	7201.3409 an 9610.4409
Verbuchung	Verzinsung bei Nettovermögen	9610.3409 an 7201.4409

Budget 2017	Finanzierungsüberschuss aus Ergebnis	-	
Budget 2017	Finanzierungsfehlbetrag aus Ergebnis	+	

RG 31.12.2017	**mutmassliche Nettoschuld / Nettovermögen** **(+ = Nettoschuld / - = Nettovermögen)**	**=**	**0**

Anhang 11c

VORSCHUSS-/VERPFLICHTUNGSVERZINSUNG SPEZIALFINANZIERUNGEN

Gemeinde: **Abfallwirtschaft**

Bilanzkonti für die Berechnung der Nettoschuld

1400.1 oder 1400.3	Grundstücke Abfallwirtschaft	+	
1403.1 oder 1403.3	Tiefbauten Abfallwirtschaft	+	
1404.1 oder 1404.3	Hochbauten Abfallwirtschaft	+	
etc. oder 1406.3	Mobilien Abfallwirtschaft	+	
1407.3	Anlagen im Bau Abfallwirtschaft	+	
1420.3	Software Abfallwirtschaft	+	
1427.3	Immaterielle Anlagen in Realisierung Abfallwirtschaft	+	
1429.3	Übrige Immaterielle Anlagen Abfallwirtschaft	+	
1462.3	Investitionsbeiträge an Gemeinden und Gemeindeverbände Abfallwirtschaft	+	
1464.3	Investitionsbeiträge an öffentliche Unternehmungen Abfallwirtschaft	+	
1465.3	Investitionsbeiträge an private Unternehmungen Abfallwirtschaft	+	
1466.3	Investitionsbeiträge an private Organisationen ohne Erwerbszweck Abfallwirtschaft	+	
1467.3	Investitionsbeiträge an private Haushalte Abfallwirtschaft	+	
1469.3	Investitionsbeiträge an Anlagen im Bau Abfallwirtschaft	+	
2068.43	Passivierte Investitionsbeiträge von öffentlichen Unternehmungen Abfallwirtschaft	-	
2068.53	Passivierte Anschlussgebühren von privaten Unternehmungen Abfallwirtschaft	-	
2068.63	Passivierte Anschlussgebühren von privaten Unternehmungen ohne Erwerbszweck Abfallwirtschaft	-	
2068.73	Passivierte Anschlussgebühren von privaten Haushalten	-	
2900.3	Verpflichtungen / Vorschüsse Abfallwirtschaft	-	
RG 31.12.2015	**Nettoschuld / Nettovermögen** **(+ = Nettoschuld / - = Nettovermögen)**	**=**	**0**

Budget 2016	Finanzierungsüberschuss aus Ergebnis	-	
Budget 2016	Finanzierungsfehlbetrag aus Ergebnis	+	
BU 31.12.2016	**mutmassliche Nettoschuld / Nettovermögen** **(+ = Nettoschuld / - = Nettovermögen)**	**=**	**0**

Budget 2017	**Verzinsung Abfallwirtschaft**	**1.5%**	**0**

Verbuchung	Verzinsung bei Nettoschuld	7301.3409 an 9610.4409
Verbuchung	Verzinsung bei Nettovermögen	9610.3409 an 7301.4409

Budget 2017	Finanzierungsüberschuss aus Ergebnis	-	
Budget 2017	Finanzierungsfehlbetrag aus Ergebnis	+	
RG 31.12.2017	**mutmassliche Nettoschuld / Nettovermögen** **(+ = Nettoschuld / - = Nettovermögen)**	**=**	**0**

Thurgau

Kapitel 12
Geld- und Zahlungsverkehr / Geldflussrechnung

19.01.2016 / Kapitel 12

Inhaltsverzeichnis

12	**Geld- und Zahlungsverkehr / Geldflussrechnung**	**2**
12.1	Geldmittelverwaltung	2
12.1.1	Geldverkehr	2
12.1.2	Geldanlagen	2
12.1.3	Mittelbeschaffung	3
12.1.4	Nebenkassen	3
12.1.5	Übrige Verpflichtungen	3
12.1.6	Verantwortlichkeit	3
12.1.7	Kontrollen und Sicherheit	4
12.1.8	Inkasso	4
12.1.9	Verjährung von Forderungen	4
12.1.10	Liquiditätsplanung / Cash-Management	5
12.2	Zahlungsverkehr	6
12.2.1	Belege	6
12.2.2	Aufbewahrung Belege	6
12.2.3	Auszahlungen	6
12.2.4	Unterschriftenregelung	7
12.3	Geldflussrechnung	7

12 Geld- und Zahlungsverkehr / Geldflussrechnung

12.1 Geldmittelverwaltung

12.1.1 Geldverkehr

Bei der Verwaltung mehrerer Rechnungskreise sind die Geldkonten nur bei der Gemeinde zu führen. Die Geldbestände sind lückenlos als flüssige Mittel und kurzfristige Geldanlagen (Sachgruppe 100) in die Bilanz aufzunehmen. Die Guthaben oder Verpflichtungen gegenüber anderen Rechnungskreisen werden durch Kontokorrente (Sachgruppe 1011) ausgewiesen.

Die Buchhaltung ist in Schweizer Franken zu führen. Bei häufigem Geldverkehr mit ausländischen Partnern ist für Gemeinden die Führung von Bankkonten in Euro möglich. In der Bilanz müssen diese Konten jedoch in Schweizer Franken ausgewiesen werden. Ein- und Auszahlungen sind zu einem selbst festgelegten Buchkurs oder dann zum Tageskurs zu verbuchen. Kursdifferenzen auf Beständen sind quartalsweise oder spätestens beim Jahresabschluss über die Funktion 9610 Zinsen (Konti 3419/4419) auszubuchen. Zugelassene Zahlungsmittel wie Reka-Checks und Gedenkmünzen werden unter den übrigen flüssigen Mitteln (Konto 10090) bilanziert.

Die Buchhaltung und der Geldverkehr sind zeitnah und lückenlos zu erfassen. Die Vorgänge sind chronologisch festzuhalten. Für jede Einzahlung und Auszahlung muss ein Beleg vorhanden sein, z.B. Kassenquittung, Post- oder Bank-Kontoauszug. Für den Bargeldverkehr eignet sich eine Registrierkasse oder eine informatikunterstützte Kassenlösung. Auch ein EC-Terminal darf eingesetzt werden.

Post- und Bank-Kontoauszüge sind chronologisch (in Papierform oder elektronisch) aufzubewahren. Die elektronische Aufbewahrung ist möglich, wenn die Lesbarkeit der Daten während zehn Jahren gewährleistet ist.

12.1.2 Geldanlagen

Soweit Gemeindegelder nicht für die Finanzierung eigener Vorhaben oder die Rückzahlung von Schulden eingesetzt werden können, sind sie zu marktüblichen Konditionen und risikoarm anzulegen.

Die Beurteilung des Kriteriums "risikoarm" hängt von der Grösse der Gemeinde, vom Volumen und von der Diversifizierung der Gelder ab. Hoch riskante Geldanlagen sind ausgeschlossen. Für Geldanlagen ist ausschliesslich der Gemeinderat zuständig. Der Gemeinderat erlässt Richtlinien für die Anlagen und regelt die entsprechenden Zuständigkeiten und Kompetenzen.

Für Geldanlagen dürfen keine fremden Mittel aufgenommen werden.

Mitverwalteten Rechnungskreisen (Bürgergemeinde, Gemeindeverbände usw.) dürfen keine Darlehen gewährt werden. Das Guthaben- bzw. Schuldverhältnis gegenüber anderen Rechnungskreisen wird nicht über Darlehen, sondern ausschliesslich über Kontokorrente (Konto 1011/2001) abgewickelt.

Für Darlehen (z.B. an andere Gemeinden) sind schriftliche Schuldverpflichtungen auszustellen (4 Anhang 12A). Die Gewährung von Darlehen, die dem Verwaltungsvermögen (Sachgruppe 144) zuzuordnen sind, ist durch die Legislative zu beschliessen.

12.1.3 Mittelbeschaffung

Die Gemeinde beschafft ihre Mittel durch:
- Einnahmen von Steuern, Beiträgen und Gebühren
- Erträge des Vermögens
- Beiträge und Anteile an Einnahmen öffentlicher Körperschaften, Unternehmungen und Einrichtungen
- Aufnahme von Darlehen, Anleihen und Krediten

Die Aufnahme von fremden Mitteln ist nur zulässig für die Finanzierung bereits beschlossener Aufgaben oder zur Rückzahlung bestehender Schulden.

12.1.4 Nebenkassen

Das Führen von Nebenkassen ist gestattet, wenn dies aus betriebswirtschaftlichen Gründen notwendig ist. Ein- und Auszahlungen sind lückenlos aufzuzeichnen (Kassabuch, Registrierkasse). Mindestens vierteljährlich, oder wenn die diebstahlversicherte Summe erreicht ist, sind der Abteilung Finanzen Bargeldbestände abzuliefern (Übertrag Hauptkasse Konto 1000.01 an Nebenkasse Konto 1000.1x).

Der Geldverkehr auf den Nebenkassen ist nach dem Bruttoprinzip zu verbuchen (z.B. Konto 1000.1x Nebenkasse an Konto 0220.4210 Gemeindekanzlei, Gebühren für Amtshandlungen).

Alle Bank- und Postkonten (Einwohnerkontrolle, Schule, Feuerwehr, Kanzlei usw.) sind in die Bilanz aufzunehmen. Der Gemeinderat regelt die entsprechenden Kompetenzen (Unterschriftenberechtigung).

12.1.5 Übrige Verpflichtungen

Einnahmen zu einem bestimmten Zweck (z.B. Gelder von öffentlichen Sammlungen, Erlöse von Dorffesten, Beiträge an Schulen), welche die Gemeinde erhält bzw. wo sie als Trägerin aufgetreten ist, sind unter Konto 2009 Übrige Verpflichtungen zu verbuchen, falls die Verwendung nicht im gleichen Rechnungsjahr vorgesehen ist. Der Gemeinderat regelt die Kompetenzen.

12.1.6 Verantwortlichkeit

Der Leiter/die Leiterin Finanzen ist für den richtigen und rechtzeitigen Vollzug der Ausgaben und Einnahmen, für die vorschriftsgemässe Führung des Finanzhaushalts in allen Teilen, für die sichere Verwahrung der Gelder sowie für die rechtzeitige Ablage der Rechnungen, Kontrollen und Statistiken verantwortlich

12.1.7 Kontrollen und Sicherheit

Die Leiter Finanzen sind dafür verantwortlich, dass die Kassen und übrigen Geldbestände jederzeit mit dem Buchhaltungssaldo übereinstimmen. Der Gemeinderat regelt die Kontrolle des Geldverkehrs.

Es liegt in der Zuständigkeit des Gemeinderats, Sicherheitsleistungen zu regeln. Für den Gemeinderat wird der Abschluss einer Vermögensschadenhaftpflichtversicherung empfohlen. Bargeld, Wertschriften und Forderungsurkunden sind feuer- und diebstahlsicher aufzubewahren. Die Aufbewahrung der Wertschriften in einem Bankdepot ist gestattet. Als Absicherung soll in einer Kasse maximal soviel Geld aufbewahrt werden wie die diebstahlversicherte Summe beträgt.

12.1.8 Inkasso

Bezüglich dem Inkasso von Steuerforderungen sind die Weisungen des Kantonalen Steueramtes zu beachten.

Forderungen (Gebühren, Elternbeiträge usw.) sind rechtzeitig mit einer Zahlungsfrist in Rechnung zu stellen. Nach Ablauf der Zahlungsfrist ist der Schuldner mit einer Mahnung in Verzug zu setzen. Er wird darauf aufmerksam gemacht, dass ab Datum der Fälligkeit die Verzugszinspflicht besteht. Wird eine Forderung bestritten, ist vom Gemeinderat eine beschwerdefähige Verfügung zu erlassen. Für rechtskräftig veranlagte Forderungen ist nach Ablauf der Mahnfrist die Betreibung einzuleiten.

Für fällige Forderungen kann der Gemeinderat Zahlungsaufschub bewilligen unter Berechnung eines Verzugszinses. Der Gemeinderat kann die Bewilligung eines Zahlungsaufschubes an die Abteilung Finanzen delegieren (Höhe der Forderung, Dauer des Aufschubes). In jedem Fall sollte vom Schuldner ein Stundungsgesuch einverlangt werden.

Die Kompetenzen zur Abschreibung sind durch den Gemeinderat zu regeln. Bei einer Abschreibung muss ein Verlustschein ohne Betreibungsergebnis oder ein Beschluss des Gemeinderates vorliegen. Für die Abschreibung von Steuerforderungen erlässt das Kantonale Steueramt detaillierte Weisungen.

Verlustscheine aus Betreibungen sind aktiv zu bewirtschaften (Verlustscheinkontrolle). Bei abgeschriebenen Forderungen, für die kein Verlustschein vorliegt, ist die Verjährung zu beachten.

Die Wertberichtigung bei mutmasslichen Verlusten ist in Kapitel 10 geregelt.

12.1.9 Verjährung von Forderungen

Mit Ablauf von 10 Jahren seit Eintritt der Rechtskraft verjähren alle Forderungen, für die das Bundeszivilrecht nicht etwas anderes bestimmt. Die 5-jährige Verjährungsfrist für wiederkehrende Gebühren, Miet-, Pacht-, Baurechts- und Kapitalzinsen sowie anderen periodischen Leistungen, Handwerksarbeit und Honoraren beginnt nach Abschluss des Rechnungsjahres. Die Verjährung wird durch jede Verwaltungshandlung unterbrochen, mit der die Forderung beim Pflichtigen geltend gemacht wird. Die Bestimmungen des Schweizerischen Obligationenrechtes und des Steuerrechtes bleiben vorbehalten.

Die Verjährung und Löschung von Verlustscheinen ist in Art. 149 a des Bundesgesetzes über Schuldbetreibung und Konkurs (SchKG) geregelt. Für Verlustscheine, welche vor dem 1. Januar 1997 ausgestellt wurden, beginnt die 20-jährige Verjährungsfrist am 1. Januar 1997 zu laufen, d.h. die Verlustscheine verjähren ab 1. Januar 2017.

12.1.10 Liquiditätsplanung / Cash-Management

Ziel und Zweck des Cash-Managements ist die Optimierung der Zinsbewirtschaftung. Mit einer einfachen Liquiditätsplanung (Anhang 12C) lassen sich Liquiditätsengpässe und -reserven im Voraus berechnen. Für ein erfolgreiches Cash-Management sind folgende Voraussetzungen nötig:

Bewirtschaftung der flüssigen Mittel
- Kanalisieren der Geldströme auf möglichst wenige Konten
- Niedriger Durchschnittsbestand der flüssigen Mittel
- Tägliche Überprüfung der Geldkonten mit entsprechendem Ausgleich wenn nötig
- Regelmässig Offerten bei Geldanlagen einholen

Kreditbeschaffung
- Mehrere Offerten für Kreditaufnahmen einholen
- Kreditofferten vergleichbar machen (Zinsen, Kommissionen, Spesen)
- Gestaffelte Rückzahlungsklauseln vorsehen
- Kreditbeschaffung über andere Gemeinwesen prüfen
- Dem Gemeinderat rechtzeitig vollständige Entscheidungsgrundlagen für Darlehensaufnahmen vorlegen

Debitorenbewirtschaftung
- Erbrachte Leistungen und Lieferungen unverzüglich in Rechnung stellen
- Rechtzeitig und regelmässig mahnen
- Organisation und Terminierung der Fakturierung (Wasser, Abwasser, Kehricht usw.)
-

Kreditorenbewirtschaftung
- Kreditoren auf Verfall bezahlen (Kreditorenprogramm)
- Vom Skontoabzug Gebrauch machen

Liquiditätsplanung
- Erstellen Liquiditätsplan mit regelmässigem Soll-Ist-Vergleich
- Terminplan für grössere Ausgaben erstellen
- Anlagemöglichkeiten anhand Liquiditätsplan ausschöpfen
- Gemeinderat über grössere Abweichungen orientieren Zahlungsverkehr
- Organisation eines rationellen Zahlungsverkehrs
- Minimierung der Post- und Bankspesen

12.2 Zahlungsverkehr

12.2.1 Belege

Für die einzelnen Buchungsvorgänge muss ein Belegnachweis (in Papier oder elektronischer Form) vorliegen, welcher klar und nachprüfbar ist. Der einer Buchung zugrunde liegende Geschäftsvorgang oder Sachverhalt muss nachvollzogen werden können.
Die Belege enthalten die notwendigen Angaben und Vermerke, welche den darauf basierenden Rechnungsverkehr ausreichend begründen. Mahnungen und Kontoauszüge dürfen nicht als Rechnungsbelege verwendet werden, da meist die notwendigen Detailangaben fehlen und die Gefahr einer Doppelzahlung gross ist.
Der Zahlungsverkehr ist sofort bzw. mindestens wöchentlich in der Finanzbuchhaltung zu verbuchen. Der Geldbestand muss jederzeit aus der Buchhaltung und den nicht verbuchten Belegen nachvollzogen werden können. Jede Eintragung in der Buchhaltung erhält eine fortlaufende Belegnummer. Das Belegdatum soll mit dem Zahlungsdatum übereinstimmen (in der Kreditorenbuchhaltung entspricht das Belegdatum dem Datum der Rechnung).
Die Belege können chronologisch oder systematisch nach Kontenplan abgelegt werden.
Post- und Bankauszüge sind chronologisch abzulegen und dürfen nicht den Rechnungsbelegen beigefügt werden.

12.2.2 Aufbewahrung Belege

Die Unterlagen und Akten der Rechnungsführung wie Rechnungsbelege, Geldbelege, Kontrollen, Bücher, Listen und Journale sind ab Abschluss des Genehmigungsverfahrens mindestens zehn Jahre lang aufzubewahren. Die elektronische Aufbewahrung ist möglich, sofern die Lesbarkeit der Daten während zehn Jahren gewährleistet ist.

12.2.3 Auszahlungen

Auszahlungen dürfen nur mit Beschluss des Gemeinderats vorgenommen werden. Die Zuständigkeit für die Zahlungsanweisungen kann der Gemeinderat delegieren. Die direkt einem Post- oder Bankkonto belasteten Zahlungen sowie dringende kleinere Zahlungen werden nachträglich durch den Gemeinderat zur Zahlung angewiesen. Nicht auf die Zahlungsanweisungsliste werden monatliche und periodische Lohnzahlungen gesetzt, die der Gemeinderat mit im Voraus genehmigten Lohnaufstellungen freigegeben hat.

Der Auszahlungsbeleg muss beim Eingang folgende Angaben enthalten:
- Rechnungssteller bzw. Zahlungsempfänger
- Schuldner bzw. Zahlungspflichtiger
- Datum der Rechnungsstellung
- Datum oder Zeitraum von Lieferung und Leistung
- Bruttobetrag, evtl. Skontoabzugsmöglichkeit
- Mehrwertsteuerangaben
-

Die Belege werden mit folgenden Angaben ergänzt:
- Konto Finanzbuchhaltung, Konto Anlagenbuchhaltung, Beleg- bzw. Kreditorennummer
- Visum des Sachbearbeiters oder Leistungsempfängers
- Verwendungszweck

- Visum für die rechnerische Nachprüfung
- Eventueller Skontoabzug mit Nettobetrag
- Weiterverrechnungsvermerk
- Zahlungsdatum (bei Kreditorenbuchhaltung genügt Erfassung in Kreditoren)
- Hinweis auf die Zahlungsanweisung mit Anweisungsnummer bzw. Kreditorennummer
- Eventueller Hinweis (Stempel oder Etikette) "Im Inventar eingetragen"

12.2.4 Unterschriftenregelung

Der Gemeinderat ist für die Unterschriftenregelung zuständig. Aus Sicherheitsgründen empfiehlt sich die Kollektivunterschrift.
Der Auszahlungsprozess, wie in untenstehender Tabelle dargestellt, kann elektronisch abgewickelt werden. Der Gemeinderat erlässt die entsprechenden Weisungen.

Rechnungseingang	Stempel
Visum Sachbearbeiter oder Leistungsempfänger	Materielle Kontrolle Preisliche Kontrolle
Abteilung Finanzen	Rechnerische Kontrolle Skontoabzug Erfassung Kreditoren / Laufende Belegnummer
Zahlungsanweisungsliste Kreditoren-Liste	Zur Zahlungsanweisung an den Gemeinderat
Gemeinderat	Zahlungsanweisung
Gemeindeschreiber	Beispiel Protokollierung: Die Rechnungen xxx bis xxx gemäss Liste Nr. xx werden zur Zahlung angewiesen. Davon ausgenommen ist die Nr. xxx (Meier GmbH).
Gemeinderat Gemeindeschreiber	Unterzeichnung der Zahlungsanweisungsliste Unterzeichnung der Kreditorenliste
Abteilung Finanzen	Aufbewahrung der Zahlungsanweisungsliste Aufbewahrung der Kreditorenliste Zahlungsvollzug, Vermerk auf den Rechnungsbelegen

12.3 Geldflussrechnung

Die Geldflussrechnung (GFR) ist Bestandteil der Jahresrechnung und somit zwingend zu erstellen (§ 42 RRV-GdeRW). Erstellt wird sie über den gesamten Rechnungskreis der Gemeinde. Die Spezialfinanzierungen werden nicht separat behandelt, da sie keine eigene Geldmittelverwaltung haben.

Die GFR stellt den Ertrag bzw. die Einnahmen (Zunahme von liquiden Mitteln) und den Aufwand bzw. die Ausgaben (Abnahme von liquiden Mitteln) in einer Periode einander gegenüber. Sie ist eine Ursachenrechnung, d.h. sie zeigt, wie eine bestimmte Liquiditätssituation entsteht. Der Cash Flow ist definiert als Zu- und Abgang aus dem Fonds „Geld".

Der Fonds „Geld" beinhaltet Kassa-, Post- und Bankguthaben (Kontokorrentkredite) sowie geldnahe Mittel. Mit geldnahen Mitteln sind Finanzinvestitionen gemeint, die kurzfristig (innerhalb von maximal drei Monaten) ohne Inkaufnahme bedeutender Wertschwankungen wieder verflüssigt werden können.
Die GFR zeigt als Kenngrössen den Cash Flow aus betrieblicher Tätigkeit, den Cash Flow aus Investitionstätigkeit und den Cash Flow aus Finanzierungstätigkeit.

Vor allem das Verhältnis zwischen dem Geldfluss aus betrieblicher Tätigkeit und jenem aus Investitionstätigkeit ist von Interesse. Aus diesen beiden Teilsaldi der Geldflussrechnung ergibt sich, ob der (in der Regel) positive Geldfluss aus betrieblicher Tätigkeit genügt, um den (in der Regel negativen) Geldfluss aus Investitionstätigkeit zu decken.

Die drei Stufen der Geldflussrechnung:

Geldfluss aus betrieblicher Tätigkeit

Der Geldfluss aus betrieblicher Tätigkeit ist ein Indikator dafür, in welchem Ausmass es der Gemeinde gelungen ist, Zahlungsmittelüberschüsse zu erwirtschaften, die ausreichen, um Verbindlichkeiten zu tilgen, die Leistungsfähigkeit der Gemeinde zu erhalten und Investitionen aus eigener Kraft zu finanzierten. Bei der Ermittlung des Geldflusses aus betrieblicher Tätigkeit sind sowohl die direkte wie auch die indirekte Methode zulässig, wobei die indirekte Methode empfohlen wird. Bei dieser Berechnung geht man vom Ertragsüberschuss bzw. Aufwandüberschuss aus, welcher anschliessend um liquiditätsunwirksame Aufwände und Erträge sowie Veränderungen von übrigen Bilanzpositionen bereinigt wird. Bei der direkten Methode werden die liquiditätswirksamen Aufwände und Erträge ermittelt und der Geldfluss wird als Saldo direkt berechnet.

Geldfluss aus Investitionstätigkeit und Anlagentätigkeit

Der Geldfluss aus Investitionstätigkeit gibt das Ausmass an, in welchem Ausgaben für Ressourcen getätigt werden, die künftigen Nutzen oder Erträge generieren sollen. Er deckt sich mit dem um nicht kassawirksame Posten bereinigten Saldo der Investitionsrechnung (Investitionseinnahmen minus Investitionsausgaben). In der Regel ist dieser Geldfluss bei der Gemeinde negativ.

Der Geldfluss aus Anlagentätigkeit ins Finanzvermögen informiert über die verwendeten oder frei gewordenen flüssigen Mittel für Anlagen des Finanzvermögens.

Geldfluss aus Finanzierungstätigkeit

Der Geldfluss aus Finanzierungstätigkeit soll helfen, die zukünftigen Ansprüche von Kapitalgebern gegenüber der Gemeinde abschätzen zu können.

In diesen Geldfluss gehen unter anderem Einzahlungen aus der Emission von Anleihen, Einzahlungen aus der Aufnahme von Darlehen und Hypotheken und Auszahlungen für deren Tilgung ein.

Ein Beispiel einer Geldflussrechnung findet sich im Anhang 12D.

Quellenhinweis:

Handbuch Kanton AG

Gemeinde Muster

ANHANG 12A

DARLEHENSVEREINBARUNG

Darlehensgeber	**Gemeinde 9999 Muster** vertreten durch: Abteilung Finanzen, Hans Müller, Telefon 056 999 99 99
Darlehensschuldner	**Gemeinde 8888 Musterlingen** vertreten durch: Abteilung Finanzen, Fritz Meyer, Telefon 056 888 88 88
Darlehensart	Überbrückungskredit im Sinne eines variablen Darlehens
Darlehensdauer	Die Laufzeit ist unbestimmt, gegenseitig jedoch kündbar unter Einhaltung einer Anzeigefrist von ....
Darlehenshöhe	**Fr. 500'000.00 (fünfhunderttausend Franken)**
Zinssatz	**1 % p. a**
Zinstermin	halbjährlich, bzw. per Ablauf der Laufzeit (gegen Rechnung der Gemeinde Muster)
Auszahlung Kredit	30. Juni 20_1 (Valuta)
Bankverbindungen	Gemeinde Muster: Bank, IBAN..... Gemeinde Musterlingen: Bank, IBAN.....

Mit der Unterzeichnung erklären die Vertragsparteien, dass sie aufgrund des kommunalen und kantonalen Rechts zur Aufnahme bzw. Anlage von Geldern sowie zur Unterzeichnung dieser Vereinbarung berechtigt sind.

9999 Muster, 21. Juni 20_1

Für die Gemeinde Muster
Der Gemeindeammann:

Der Gemeindeschreiber:

Für die Gemeinde Musterlingen
Der Gemeindeammann:

Der Gemeindeschreiber:

Anhang 12B

REVISION GELDVERKEHR

Gemeinde	8888 Muster
Datum der Revision	01.11.20_1
Leiter/in Finanzen	Meier Lucifer
Nebenkassen	Kanzleikasse
Revisoren	Müller Hans, Gemeinderat (Ressort Finanzen)
	Hunkeler Felix, Präsident Finanzkommission

I. Geldbestände		Aktiv	Passiv
1. Kasse		14'835.35	
2. Post (tel. Saldoanfrage/Online-Banking)		37'544.80	
3. Bank (tel. Saldoanfrage/Online-Banking)			
3.1 Bank	NAB, IBAN 34534533	140'096.45	
3.2 Bank	Raiffeisenbank, IBAN 3334333433		31'588.50
3.3 Bank			
Subtotal		192'476.60	31'588.50
abzüglich kleineres Subtotal		31'588.50	
= Geldbestände		160'888.10	

II. Buchhaltung		Einnahmen	Ausgaben
Geldumsatz			
1. 10000.01 Kasse		57'538.50	41'903.15
2. 10010.01 Post		233'440.15	195'895.35
3. 10020.01 Bank	NAB, KK	488'500.05	355'254.60
4. 10020.02 Bank	Raiffeisenbank, KK	81'533.50	113'122.00
5. 10020.03 Bank			
6.			
7.			
8.			
Unverbuchte Belege und Vorschüsse			
gemäss Kassenjournal			800.00
gemäss Kontoauszug Post		0.00	0.00
gemäss Kontoauszug Bank		7'431.00	580.00
Subtotal		868'443.20	707'555.10
abzüglich kleineres Subtotal		707'555.10	
= Buchsaldo		160'888.10	

III. Kontrolle		
1. Geldbestände		160'888.10
2. Buchsaldo		160'888.10
= Differenz	keine	0.00

IV. Bemerkungen		
1. Belege verbucht bis		28. Oktober 20_1, definitiv
2. Vollständigkeit der Belege		stichprobeweise geprüft, i.O.
3. Bank-/Postkonto-Rückzüge		Barbezüge Post/Kasse geprüft, i.O.
4. Aufbewahrung des Geldes		Kassenschrank im Handarchiv
5. Nebenkassen		Kanzleikasse, Kontrolle i.O.
6. Weitere Bemerkungen	Der Kassabestand von über Fr. 21'000.00 ist zu hoch. Er sollte einen	
	Betrag von etwa Fr. 7'000.00 nicht übersteigen.	

Für die Richtigkeit	Eingesehen	
Die Revisoren:	Leiter/in Finanzen:	Namens des Gemeinderates Gemeindeammann:
		Gemeindeschreiber/in:

Thurgau

Gemeinde Muster

Anhang 12C

LIQUIDITÄTSPLANUNG

(in 1000) Monat:		**1**	**2**	**3**	**4**	**5**	**6**	**7**	**8**	**9**	**10**	**11**	**12**
Flüssige Mittel laut EB													
100 Flüssige Mittel		2'061											
2010 Kurzfristige Schulden Post Banken		-443											
Fälligkeit bestehender Festgelder			100										
Auflösung bestehende Kapitalanlagen													
Kauf / Verkauf Liegenschaften FV												-500	
Aufwand Erfolgsrechnung	A	-1'044	-723	-588	-838	-488	-1'183	-1'176	-734	-563	-849	-573	-1'566
Ertrag Erfolgsrechnung	B	899	374	452	1'489	1'159	303	1231	829	454	1'769	1'411	1'118
Ausgaben Investitionsrechnung	C	0	-100	-50	-350	0	-250	-550	-250	-150	0	0	0
Einnahmen Investitionsrechnung	D	0	0	0	0	150	0	0	0	0	60	0	0
= LIQUIDITÄTSSALDO MONAT		1'473	-349	-186	301	821	-1'130	-495	-155	-259	980	338	-448
Übertrag von Vormonat			373	24	238	239	560	430	435	280	21	1'001	1'339
= LIQUIDITÄTSSALDO KUMULIERT		1'473	24	-162	539	1'060	-570	-65	280	21	1'001	1'339	891
Massnahmen:													
Festgeld 1 (Januar - Juli)		-500						500					
Festgeld 2 (Januar - Juni)		-200					200						
Festgeld 3 (Januar - März)		-400		400									
Callgeld 1 (April - Mai)					-300	300							
Callgeld 2 (Mai - Juni)						-800	800						
Übertrag auf Folgemonat		373	24	238	239	560	430	435	280	21	1'001	1'339	891

19.01.2016 / Kapitel 12

Gemeinde Muster

Anhang 12C

Erfolgsrechnung		(in 1000)													
Aufwand/Zahlung (Konto gemäss Artengliederung)		**Total**	**1**	**2**	**3**	**4**	**5**	**6**	**7**	**8**	**9**	**10**	**11**	**12**	Folge-jahr
30	Personalaufwand	2'435	321	160	180	160	160	180	160	160	180	160	160	454	
31	Sachaufwand (ohne 312, 313, 314)	571	40	40	40	40	40	60	40	40	40	50	60	81	
312	Ver- und Entsorgung Liegenschaften VV	2'700	250	250	250	180	180	300	180	180	180	250	250	250	
313	Dienstleistungen und Honorare	796	180	10	10	50	10	10	50	10	10	50	10	396	
314	Baulicher und betrieblicher Unterhalt	293				40	20	10	90	20	20	70		23	
34	Passivzinsen (ohne 3406)	105			20			20			20			45	
3401	VerzinsungFinanzverbindlichkeiten	741				250			150	150		191			
3610	Entschädigungen an Bund	0													
3611	Entschädigungen an den Kanton	0													
3612	Entschädigungen an Gemeinden und Gemeindeverbände	746	110					110	400					126	
3614	Entschädigungen an öffentliche Unternehmungen	0													
3621	Finanz- und Lastenausgleich an den Kanton	0													
3630	Beiträge an den Bund	55				25					30				
3631	Beiträge an den Kanton	246		180						66					
3632	Beiträge an Gemeinden und Gemeindeverbände	20	10					10							
3634	Beiträge an öffentliche Unternehmungen	400						400							
3635	Beiträge an private Unternehmungen	78	50						28						
3636	Beiträge an private Organisationen ohne Erwerbszweck	57												57	
3637	Beiträge an private Haushalte	577	48	48	48	48	48	48	48	48	48	48	48	49	
38	Ausserordentlicher Aufwand	0													
Verband	Personalaufwand	55			5			5			5			40	
Verband	Sachaufwand	40				10				20			10		
OG	Personalaufwand	250	20	20	20	20	20	20	20	20	20	20	20	30	
OG	Sach- und übriger Betriebsaufwand	160	15	15	15	15	10	10	10	20	10	10	15	15	
Total		10'325	1'044	723	588	838	488	1'183	1'176	734	563	849	573	1'566	0

Gemeinde Muster

Anhang 12C

Erfolgsrechnung		(in 1000)													
Ertrag/Eingang (Konto gemäss Artengliederung)		**Total**	**1**	**2**	**3**	**4**	**5**	**6**	**7**	**8**	**9**	**10**	**11**	**12**	Folge-Jahr
400	Direkte Steuern natürliche Personen	4'520	100	150	150	900	500	100	100	150	200	1'170	500	500	
401	Direkte Steuern juristische Personen	340	25	40	25	25	25	25	25	30	30	30	30	30	
4022	Grundstückgewinnsteuern	27				5			10				12		
4024	Erbschafts- und Schenkungssteuern	36	3	3	3	3	3	3	3	3	3	3	3	3	
40	Eingang a.o. Steuerausstände	100		100											
41	Regalien und Konzessionen	10				10									
42	Entgelte (ohne 420, 421, 423, 424, 426)	24	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	
420	Ersatzabgaben	130	10	10	10	15	10	10	10	10	10	15	10	10	
421	Gebühren für Amtshandlungen	185	10	10	10	10	10	10	10	40	40	15	10	10	
423	Schulgelder	257							257						
424	Benützungsgebühren und Dienstleistungen	3'870	700	20	20	400	580	100	250	400	100	500	600	200	
426	Rückerstattungen	1423	5	5	178	10	5	5	510	180	5	5	210	305	
43	Verschiedene Erträge	5				5									
44	Finanzertrag	104	3	3	23	3	3	27	3	3	23	3	3	7	
Verband	Gemeindebeiträge	70	10			60									
Verband	Uebrige Erträge	5										5			
OG 42	Entgelte (Holzverkauf, Rückerstattungen)	370	30	30	30	40	20	20	50	10	40	20	30	50	
OG 44	Finanzertrag	12	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	
Total		11'488	899	374	452	1'489	1'159	303	1231	829	454	1769	1'411	1'118	0

19.01.2016 / Kapitel 12

Gemeinde Muster

Anhang 12C

Investitionsrechnung	(in 1000)												
Ausgaben		**1**	**2**	3	**4**	**5**	**6**	**7**	**8**	**9**	**10**	**11**	**12**
0290	Projektierung Gemeindehaus				100			50					
2170	Umbau Schulhaus							300	200	100			
7101	Wasserleitung Moos		100	50									
7201	Kanalisation Dorf						250	200	50	50			
8711	Trafo Unterdorf				250								
Total		0	100	50	350	0	250	550	250	150	0	0	0

Gemeinde Muster

Anhang 12C

Investitionsrechnung	(in 1000)												
Einnahmen		**1**	**2**	**3**	**4**	**5**	**6**	**7**	**8**	**9**	**10**	**11**	**12**
7101	Anschlussgebühren Wasser					50					20		
7201	Anschlussgebühren Abwasser					100					40		
Total		0	0	0	0	150	0	0	0	0	60	0	0

Thurgau

Gemeinde Muster

Anhang 12C

Details Aufwand- / Ertragsart		Konto	3401
Bezeichnung			
Bemerkung / Bereich		Betrag	Monat Nr.
Darlehen Bank 1	6 Monate	100	4
Darlehen Versicherung	12 Monate	150	4
		250	
Darlehen Gemeinde X	12 Monate	150	7
Darlehen Pensionskasse	12 Monate	150	8
Darlehen Bank 1	6 Monate	100	10
Darlehen Privat	12 Monate	91	10
		191	

Gemeinde Muster

Anhang 12D

GELDFLUSSRECHNUNG

Gemeinde Muster

Bezeichnung	**2015 CHF**
Gesamtergebnis Erfolgsrechnung (+ = Ertragsüberschuss / - = Aufwandüberschuss)	1'135'792.41
Abschreibungen von Verwaltungsvermögen und Investitionsbeiträgen	1'417'468.30
Wertberichtigungen auf Darlehen und Beteiligungen	0.00
Auflösung passivierte Investitionsbeiträge (-)	0.00
Entnahme aus Aufwertungsreserve	-980'000.00
Realisierte Kursverluste (+) und Gewinne (-) / Wertberichtigungen Anlagen FV	0.00
Aufwertung VV (-)	0.00
Abnahme (+) / Zunahme (-) von Forderungen	-264'864.88
Abnahme (+) / Zunahme (-) von aktiven Rechnungsabgrenzungen	-204'307.25
Abnahme (+) / Zunahme (-) von Vorräten	0.00
Abnahme (-) / Zunahme (+) von laufenden Verbindlichkeiten	553'434.62
Abnahme (-) / Zunahme (+) von passiven Rechnungsabgrenzungen	-143'442.95
Abnahme (-) / Zunahme (+) von kurzfristigen Rückstellungen	0.00
Abnahme (-) / Zunahme (+) von langfristigen Rückstellungen	0.00
Abnahme (-) / Zunahme (+) von Fonds im Eigenkapital	-18'612.50
Abnahme (-) / Zunahme (+) von Legaten und Stiftungen ohne eigene Rechtspersönlichkeit im EK	0.00
Abnahme (-) / Zunahme (+) von Rücklagen der Globalbudgetbereiche	0.00
Abnahme (-) / Zunahme (+) von Vorfinanzierungen	0.00
Geldfluss aus operativer Tätigkeit	**1'495'467.75**
Geldfluss aus Investitions- und Anlagentätigkeit	
Nettoinvestitionen Verwaltungsvermögen	-1'200'181.76
Vergabe bzw. Kauf (+) / Rückzahlung bzw. Verkauf (-) von Darlehen und Beteiligungen, Grundkapitalien VV	0.00
Geldfluss aus Investitionstätigkeit ins Verwaltungsvermögen	**-1'200'181.76**
Kauf (-) / Verkauf (+) / wertvermehrende Ausgaben (-) von Sachanlagen FV	0.00
Zunahme (-) / Abnahme (+) von Kontokorrenten (aktive) mit Dritten	3'739.10
Kauf (-) / Verkauf (+) von Finanzanlagen	0.00
Geldfluss aus Anlagentätigkeit ins Finanzvermögen	**3'739.10**
Geldfluss aus Investitions- und Anlagentätigkeit	**-1'196'442.66**
Geldfluss aus Finanzierungstätigkeit	
Abnahme (-) / Zunahme (+) von Kontokorrenten (passive) mit Dritten	-36'609.25
Rückzahlung (-) / Aufnahme (+) von Finanzverbindlichkeiten	-1'201'578.20
Abnahme (-) / Zunahme (+) von Verbindlichkeiten gegenüber Fonds im Fremdkapital	-29'437.20
Geldfluss aus Finanzierungstätigkeit	**-1'267'624.65**
Total Geldfluss	**-968'599.56**
Bestand Flüssige Mittel 1.1.	3'924'791.72
Bestand Flüssige Mittel 31.12.	**2'956'192.16**
Kontrollrechnung Geldfluss	-968'599.56

19.01.2016 / Kapitel 12

Anpassungen:

15.1.2016:
Seite 8: Geldfluss aus Investitionstätigkeit ergänzt mit „und Anlagentätigkeit“. Zudem entsprechenden zusätzlichen Absatz eingefügt.

Thurgau

Kapitel 13
Finanzkennzahlen

Stand Dezember 2015;
Grundlage: Arbeitspapier der KKAG
Ergänzung TG gemäss Ziff. 13.2

Anmerkungen:
Es fehlen Erfahrungen zu den Kennzahlen, weshalb die Richtwerte als provisorisch zu betrachten sind.

Die kantonale Gemeindefinanzstatistik wird weiterhin mit beedata geführt. Die HRM2-Gemeinden werden in einer separaten Version geführt, da die Vergleichbarkeit mit den HRM1-Gemeinden nicht mehr gegeben ist.

Die Schulgemeindekennzahlen werden weiterhin in der Publikation „Schulfinanzen“ ausgewiesen. Dafür ist die Jahresrechnung im „SVS8 Fin“ zu erfassen, resp. die Exportdatei zu liefern. Für die Datenerfassung HRM2 steht eine separate Erfassungsmaske zur Verfügung.

19.01.2016 / Kapitel 13

Inhaltsverzeichnis

13	**Einleitung**	**2**
13.1	Finanzkennzahlen	2
13.2	Erweiterung der Kennzahlen	10

19.01.2016 / Kapitel 13

13 Einleitung

Kennzahlen sind wichtige Grössen für die Führung einer Gemeinde. Sie zeigen finanzpolitische Trends auf und unterstützen das Gemeindemanagement in der Steuerung der Finanzpolitik. Einen Überblick über die Entwicklung der Finanzhaushalte in den Gemeinden verschaffen die seit 1992 durch die Konferenz der kantonalen Aufsichtsstellen empfohlenen harmonisierten Finanzkennzahlen.
Auf interkantonaler Ebene sollen auch weiterhin die wichtigsten Kennzahlen jährlich ermittelt und veröffentlicht werden. Gestützt auf die HRM2-Fachempfehlung Nr. 18 sind dies folgende Kennzahlen:

- Nettoverschuldungsquotient
- Selbstfinanzierungsgrad
- Zinsbelastungsanteil
- Bruttoverschuldungsanteil
- Investitionsanteil
- Kapitaldienstanteil
- Nettoschuld pro Einwohner
- Selbstfinanzierungsanteil

In Anlehnung an die bisherige Kennzahl „Bilanzfehlbetrag oder Eigenkapital in Steuerprozenten“ wird im Kanton Thurgau die folgende Kennzahl geführt

- Bilanzüberschussquotient

Vorgabe an die kantonalen Aufsichtsstellen über die Gemeindefinanzen
Zum interkantonalen Vergleich und dem Ausweis der Finanzkennzahlen im „Info“, der offiziellen Informationsschrift der Konferenz der kantonalen Aufsichtsstellen über die Gemeindefinanzen, ist die definierte Berechnungsweise der aufgeführten Kennzahlen einzuhalten. In der Info werden die Mittelwerte Kennzahlen der Gemeinden der einzelnen Kantone ausgewiesen. Dazu ist der Mittelwert aufgrund der Summe der Basiszahlen der Gemeinden zu errechnen. D.h. die Summen der Basiszahlen aller Gemeinden werden in die Berechnungsformel für die Kennzahl eingesetzt, was den gewichteten Durchschnitt ergibt.

13.1 Finanzkennzahlen

Nachfolgend sind die zu erhebenden Finanzkennzahlen gemäss dem geltenden HRM2-Kontenrahmen definiert. Dabei wird die Berechnungsweise nach HRM1 und HRM2 angegeben. Zur Beurteilung der einzelnen Finanzkennzahlen gelten die angegebenen Richtwerte. Entscheidend ist allerdings die Entwicklung der Zahlen über eine mittelfristige Vergleichsperiode sowie in ihrer Gesamtheit.

19.01.2016 / Kapitel 13

Kennzahlen ohne Eigenwirtschaftsbetriebe (selbsttragende Bereiche) =oW

Die selbsttragenden Bereiche sind herauszufiltern für die Kennzahlen:
Selbstfinanzierungsgrad
Zinsbelastungsanteil
Investitionsanteil
Kapitaldienstanteil
Selbstfinanzierungsanteil
Bei den Kennzahlen Nettoverschuldungsquotient, Bruttoverschuldungsanteil, Nettoschuld und Bilanzüberschussquotient ist ein Herausfiltern nicht möglich.

Beispiel Selbstfinanzierungsgrad

			selbsttragende Funktionen	
Berechnung	HRM2			
	Selbstfinanzierung x 100			Die hier aufgeführten Funktionen sind nicht zu berücksichtigen;
	Nettoinvestitionen			d.h. die Sachgruppen (Arten) dieser Funktionen sind im Falle einer Addition abzuziehen
	Selbstfinanzierung Kontoarten			und im Falle einer Subtraktion zu addieren.
	Gesamtergebnis der Erfolgsrechnung			
	• Abschreibungen Verwaltungsvermögen 33	wenn + dann -	1408	regionale Berufsbeistandschaft
			1506	regionale Feuerwehrorganisation
			1616	regionale Schiessanlage
			1626	regionale Zivilschutzorganisation
			1627	regionaler Führungsstab
			2xxx	Schule
			4216	regionale Spitex
			6401	Kommunikations- und Glasfasernetze
			7101	Wasserwerk
			7201	Abwasserbeseitigung
			7202	Kläranlage
			7206	Kläranlage
			7301	Abfallwirtschaft
			7302	Kehrichtverbrennungsanlage
			7719	regionale Friedhoforganisation
			7909	regionale Planungsgruppen
			8711	Elektrizitätswerk Netzbetrieb
			8712	Elektrizitätswerk Stromhandel
			8721	Gasversorgung
			8731	Fernwärmebetrieb
			8791	Fernwärmebetrieb
	• Einlagen in Fonds und Spezialfinanzierungen 35	do.	do	
	- Entnahmen aus Fonds und Spezialfinanzierungen 45	wenn - dann +	do	
	• Wertberichtigungen Darlehen VV 364			
	• Wertberichtigungen Beteiligungen VV 365			
	• Abschreibungen Investitionsbeiträge 366			
	- Auflösung passivierte Investitionsbeiträge 466			
	• Zusätzliche Abschreibungen 383			
	• Zus. Abs. Darlehen/Beteiligungen/Invest.beiträge 387			
	- Zus. Auflösung passivierte Investitionsbeiträge 487			
	• Einlagen in das Eigenkapital 389			
	- Entnahmen aus dem Eigenkapital 489			
	- Aufwertungen VV 4490			
	Nettoinvestitionen Kontoarten			
	• Bruttoinvestitionen 50+51+52+54+55+56+58			
	- Investitionseinnahmen 60+61+62+63+64+65+66+68			

Die Darstellung zeigt am Beispiel des Selbstfinanzierungsgrades, welche selbstragenden Funktionen in der Opensource Gemeindefinanzstatistik beedata TG herausgefiltert werden, um die Kennzahlen ohne die Eigenwirtschaftsbetriebe zu berechnen.

Nettoverschuldungsquotient

Berechnung	HRM2[1] Nettoschulden I x 100 / Direkte Steuern NP und JP[3] Als Bezugsgrösse dienen die direkten Steuern der natürlichen Personen (400) und die direkten Steuern der juristischen Personen (401). Aussergewöhnliche einmalige Steuererträge (Erbschafts- und Liegenschaftensteuern u.a.), welche die Aussagekraft der Kennzahl beeinträchtigen, fallen damit weg. Nettoschulden I — Kontoarten + Fremdkapital 20 - passivierte Investitionsbeiträge 2068 - Finanzvermögen 10 Direkte Steuern natürliche Personen (NP) 400 Direkte Steuern juristische Personen (JP) 401	HRM1[2] -
Richtwerte	< -100 % sehr gut -100 bis 0 % gut 0 bis 100 % mittel 100 bis 150 % genügend > 150 % schlecht	
Aussage	Der Nettoverschuldungsquotient gibt an, welcher Anteil der direkten Steuern der natürlichen und juristischen Personen nötig ist, um die Nettoschulden abzutragen.	

Selbstfinanzierungsgrad

Berechnung	HRM2 Selbstfinanzierung x 100 / Nettoinvestitionen Selbstfinanzierung — Kontoarten Gesamtergebnis der Erfolgsrechnung (+9999.9000 bzw. -9999.9001) + Abschreibungen Verwaltungsvermögen 33 + Einlagen in Fonds und Spezialfinanzierungen 35 - Entnahmen aus Fonds und Spezialfinanzierungen 45 + Wertberichtigungen Darlehen VV 364 + Wertberichtigungen Beteiligungen VV 365 + Abschreibungen Investitionsbeiträge 366 - Auflösung passivierte Investitionsbeiträge 466 + Zusätzliche Abschreibungen 383 + Zus. Abs. Darlehen/Beteiligungen/Invest.beiträge 387 - Zus. Auflösung passivierte Investitionsbeiträge 487 + Einlagen in das Eigenkapital 389 - Entnahmen aus dem Eigenkapital 489 - Aufwertungen VV 4490 Nettoinvestitionen — Kontoarten + Bruttoinvestitionen 50+51+52+54+55+56+58 - Investitionseinnahmen 60+61+62+63+64+65+66+68	HRM1 Selbstfinanzierung x 100 / Nettoinvestitionen Selbstfinanzierung — Kontoarten + Abschreibungen VV 331 + 332 + Abschreibungen Bilanzfehlbetrag 333 + Ertragsüberschuss oder - Aufwandüberschuss Nettoinvestitionen — Kontoarten + Bruttoausgaben IR 50+52+56+58 - Einnahmen IR 60 - 66
Richtwerte	Mittelfristig sollte der Selbstfinanzierungsgrad im Durchschnitt gegen 100% sein, wobei auch der Stand der aktuellen Verschuldung eine Rolle spielt. Die Kennzahl kann starken Schwankungen unterliegen und sollte daher mittelfristig betrachtet	

1 Definition der Kennzahl gemäss SRS Fachempfehlung Nr. 18-1 vom 25.01.2013

2 Definition der Kennzahl gemäss Info KKAG Nr. 16 / 14.11.2005

3 Gemäss FE Nr. 18 wird bei der Berechnung des Nettoverschuldungsquotientes die Nettoschuld ins Verhältnis zum gesamten Fiskalertrag (40) gesetzt. Das Handbuch sieht als Bezugsgrösse aber auch nur die direkten Steuern der natürlichen und juristischen Personen vor. An der Sitzung vom 12. November 2013 hat sich die Arbeitsgruppe dafür ausgesprochen, diese Bezugsgrösse zu verwenden, um die Aussagekraft der Kennzahl nicht zu beeinträchtigen.

	werden. > 100 % ideal 80 % – 100 % gut bis vertretbar 50 % – 80 % problematisch < 50 % ungenügend
Aussage	Der Selbstfinanzierungsgrad zeigt an, in welchem Ausmass Neuinvestitionen durch selbsterwirtschaftete Mittel finanziert werden können. Ein Selbstfinanzierungsgrad unter 100% führt zu einer Neuverschuldung. Liegt dieser Wert über 100%, können Schulden abgebaut werden.

Zinsbelastungsanteil		
Berechnung	HRM2 $\frac{\text{Nettozinsaufwand}}{\text{Laufender Ertrag}} \times 100$	HRM1 $\frac{\text{Nettozinsen}}{\text{Finanzertrag}} \times 100$
	Nettozinsaufwand Kontoarten + Zinsaufwand 340 - Zinsertrag 440 Laufender Ertrag Kontoarten Fiskalertrag 40 + Regalien und Konzessionen 41 + Entgelte 42 + Verschiedene Erträge 43 + Finanzertrag 44 + Entnahmen aus Fonds und Spezialfinanzierungen 45 + Transferertrag 46 + Ausserordentlicher Ertrag 48 - Zus. Auflösung passivierter Investitionsbeiträge 487 - Entnahmen aus dem Eigenkapital 489 + Entnahmen aus Aufwertungsreserve 4895	Nettozinsen Kontoarten + Passivzinsen 32 - Nettovermögensertrag 42 + Aufwand für Liegenschaften FV 942.3 + Buchgewinne 942.424 - Buchverluste 942.330 Finanzertrag Kontoarten + Ertrag der LR 4 - Durchlaufende Beiträge 47 - Interne Verrechnungen 49
Richtwerte	0 – 4 % gut 4 – 9 % genügend > 9 % schlecht	
Aussage	Der Zinsbelastungsanteil sagt aus, welcher Anteil des laufenden Ertrags durch den Zinsaufwand gebunden ist. Je tiefer der Wert, desto grösser der Handlungsspielraum.	

Bruttoverschuldungsanteil

Berechnung

HRM2

$$\frac{\text{Bruttoschulden} \times 100}{\text{Laufender Ertrag}}$$

Bruttoschulden	Kontoarten
Laufende Verbindlichkeiten	200
+Kurzfristige Finanzverbindlichkeiten	201
- derivative Finanzinstrumente	2016
+ Langfristige Finanzverbindlichkeiten	206
- passivierte Investitionsbeiträge	2068

Laufender Ertrag	Kontoarten
Fiskalertrag	40
+ Regalien und Konzessionen	41
+ Entgelte	42
+ Verschiedene Erträge	43
+ Finanzertrag	44
+ Entnahmen aus Fonds und Spezialfinanzierungen	45
+ Transferertrag	46
+ Ausserordentlicher Ertrag	48
- Zus. Auflösung passivierter Investitionsbeiträge	487
- Entnahmen aus dem Eigenkapital	489
+ Entnahmen aus Aufwertungsreserve	4895

HRM1 (ab 2005)

$$\frac{\text{Bruttoschulden} \times 100}{\text{Finanzertrag}}$$

Bruttoschulden (Passive Bestandesrechnung)	Konten
+ Kurzfristige Schulden	201
+ Mittel- und langfristige Schulden	202
+ Sonderrechnungen	203

Finanzertrag	Kontoarten
+ Total Ertrag Laufende Rechnung	4
- Durchlaufende Beiträge	47
- Entnahmen aus Spezialfinanzierungen	48
- Interne Verrechnungen	49

Richtwerte

< 50 %	sehr gut
50 – 100 %	gut
100 – 150 %	mittel
150 – 200 %	schlecht
> 200 %	kritisch

Aussage

Der Bruttoverschuldungsanteil ist eine Grösse zur Beurteilung der Verschuldungssituation bzw. der Frage, ob die Verschuldung in einem angemessenen Verhältnis zu den erwirtschafteten Erträgen steht. Er zeigt an, wie viele Prozente vom Finanzertrag benötigt werden, um die Bruttoschulden abzutragen.

Investitionsanteil

Berechnung

HRM2

$$\frac{\text{Bruttoinvestitionen} \times 100}{\text{Gesamtausgaben}}$$

Bruttoinvestitionen	Kontoart
+ Sachanlagen	50
+ Investitionen auf Rechnung Dritter	51
+ Immaterielle Anlagen	52
+ Darlehen	54
+ Beteiligungen und Grundkapitalien	55
+ Eigene Investitionsbeiträge	56
+ Ausserordentliche Investitionen	58

Gesamtausgaben	Kontoart
Laufende	Ausgaben
Personalaufwand	30
+ Sach- und übriger Betriebsaufwand	31
- Wertberichtigungen auf Forderungen	3180
+ Finanzaufwand	34
- Wertberichtigungen Anlagen FV	344
+ Transferaufwand	36
- Wertberichtigungen Darlehen VV	364
- Wertberichtigungen Beteiligungen VV	365
- Abschreibungen Investitionsbeiträge	366
+ Ausserordentlicher Personalaufwand	380
+ Ausserordentlicher Sach- und Betriebsaufwand	381
+ Ausserord. Finanzaufwand (geldflusswirksam)	3840
+ Ausserordentlicher Transferaufwand	386
+ Bruttoinvestitionen	50+51+52+54+55+56+58

HRM1 (ab 2005)

$$\frac{\text{Bruttoinvestitionen} \times 100}{\text{Konsolidierte Ausgaben}}$$

Bruttoinvestitionen	Kontoarten
+ Aktivierte Investitionsausgaben	690

Konsolidierte Ausgaben	Kontoarten
+ Total Aufwand Laufende Rechnung	3
+ Aktivierte Investitionsausgaben	690
- Harmonisierte Abschreibungen VV	331
- Übrige Abschreibungen VV	332
- Abschreibungen Bilanzfehlbetrag	333
- Durchlaufende Beiträge	37
- Einlagen in Spezialfinanzierungen	38
- Interne Verrechnungen	39

Richtwerte

< 10 %	schwach
10 – 20 %	mittel
20 – 30 %	stark
> 30 %	sehr stark

Aussage

Der Investitionsanteil zeigt die Aktivität im Bereich der Investitionen und den Einfluss auf die Nettoverschuldung.

Kapitaldienstanteil

Berechnung	HRM2 $\frac{\text{Kapitaldienst}}{\text{Laufender Ertrag}} \times 100$	HRM1 $\frac{\text{Kapitaldienst}}{\text{Finanzertrag}} \times 100$
	Kapitaldienst — Kontoarten Zinsaufwand 340 - 440 Zinsertrag 440 + Abschreibungen Verwaltungsvermögen 33 + Wertberichtigungen Darlehen VV 364 + Wertberichtigungen Beteiligungen VV 365 + Abschreibungen Investitionsbeiträge 366 - Auflösung passivierte Investitionsbeiträge 466 Laufender Ertrag — Kontoarten Fiskalertrag 40 + Regalien und Konzessionen 41 + Entgelte 42 + Verschiedene Erträge 43 + Finanzertrag 44 + Entnahmen aus Fonds und Spezialfinanzierungen 45 + Transferertrag 46 + Ausserordentlicher Ertrag 48 - Zus. Auflösung passivierter Investitionsbeiträge 487 - Entnahmen aus dem Eigenkapital 489 + Entnahmen aus Aufwertungsreserve 4895	Kapitaldienst — Kontoarten + Passivzinsen 32 + ordentliche Abschreibungen 331 - Nettovermögensertrag 42 + Aufwand für Liegenschaften FV 942.3 + Buchgewinne 942.424 - Buchverluste 942.330 Finanzertrag — Kontoarten + Ertrag der LR 4 - Durchlaufende Beiträge 47 - Interne Verrechnungen 49
Richtwerte	< 5 % geringe Belastung 5 – 15 % tragbare Belastung > 15 % hohe Belastung	
Aussage	Der Kapitaldienstanteil ist die Messgrösse für die Belastung des Haushaltes durch Kapitalkosten. Die Kennzahl gibt Auskunft darüber, wie stark der Laufende Ertrag durch den Zinsendienst und die Abschreibungen (= Kapitaldienst) belastet ist. Ein hoher Anteil weist auf einen enger werdenden finanziellen Spielraum hin.	

Nettoschuld in Franken pro Einwohner

Berechnung	HRM2 $\frac{\text{Nettoschuld I}}{\text{Ständige Wohnbevölkerung}}$	HRM1 $\frac{\text{Nettoschuld}}{\text{Einwohner}}$
	Nettoschuld I — Konten Fremdkapital 20 - passivierte Investitionsbeiträge 2068 - Finanzvermögen 10 Ständige Wohnbevölkerung[4]	Nettoschuld — Konten + Finanzvermögen 10 – 13 - Fremdkapital 20 – 25

[4] **Die Statistik der Bevölkerung und der Haushalte (STATPOP)**

Im Rahmen des neuen Volkszählungssystems ersetzt im Bereich der Bestandesdaten ab dem 31.12.2010 die Statistik der Bevölkerung und der Haushalte (STATPOP) die bisherige Statistik des jährlichen Bevölkerungsstandes (ESPOP). STATPOP beruht auf den Personenregistern des Bundes sowie den Einwohnerregistern der Gemeinden und Kantone und liefert Kennzahlen zum Bestand, zur Struktur (Alter, Geschlecht, Zivilstand, Staatsangehörigkeit etc.), zur Entwicklung und zur räumlichen Verteilung der Bevölkerung sowie Angaben zur Zahl und Grösse der Haushalte.

Definition der ständigen Wohnbevölkerung

Mit der Einführung von STATPOP wurde unter Berücksichtigung von internationalen Empfehlungen auch der Begriff der «ständigen Wohnbevölkerung» neu definiert (Verordnung vom 19. Dezember 2008 über die eidgenössische Volkszählung [SR 431.112.1], Art. 2 Bst. d). Im Vergleich zu ESPOP umfasst die ständige Wohnbevölkerung in STATPOP ab dem 31.12.2010 zusätzlich Personen im Asylprozess mit einer Gesamtaufenthaltsdauer von mindestens 12 Monaten.

Zur ständigen Wohnbevölkerung zählen:

- alle schweizerischen Staatsangehörigen mit einem Hauptwohnsitz in der Schweiz;
- ausländische Staatsangehörige mit einer Aufenthalts- oder Niederlassungsbewilligung für mindestens zwölf Monate (Ausweis B oder C oder EDA-Ausweis [internationale Funktionäre, Diplomaten und deren Familienangehörige]);

Richtwerte	< 0 Fr. Nettovermögen 0 - 1‘000 Fr. geringe Verschuldung 1‘001 – 2‘500 Fr. mittlere Verschuldung 2‘501 – 5‘000 Fr. hohe Verschuldung > 5‘000 Fr. sehr hohe Verschuldung
Aussage	Die Nettoschuld pro Einwohner wird als Gradmesser für die Verschuldung verwendet. Ein negativer Wert entspricht einem Nettovermögen pro Einwohner.

Selbstfinanzierungsanteil

Berechnung

Berechnung

HRM2

$$\frac{\text{Selbstfinanzierung}}{\text{Laufender Ertrag}} \times 100$$

Selbstfinanzierung	Kontoarten
Gesamtergebnis der Erfolgsrechnung (+ 9999.9000 bzw. – 9999.9001)	
+ Abschreibungen Verwaltungsvermögen	33
+ Einlagen in Fonds und Spezialfinanzierungen	35
- Entnahmen aus Fonds und Spezialfinanzierungen	45
+ Wertberichtigungen Darlehen VV	364
+ Wertberichtigungen Beteiligungen VV	365
+ Abschreibungen Investitionsbeiträge	366
- Auflösung passivierte Investitionsbeiträge	466
+ Zusätzliche Abschreibungen	383
+ Zus. Abs. Darlehen/Beteiligungen/Invest.beiträge	387
- Zus. Auflösung passivierte Investitionsbeiträge	487
+ Einlagen in das Eigenkapital	389
- Entnahmen aus dem Eigenkapital	489
- Aufwertungen VV	4490

Laufender Ertrag	Kontoarten
Fiskalertrag	40
+ Regalien und Konzessionen	41
+ Entgelte	42
+ Verschiedene Erträge	43
+ Finanzertrag	44
+ Entnahmen aus Fonds und Spezialfinanzierungen	45
+ Transferertrag	46
+ Ausserordentlicher Ertrag	48
- Zus. Auflösung passivierter Investitionsbeiträge	487
- Entnahmen aus dem Eigenkapital	489
+ Entnahmen aus Aufwertungsreserve	4895

HRM1

$$\frac{\text{Selbstfinanzierung}}{\text{Finanzertrag}} \times 100$$

Selbstfinanzierung	Kontoarten
+ Abschreibungen VV	331 + 332
+ Abschreibungen Bilanzfehlbetrag	333
+ Ertragsüberschuss oder	
- Aufwandüberschuss	

Finanzertrag	Kontoarten
+ Ertrag der LR	4
- Durchlaufende Beiträge	47
- Interne Verrechnungen	49

Richtwerte	> 20 % gut 10 – 20 % mittel < 10 % schwach
Aussage	Der Selbstfinanzierungsanteil charakterisiert die Finanzkraft und den finanziellen Spielraum einer Gemeinde. Er gibt an, welchen Anteil ihres Ertrages die öffentliche Körperschaft zur Finanzierung ihrer Investitionen aufwenden kann.

– ausländische Staatsangehörige mit einer Kurzaufenthaltsbewilligung (Ausweis L) für eine kumulierte Aufenthaltsdauer von mindestens zwölf Monaten;

In Abweichung zur STATPOP zählen im Kanton TG Personen im Asylprozess (Ausweis N) und Vorläufig Aufgenommene (Ausweis F) mit einer Gesamtaufenthaltsdauer von mindestens zwölf Monaten nicht zur ständigen Wohnbevölkerung.

Datenquelle zur ständigen Wohnbevölkerung: http://www.bfs.admin.ch/bfs/portal/de/index/themen/01/02/blank/data/01.html sowie kantonale Bevölkerungsstatistik.

13.2 Erweiterung der Kennzahlen

Der Katalog der Kennzahlen wird um die folgende Kennzahl zum Eigenkapital ergänzt:

Bilanzüberschussquotient (Eigenkapital in % des Fiskalertrags)		
	Bilanzüberschuss x 100 *Direkte Steuern NP und JP* *Bilanzüberschuss* *Konten* *Bilanzüberschuss/-fehlbetrag* *299* *Direkte Steuern natürliche Personen (NP)* *400* *Direkte Steuern juristische Personen (JP)* *401*	
Richtwerte	*< 0* *kritisch* *> 0 - 15 %* *schlecht* *> 15 - 45 %* *mittel* *> 45 - 90 %* *gut* *> 90 %* *sehr gut*	
Aussage	*Nach Gemeindegrösse abgestufte Mindestausstattung des Eigenkapitals (Bilanzüberschuss) zur Abdeckung von Aufwandüberschüssen, zum Schutz vor einem Bilanzfehlbetrag sowie zur Verstärkung der Risikofähigkeit.* *In Anlehnung an die Kennzahl „Eigenkapital" (Fdk-Handbuch, Tabelle 37) wird der Bilanzüberschuss im Verhältnis zum Fiskalertrag definiert (dynamische Betrachtung). Eine gesunde Eigenkapitalbasis im Verhältnis zur Nettoschuld ist notwendig, um eine gute Eigenfinanzierung sicherzustellen und zu hohe Belastungen durch die Verschuldung (im Falle ansteigender Zinsen) zu vermeiden.*	

Diese Kennzahl ersetzt die bisherige Kennzahl „Bilanzsituation" (Eigenkapital bzw. Bilanzüberschuss in Steuerprozent). Diese wird für die Politischen Gemeinden geführt und wird auch für die Schulgemeinden zur Anwendung empfohlen.

Der „Eigenkapitaldeckungsgrad" gehört nicht mehr zu den gesamtschweizerisch zur Anwendung empfohlenen Kennzahlen gemäss Fachempfehlung Nr. 18 vom 25.1.2013 des Schweizerischen Rechnungslegungsgremiums für den öffentlichen Sektor (SRS).

19.01.2016 / Kapitel 13

Anpassungshinweise

20.10.2015
Präzisierungen der Berechnungsformeln beim Nettoverschuldungsquotient (x 100), Selbstfinanzierungsgrad und –anteil (+9999.9000 – 9999.9001)
Ergänzung Fussnote 4 betreffend ständige Wohnbevölkerung (Abweichung TG)

18.11.2015
Anpassung Einleitung (Hinweis auf Bilanzüberschussquotient)
Anpassungen Richtwerte Nettoverschuldungsquotient und Bilanzüberschussquotient

25.11.2015
Richtwerte beim Selbstfinanzierungsanteil eingefügt;
Prioritäten bei den Kennzahlen entfernt, da schlecht begründbar.

18.12.2015
Deckblatt: Hinweis zur Schulgemeindefinanzstatistik wurde aufgenommen.
Ziff. 13.2: Die letzten zwei Absätze wurden hinzugefügt.

Thurgau

Kapitel 14
WOV / MWSt / IKS

01.02.2016 / Kapitel 14

Inhaltsverzeichnis

14	**WOV / MWSt / IKS**	**2**
14.1	Wirkungsorientierte Verwaltungsführung (WOV)	2
14.1.1	Grundidee von WOV	2
14.1.2	Einsatzmöglichkeiten für kleinere Gemeinden	3
14.1.3	Einführung von WOV	3
14.2	Mehrwertsteuer (MWSt)	5
14.2.1	Grundlagen	5
14.2.2	Steuerpflicht	5
14.2.3	Freiwillige Steuerpflicht (Option)	6
14.2.4	Beginn und Ende der Steuerpflicht	6
14.2.5	Steuersätze, Pauschalsteuermethode	6
14.2.6	Vorsteuerabzug	6
14.2.7	Vorsteuerabzugskürzung	7
14.2.8	Gebührenreglemente	7
14.2.9	Rechnungsführung	7
14.2.10	Abrechnungsart	8
14.3	Internes Kontrollsystem (IKS)	8
14.3.1	Allgemeines	8
14.3.2	Rechtliche Grundlagen	9
14.3.3	Zielsetzungen des IKS	9
14.3.4	IKS und Risikomanagement	9
14.3.5	Aufgaben und Verantwortlichkeiten	9
14.3.6	Umsetzung	10

14 WOV / MWSt / IKS

14.1 Wirkungsorientierte Verwaltungsführung (WOV)

14.1.1 Grundidee von WOV

Die Einführung der wirkungsorientierten Verwaltungsführung (WOV) führt zu einer umfassenden Reform der politischen und operativen Führung. Mit dem Einsatz von modernen Führungssystemen und -instrumenten kann die Verwaltung ihre Aufgaben effektiver, effizienter, wirksamer und zielorientierter erbringen. Grundelement ist eine Verlagerung der Steuerung von den Mitteln (Input) zu den Leistungen (Output) und Wirkungen (Outcome). Mit definierten Leistungen sollen bestimmte Wirkungen erzielt werden. Es wird im Voraus festgelegt, welche Leistungen in welcher Qualität und Quantität zu erbringen sind und wie viele Mittel dafür zur Verfügung stehen. WOV kann als Philosophie verstanden werden, die sich über alle Ebenen der Führung erstreckt und sich aus verschiedenen Elementen zusammensetzt. Viele der integrierten Ideen sind nicht grundsätzlich neu. Neu ist jedoch der ganzheitliche Ansatz, der die politische und administrative Ebene einbezieht.

Folgende Grundideen sollen mit WOV verwirklicht werden.

Leistungsorientierte Finanzierung: Es werden Leistungen finanziert und nicht Verwaltungseinheiten. Die Leistungen sind durch Ziele und Überprüfungskriterien definiert. Die Gemeindeversammlung bzw. das Parlament beschliesst die finanziellen Mittel, die Ziele und die Kriterien. Die Finanzseite wird gezielt mit der Leistungs-/Wirkungsseite verknüpft.

Kundenorientierung: Eine bedarfsgerechte Kundenorientierung (z.B. Eltern, Kinder, Sportvereine, Parteien, Einwohner) soll dazu führen, dass die Verwaltung ihre Leistungen bewusster definiert und alle ihre Aktivitäten auf diese Leistungen, deren Qualität und die Kosten ausrichtet.

Unternehmerisches Denken und Handeln: Die finanziellen Mittel werden global und unter Umständen für mehrere Jahre bewilligt (Globalbudget). Dadurch entstehen unternehmerische Handlungsspielräume für die Zielerreichung.

Zielorientierte Führung: Mitarbeiterinnen und Mitarbeiter orientieren sich an den Zielen und Überprüfungskriterien und übernehmen unternehmerische Mitverantwortung. Die Vorgaben der politischen Führung setzen betriebliche Planungsinstrumente voraus (z.B. betrieblicher Leistungsauftrag).

Übereinstimmung von Aufgaben-, Ressourcen- und Resultateverantwortung: Die Übereinstimmung von Aufgaben-, Ressourcen- und Resultateverantwortung bildet die Grundlage für eine echte Delegation und fördert die Motivation und Eigenverantwortung aller Mitarbeitenden. Die Delegation der operativen Aufgabenerfüllung auf Stufe Verwaltung führt zu einer Stärkung der strategischen Führung auf politischer Ebene.

Leistungsvergleich: Leistungsvergleiche bilden die Grundlage für internen und externen Wettbewerb. Damit wird der optimale Einsatz der finanziellen Mittel und die Ausrichtung auf die tatsächlichen Kundenbedürfnisse sichergestellt. Leistungsvergleiche liefern die Angaben für die Festlegung der Qualität und die Definition der gewünschten Standards.

14.1.2 Einsatzmöglichkeiten für kleinere Gemeinden

Die Einführung von WOV bedingt eine Anpassung der bestehenden Organisation und die Schaffung entsprechender Strukturen. Für kleine bis mittelgrosse Gemeinden wird die Umsetzung dieses umfassenden Managementansatzes keinen angemessenen Nutzen bringen. Einzelne Instrumente sind jedoch durchaus für den Einsatz in kleineren Gemeinden geeignet, wie zum Beispiel:

Führungsbereich
Leitbild: Im Leitbild wird die Vision der Gemeinde festgehalten. Es gibt die Ziele und Grundsätze vor und leistet damit einen wesentlichen Beitrag zur Stärkung der Identität sowohl nach innen als auch nach aussen.

Leistungsvereinbarungen: Durch Führen mit Leistungsvereinbarungen oder Leistungsaufträgen kann die Leistungserfüllung direkter gesteuert werden. Die Mitverantwortung und Motivation der Mitarbeitenden werden erhöht. Die Zielerreichung wird besser messbar.

Kompetenzdelegation: Die Exekutive kann Aufgaben im operativen Bereich z.B. an Verwaltungseinheiten delegieren und damit die Entscheidungswege verkürzen, die Aufgabenerfüllung effizienter gestalten und die Mitverantwortung der Mitarbeitenden erhöhen.

Delegation von Zahlungskrediten: Durch die Delegation von Zahlungskrediten kann die Verwendung der Mittel optimaler überwacht und die Mitverantwortung gesteigert werden.

Controllingbereich
Kostenrechnung: Mit der Kostenrechnung wird ermittelt, wo die Kosten in welcher Höhe anfallen und welche Kosten die Herstellung einer Leistung verursacht. Sie erhöht die Transparenz und bildet die Grundlage für betriebswirtschaftliche Entscheide.

Kennzahlen: Durch die Ermittlung und Analyse von Kennzahlen können die finanzielle Situation und Entwicklung umfassend dargestellt werden.

Benchmarking: Durch einen systematischen Leistungs- und Qualitätsvergleich kann von anderen Gemeinden profitiert und das Kosten-/Nutzen-Verhältnis der Leistungserstellung optimiert werden. Benchmarking zeigt auf, wo Handlungsbedarf liegt und liefert realistische Massstäbe und Ziele für entsprechende Verbesserungsmassnahmen.

Personalbereich
Leistungslohn/Anreizsystem: Mit einem gerechten und transparenten Lohnsystem können Anreize geschaffen und die Motivation der Mitarbeitenden erhöht werden.

Mitarbeiterbeurteilung: Die Mitarbeiterbeurteilung ist ein wichtiges Instrument, um die Mitarbeitenden richtig einschätzen, anerkennen und unterstützen zu können. Stärken können gezielt genutzt, Mängel und Schwächen durch geeignete Massnahmen vermindert werden.

Arbeitszeitmodelle: Mit flexiblen Arbeitszeitmodellen können Schwankungen des Arbeitsanfalls aufgefangen und Freiräume für die Mitarbeitenden geschaffen werden.

14.1.3 Einführung von WOV

14.1.3.1. Rechtliche Grundlage

§ 16 RRV Gde-RW sieht die Führung mit Leistungsauftrag und Globalbudget vor.

Die Gemeinden können auf Beschluss der Gemeindeversammlung oder des Parlaments Bereiche der Verwaltung nach den Grundsätzen der wirkungsorientierten Verwaltungsführung (WOV) ausrichten. Sofern WOV als allgemeiner Grundsatz für die Verwaltungsführung gelten soll, ist dies in der Gemeindeordnung festzulegen.

14.1.3.2. Globalbudgetierung

Das Globalbudget bezeichnet die globale Zuteilung von im Voraus verbindlich festgelegten Geldmitteln und im Voraus formulierten Rahmenbedingungen, um eine bestimmte Aufgabe zu erfüllen. Mit dem Globalbudget dürfen Aufwände und Erträge einer oder mehrerer Funktionen zusammengefasst und als Nettoaufwand dargestellt und durch die Legislative beschlossen werden. Die Gemeinden sind bei der Beschlussfassung über Globalbudgets nicht an die Budgetprinzipien der Bruttodarstellung und der Spezifikation gebunden. Globalbudgets müssen jedoch folgende Anforderungen erfüllen:

- Budgetierung nach Produktegruppen und Saldovorgaben
- Leistungsaufträge
- Wirkungs- und Leistungsmessung durch Standards und Indikatoren
- Controlling

Nicht beanspruchte Teile des Globalbudgets dürfen auf die nächste Budgetperiode übertragen werden (Bilanzgruppe 2920). Es ist auch möglich, mehrjährige Globalbudgets festzulegen. Die übrigen kantonalen Vorschriften zur Rechnungslegung der Gemeinden bleiben vorbehalten.

14.1.3.3. Zuständigkeiten

Die Gemeindeversammlung bzw. das Parlament sind zuständig für:

- Definition der Produktegruppen
- Festlegung der Wirkungs- oder Leistungsziele je Produktegruppe
- Bestimmung der Geltungsdauer der Globalbudgets
- Beschlussfassung über die Saldovorgaben je Produktegruppe
- Entgegennahme des Rechenschaftsberichts über die Erreichung der Wirkungs- und Leistungsziele je Produktegruppe

Die Exekutive ist zuständig für:

- Definition der Produkte sowie die Festlegung der zugehörigen Saldovorgaben, Leistungs- und allfälligen Wirkungszielen, Standards und Indikatoren
- Zuweisung der Saldovorgaben und der zu erbringenden Leistungen an die Produktverantwortlichen
- Controlling

Die Zuweisung weiterer Kompetenzen an Legislative oder Exekutive sowie mögliche zusätzliche Instrumente der WOV sind in einem durch die Legislative zu erlassenden Reglement festzulegen, insbesondere:

- Zuständigkeit zur Festsetzung der Indikatoren und Standards je Produktegruppe
- dauerhafte oder periodische Bestimmung der Budgetstruktur
- Errichtung eines Anreizsystems
- Auftrag, mit dem die Legislative für die Planung der künftigen Globalbudgets dem Gemeinderat in dessen Zuständigkeitsbereich Richtlinien erteilen kann
- Mitwirkung der Legislative bei der politischen Planung

01.02.2016 / Kapitel 14

14.2 Mehrwertsteuer (MWSt)

14.2.1 Grundlagen

Per 1. Januar 1995 wurde in der Schweiz die Mehrwertsteuer eingeführt. Auf den 1. Januar 2010 ist das revidierte Mehrwertsteuergesetz (MWSTG) in Kraft getreten.

Die nachstehenden Ausführungen geben eine Übersicht über die steuerpflichtigen Aufgabenbereiche, die Buchführung, das Abrechnungsverfahren und über die notwendigen Reglementsanpassungen. Es handelt sich lediglich um Vollzugshilfen.

Rechtlich verbindlich sind nur Auskünfte der Eidg. Steuerverwaltung, weshalb spezifische Fragen über die Steuerpflicht direkt an die Eidg. Steuerverwaltung, Hauptabteilung Mehrwertsteuer, Schwarztorstrasse 50, 3003 Bern (ESTV) zu richten sind, wo auch die notwendigen Unterlagen bezogen werden können. Die Eidg. Steuerverwaltung bietet im Internet zahlreiche Informationen und Dienstleistungen an:
http://www.estv.admin.ch/aktuell
Es steht auch eine App zur Verfügung: MWST-Infos

Für die mehrwertsteuerpflichtigen Gemeinden empfiehlt es sich, mindestens folgende Unterlagen bei der Eidg. Steuerverwaltung zu bestellen oder zu downloaden:
- Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer (MWSTG, SR 641.20)
- Mehrwertsteuerverordnung (MWSTV, SR 641.201)
- MWST-Branchenbroschüre 19 Gemeinwesen
- MWST-Info 13 Pauschalsteuersätze

Es gehört zu den Aufgaben der Abteilungen Finanzen der Gemeinden, jährlich die Steuerpflicht des eigenen Gemeinwesens, aber auch das Eingehen von Optionen (z.B. freiwillige Steuerpflicht, Pauschalsteuersätze) zu prüfen.

14.2.2 Steuerpflicht

Massgebend für die subjektive Steuerpflicht sind die einzelnen Aufgabenbereiche (Funktionen) bzw. die autonomen Funktionen einer Gemeinde. Funktionen der gleichen Gemeinde können sich zu einem einzigen Steuersubjekt zusammenschliessen. Beispiele für steuerpflichtige Aufgabenbereiche sind insbesondere: Antennen- und Kabelanlagen, Wasserwerk, Abwasserbeseitigung, Abfallwirtschaft, Elektrizitätswerk - Elektrizitätsnetz, Fernwärmebetrieb Energie, Verkehrsbetriebe, Schwimmbad, Parkhäuser/Parkplätze und evtl. Forstbetriebe bzw. Forstbetriebs-Gemeindeverbände oder gemeinschaftlich geführte Forstbetriebe.

Gemäss Art. 12 Abs. 3 MWSTG sind die Gemeinden steuerpflichtig, sofern
- sie steuerbare Lieferungen und Dienstleistungen für mehr als 25'000 Franken pro Jahr an Nichtgemeinwesen erbringen, und
- der steuerbare Gesamtumsatz aus Leistungen an Nichtgemeinwesen und andere Gemeinwesen pro Jahr mehr als Fr. 100'000.00 beträgt.

Bei Spitälern, Alters- und Pflegeheimen, Sozialdiensten, Kinder- und Jugendheimen sowie Schulen, Museen, Theatern, die Teil eines Gemeinwesens sind, gilt eine Umsatzlimite von Fr. 150'000.00.

Art. 14 der MWSTV bestimmt die unternehmerischen und somit steuerbaren Leistungen eines Gemeinwesens.

Nicht steuerpflichtig sind Leistungen von Gemeinden, die sie in Ausübung hoheitlicher Gewalt erbringen. Dies sind Leistungen, die nicht unternehmerischer Natur namentlich nicht marktfähig

sind und nicht im Wettbewerb mit Tätigkeiten privater Anbieter stehen, auch wenn dafür Gebühren, Beiträge oder sonstige Abgaben erhoben werden (Art. 3 lit. g MWSTG)

Von der Steuer ausgenommen sind gemäss Art. 21 MWSTG einerseits Leistungen im Bereich der Krankenpflege, Kultur, Sport, Erziehung und Bildung usw. und anderseits vor allem Leistungen innerhalb des gleichen Gemeinwesens (eigene Funktionen, eigene Anstalten ohne Rechtspersönlichkeit, ausschliesslich dem Gemeinwesen gehörende Anstalten mit eigener Rechtspersönlichkeit).

14.2.3 Freiwillige Steuerpflicht (Option)

Eine effektiv abrechnende Funktion kann unter gewissen Bedingungen durch offenen Ausweis der Steuer von der Steuer ausgenommene Leistungen versteuern (Art. 11 und 22 MWSTG). Es wird auf die Ausführungen in Gesetz, Verordnung und Branchenbroschüre verwiesen.

14.2.4 Beginn und Ende der Steuerpflicht

Die Steuerpflicht beginnt mit der Aufnahme und endet mit der Beendigung der unternehmerischen Tätigkeit. An- oder Abmeldungen sind dann vorzunehmen, wenn im Rechnungsjahr die Umsatzgrenzen über- oder unterschritten werden und wenn absehbar ist, dass sich die Umsatzverhältnisse im folgenden Jahr nicht verändern. Je nach Steuerpflicht oder eingegangenen Optionen wird die Eidg. Steuerverwaltung eine Übergangsfrist festlegen.

14.2.5 Steuersätze, Pauschalsteuermethode

Es gelten folgende Steuersätze:
- Normalsteuersatz: 8 %
- Reduzierter Steuersatz: 2,5 % (Wasser in Leitungen, Nahrungsmittel, Getreide, Sämereien, Medikamente, Zeitungen usw.)
- Sondersteuersatz: 3,8 % (Beherbergungsleistungen)

Saldo- und Pauschalsteuersätze sind Branchensätze, welche die Abrechnung mit der ESTV wesentlich vereinfachen, weil die Vorsteuern nicht ermittelt werden müssen. Die geschuldete Steuer wird bei diesen Abrechnungsmethoden durch Multiplikation des Bruttoumsatzes, d.h. des Umsatzes einschliesslich Steuer, mit dem entsprechenden von der ESTV bewilligten Saldosteuersatz beziehungsweise Pauschalsteuersatz berechnet.

Gemeinwesen und verwandte Bereiche (private Schulen und Spitäler, Transportunternehmen des öffentlichen Verkehrs usw.) sowie Vereine und Stiftungen haben die Möglichkeit, ungeachtet der Höhe ihrer Umsätze mittels Pauschalsteuersätzen abzurechnen. Eine Abrechnung mit Saldosteuersätzen ist hingegen nicht möglich. Ziffer 1.3 der MWST-Info 13 Pauschalsteuersätze hält detailliert fest, welche steuerpflichtigen Personen diese Abrechnungsmethode anwenden können und welche nicht.

Wer mit Pauschalsteuersätzen abrechnen will, muss dies der ESTV schriftlich mitteilen. Über die dabei einzuhaltenden Fristen gibt Ziffer 2 der MWST-Info 13 Pauschalsteuersätze Auskunft. Die Abrechnung mit der ESTV erfolgt vierteljährlich.

14.2.6 Vorsteuerabzug

Der Vorsteuerabzug kann von steuerpflichtigen Funktionen gemacht werden, wenn die Gegenstände und Dienstleistungen für einen steuerbaren Zweck verwendet werden (Art. 28 Abs. 4 MWSTG).

Gemäss Art. 26 MWSTG hängt die Berechtigung zum Vorsteuerabzug im Weiteren von der Qualität des Rechnungsbeleges ab. Folgende Angaben müssen auf dem Rechnungsbeleg sein:

- Name, Adresse und MWST-Nummer des Rechnungsstellers
- Name und Adresse des Empfängers von Lieferung oder Dienstleistung
- Datum oder Zeitraum der Lieferung oder der Dienstleistung
- Art, Gegenstand und Umfang der Lieferung oder der Dienstleistung
- Entgelt (Rechnungsbetrag)
- Steuersatz und Steuerbetrag oder Hinweis auf den anwendbaren Steuersatz

14.2.7 Vorsteuerabzugskürzung

Eine Vorsteuerabzugskürzung ist in jenen Fällen vorzunehmen, wenn die Ausgaben für die Gegenstände und Dienstleistungen teilweise durch nicht steuerbare Einnahmen (hoheitliche Tätigkeit, von der Steuer ausgenommene Leistungen, Subventionen usw.) gedeckt werden.

Vorsteuerabzugskürzung in der Erfolgsrechnung
Richtet das eigene Gemeinwesen Zuschüsse an eine Funktion aus oder deckt deren Defizit, so handelt es sich um Subventionen. In Art. 18 MWSTG sind die Leistungen aufgeführt, die nicht als Entgelt gelten und deshalb in der Regel zu einer Kürzung des Vorsteuerabzugs führen.

Eine Vorsteuerabzugskürzung ist auch vorzunehmen, wenn in der Erfolgsrechnung ausgenommene Umsätze erzielt werden, wie Verpflichtungsverzinsung (Konto 4409) über 10'000 Franken oder 5 % des Gesamtumsatzes der ER. Die Vorsteuerkürzung ist mit der 4. Quartalsabrechnung vorzunehmen. Die Verbuchung der Vorsteuerabzugskürzung kann im neuen Rechnungsjahr erfolgen (Abgrenzung).

Vorsteuerabzugskürzung der Investitionsrechnung bei Spezialfinanzierungen
Werden Investitionen mit von der Steuer ausgenommenen Umsätzen finanziert, ist die Vorsteuer in der Investitionsrechnung verhältnismässig zu kürzen. Der Vorsteuerabzug ist bei der effektiven Vorgehensweise nach Massgabe der erwarteten ausgenommenen Umsätze laufend (d.h. in jeder Steuerabrechnung) zu kürzen. Wenn das Investitionsvorhaben vollendet und der mit ausgenommenen Umsätzen finanzierte Anteil bekannt ist, muss der zulässige Vorsteuerabzug im Nachhinein genau berechnet werden.

In der Branchenbroschüre 19 Gemeinwesen sind zahlreiche Musterbeispiele für die Ermittlung der Vorsteuerkürzung enthalten. Auf der Homepage stehen Berechnungstools für die Kürzungsermittlung in der Erfolgsrechnung und der Investitionsrechnung zur Verfügung.

14.2.8 Gebührenreglemente

Die Gebührenreglemente der Gemeinden müssen den Hinweis enthalten, dass die Mehrwertsteuer auf die Gebührenzahler überwälzt wird. Die MWST darf allein gestützt auf die bundesrechtlichen Vorschriften nicht belastet werden.

14.2.9 Rechnungsführung

Am Rechnungsgrundsatz des Bruttoprinzips wird festgehalten. Die Mehrwertsteuer wird jedoch als Durchlaufposten betrachtet und darf deshalb als Aufwand- bzw. Ertragsminderung verbucht werden. Zur Verfügung stehen dazu die Brutto- oder die Nettomethode. Bei der Bruttomethode werden Aufwand, Ertrag, Ausgaben und Einnahmen inkl. MWST auf die entsprechenden Konti verbucht. Ende Abrechnungsperiode (Quartal) werden Umsatzsteuer und Vorsteuer auf separate Konti in der Bilanz verbucht. Bei der Nettomethode wird die MWST sofort auf die Bilanzkonti verbucht. Dies bedeutet, dass für jede vorsteuerberechtigte Faktura zwei Buchungen nötig sind; Ende Abrechnungsperiode entfallen jedoch die Umbuchungen. Bei der Abrechnung mit Pauschalsteuersätzen ist die abzuliefernde Steuer als Ertragsminderung zu verbuchen; die Vorsteuer entfällt.

01.02.2016 / Kapitel 14

In der Bilanz sind bei Anwendung der effektiven Abrechnung (Steuer auf Umsatz abzüglich Vorsteuer) für Vorsteuer und abzuliefernde MWST separate Konti zu führen, wobei bei der Vorsteuer nach Erfolgsrechnung und Investitionsrechnung zu unterscheiden ist. Die Steuerpflicht nach Funktionen macht es nötig, die erforderlichen Konti für jede steuerpflichtige Funktion anzulegen. Im Kontenplan sind dafür folgende Konti reserviert:

Beispiel Wasserwerk
1019.200 MWST-Vorsteuerguthaben ER Wasserwerk
1019.201 MWST-Vorsteuerguthaben IR Wasserwerk
2002.20 MWST-Umsatzsteuer Wasserwerk
2002.21 MWST-Abrechnungskonto

Die Führung des Kontos 2002.21 MWST-Abrechnungskonto ist fakultativ. Es erleichtert jedoch die quartalsweise Abstimmung, in dem auf dieses Konto quartalsweise die Abrechnungsbeträge (Debitoren und Kreditoren) aller pflichtigen Funktionen übertragen werden. Der Kontensaldo entspricht dem Guthaben oder der Zahlungsverpflichtung gegenüber der MWST-Verwaltung und stellt sich auf Null, wenn der Zahlungsausgleich erfolgt ist.
Bei der Abrechnung mit Pauschalsteuersätzen wird der Steueranteil als Ertragsminderung verbucht und auf Konto 2002.20 verbucht. Die Ermittlung und Verbuchung der Vorsteuer entfällt.

14.2.10 Abrechnungsart

Über die Steuer wird grundsätzlich nach vereinbartem Entgelt abgerechnet (Art. 39 MWSTG). Entgeltsminderungen wie Skonto, Preisnachlass, Verlust oder Rückzahlung können vom steuerbaren Umsatz im Zeitpunkt der Verbuchung abgezogen werden. Die Eidg. Steuerverwaltung kann auf Gesuch hin die Abrechnung nach vereinnahmtem Entgelt gestatten.

14.3 Internes Kontrollsystem (IKS)

14.3.1 Allgemeines

Die Exekutive und die Leiterin oder der Leiter Finanzen bestätigen im Rahmen einer Vollständigkeitserklärung gemeinsam mit dem Abschluss der Jahresrechnung, dass

- alle buchungspflichtigen Geschäftsfälle in der Jahresrechnung erfasst sind,
- sämtliche Vermögenswerte, Verpflichtungen, Guthaben und Schulden in der Bilanz berücksichtigt sind,
- alle Eventualverpflichtungen, Bürgschaften und Beteiligungsverhältnisse im Anhang zur Jahresrechnung aufgeführt sind,
- alle zum Verständnis des Jahresergebnisses nötigen Informationen in den Erläuterungen enthalten sind.

Die vorstehende Erklärung kann erfahrungsgemäss nur dann unterzeichnet werden, wenn die Organisation der Gemeinde und die nötigen Geschäftsprozesse geregelt sind und das systematische Aufdecken und Beheben von Mängeln ermöglichen. Die Auflistung und Dokumentation der Geschäftsprozesse sowie die Massnahmen zur Verhinderung von Fehlern sind in einem IKS (Internes Kontrollsystem) zusammenzufassen.

Die Schweizerische Konferenz der kantonalen Aufsichtsstellen über die Gemeindefinanzen hat einen Praxis-Leitfaden erarbeitet, der die pragmatische IKS-Umsetzung in Gemeinden dokumentiert. Der Leitfaden steht inkl. Musterformularen zum Download zur Verfügung auf www.kkag-cacsfc.ch und auch auf **der** kantonalen Homepage: www.finanzverwaltung.tg.ch → Gemeinderechnungswesen → Beispiele / Vorlagen.

14.3.2 Rechtliche Grundlagen

Die Exekutive trifft die notwendigen Massnahmen, um das Vermögen zu schützen, die zweckmässige Verwendung der Mittel sicherzustellen, Fehler und Unregelmässigkeiten bei der Buchführung zu verhindern oder aufzudecken sowie die Ordnungsmässigkeit der Rechnungslegung und die verlässliche Berichterstattung zu gewährleisten (§ 54 RRV Gde-RW).

14.3.3 Zielsetzungen des IKS

Das IKS hat zum Ziel
- die Geschäftsprozesse zu sichern,
- die Organisation zu klären (Aufgaben, Zuständigkeiten, Verantwortung),
- den Informationsfluss zu verbessern,
- die Geschäftsrisiken zu identifizieren und
- das Risiko deliktischer Handlungen präventiv zu reduzieren.

Mit dem IKS wird das Verantwortungsbewusstsein von Behörden und Verwaltung und damit die Gemeindeführung insgesamt verstärkt. Dies erhöht das Vertrauen der Bevölkerung in die öffentliche Aufgabenerfüllung.

14.3.4 IKS und Risikomanagement

Das IKS fragt systematisch nach den operativen Risiken in Geschäftsprozessen und stellt diesen die geeigneten Kontrollschritte gegenüber. Daneben gibt es übergeordnete Risiken, z.B. aus strategischen Positionen, politischen oder strukturellen Gegebenheiten. Diese sollten periodisch durch eine qualifizierte Arbeitsgruppe (z.B. Gemeinderat, Geschäftsleitungsmitglieder, Vertretung der Prüfungsorgane) erhoben werden. Das Zusammenspiel von Risikomanagement und IKS ist ein wichtiges Element. Dabei geht es darum, Verbindungsstellen zu schaffen. Entscheidend ist, dass ein Risiko erkannt und systematisch weiterverfolgt wird. Dies kann auch heissen, das Risiko bewusst zu erkennen und mit dem Risiko zu leben.

Wichtige Risikobereiche, welche in Form einer Risikobeurteilung periodisch zu überprüfen sind:
- Geschäftsrisiken (Organisation, Kontrollumfeld, Image/Reputation)
- Haftpflichtrisiken (Werkanlagen, öffentliche Liegenschaften, Strassen)
- Finanz- und Sachrisiken (Konjunktur, Klumpenrisiken, finanzielle Führung, Subventionen)
- Personalrisiken (Personalengpässe, Austritte, falsch qualifizierte Mitarbeitende)
- Ökologische Risiken (Altlasten, Störfälle)
- Struktur-Risiken (Bevölkerung, Arbeitslose, Ausländeranteil, Wohnlage)
- Risiken im Miliz-System (Behörden, Kommissionen, Planungshorizont)
- Gesetzgebung/Reformen (Gemeindereform, Gesundheitswesen, Gemeindereglemente)

14.3.5 Aufgaben und Verantwortlichkeiten

Gemeinderat
Die Exekutive ist für die Existenz eines geeigneten IKS verantwortlich. Sie bestimmt einen IKS-Beauftragten.

IKS-Beauftragter
Der IKS-Beauftragte führt in der Aufbauphase das Projekt (Projektleiter). Er koordiniert und begleitet die Umsetzung in die Praxis und aktualisiert das IKS periodisch.

Abteilungsleitende
Die Abteilungsleitenden sind grundsätzlich direkt verantwortlich für alle Tätigkeiten ihrer Abteilung und damit auch für die konzeptionelle Auslegung, die Einrichtung und die Aufsicht über das ordnungsmässige Funktionieren, die Führung und die Dokumentation des IKS.

Mitarbeitende
Die Mitarbeitenden sind an der Durchführung des IKS massgeblich beteiligt. Jeder Mitarbeitende hat definierte Aufgaben bei der Durchführung der internen Kontrollen und ist dafür verantwortlich, dass Probleme in den Arbeits- und Betriebsabläufen, die Nichteinhaltung von Verhaltensnormen oder Verletzung strategischer Vorgaben im Sinne des kontinuierlichen Verbesserungsprozesses zur Sprache kommen.

Externe Fachkraft
Ein IKS-Projekt ist vor allem in der Anfangsphase anspruchsvoll. Wenn internes Know-How fehlt, kann es sinnvoll sein, externe Unterstützung beizuziehen.

Rechnungsprüfungsorgane und externe Revisionsstelle
Die Revisoren müssen angemessene Prüfungshandlungen vornehmen, die es ihnen erlauben, die Existenz eines IKS materiell zu bestätigen. Das IKS ist ein „selbsttätiges Wesen", die Organisation überprüft sich also im Grundsatz selber. Insofern könnte die Tätigkeit der Revisoren im Grundsatz darauf beschränkt bleiben, zu überprüfen, dass das IKS eingeführt ist und es sich periodisch in ausreichendem Mass selber überprüft (Review, durch den IKS-Beauftragten zu erledigen).

14.3.6 Umsetzung

14.3.6.1. IKS Grundlagen

Bevor mit der Einführung und Umsetzung des IKS begonnen wird, müssen die IKS-Grundlagen erarbeitet werden. Es handelt sich dabei um ein Grundsatz- oder Konzeptpapier (Gemeinderatsbeschluss), welches beispielhaft folgenden Inhalt aufweisen sollte:

Zweck und Ziele
- Das IKS gilt als Gesamtheit aller vom Gemeinderat angeordneten Massnahmen, die dazu dienen, einen ordnungsgemässen Ablauf des Betriebs sicherzustellen.
- Die finanzielle Berichterstattung ist zuverlässig und zeitnah; die geltenden Gesetze und Vorschriften sind eingehalten.
- IKS unterstützt die Bedürfnisse der Leitungsfunktionen, der Behörden und der Bevölkerung nach Transparenz, Information und Durchgängigkeit.
- Das IKS ist Teil des Risikomanagements der Gemeinde.
- IKS wird in der Gemeindeverwaltung im positiven Sinne gelebt.

Vorgehen
- Es wird ein IKS-Beauftragter bestimmt.
- Prozesse, Risiken und Kontrollen sind in angemessener Form dokumentiert und nachvollziehbar.
- Die Exekutive erhält jährlich einen Bericht über das IKS (durch den IKS-Beauftragten).

Übergeordnete Instrumente und Kontrollen
Es sind die vorhandenen Instrumente systematisch zu erfassen und festzuhalten, wann diese zu überarbeiten sind und wer für die "Wartung" verantwortlich ist. Zu diesen Instrumenten gehören u.a.:
Organigramm, Leitbild, Kompetenzreglement, Geschäfts- und Pendenzenkontrolle, Jahresplanung, Grundzüge der Personalführung, Personalreglemente, Aus- und Weiterbildungskonzepte, Verzeichnis der gültigen Reglemente, Übersicht über die Zusammenarbeit der Gemeinde mit Dritten und andern Gemeinwesen (Beteiligungs- und Gewährleistungsspiegel).

Umfang und Verantwortlichkeiten
Das IKS ist nach Kern-Prozessen zu gliedern. Die Priorisierung ist aufgrund quantitativer und qualitativer Faktoren festzulegen (Finanzrisiken, Imagerisiken, Substanzverluste, Schnittstellenrisiken). Für jeden Prozess ist ein Prozessverantwortlicher zu bestimmen, der für die Aktualisie-

rung des Prozesses, die Umsetzung der Kontrollen und das korrekte Funktionieren des Ablaufs zuständig ist.

Termine und Berichterstattung
Im Grundlagenbeschluss ist festzuhalten, welche Prozesse zu welchem Zeitpunkt erarbeitet und umgesetzt sein müssen. Es sind konkrete Termine festzulegen. Im Weiteren sind Art, Umfang und Periodizität der Berichterstattung festzulegen.

14.3.6.2. Operative Prozesse, Risiken, Kontrollen

Aufgrund des Grundlagenbeschlusses des Gemeinderats werden die Geschäftsbereiche festgelegt und die entsprechenden operativen Prozesse dokumentiert. Es sollen dabei nur die wichtigsten Geschäftsprozesse aufgenommen und entsprechend strukturiert werden.

Der ausgewählte Prozess ist wenn nötig in Teilprozesse zu gliedern. Es geht darum, wie und durch wen eine bestimmte Tätigkeit ausgeübt wird. Für den gewählten Prozess/Teilprozess sind die operativen Risiken oder Fehlerquellen zu definieren.

Mögliches Vorgehen zur Darstellung der Prozesse/Teilprozesse:
- Zusammentragen der operativen Risiken des ausgewählten (Teil-)Prozesses
- Kennzeichnung der besonders wichtigen Risiken
- Grobbeschreibung des aktuell gültigen Prozesses, Festhalten von Teilschritten im Prozess
- Festhalten von bestehenden internen Kontrollen, Festhalten von Lücken
- Festhalten, welche Papiere und Grundlagen heute zum Einsatz kommen
- Zusammenführen der Risiken, Prozessbeschreibung, Kontrollschritte; Würdigung
- Beschreibung der Kontrollschritte (Periodizität, Form, Zuordnung der Verantwortung, abschliessende Beurteilung der Nützlichkeit

14.3.6.3. IKS-Betrieb und -Pflege

Damit IKS einen möglichst optimalen Schutz bietet, muss es sich in den Alltag des Betriebs integrieren. Dies erreicht man, wenn in die Prozesse entsprechende Kontrollmechanismen integriert sind und wenn alle Mitarbeitenden und Behörden selbstverständlich gemäss den dokumentierten Prozessen arbeiten (passive Systemüberwachung).

Die aktive Systemüberwachung erfolgt durch den IKS-Beauftragten und evtl. durch die Rechnungsprüfungsorgane. Es geht dabei vor allem darum, anhand eines standardisierten Reportings sicherzustellen, dass die Abwicklung der Prozesse planmässig erfolgt und dass die gesteckten Ziele erreicht werden. Zu einer gesicherten Überführung gehören u.a.:
- Aufbau eines Jahresplans durch den IKS-Beauftragten. Abstimmen mit Jahresplänen des Gemeinderats und der Prüforgane
- Klare Routinen für IKS-Wartung. Regelmässige Aktualisierung der zentralen Dokumente
- Routinen festlegen für die Zusammenarbeit des IKS-Beauftragten mit den Prüforganen
- IKS-Dokumentation ist für alle zugänglich und wird von der Führungsspitze bis zum Lernenden in den Grundzügen verstanden

Quellenhinweise:

Handbuch Kanton AG

Thurgau

Kapitel 15

Rechnungsprüfung

Stand 15.2.2017

Einleitung

Im Zusammenhang mit der Umstellung auf die neue Rechnungslegung nach HRM2 wurden die Unterlagen für die Rechnungsprüfung vollständig überarbeitet. Sie umfassen den aktuellen Stand der schweizerischen Fachgremien. Es sollen möglichst alle Bedürfnisse und Fragestellungen abgedeckt und umfassende Hilfsmittel bereitgestellt werden.

Schliesslich bleibt es aber wie bisher im Ermessen der Rechnungsprüfungsorgane, in welchem Umfang diese Unterlagen genutzt werden. Je nach Qualität des internen Kontrollsystem (IKS) und der Rechnungslegung werden sich die Prüfungshandlungen umfassender oder weniger umfassend ausgestalten.

Das Vorgehen deckt sich in weiten Teilen mit den Rechnungsprüfungsgrundsätzen der Privatwirtschaft, enthält damit diverse Neuerungen, was einen entsprechenden Einarbeitungsaufwand verursacht. Auch wir machen damit erste Erfahrungen und sind Ihnen für Rückmeldungen und Tipps zur Optimierung dankbar, damit wir mit zeitgemässen und optimalen Grundlagen arbeiten können.

Für Feedback: hansjoerg.enzler@tg.ch

Inhaltsverzeichnis

15 Rechnungsprüfung 6
15.1 Arbeitshilfe für Rechnungsprüfungsorgane 6
15.1.1 Zweck 6
15.1.2 Rechtliche Grundlagen 7
15.1.2.1. Finanzaufsicht in Gemeinden mit Gemeindeversammlungen 7
15.1.2.2. Finanzaufsicht in Gemeinden mit Gemeindeparlament 8
15.1.2.3. Finanzaufsicht bei Betrieben/ Organisationen 8
15.1.3 Arbeitshilfe für Rechnungsprüfungsorgane (AH RPO) 9
15.1.4 Die Rechnungsprüfung 9
15.1.4.1. Zielsetzung der Rechnungsprüfung 9
15.1.5 Das Rechnungsprüfungsorgan 11
15.1.5.1. Aufsichtsstelle über den Datenschutz 12
15.1.5.2. Öffentliches Beschaffungswesen 12
15.1.6 Prüfungsansatz 12
15.1.7 Anleitung zu den Arbeitsunterlagen 13
15.1.8 Prüfungsplanung 16
15.1.9 Definition Prüfungsauftrag 17
15.1.9.1. Prüfungsvorbereitung 18
15.1.9.2. Zeitliche Planung 19
15.1.9.3. Sachliche Planung 20
15.1.9.4. Personelle Planung 21
15.1.10 Analyse der Jahresrechnung 21
15.1.10.1. Budgetvergleich 22
15.1.10.2. Kennzahlen 22
15.1.11 Internes Kontrollsystem (IKS) 23
15.1.11.1. Risikobeurteilungsprozess der öffentlichen Verwaltung 23
15.1.11.2. Aufbau eines Internen Kontrollsystems 24
15.1.11.3. Funktionentrennung 25
15.1.12 Informations- und Kommunikationstechnologie (ICT) 27
15.1.12.1. Bedeutung der ICT 27
15.1.12.2. Risiken durch den Einsatz von ICT 27
15.1.13 Wesentlichkeit 28
15.1.13.1. Bedeutung der Wesentlichkeit 28
15.1.13.2. Quantitative Wesentlichkeit 29
15.1.13.3. Qualitative Wesentlichkeit 30
15.1.14 Prüfungsstrategie 30
15.1.14.1. Prüfungsprogramm 32
15.1.15 Prüfungsdurchführung und Prüfungsverfahren 32
15.1.15.1. Funktionsprüfungen 32
15.1.15.2. Aussagebezogene Prüfungen 34
15.1.15.3. Analytische Prüfungen 34
15.1.15.4. Einzelfallprüfungen 34
15.1.16 Prüfungshinweise zu besonderen Themen 35
15.1.16.1. Kreditrecht 35
15.1.16.1.1. Besonderheit und Abgrenzung 35
15.1.16.1.2. Finanzkompetenzen: Einheit der Materie, Finanzreferendum, neue und gebundene Ausgaben 37
15.1.16.1.3. Prüfziele 38
15.1.16.1.4. Risikobeurteilung und –beschreibung 39
15.1.16.2. Gebühren für Amtshandlungen 39
15.1.16.2.1. Besonderheit und Abgrenzung 39
15.1.16.2.2. Aufzählung von Beispielen 40
15.1.16.2.3. Prüfziele 40
15.1.16.2.4. Risikobeurteilung und –beschreibung 40

15.1.16.3. Spezialfinanzierungen ... 40
15.1.16.3.1. Allgemeines ... 40
15.1.16.3.2. Buchhalterische Behandlung ... 41
15.1.16.3.3. Prüfziele ... 41
15.1.16.3.4. Risikobeurteilung und –beschreibung ... 41
15.1.17 Finanz- und Verwaltungsvermögen, Anlagen und Ausgaben ... 42
15.1.17.1. Besonderheit und Abgrenzung ... 42
15.1.17.2. Prüfziele ... 43
15.1.17.3. Risikobeurteilung und -beschreibung ... 43
15.1.18 Prüfungsbeendigung und Berichterstattung ... 43
15.1.18.1. Prüfungsbeendigung ... 44
15.1.18.1.1. Grundsätzliche rechtliche Vorschriften ... 44
15.1.18.1.2. Vollständigkeitserklärung ... 44
15.1.18.1.3. Definitiv unterzeichnete Jahresrechnung ... 44
15.1.18.2. Schlussbesprechung ... 45
15.1.18.3. Zusammenfassender Revisionsbericht (Bestätigungsbericht) ... 45
15.1.18.3.1. Grundlagen und Berichtsformen ... 45
15.1.18.3.2. Zeitaspekt in der Berichterstattung ... 46
15.1.18.3.3. Prüfungsurteil und Antrag des Rechnungsprüfungsorgans ... 46
15.1.18.3.4. Uneingeschränktes Prüfungsurteil ... 46
15.1.18.3.5. Eingeschränktes Prüfungsurteil ... 47
15.1.18.3.6. Mögliche Fälle von Einschränkungen ... 47
15.1.18.3.7. Art der wesentlichen falschen Darstellung ... 47
15.1.18.3.8. Verneinendes Prüfungsurteil (Rückweisungsantrag) ... 48
15.1.18.3.9. Unmöglichkeit eines Prüfungsurteils ... 48
15.1.18.4. Aufbau und Gliederung des Bestätigungsberichts ... 49
15.1.18.4.1. Berichtsüberschrift und Berichtsadressat ... 49
15.1.18.4.2. Bezeichnung der Jahresrechnung und weitere ergänzende Angaben ... 49
15.1.18.4.3. Umschreibung der Verantwortlichkeiten ... 50
15.1.18.4.4. Bestätigung der Unabhängigkeit ... 50
15.1.18.4.5. Sachverhalte, welche das Prüfungsurteil nicht beeinflussen ... 50
15.1.18.4.6. Hinweise auf sonstige Sachverhalte ... 50
15.1.18.4.7. Unterschrift ... 51
15.1.18.4.8. Berichtsdatum ... 51
15.1.18.4.9. Name und Adresse des Rechnungsprüfungsorgans ... 51
15.1.18.5. Interner Bericht ... 51
15.1.18.5.1. Berichtsaufbau ... 52
15.1.18.5.2. Objektive Berichte ... 52
15.1.19 Geldverkehrsprüfung/Unangemeldete Zwischenrevision ... 54
15.1.19.1. Besonderheit und Abgrenzung ... 54
15.1.19.2. Prüfziele ... 54
15.1.19.3. Risikobeurteilung und –beschreibung ... 54
15.1.20 Massnahmen bei Unregelmässigkeiten ... 55
15.1.21 Finanzaufsicht auf kommunaler und kantonaler Ebene ... 56
15.1.22 Übergangsbestimmungen ... 56
15.1.23 Inkrafttreten ... 56

Weitere Unterlagen

Berechnung der Wesentlichkeit	Anhang 1
Prüfungshandlungen	Anhang 2
Vollständigkeitserklärung	Anhang 3
Erläuterungsbericht	Anhang 4
Bestätigungsbericht	Anhang 5
Zwischenrevision	Anhang 6
Prüfplan	Anhang 7
Jahresablauf	Anhang 8

Abkürzungen:

GemG: Gesetz über die Gemeinden vom 5. Mai 1999, RB 131.1
RRV: Verordnung des Regierungsrates über das Rechnungswesen der Gemeinden vom 23. April 2013, RB 131.21
HWP: Handbuch der Wirtschaftsprüfung
RPO: Rechnungsprüfungsorgan (RPK, GPK oder externe Revisionsstelle)
AH RPO Arbeitshilfe für Rechnungsprüfungsorgane

15 Rechnungsprüfung

15.1 Arbeitshilfe für Rechnungsprüfungsorgane

15.1.1 Zweck

Ein gesunder Finanzhaushalt ist zentral für eine erfolgreiche Wahrnehmung der Aufgaben einer öffentlich-rechtlichen Körperschaft. Die Herausforderungen der Zukunft an die Gemeinden sind im sich stetig wandelnden Umfeld gross. In diesem Umfeld nimmt die finanzielle Berichterstattung einen wichtigen Stellenwert ein. Ein die Exekutive und Verwaltung begleitendes Rechnungsprüfungsorgan, welches einen regelmässigen und unabhängigen Blick in die Entwicklung der Gemeindefinanzen wirft, wirkt vertrauensbildend und gibt sowohl den Behörden als auch den Stimmberechtigten Sicherheit.

Die vorliegende Arbeitshilfe für Rechnungsprüfungsorgane (AH RPO) ersetzt die bisherige Wegleitung für die Rechnungsprüfung nach HRM1 und berücksichtigt neue Anforderungen aus der Rechnungslegung nach HRM2. Die wesentlichen Rechte und Pflichten der Rechnungsprüfungsorgane werden erläutert. Hinweise und Beispiele bezüglich Prüfungsansatz, Prüfungstechnik und Berichterstattung sind ebenso enthalten wie vordefinierte Prüffelder mit Checklisten für die praktische Arbeit. In diesem Sinne bildet diese Arbeitshilfe für Rechnungsprüfungsorgane eine wichtige Ergänzung zu den gesetzlichen Vorschriften über die Finanzen einer öffentlich-rechtlichen Körperschaft. Sie soll Rechnungsprüfungsorgane bei ihrer wichtigen und vertrauensvollen Arbeit unterstützen. Ziel dieser Arbeitshilfe ist es, eine hohe Qualität der Rechnungsprüfungen bei öffentlich-rechtlichen Körperschaften zu erreichen und so eine wirksame Tätigkeit des Rechnungsprüfungsorgans sicher zu stellen.

Sowohl die aktuellen Entwicklungen in der Wirtschaftsprüfung - so der synonyme Begriff für die Rechnungsprüfung in der Privatwirtschaft - als auch die Entwicklungen in Rechnungslegung und -führung in öffentlich-rechtlichen Haushalten in der Schweiz und die ergänzenden und rechtlichen Bestimmungen für thurgauische Körperschaften wurden in dieser Arbeitshilfe nach aktuellen Kenntnissen mitberücksichtigt.

Die AH RPO enthält wenige fachliche Ausführungen über das Rechnungswesen und verweist auf das Handbuch HRM2. Dort sind alle Informationen über das Harmonisierte Rechnungslegungsmodell 2 (HRM2) der öffentlichen Haushalte enthalten, u.a. der detaillierte Kontenplan, Kontierungsanleitungen sowie Bewertungsvorschriften, usw.

Mit dieser Arbeitshilfe soll den berechtigten Anliegen zahlreicher Gemeinden für eine fachliche Unterstützung der Rechnungsprüfungskommissionen Rechnung getragen werden. Im theoretischen Teil sollen die möglichen Handlungsbereiche aufgezeigt und mit den Checklisten (Prüfungshandlungen) eine praktische Hilfe geboten werden, damit die Rechnungsprüfungsorgane ihre Aufgabe effizient und effektiv erfüllen können. Das Vorgehen und die Nutzung dieser Unterlagen muss aber weitgehend offen bleiben, weil im Einzelfall der Handlungsbedarf immer wieder unterschiedlich ausfallen kann. Entsprechend gilt die Nutzung dieser Unterlagen nur als Empfehlung.

Der Inhalt der Arbeitshilfe steht auf der Homepage der Finanzverwaltung (www.finanzverwaltung.tg.ch > Gemeindefinanzen < Gemeinderechnungswesen < Handbuch HRM2, bzw. Downloads/Hilfsmittel) als Kapitel 15 zur Verfügung.

Grundlage für diese Arbeitshilfe bilden die im Jahre 2016 erarbeiteten Unterlagen aus dem Kanton Bern.

15.1.2 Rechtliche Grundlagen

Die Arbeitshilfe für Rechnungsprüfungsorgane (AH RPO) stützt sich auf die folgenden Grundlagen:

- Gesetz über die Gemeinden (RB131.1), abgekürzt GemG;
- Verordnung des Regierungsrates über das Rechnungswesen der Gemeinden (RB 131.21), abgekürzt RRV;

Für die Rechnungsprüfung sind insbesondere folgende Normen zentral (nicht abschliessend):

Gesetz über die Gemeinden

- § 3 Zuständigkeiten
- § 24 Rechte und Pflichten
- § 33 Bestimmungen für Gemeindepersonal

RRV Gemeinderechnungswesen

- Allgemeine Bestimmungen: §§ 3, 5, 8
- Haushaltsteuerung: §§ 10, 18, 20, 22
- Kreditrecht: §§ 25, 29, 30, 33, 34
- Rechnungslegung: §§ 35, 36, 38, 49
- Finanzielle Führung: § 54
- Haushaltskontrolle: §§ 58, 59
- Übergangsbestimmungen: § 63 Abs. 3 und 5
- Anhang: Abschreibungssätze

Das Handbuch HRM2 präzisiert Details, die weder im Gesetz über Gemeinden noch in der Gemeindeverordnung geregelt sind. Es beinhaltet den verbindlichen Kontenrahmen.

Diesen Bestimmungen unterstehen gemäss § 2 RRV die Politischen Gemeinden und die Schulgemeinden (einschliesslich deren Anstalten) sowie unter Vorbehalt abweichender gesetzlicher Bestimmungen selbständige Anstalten der Gemeinden (z.B.: Werkbetriebe, Zweckverbände). Ausnahmen von der Anwendung der HRM2-Bestimmungen betreffen verschiedene Bereiche und Körperschaften (§ 38 Abs. 3 und Bemerkungen im Anhang der RRV). Dies gilt insbesondere für Heime, welche ihre Rechnung nach CURAVIVA-Bestimmungen führen. Die allgemeinen Vorschriften zu den Grundsätzen der Haushaltsführung, der Transparenz, der Organisation und des Internen Kontrollsystems, der finanzrechtlichen Zuständigkeiten und der Kreditarten gelten indessen für alle nach § 2 RRV unterstellten öffentlich-rechtlichen Körperschaften. Lediglich die Bürgergemeinden sind von der Pflicht der Rechnungsführung nach HRM2 ausgenommen.

15.1.2.1. Finanzaufsicht in Gemeinden mit Gemeindeversammlungen

Bei diesem Modell ist davon auszugehen, dass kein Gemeindeparlament (z. B. Grosser Gemeinderat) besteht. Die RPK ist ein selbständiges Organ, das direkt von den Stimmberechtigten gewählt wird. Sie ist keinem Gemeindeorgan, also weder der Gemeindeexekutive (Gemeinderat) noch der Legislative (Gemeindeversammlung) unterstellt und hat deshalb auch von keinem Gemeindeorgan Weisungen entgegenzunehmen. Sie untersteht direkt der Aufsicht des in der Sache zuständigen Departementes oder des Regierungsrates.

Ihrer besonderen Stellung gemäss sind die Mitglieder der RPK strengen Unvereinbarkeitsregeln unterworfen. Damit soll die Unabhängigkeit des Prüfungsorgans gewährleistet werden. Mitglieder der RPK dürfen keiner anderen Gemeindebehörde und der Gemeindeverwaltung

weder in vollamtlicher noch nebenamtlicher Funktion angehören. Sie sollten auch in keiner beratenden Kommission der Gemeinde mitwirken.

Rechte und Aufgaben

Voraussetzungen für die Erfüllung der nachstehend genannten Aufgaben sind u. a. ein umfassendes Einsichtsrecht und ein Recht auf Erhalt aller erforderlichen Auskünfte.

Die Aufgaben lassen sich grob wie folgt gliedern:

– Prüfung aller Anträge von finanzieller Tragweite an die Gemeindeversammlung, insbesondere von Voranschlag und Jahresrechnung;
– Prüfung des Rechnungswesens der Gemeindeverwaltung.

Dabei konzentriert sich die RPK bezüglich der Prüfungsgegenstände darauf, zu prüfen, ob die Anforderungen an die Gesetzmässigkeit (Legalitätsprüfung) sowie Sparsamkeit und Wirtschaftlichkeit erfüllt sind. Weniger häufig Gegenstand der Arbeit ist die Prüfung der Geschäftsführung bzw. der Zweckmässigkeit der Führung der Gemeinde.

Trotz oder wegen ihrer autonomen Stellung ist die RPK weder gegenüber der Verwaltung noch gegenüber den Gemeindeorganen weisungsbefugt. Die Ergebnisse ihrer Aufgabenerfüllung schlagen sich in Empfehlungen an das Entscheidungsorgan (Gemeindeversammlung) nieder.

15.1.2.2. Finanzaufsicht in Gemeinden mit Gemeindeparlament

Dieses Modell geht davon aus, dass ein Gemeindeparlament (Legislative) besteht. Die RPK wird in der Regel wie bei Gemeinden mit Gemeindeversammlungen gebildet.

Zusätzlich wird in vielen Parlamentsgemeinden eine Geschäftsprüfungskommission (GPK) geführt, welcher weitergehende Aufgaben zugeteilt sind, wie Prüfung der Geschäftsführung und der Verwaltungstätigkeit von Gemeindebehörden und Angestellten, sowie eine Zweckmässigkeitsprüfung des Rechenschaftsberichtes.

Wie bei der RPK spielt auch bei der Zusammensetzung der GPK die parteipolitische Ausgewogenheit eine wichtige Rolle, so dass in diesem Ausschuss ebenfalls teilweise oder ausschliesslich Laienrevisoren mitarbeiten.

15.1.2.3. Finanzaufsicht bei Betrieben/ Organisationen

Rechnungen von unselbständigen Betrieben oder Organisationen sind in der Regel in die Rechnung des Gemeinwesens integriert. Buchhalterisch werden sie meist als Spezialfinanzierung behandelt. Die Prüfung erfolgt im Rahmen der ordentlichen Tätigkeit des Revisionsorgans. Es empfiehlt sich aber, in diesem Gebiet periodisch Schwerpunktsprüfungen vorzunehmen.

Eigenwirtschaftsbetriebe sind Betriebe, die mindestens selbsttragend sein sollen, wie etwa die Wasserversorgung oder Gemeinschaftsantennen. Ertragsüberschüsse oder Aufwandüberschüsse werden über das entsprechende Spezialfinanzierungskonto ausgeglichen. In diesen Betrieben ist vor allem der Tarifkontrolle die nötige Beachtung zu schenken.

Zuschussbetriebe dienen der Erfüllung einer öffentlichen Aufgabe und können nicht selbsttragend geführt werden, wie z. B. Verkehrsbetriebe und Altersheime. Die Aufwandüberschüsse werden der Erfolgsrechnung des Gemeinwesens jährlich belastet.

15.1.3 Arbeitshilfe für Rechnungsprüfungsorgane (AH RPO)

Die Arbeitshilfe für Rechnungsprüfungsorgane (AH RPO) konkretisiert die rechtlichen Vorgaben für die Lehre und Praxis. Sie ist ausgelegt auf alle Rechnungsprüfungsorgane der Gemeinden, enthält wenige fachliche Ausführungen über das Rechnungswesen und verweist diesbezüglich auf das Handbuch HRM2.

Die vorliegende AH RPO ist das Ergebnis aus einer Überarbeitung der bisherigen Wegleitung für die Rechnungsprüfung im Zusammenhang mit der Umstellung auf das Rechnungsmodell HRM2. Wesentliche Bestandteile basieren auf Vorarbeiten des Kantons Bern, der seine Arbeitshilfe für Rechnungsprüfungsorgane und Amtliche Formulare im September 2016 herausgegeben und in verdankenswerter Weise zur Verfügung gestellt hat. Abgestellt wurde dabei insbesondere auf das Handbuch für Wirtschaftsprüfer (HWP), Band 4 Teil V «Öffentliche Verwaltungen» (Ausgabe 2016) sowie auf den Schweizer Prüfungshinweis 60 «Prüfung und Berichterstattung des Abschlussprüfers einer Gemeinderechnung» (Ausgabe 2016).

Kurzanleitung für den eiligen Leser:
Lesen Sie die Abschnitte Prüfungsstrategie (15), IKS (12) und Wesentlichkeit (14);
Prüfen Sie das IKS;
Legen Sie die zu prüfenden Bereiche unter Berücksichtigung der Schwächen des IKS fest;
Legen Sie die Wesentlichkeitsgrenze fest;
Teilen Sie die grundlegenden Prüfungshandlungen (Arbeitspapiere) auf die Mitglieder auf.
Vertiefen Sie sich noch in die besonderen Bestimmungen anhand der RRV;
Halten Sie ihre Feststellungen schriftlich fest und dokumentieren Sie diese mit Beispielen aus dem Prüfbereich; nutzen Sie dazu die Arbeitspapiere.
Vertiefen Sie sich je nach Bedarf weiter in die vorliegende Arbeitshilfe.

15.1.4 Die Rechnungsprüfung

In diesem Kapitel werden die theoretischen Grundlagen für die Rechnungsprüfung dargelegt sowie Hinweise zur Verwendung der Arbeitsunterlagen vermittelt. Zuerst wird auf die Zielsetzung der Rechnungsprüfung eingegangen und anschliessend das RPO (gesetzliche Regelungen, Abgrenzung zu anderen Organen der Gemeinde, usw.) umschrieben. Das Kapitel beinhaltet des weiteren Exkurse zur Aufsichtsstelle über den Datenschutz und über das öffentlich-rechtliche Beschaffungswesen; ebenso wird der Prüfungsansatz im Detail erläutert.

15.1.4.1. Zielsetzung der Rechnungsprüfung

Ziel der Rechnungsprüfung[1] ist es, mit geeigneten risikoorientierten Prüfungen festzustellen, ob die Jahresrechnung **keine wesentlichen Fehlaussagen** enthält, die **Buchhaltung ord-**

[1] Literatur zur Rechnungsprüfung: Schweizer Prüfungsstandards (PS), Ausgabe 2013, Schweizer Handbuch der Wirtschaftsprüfung (HWP), Bände 1 bis 4, Ausgabe 2009 (zuzüglich späterer Überarbeitungen einzelner Kapitel) und Schweizer Prüfungshinweis 60 (PH 60) «Prüfung und Berichterstattung des Abschlussprüfers einer Gemeinderechnung», Ausgabe 2016, Treuhand-Kammer, Schweizerische Kammer der Wirtschaftsprüfer und Steuerexperten, Limmatquai 120, 8021 Zürich (heute ExpertSuisse)

nungsgemäss geführt ist und die **Rechnungslegungsgrundsätze gemäss HRM2** sowie die **Vorschriften über den Finanzhaushalt** eingehalten sind.

Die Ziele der Revision einer Jahresrechnung[2] sind die folgenden:

Selbstschutz der Gemeinde

Die Überprüfung der Jahresrechnung durch aussenstehende Fachpersonen bildet einen Selbstschutz. Die Gemeinde soll Gewähr haben, dass die Rechnungslegung gesetzeskonform ist, dass also das Zahlenmaterial ordnungsmässig erfasst, verarbeitet und korrekt in die Jahresrechnung übertragen wird. Durch den Selbstschutz der Gemeinde ergibt sich automatisch auch ein Schutz der Mitarbeitenden, der Gläubiger und der Öffentlichkeit.

Schutz der Öffentlichkeit

Die Prüfung stellt einen Schutz der Öffentlichkeit dar. Das Vertrauen von Partnerorganisationen (z.B. der Kanton, Gemeindeverbände, private Spitex-Organisationen, Musikschulen, usw.) in die Verantwortlichen der Gemeinde wird gestärkt. Die meisten Gemeinden veröffentlichen zudem ihre Jahresrechnung auf der Homepage; mit der Prüfung erhalten sie Gewähr, dass die Jahresrechnung korrekt und stetig ist.

Schutz der Steuer- und Gebührenzahlenden

Die Revision ist auch ein Instrument zum Schutz der Steuer- und Gebührenzahlenden. Das RPO bestätigt ihnen, dass die Jahresrechnung in Übereinstimmung mit den gesetzlichen Vorschriften und dem massgebenden Regelwerk (HRM2) erstellt worden ist. Dies versetzt die Stimmberechtigten in die Lage, ihr Stimmrecht an der Versammlung oder Sitzung zur Genehmigung der Jahresrechnung besser informiert wahrzunehmen. Der Bestätigungsbericht ist denn auch an das für die Genehmigung der Jahresrechnung zuständige Organ (z.B. Gemeindeversammlung, Parlament, usw.) gerichtet.

Gläubigerschutz

Die Prüfung dient ferner dem Gläubigerschutz. Das RPO prüft, ob die Gemeinde die gesetzlichen Bewertungs- und weiteren Vorschriften eingehalten hat.

Das RPO trägt mit seiner Prüftätigkeit auf der kommunalen Ebene dazu bei, die oben erwähnten Ziele zu erreichen, die zu einem gesicherten Finanzhaushalt führen. Weiter bestätigt das RPO in seinem Bericht, dass es sich von der Ordnungsmässigkeit, der Richtigkeit und der Vollständigkeit der geprüften Rechnung im Sinne der gesetzlichen Bestimmungen überzeugt hat. Der Gemeinderat, die Bürgerinnen und Bürger müssen sich auf eine sorgfältige und zuverlässige Rechnungsprüfung verlassen können.

Ausserdem bezweckt die Rechnungsprüfung:

- die Beurteilung der allgemeinen Organisation des Rechnungswesens;
- das Einbringen von Verbesserungsvorschlägen bezüglich Buchführung, Belegablage und internem Kontrollsystem (IKS);
- die präventive Wirkung der Prüfung auf künftige Fehler und Unregelmässigkeiten;
- die Aufdeckung von bereits erfolgten Fehlern und Unregelmässigkeiten (detektive Wirkung).

Die jährliche Prüfung soll aber nicht primär auf die eigentliche Aufdeckung und Abklärung strafrechtlicher Tatbestände (dolose Handlungen)[3] ausgerichtet sein.

---

[2] abgeleitet aus HWP 2009, Band 2, Seite 71, Kapitel 4.3 «Ziel und Zweck der Prüfung»

15.1.5 Das Rechnungsprüfungsorgan

Die Rechnungsprüfung wird von verwaltungsunabhängigen Revisorinnen oder Revisoren durchgeführt, die durch die Stimmberechtigten oder das Gemeindeparlament gewählt wurden (§ 3 GüG).

Anforderungen an die Person des Prüfers:

Noch bestehen keine gesetzlich festgelegten Anforderungen an die Mitglieder der Rechnungsprüfungs- oder Geschäftsprüfungskommission. Den Gemeinden steht es aber offen, gewisse minimale Anforderungen zu definieren. Als Empfehlung sind an die Person des Prüfers folgende Anforderungen zu stellen:

- Der Prüfer kennt und versteht die wesentlichen Abläufe in der Gemeindeverwaltung.
- Der Prüfer zeichnet sich durch kommunikatives Verhalten aus.
- Der Prüfer weist sich durch hohe Kompetenz in prüfungstechnischen Fragen und in der Rechnungslegung aus.

Damit verbunden können Wahlerfordernisse etwa wie folgt umschrieben werden:

- kaufmännische Ausbildung
- Buchhalter, Buchprüfer, Controller, Treuhänder
- Kenntnisse bzw. Praxis im Finanz- und Rechnungswesen

Die RRV Gemeinderechnungswesen beinhaltet folgende Regelungen:

- Aufgaben, Rechte und Pflichten der RPK (§ 58)
- Beizug einer Prüfgesellschaft (58 Abs. 4)
- Prüfungsumfang (§ 59)
- Unangemeldete Kontrolle und angemeldete Zwischenrevisionen (§ 60)
- Berichterstattung (§ 61)
- Termine (§ 62)

Aufgabenteilung RPK - GPK

Wo Gemeinden eine Rechnungs- und eine Geschäftsprüfungskommission vorsehen, ist die Aufgabenteilung durch die Gemeinde selbst in der Gemeindeordnung zu regeln. Klare Abgrenzungen sind schwierig. Es wird immer wieder Überschneidungen geben, weshalb eine enge Zusammenarbeit zwischen RPK und GPK empfohlen wird.

Weitere Besonderheiten

Der Einfachheit halber wird nachstehend nur noch der Kurzbegriff RPO verwendet; er gilt gleichlautend für alle möglichen und wählbaren Organe der Rechnungsprüfung.

Das RPO ist in der Gemeinde keiner anderen Behörde unterstellt oder vorgesetzt. Das Gesetz über die Gemeinden geht von einer absolut strengen und eindeutigen Verwaltungsunabhän-

[3] Dolose Handlung: Eine absichtliche Handlung einer oder mehrerer Personen aus dem Kreis des Managements, der für die Überwachung Verantwortlichen, der Mitarbeiter oder Dritter, wobei durch Täuschung ein ungerechtfertigter oder rechtswidriger Vorteil erlangt werden soll.
Aus Schweizer Prüfungsstandard 240 «Verantwortung des Abschlussprüfers bei dolosen Handlungen», RZ 11 Bst. (a)

gigkeit des Rechnungsprüfungsorgans aus. Es gelten zudem die strengen Ausstandsregeln nach § 7 VRG (RB 170.1).

Gegenüber der Gemeinde haften das Rechnungsprüfungsorgan respektive die dahinter stehenden Personen. Zieht also die Rechnungsprüfungskommission in Absprache mit der Exekutive externe Sachverständige bei (Sonderprüfung), bleibt gegenüber der Gemeinde trotzdem die gewählte RPK verantwortlich. Allenfalls könnte die Kommission aber Regressforderungen gegenüber den externen Sachverständigen geltend machen.

Die Haftpflicht umfasst neben der Absicht und Grobfahrlässigkeit (schwere und offensichtliche Verletzung der gebotenen Sorgfalt) auch die einfache Fahrlässigkeit. Einfache Fahrlässigkeit liegt vor, wenn die handelnde Person die Sorgfalt ausser Acht gelassen hat, welche nach den üblichen Umständen von ihr hätte gefordert werden können. Es kommt also darauf an, welche Sorgfalt die Gemeinde von einem Rechnungsprüfungsorgan normalerweise erwarten kann. Dabei muss die Gemeinde, die Schadenersatz fordert, beweisen können, dass das Rechnungsprüfungsorgan nicht die übliche Sorgfalt walten liess und unsorgfältig gearbeitet hat.

Privatrechtliche oder öffentlich-rechtliche Revisionsstellen haben sich gegenüber der Gemeinde über eine Haftpflichtversicherung mit einer angemessenen Garantiesumme auszuweisen, wenn sie Rechnungen prüfen, für welche besondere fachliche Voraussetzungen verlangt werden.

15.1.5.1. Aufsichtsstelle über den Datenschutz

Das Datenschutzgesetz schreibt in § 17 (RB 170.7) vor, dass jede Gemeinde für ihren Bereich eine eigene Aufsichtsstelle zu bezeichnen hat. Möglicherweise übertragen Gemeinden diese Aufgabe aus Gründen der Unabhängigkeit dem RPO. Es handelt sich dabei um eine von der Rechnungsprüfung losgelöste zusätzliche Aufgabe, welche in diesem Fall das RPO übernimmt.

Die Rechte und Pflichten der Aufsichtsstelle über den Datenschutz sind daher nicht Gegenstand von separaten Ausführungen in dieser AH RPO.

Eine allfällige Berichterstattung der Aufsichtsstelle über den Datenschutz erfolgt separat und darf nicht in den Bestätigungsbericht über die Rechnungsprüfung eingebaut werden.

15.1.5.2. Öffentliches Beschaffungswesen

Die Prüfung, ob Beschaffungen korrekt erfolgt sind, die der Submissionsgesetzgebung des Kantons Thurgau oder allenfalls weitergehenden kommunalen Bestimmungen unterliegen, erfolgt unter Beizug eines bereits bestehenden besonderen Prüfungsverzeichnisses[4].

15.1.6 Prüfungsansatz

Der stete Wandel im Umfeld der Gemeinden hat einen bedeutenden Einfluss auf die Durchführung der Rechnungsprüfung. Das RPO hat dieser Entwicklung mit einem geeigneten Prüfungsansatz Rechnung zu tragen, indem insbesondere auch die Risiken, soweit sie auf die Buchführung und die Rechnungslegung einen Einfluss haben können, im Rahmen der Prüfung beurteilt werden.

Ein ebenso wichtiger Faktor ist das Interne Kontrollsystem (IKS). Aufgrund der Beurteilung der Risikofaktoren und der Qualität des IKS durch das RPO wird das Prüfungsprogramm erstellt.

[4] www.finanzverwaltung.tg.ch > gemeindefinanzen > gemeinderechnungswesen > Rechnungsprüfung: Baurevision

Dabei geht es darum, Art und Umfang der durchzuführenden Prüfungshandlungen zu bestimmen. Die grundlegenden Prüfungshandlungen gemäss Anhang 2 dienen den jährlichen Prüfungen. Eine Wahlmöglichkeit im Rahmen der Risikobeurteilung durch das RPO beinhalten die weiteren Prüfungshandlungen.

Ein risikoorientierter Prüfungsansatz bedeutet für das RPO, sich umfassende Kenntnisse über die Gemeinde und deren Umfeld anzueignen. Erst wenn die Bedeutung des Umfelds erkannt worden ist, ist das RPO in der Lage, Risiken zu identifizieren, welche Auswirkungen auf die Jahresrechnung haben können.

Aussagebezogene Prüfungen (vgl. auch Ziffer 15.1.15.2) werden schwerpunktmässig in denjenigen Prüfungsgebieten angewandt, die nicht mittels Funktionsprüfungen (vgl. auch Ziffer 15.1.15.1) geprüft werden können oder in denen die aussagebezogenen Prüfungen aufgrund der (geringen) Datenmenge effizienter sind.[5] Die Anwendung funktionsbezogener Prüfungen ermöglicht es dem RPO, den Umfang der zeitintensiven und teilweise weniger ergiebigen aussagebezogenen Prüfungen zu reduzieren.

Bewusst wurde in den Prüfungsformularen darauf verzichtet, Vorgaben bezüglich des Stichprobenumfangs zu definieren. Die Wahl der Stichprobenprüfung liegt in der Verantwortung des RPO. Es gibt verschiedene Stichprobenverfahren, die angewandt werden können. Korrekt angewandte statistische und mathematische Stichprobenverfahren führen zu einer grossen Prüfsicherheit. Verfahren mit Zufallsauswahl (z.B. die zehn grössten Einzelposten und von den übrigen Positionen jede zehnte Einzelposition oder betragsmässige Intervalle für die Auswahl der Stichproben, usw.) vermitteln unter Umständen eine leicht tiefere, jedoch in den meisten Fällen ausreichende, Prüfsicherheit.

15.1.7 Anleitung zu den Arbeitsunterlagen

Die grundlegenden Prüfungshandlungen werden jährlich durchgeführt[6]. Die weiteren Prüfungshandlungen (vgl. Anhang 2) werden so geplant, dass alle wesentlichen Gebiete periodisch (Empfehlung: alle vier Jahre) geprüft werden.

Die Unterteilung in grundlegende und weitere Prüfungshandlungen hat zum Ziel, dass die jährlich durchzuführenden Revisionsarbeiten entlastet werden können. Die weiteren Prüfungshandlungen dienen dabei zur Schwerpunktsetzung und sind mit allenfalls durchzuführenden Prozessprüfungen im IKS abzustimmen und zu kombinieren. Das bedeutet, dass in dem Jahr, in welchem die weiteren Prüfungshandlungen bei den Forderungen durchgeführt werden, allenfalls auch die internen Kontrollen und Prozesse im Zahlungsverkehr und im Mahn- und Inkassowesen vertiefter geprüft werden.

Besteht ein IKS und wird der Ablaufprozess anhand einer vorhandenen Dokumentation oder aufgrund mündlicher Auskünfte festgehalten und dessen Einhaltung im täglichen Ablauf geprüft (vgl. dazu Ausführungen unter Ziffer 15.1.15.1), so kann allenfalls der Stichprobenumfang bei den durchzuführenden Einzelfallprüfungen (Bestandteil der grundlegenden Prüfungshandlungen) reduziert werden. Das RPO kommt in diesem Fall im Rahmen seiner Analysen zum Schluss, dass die Prozesse korrekt definiert sind und richtig ablaufen. Das funktionieren-

[5] vgl. auch HWP 2009, Band 2, Seite 174, Kapitel 2.11 «Festlegung der Prüfungsstrategie»
13 Eine Ausnahme bilden die Prüfungshandlungen 29 „Übergang von HRM1 zu HRM2“, welche nur einmalig beim Übergang durchzuführen sind.

[6] Eine Ausnahme bilden die Prüfungshandlungen 29 „Übergang von HRM1 zu HRM2“, welche nur einmalig beim Übergang durchzuführen sind.

de IKS bietet in diesem Fall Gewähr dafür, dass die entsprechenden Positionen der Jahresrechnung keine wesentlichen Fehler enthalten sollten.

Mit analytischen Prüfungshandlungen kann dort, wo solche angebracht erscheinen, das gleiche Ziel erreicht werden: Wenn mittels der bekannten Zinssätze und der Darlehensbestände anhand eines Durchschnittbestandes und eines durchschnittlichen Zinssatzes der Zinsaufwand entsprechend plausibilisiert werden kann, besteht die Gewähr, dass in diesem Teilgebiet keine wesentlichen Fehler in der Jahresrechnung enthalten sind.

Die Arbeitspapiere der grundlegenden und weiteren Prüfungshandlungen sowie die Prüfungspapiere für die Durchführung der unangemeldeten Zwischenrevision können sowohl elektronisch am Bildschirm als auch von Hand in Papierform ausgefüllt werden. Für die Beurteilung stehen dem RPO die folgenden Kurzvermerke in der Dropdownliste zur Verfügung:

Kurzvermerk	Erklärung
i.O.	in Ordnung: Die Detailprüfungen geben zu keinen Bemerkungen Anlass.
nicht i.O.	nicht in Ordnung: Die Detailprüfungen geben zu Bemerkungen Anlass, diese sind unter «Bemerkungen» stichwortartig aufzuführen oder auf einem separaten Blatt festzuhalten.
ja	Die gestellte Frage kann positiv beantwortet werden.
nein	Die gestellte Frage muss negativ beantwortet werden: Dies erfordert meist eine ergänzende Bemerkung unter «Bemerkungen» und/oder allenfalls auf einem zusätzliche Blatt.
n/a	nicht anwendbar: Die Frage kann nicht beantwortet werden, weil im speziellen Fall nicht zutreffend (bspw. wenn lediglich ein Darlehen besteht und dieses zinsfrei ist, so kann die Frage «18.2.1. Wurden die Zinsen (inkl. Marchzinsen) korrekt verbucht?» weder mit "i.O.", "nicht i.O." noch mit "ja" oder "nein" beantwortet werden)
keine Prüfung	Diese Option kann lediglich bei den weiteren Prüfungshandlungen angewählt werden.

Unter «Bemerkungen» können wesentliche Prüfungsfeststellungen angebracht werden, damit ersichtlich ist, was das RPO festgestellt hat, warum eine Bemerkung in die Schlussbesprechung (bzw. im internen Bericht) aufgenommen wird bzw. weshalb trotz Bemerkung keine weiteren Massnahmen ergriffen werden.

Unter «Referenz» werden Querverweise auf andere Prüfdokumente (z.B. auf einen Bankauszug, welcher als Bestandesnachweis bei der Prüfdokumentation abgelegt wird oder auf eine Debitorenliste, aus welcher die gefährdeten Forderungen, welche im Delkredere einzeln berücksichtigt wurden, ersichtlich sind) angebracht.

Bei einer elektronischen Anwendung der Formulare muss unter Bemerkungen oder Referenz von einer Zeile zur nächsten mit der TAB-Taste gesprungen werden. Sobald mehr als die im Dokument vorgesehenen Zeilen benötigt werden, werden mit der TAB-Taste automatisch weitere Zeilen eingefügt.

Die Revisionsformulare sind die Arbeitspapiere der Rechnungsprüfungsorgane. Sie geben Auskunft über die Planung, Durchführung und Überwachung der Prüfung, über die einzelnen Prüfungshandlungen und über die Prüfungsergebnisse. Die jährlichen Revisions- und Berichterstattungsformulare sowie die vom Rechnungsprüfungsorgan erstellten, ergänzenden Prüfungsformulare sind während 10 Jahren aufzubewahren.

Der Bestätigungsbericht des Rechnungsprüfungsorgans ist Bestandteil der Jahresrechnung und zusammen mit dieser dauernd aufzubewahren.

In fast allen Prüfungspositionen ist unter den Verkehrsprüfungen die folgende Beurteilung der Einhaltung folgender Grundsätze ordnungsmässiger Rechnungslegung vorgesehen:

- Klarheit und Richtigkeit;
- Stetigkeit in Darstellung und Bewertung;
- Verrechnungsverbot (Bruttoprinzip);
- Vollständigkeit;

Grundsatz	Erklärung[7]
Bruttokreditprinzip	Sowohl Budget- wie Verpflichtungskredite sind brutto zu beschliessen. Entsprechend sind auch die Ausgaben und Einnahmen brutto und ohne gegenseitige Verrechnung zu verbuchen.
Verständlichkeit	Kontobezeichnungen sind verständlich anzugeben. Die Jahresrechnung soll selbstredend sein. Sämtliche Informationen müssen klar und nachvollziehbar sein.
Zuverlässigkeit	Die Informationen müssen 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).
Vollständigkeit	Es sollen keine wichtigen Informationen ausser Acht gelassen werden.
Sollverbuchung	Es erfolgen keine Verrechnungen auf dem gleichen Konto. Ein Wechselkonto, d.h. ein Konto, welches am Jahresende sowohl aktiv wie auch passiv sein kann, wird korrekt in den Aktiven oder Passiven ausgewiesen.
Qualitative Bindung	Die Aufwände und Erträge bzw. die Ausgaben und Einnahmen werden in der richtigen Dienststelle und im richtigen Konto verbucht.

[7] gemäss Fachempfehlung Nr. 02 «Grundsätze» des Handbuchs HRM2 der Konferenz der Kantonalen Finanzdirektoren (www.srs-cspcp.ch)

Quantitative Bindung	Ein Kredit wird als Gesamtes betrachtet und nicht in Teilkredite unterteilt, um die Finanzkompetenzen des nächsthöheren Organs zu umgehen. Es werden nur sachlogische Sachverhalte zusammengerechnet.
Zeitliche Bindung	Die Aufwände und Erträge sowie die Ausgaben und Einnahmen sind in derjenigen Periode zu verbuchen, in welcher sie angefallen sind. Das Jährlichkeitsprinzip ist dabei klar zu beachten.
Vorherigkeit	Budget und Steuerfuss müssen vor Beginn des Rechnungsjahres festgesetzt werden; Ausnahmen gemäss § 62 Abs. 2 und 3 RRV.
Periodenabgrenzung	Die Aufwände und Erträge der Erfolgsrechnung sind in der richtigen Periode zu belasten. Am Jahresende allenfalls ausstehende Aufwände und Erträge sind abzuschätzen und der richtigen Periode zuzuweisen.
Wesentlichkeit	Sämtliche Informationen im Hinblick auf die Adressaten, die für eine rasche und umfassende Beurteilung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage notwendig sind, sind offen zu legen. Nicht-relevante Informationen sollen ausgelassen werden.
Vergleichbarkeit	Die Vergleichbarkeit der Jahresrechnungen der Gemeinde unter sich wie auch in einem bestimmten Ausmass mit anderen Gemeinden des Kantons soll über einen längeren Zeitraum hinweg gegeben sein.
Stetigkeit	Die Grundsätze der Rechnungslegung sollen soweit als möglich über einen längeren Zeitraum unverändert bleiben.

15.1.8 Prüfungsplanung

Die Prüfungsplanung ist ein wichtiger und oft unterschätzter Teil des Prüfungsprozesses. Neben den terminlichen Rahmenbedingungen geht es dabei in erster Linie um Fragen des Risikos (Analyse der Jahresrechnung, IKS, Informatik) und der Wesentlichkeit. Mit der Planung werden zudem die Schwerpunkte der weiteren Prüfungshandlungen der aktuellen Prüfung festgelegt. Weiter sind der Gegenstand der Prüfung (sachliche Planung) und der personelle Einsatz sorgfältig zu definieren und zu planen.

Es kann nie Aufgabe der Prüfung einer Jahresrechnung sein, jeden Geschäftsvorfall einzeln nachzuprüfen. Es gibt bei den Prüfformularen Bestandes- und Bewertungsprüfungen und andere Prüfungen wie beispielsweise Verkehrsprüfungen. Während für Bestandes- und Bewertungsprüfungen Vollständigkeitsprüfungen[8] Sinn machen, werden die übrigen Prüfungen hauptsächlich aufgrund von repräsentativen Stichproben[9] durchgeführt.

[8] Vollständigkeit bedeutet, dass sämtliche Aktiven und Passiven vollständig enthalten sind und die einzelnen Beträge (z.B. Forderungen, Verbindlichkeiten, aktive und passive Rechnungsabgrenzungen) anhand von Belegen und Drittbestätigungen (z.B. Bankauszügen, Inventarlisten) nachgewiesen sind.

[9] Mit einer repräsentativen Stichprobe muss Gewissheit erlangt werden, dass, wenn die Stichprobe keine Fehler aufweist, die entsprechende Position der Jahresrechnung insgesamt keine wesentlichen Fehler enthält.

15.1.9 Definition Prüfungsauftrag

Der Prüfungsauftrag kann in folgende Bereiche unterteilt werden:

- Gegenstand der Prüfung;
- Art und Umfang der Prüfung;
- Berichterstattung.

Der Gegenstand der Prüfung ergibt sich aus den geltenden Erlassen. Die Gemeinderechnung enthält neben der Bilanz und der Erfolgsrechnung weitere Bestandteile, die ebenfalls Gegenstand der Prüfung sind. Im Folgenden sind die Bestandteile einer Gemeinderechnung einer Politischen Gemeinde einzeln aufgeführt:

a Inhaltsverzeichnis,

b Berichterstattung einschliesslich

c Eckdaten bestehend aus Übersicht, Selbstfinanzierung und gestuftem Erfolgsausweis nach Gesamtem Haushalt, Allgemeinem Haushalt und je gebührenfinanzierte Spezialfinanzierung,

d Zusammenzug der Bilanz,

e Zusammenzug der Erfolgsrechnung und der Investitionsrechnung nach Funktionen,

f Zusammenzug der Erfolgsrechnung und der Investitionsrechnung nach Sachgruppen,

g Geldflussrechnung,

h Finanzkennzahlen (allenfalls aufgeteilt nach Gesamtem Haushalt, Allgemeinem Haushalt und je gebührenfinanzierte Spezialfinanzierung),

i Antrag der Exekutive,

k Bestätigungsbericht des Rechnungsprüfungsorgans,

l Genehmigung der Jahresrechnung,

m Anhang,

n Details zur Rechnung, bestehend aus Bilanz, Erfolgsrechnung und Investitionsrechnung je nach Funktionen und Sachgruppen.

Das Inhaltsverzeichnis (a), der Antrag der Exekutive (i), die Genehmigung der Jahresrechnung (l) und die Details zur Rechnung (n) stellen keinen Prüfgegenstand dar.

Unter Bst. k wird der Bestätigungsbericht des RPO eingefügt.

Neben der Prüfung der Jahresrechnung bildet die Durchführung einer unangemeldeten Zwischenrevision Gegenstand des Prüfauftrages.

Im Weiteren sind **Art und Umfang der Prüfung** einzugrenzen. Das RPO hat dabei zu klären, welche Regelungen dazu in Gesetzen (z.B. Gesetz über die Gemeinden) und Verordnungen (z.B. RRV Gemeinderechnungswesen) oder Ausführungsbestimmungen (z.B. Handbuch, Arbeitshilfen) vorhanden sind. Die vorliegende AH RPO und die Arbeitspapiere geben dabei den Rahmen vor.

Die Prüfung muss so geplant und durchgeführt werden, dass wesentliche Fehlaussagen in der Rechnung mit angemessener Sicherheit erkannt werden. Die Erarbeitung einer Prüfungsstrategie hilft sicherzustellen, dass die Prüfung zielgerichtet sowie sach- und zeitgerecht durchgeführt werden kann. Das vorgesehene Vorgehen (die sogenannte Prüfungsstrategie) wird dabei nachvollziehbar dokumentiert. Grundlage für die Prüfungsdurchführung im engeren Sinne bil-

det ein Prüfungsprogramm. Dabei werden Prüfungsmethoden und Prüfungsumfang in den einzelnen Prüfgebieten gemäss der vorgängigen Risikobeurteilung festgelegt.

Neben dem Jahresprüfungsplan wird in diesem Fall ein Mehrjahresprüfungsplan erstellt, welcher die Rotation der Prüfgebiete enthält. In den Jahren, in welchen ein Prüfgebiet der weiteren Prüfungshandlungen nicht als Schwerpunktprüfung festgelegt ist, wird in diesem Prüfgebiet lediglich ein sogenannter Follow-Up[10] vorgenommen.

15.1.9.1. Prüfungsvorbereitung

Einige Prüfgebiete erfordern im Einzelfall Akteneinsicht in besonders schützenswerte Personendaten, um der Anforderung von ausreichenden Prüfungsnachweisen zu genügen. Grundsätzlich kann festgehalten werden, dass dem RPO nur Einsicht in Informationen gewährt wird, welche zur Aufgabenerfüllung geeignet und erforderlich sind. Für einen zielgerechten Informationsaustausch zwischen Gemeinde und RPO gilt es, vorerst abzuklären, welche Personen für die Leitung und Aufsicht der Gemeinde verantwortlich und welche Personen oder Gremien für die Zusammenarbeit mit dem RPO die passenden Ansprechpartner sind.

Zur Vermeidung von Missverständnissen ist es ratsam, in einer Auftragsbestätigung mitunter die Form und Periodizität der Kommunikation und die Personen, mit welchen kommuniziert werden soll, festzuhalten.

In der Phase der Prüfungsplanung diskutiert das RPO zum Beispiel folgende Sachlagen mit der Verwaltung:

- Prüfungsansatz und Umfang der Prüfung;
- Prüfungsstrategie und das Prüfungsprogramm in einer entsprechenden Detaillierung;
- mögliche Konsequenzen von im Rahmen der Informationsbeschaffung entdeckter Risiken für den Abschluss.

Ob die Kommunikation mündlich oder nur schriftlich erfolgt, hängt von verschiedenen Faktoren ab. Bei einer mündlichen Kommunikation ist es empfehlenswert, die wesentlichen Sachverhalte und Ergebnisse in Form eines Besprechungsprotokolls zu dokumentieren.

Die Prüfungsarbeiten werden durch eine gute Vorbereitung der erforderlichen Dokumente durch die Mitarbeitenden der Finanzverwaltung erheblich erleichtert. Den Ansprechpersonen ist zeitgerecht, d.h. vor Beginn der eigentlichen Prüfung vor Ort, eine Liste notwendiger Unterlagen zu übergeben. Dabei ist festzuhalten, welche Dokumente nur zur Einsicht bereitgestellt werden sollen und welche Dokumente in Kopie und/oder in elektronischer Form zur Verfügung zu stellen sind.

Neben der Vervollständigung der zur Planung notwendigen Unterlagen wird mit der Kommunikation während der Prüfungsplanung ein fortlaufender und situationsgerechter Informationsaustausch mit den Verantwortlichen der Gemeindeverwaltung gewährleistet. In diesem Zusammenhang wird unter anderem die Erwartungshaltung des Gemeinderates bzw. der Verwaltung diskutiert, damit allfällige Bedürfnisse zeitgerecht in der Prüfungsplanung und –vorbereitung berücksichtigt und divergierende Meinungen frühzeitig erkannt werden können.

Nebst dem frühzeitigen Einverlangen prüfungsrelevanter Unterlagen ist für eine effiziente Prüfung ebenfalls wichtig, auf der Gemeindeverwaltung die personellen Verfügbarkeiten rechtzeitig abzuklären. Eine vorzeitige Terminabsprache soll gewährleisten, dass die Mitarbeitenden

[10] Als Follow-Up wird das nachträgliche Verifizieren der Wirksamkeit und Nachhaltigkeit von früheren Prüfungshandlungen verstanden.

der Gemeindeverwaltung, die aufgrund ihrer Funktion dem RPO für Auskünfte während der Prüfung vor Ort zur Verfügung stehen sollten, anwesend sind oder zweckmässig vertreten werden.

Mit der Informationsbeschaffung verfolgt das RPO das Ziel, einen Überblick über die prüfungsrelevanten Aspekte einer Gemeinde zu erhalten, die sich aus dessen Umfeld und Organisation ergeben können. Die Informationsgewinnung mit einhergehender Risikobeurteilung erstreckt sich als kontinuierlicher und dynamischer Prozess über die gesamte Rechnungsprüfung.

15.1.9.2. Zeitliche Planung

Die zeitliche Planung der Prüfung erfolgt in enger Zusammenarbeit mit den Gemeindebehörden und der Verwaltung. Der Gemeinderat soll dem RPO mindestens ein Zeitfenster von einem Monat für die Prüfung der abgeschlossenen Rechnung einräumen. Ferner ist zu beachten, dass der Gemeinderat die geprüfte Jahresrechnung dem zuständigen Organ bis spätestens Ende Juni zur Genehmigung vorzulegen hat (§ 62 RRV).

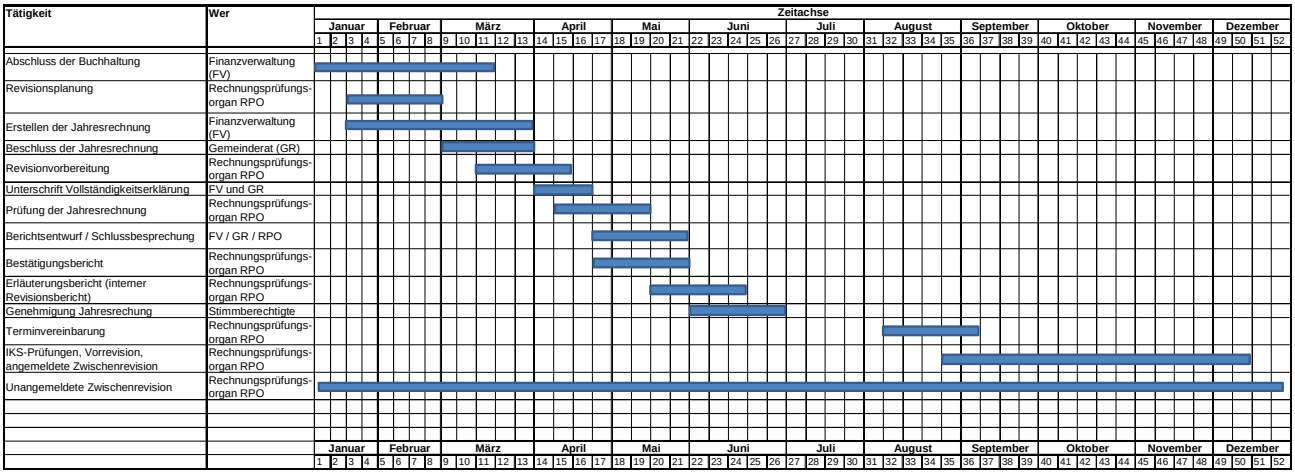
Ferner muss die Jahresrechnung kantonalen Stellen oder Bundesstellen bis Ende Juli zur Verfügung gestellt werden.

Folgende Punkte sind bei der zeitlichen Planung zu beachten:

- Festlegung des Programms für die Rechnungsprüfung: Findet die Prüfung aufgeteilt auf eine Vor-und eine Schlussrevision statt oder wird lediglich eine Schlussrevision durchgeführt.
- Finden eines geeigneten Zeitpunkts für die Durchführung einer unangemeldeten Zwischenrevision.
- Die Termine der Prüfungsdurchführung vor Ort sind mit der Verwaltung abzuklären. Dabei sind die Dauer der jeweiligen Einsätze vor Ort festzulegen und die Anzahl der vor Ort im Einsatz stehenden Personen zu kommunizieren.
- Aus einem Terminplan sollten die Daten der vorgesehenen Rechnungsgenehmigung durch den Gemeinderat wie auch das Datum der Gemeindeversammlung hervorgehen.
- Die Termine der Schlussbesprechung wie auch der Abgabetermin für den Revisionsbericht sind frühzeitig zu vereinbaren.
-

Der Jahresablauf kann wie folgt schematisch dargestellt werden und ist auch im Anhang 8 zu finden:

Jahresablauf Rechnungsprüfung



15.1.9.3. Sachliche Planung

Für die sachliche Planung wird ein sinnvolles, den Verhältnissen angepasstes Prüfprogramm mit jährlich wechselnden Prüfungsschwerpunkten (Anhang 7) erstellt. Die Arbeitspapiere werden vorbereitet.

Sämtliche Aufwendungen und Erträge basieren auf rechtlichen Grundlagen. Falls diese Grundlagen nicht bekannt sind, ist eine sorgfältige und sachgemässe Prüfungsdurchführung nicht möglich. Es ist deshalb Pflicht jedes einzelnen Mitglieds des RPO, sich über die aktuellen Gemeindereglemente, die revisionsrelevanten internen Weisungen und Beschlüsse, die Organisationsstruktur und die Pflichtenhefte der Verwaltung zu informieren.

Zur sachlichen Prüfungsplanung gehören weiter folgende Punkte:

- Prüfungsunterlagen analysieren (Dauerakten, Pendenzen, Revisionsformulare und Berichterstattungen der letzten Prüfung).
- Für die Prüfung relevante Gemeindereglemente und kantonale Vorschriften beschaffen bzw. studieren.
- Abläufe und entsprechende Unterlagen zur Vorbereitung spezieller Prüfungshandlungen erheben.

Durch die Finanzverwaltung sind folgende Massnahmen zu treffen:

- Zuständige Behörden und Angestellte über den Zeitpunkt der Rechnungsprüfung orientieren, damit die Bereitschaft zur Auskunftserteilung an die Mitglieder des RPO und zur Vorlage von prüfungsspezifischen Unterlagen sichergestellt ist.
- Abgeschlossene Jahresrechnung, Konten und Journale (ausgedruckt oder elektronisch, je nach Vereinbarung) sind vorzulegen.
- Sämtliche Belege und Unterlagen zu den einzelnen Posten der Bilanz und Erfolgsrechnung bereitstellen (Bestandesnachweise, Inventare, Listen, Auszüge, Protokolle, usw.); zweckmässigerweise erstellt die Finanzverwaltung zuhanden der Revision einen speziellen Abschlussordner, welcher alle wesentlichen Abschlussnachweise enthält.

Gemeinderatsprotokolle und Protokolle von Kommissionen sind im Rahmen der Prüfung nur soweit einzusehen, als dass diese wichtige Entscheide in finanziellen Belangen enthalten. So sind beim Gemeindeschreiber beispielsweise Protokollauszüge zur Genehmigung der Jahresrechnung und zur Genehmigung des Budgets (inkl. Auszug aus dem Protokoll der Gemeindeversammlung) sowie Beschlüsse zu Verpflichtungskrediten, Nachkrediten und Genehmigungsbeschlüsse von abgerechneten Verpflichtungskrediten, usw. einzuverlangen.

Drittbestätigungen

Die externe Bestätigung eines Dritten dient als schriftlicher Prüfungsnachweis für gewisse Positionen in der Bilanz oder im Anhang zur Jahresrechnung. Zu den Drittbestätigungen zählen allgemein Bestätigungen für Forderungen oder Verpflichtungen sowie Bestätigungen von Finanzinstituten und allenfalls von Rechtsanwälten.

Das Einholen von Bestätigungen über die Geschäftsbeziehungen mit Banken ist sinnvoll und zweckmässig (periodisch vorsehen)11. Die Bestätigungen geben dabei Auskunft, ob die Geldkonten in der Bilanz vollständig und korrekt ausgewiesen werden [sind alle Konten von Nebenbereichen (bspw. Bereiche Bildung oder Soziales) in der Jahresrechnung enthalten]. Ferner kann die Aktualität und Korrektheit der Unterschriftsberechtigungen überprüft werden, und aus den Bestätigungen gehen unter Umständen besondere Gewährleistungen der Gemeinde hervor (Bürgschaften, Pfandbestellungen, usw.).

Anwaltsbestätigungen sind nur dann einzuholen, wenn Anhaltspunkte für wesentliche Ereignisse bestehen, die Einfluss auf die Jahresrechnung haben könnten (bspw. laufende Prozesse).

Drittbestätigungen für Forderungen machen in der Regel wenig, da es sich bei diesen Guthaben mehrheitlich um solche gegenüber Privatpersonen oder anderen Gemeinwesen handelt. Hingegen kann es bei bedeutenden Verpflichtungen (z.B. Sozialversicherungen) durchaus von Nutzen sein, wenn eine entsprechende Saldobestätigung vorliegt. Eine gesetzliche Vorgabe, dass solche Bestätigungen einzuverlangen sind, besteht nicht; es liegt im Ermessen der Verwaltung bzw. des RPO, Saldobestätigungen als Bestandes- und Prüfungsnachweis einzuholen.

15.1.9.4. Personelle Planung

Von Bedeutung für eine erfolgreiche Prüfungsdurchführung ist auch die personelle Planung. Die Arbeiten sind so auf die einzelnen Prüferinnen und Prüfer aufzuteilen, dass sie deren Fähigkeiten und Erfahrungen entgegenkommen.

In besonderen Fällen, wie bei ausserordentlichen Schwierigkeiten oder spezifischen Fragestellungen, kann das RPO in Absprache mit der Gemeindebehörde einen externen Sachverständigen beiziehen (§ 58 Abs. 4 RRV). Das RPO bleibt aber in jedem Fall für die Rechnungsprüfung und den Bericht verantwortlich.

15.1.10 Analyse der Jahresrechnung

Für das RPO einer Gemeinde hat die Analyse der Jahresrechnung den folgenden Zweck:

---

[11] Die Bestellung solcher Bestätigungen kann teilweise online erfolgen (z.B. https://www.postfinance.ch/de/cust/doc/bizrel.html oder mittels eines Schreibens an die betroffenen Finanzinstitute.
Die Bestätigungen sind immer direkt dem RPO zuzustellen (mit Kopie an die Finanzverwaltung).

- Einschätzung der finanziellen Situation der zu prüfenden Gemeinde.
- Beschaffung von Informationen zur Ergänzung der Risiko-Einschätzung der Gemeinde und damit Hinweise auf Problembereiche in einzelnen Prüfungsgebieten.
- Feststellung der Stetigkeit der Jahresrechnung im Vorjahresvergleich.
- Erlangung von Grundlagen für die Bestimmung der Wesentlichkeitsgrenzen.[12]
- Unterstützung bei der Themendefinition für den Austausch mit der Gemeinde.

Die Analyse der Jahresrechnung einer Gemeinde unterscheidet sich von jener einer privatrechtlichen Gesellschaft primär durch die folgenden Punkte:

- Der Vergleich mit den Budgetzahlen ist relevanter, da das Budget rechtlich verbindlich ist.
- Die Fortführungsfähigkeit ist weniger bedeutsam, da diese nicht in Frage gestellt wird.
- Die Gliederung nach Sachgruppen in der Erfolgsrechnung ist für Analysezwecke häufig zu wenig aussagekräftig, an deren Stelle muss die funktionale Gliederung der Erfolgsrechnung herangezogen werden.
- Viele Kennzahlen aus der Privatwirtschaft sind für öffentliche Gemeinwesen nicht zweckmässig oder zu wenig differenziert; sie müssen durch für öffentliche Gemeinwesen spezifische Kennzahlen ersetzt werden.

15.1.10.1. Budgetvergleich

Bei einem öffentlich-rechtlichen Gemeinwesen ist es üblich, dass dieses sehr detailliert budgetiert und die Abweichungen (Abweichung Soll - Ist) entsprechend untersucht und auswertet. Normalerweise werden dazu detaillierte Kommentare mit den Begründungen zu den Budgetüberschreitungen festgehalten, die einen hohen Informationsgehalt aufweisen. Das RPO analysiert diese Budgetüberschreitungen.

15.1.10.2. Kennzahlen

Die in den öffentlichen Verwaltungen bedeutsamsten Kennzahlen sind relevante Indikatoren für die Führung einer Gemeinde, legen finanzpolitische Trends dar und unterstützen die Exekutive einer Gemeinde in der Steuerung der Finanzpolitik. Finanzkennzahlen werden durch kantonale Instanzen für die Politischen Gemeinden und für die Schulgemeinden berechnet und publiziert (www.statistik.tg.ch > Publikationen > Stat. Mitteilungen; www.av.tg > Angebote und Beratung > Verwaltungs- und Finanzfragen > Finanzstatistik). Grafische Auswertungen für die Politischen Gemeinden lassen sich unter http://gdestat2.beedata.ch abrufen.

Diese gesamtschweizerisch zur Anwendung empfohlenen Kennzahlen sind aussagekräftig und eignen sich sehr gut für den Vergleich unter den Gemeinden. Für die Einschätzung der jeweiligen Finanzkennzahlen liegen grundsätzlich Richtwerte[13] vor. Massgeblich ist jedoch die Entwicklung der Zahlen über eine längere Vergleichsperiode. Für die Vergleiche von Gemeinden anhand der Kennzahlen ist zu beachten, dass die Gemeinden oft unterschiedliche Aufgaben wahrnehmen und unterschiedlich organisiert sind.

Das RPO hat die Berechnung der Finanzkennzahlen[14], soweit sie nicht aus kantonalen Quellen stammen, auf ihre Korrektheit zu überprüfen (Anhang 2).

[12] vgl. Ausführungen unter Ziffer 15.1.13 Wesentlichkeit
[13] vgl. Konferenz der kantonalen Aufsichtsstellen über die Gemeindefinanzen: http://www.kkag-cacsfc.ch/de/
[14] https://finanzverwaltung.tg.ch/public/upload/assets/14331/Kapitel_13_Finanzkennzahlenm.pdf

15.1.11 Internes Kontrollsystem (IKS)

Unter einem internen Kontrollsystem bei öffentlichen Verwaltungen wird die Gesamtheit der internen Kontrollmassnahmen verstanden, die dazu beitragen, die Aufgaben der öffentlichen Verwaltung effektiv und effizient zu erfüllen, indem Prozesse zuverlässig ablaufen und dadurch Fehler (absichtliche und unabsichtliche) vermieden bzw. reduziert werden können. In diesem Zusammenhang stehen die folgenden Ziele im Vordergrund:

- Schutz von öffentlichen Betriebsmitteln und des Vermögens;
- Einhaltung der Gesetze, Verordnungen und Reglemente;
- Ausführung und Optimierung der Abläufe;
- Verlässlichkeit der Finanz- und Führungsinformationen;
- Feststellung und Vermeidung von Missbräuchen und Fehlern.

Die Exekutive ist für die Existenz und die Anwendung eines zweckmässigen IKS zuständig (§ 54 RRV) und hat dieses entsprechend der Grösse des Finanzhaushaltes auszugestalten. Mit dem IKS trifft der Gemeinderat (bzw. die Exekutive) organisatorische Massnahmen, um das Vermögen der Gemeinde zu schützen, eine genaue und zuverlässige Buchführung zu gewährleisten und um sicherzustellen, dass die Vorschriften eingehalten werden. Das Einrichten einer wirksamen internen Kontrolle ist eine vorrangige Führungsaufgabe. Die Wirksamkeit der internen Kontrolle findet ihre Grenzen in menschlichen Schwächen wie Unterlassungen, Missverständnissen, falschen Entscheidungen oder gar deliktischen Handlungen.

Das IKS ist der Grösse der Gemeinde entsprechend auszugestalten.

Auch ein schriftlich wenig dokumentiertes IKS kann funktionieren, wenn die betroffenen Mitarbeitenden (Gemeinderat, Kommissionen, Verwaltungsangestellte, usw.) über die Abläufe im Bild sind und mittels verschiedener Kontrollen die Einhaltung des informellen IKS intern überprüft wird. Wesentlich ist der Nachweis bzw. die Nachvollziehbarkeit der umgesetzten Kontrollen.

Die schriftliche Dokumentation des IKS kann mittels Funktionendiagrammen, Ablaufdiagrammen, Beschreibung von Prozessabläufen, usw. erfolgen. Die Konferenz der kantonalen Aufsichtsstellen über die Gemeindefinanzen hat einen Leitfaden für ein IKS mit Beispielen von Prozessabläufen publiziert[15].

15.1.11.1. Risikobeurteilungsprozess der öffentlichen Verwaltung

Der Evaluation des Internen Kontrollsystems vorgelagert ist eine Risikobeurteilung. Öffentliche Verwaltungen sind in der Regel durch sehr differenzierte Risiken geprägt, welche sich wie folgt aufzeigen lassen:

Geschäftsrisiken • Organisation • Kontrollumfeld • Image/Reputation ***Finanz- und Sachrisiken*** • Konjunktur (Steuereinnahmen) • Finanzielle Führung • Subventionen	***Haftpflichtrisiken*** • Werkanlagen • Öffentliche Liegenschaften • Strassen ***Personalrisiken (alle Ebenen)*** • Personalengpässe • Austritte von wichtigen Mitarbeitenden • Falsch qualifizierte Mitarbeitende, Knowhow

[15] http://www.kkag-cacsfc.ch/de/downloads/category/14-internes-kontroll-system-iks.html

Ökologische Risiken • Altlasten • Störfälle • Abfall-Gruben ***Risiken im Miliz-System*** • Behörden • Kommissionen • Eingeschränkter Planungshorizont	***Struktur-Risiken*** • Bevölkerung/Demographie • Arbeitslose • Ausländeranteil • Wohnlage (Stadt, Agglomeration, ländlich) ***Gesetzgebung/Reformen*** • Gemeindereform • Schulreform • Gesundheitswesen

Verschiedene dieser Risiken sind strategisch und/oder operativ, bedürfen aber auch eines internen Kontrollsystems. In der Rechnungsprüfung interessieren hauptsächlich diejenigen Prozesse im IKS, die finanzieller Natur sind bzw. die Auswirkungen auf die finanzielle Berichterstattung haben können.

Das RPO hat zu prüfen, ob ein IKS gemäss § 54 RRV existiert und angewendet wird.

Der Einbezug eines funktionierenden IKS bei der Prüfung einer Jahresrechnung beeinflusst die Prüfungsstrategie und das Prüfungsvorgehen. Es erhöht zudem die Prüfsicherheit und letztendlich die Prüfungsaussage, d.h. die Aussagen im Bestätigungsbericht.

Auch ein wenig schriftlich dokumentiertes, jedoch nachweislich gelebtes funktionierendes IKS kann dem RPO Prüfsicherheit geben und schlussendlich zur Effizienz und zur Effektivität der Prüfung beitragen.

Der Fokus bei öffentlichen Verwaltungen liegt prinzipiell in der Tätigkeit der einzelnen Verwaltungsbereiche. Diese sind gekennzeichnet durch folgende besondere Merkmale:

- Viele Schnittstellen zwischen den Abteilungen (z.B. Steuerabteilung / Finanzverwaltung / Bauverwaltung, usw.) sowie viele Schnittstellen auch zu Externen (z.B. zu Gemeindeverbänden).
- Anspruchsvolle Zusammenarbeit zwischen politisch gewählten "Miliz-Mitarbeitenden" (z.B. Gemeinderätinnen und Gemeinderäte) und den Berufsleuten der Verwaltung.
- Einfluss der Politik auf die Zusammenarbeit zwischen den Gremien (z.B. Gemeinderat/Kommissionen) sowie die Arbeit der Gemeindeverwaltung.
- Rücktritte, Ausscheiden von Amtsinhabern.

15.1.11.2. Aufbau eines Internen Kontrollsystems

Beim Aufbau des Internen Kontrollsystems (IKS) ist auf die Besonderheiten der Amtsstelle Rücksicht zu nehmen, insbesondere auf:

– Funktionen und Aufgaben der Stelle;
– Grösse und Mitarbeiterzahl;
– Art der Risiken in den einzelnen Bereichen.

Folgende Unterlagen sind u. a. zu erarbeiten:

– Konzept IKS mit den Zielsetzungen;
– Stellenbeschreibungen;

– Stellvertretungsregelungen;
– Wer/Was-Diagramme (Aufgabenteilung/Funktionstrennung);
– Arbeitsanleitungen;
– Beschreibung der verfügbaren Unterlagen;
– Bearbeitungsregeln;
– Beschreibung des gewünschten Arbeitsergebnisses;
– Durchzuführende, dokumentierte Kontrollen (Visa-, Unterschriftenregelung).

In kleineren Amtsstellen oder Gemeinden lässt sich beispielsweise schon durch folgende Massnahmen ein recht grosser Sicherheitsgrad erreichen:

– Verwendung vornummerierter Formulare (Barverkäufe, Barquittungen) mit periodischer Kontrolle der Lückenlosigkeit der Nummern und der vollständigen Vereinnahmung;
– Entwertung der Belege nach der Zahlung;
– schriftliche Regelung der Unterschriftsberechtigungen;
– Kollektivunterschrift für alle Post- und Bankkonti;
– Unterteilen der Arbeitsabläufe;
– regelmässiger Bezug der Ferien durch alle Mitarbeiter;
– effektives Funktionieren der Stellvertretung;
– Unterstützung der Finanzkontrolle in ihrer Tätigkeit.

Der/Die Vorgesetzte oder eine von ihm bestimmte Vertrauensperson führt periodisch insbesondere folgende Massnahmen und Kontrollen durch:

– Vorlage der gesamten Eingangs- und Ausgangspost;
– Vorlage der Hilfsbücher und Bankauszüge mit Belegen;
– Kontrolle der Geldbestände (unregelmässig, ohne Vorankündigung);
– Vorlage sämtlicher Buchungsbelege;
– Entscheidung über die Abschreibung von Forderungen, soweit dazu die erforderlichen Kompetenzen nicht anderswo liegen;
– Vorlage der Ausstandsverzeichnisse und Inventare;
– Vorlage der Lohnlisten (inkl. der von der Dienststelle selber besoldeten Angestellten).

Im Interesse einer späteren Rekonstruierbarkeit der durchgeführten Kontrollen sind die vorgenommenen Kontrollen durch Visum auf den Belegen oder in den Hilfsbüchern zu dokumentieren. Dadurch kann bei Unregelmässigkeiten besser dargelegt werden, inwieweit der Vorgesetzte seiner Aufsichtspflicht nachgekommen ist.

Der Aufbau des Internen Kontrollsystems trifft oft auf Widerstand. Den Betroffenen fällt die Unterstützung des Vorhabens leichter, wenn ihnen klar ist, dass das IKS nicht aus Misstrauen einem Einzelnen gegenüber eingerichtet wird, sondern stets die ganze Organisation umfasst. Die Betroffenen erhalten dank des IKS bei der Ausführung ihrer Arbeit vermehrte Sicherheit.

Wie bereits im vorangehenden Abschnitt „Internes Kontrollsystem“ erwähnt, hat die Konferenz der kantonalen Aufsichtsstellen über die Gemeindefinanzen eine Praxishilfe für ein IKS mit Beispielen von Prozessabläufen publiziert[16]

15.1.11.3. Funktionentrennung

Eine wichtiger Aspekt innerhalb des IKS soll hier aufgezeigt werden: Die Funktionentrennung.

[16] http://www.kkag-cacsfc.ch/de/downloads/category/14-internes-kontroll-system-iks.html

Unvereinbare Funktionen und Aufgaben sollen wenn immer möglich personell und organisatorisch getrennt und durch Einsatz von Informatik oder anderen geeigneten technischen Hilfsmitteln gesichert werden. Der Zugriff auf Applikationen oder Teilbereiche innerhalb einer Applikation muss mit der organisatorischen Funktionentrennung übereinstimmen. Dieser Zugriffsschutz muss durch ein gut funktionierendes Passwortsystem sichergestellt sein. Die Trennung kann sowohl zwischen den Abteilungen als auch zwischen einzelnen Stellen und Mitarbeitern vorgenommen werden. Die Interessenlage und die Einflussmöglichkeiten der jeweils vorgesetzten Stellen sind dabei angemessen zu berücksichtigen. Die Wirksamkeit der Funktionentrennung ist auch bei den Stellvertretungen zu beurteilen. Eine klar definierte personelle Funktionentrennung wird insbesondere innerhalb der Informatik verlangt. Beispielsweise dürfen Programmentwicklungen und Programmanwendungen nicht von den gleichen Personen ausgeführt werden.

Aus der Sicht der Internen Kontrolle sind folgende Funktionen zu trennen:

- Anordnung und Vollzug/ Kontrolle

Eine Person, Stelle oder Abteilung sollte grundsätzlich nie die von ihr getroffenen Entscheidungen oder die von ihr ausgeführten Arbeiten kontrollieren.

- Anordnung und Kontrolle/ Vollzug

Eine wirkungsvolle Führung verlangt die weitgehende Delegation von ausführenden Funktionen und Vollzugsaufgaben.

- Kontrolle/ Prüfung

Diese Trennung ist vor allem dann von Bedeutung, wenn die Gemeinde über eine Interne Revision verfügt. Die Interne Revision darf nicht fester Bestandteil von betrieblichen Arbeitsabläufen sein. Sie nimmt eine prozessunabhängige Stellung ein und prüft die Wirksamkeit der internen Kontrollen.

- Verwaltung von Beständen/Aufzeichnung

Jede Gemeinde verfügt über eine Vielzahl von Wirtschaftsgütern, so z. B. Geldmittel, Wertschriften, Forderungen, Lizenzen, Material und Erzeugnisse, Maschinen und Anlagen, Hardware und Software. Um die Bestände an Wirtschaftsgütern vor Verlust, unsachgemässer Verwendung oder Veruntreuung zu schützen, müssen sie

– beim Eingang, im Einsatz und beim Ausgang mittels geeigneter Aufzeichnungen lückenlos erfasst werden;

– während der Dauer ihrer Verwahrung oder Nutzung sorgfältig verwaltet werden.

Durch die Trennung von Aufzeichnung und Verwaltung kann die Zuverlässigkeit der erfassten Bestände möglicherweise erhöht und der Schutz vor Verlusten infolge nachlässiger oder ungetreuer Verwaltung verbessert werden.

- Bei leicht verwertbaren Vermögenswerten, insbesondere bei Geld und Geldwerten, sind besonders strenge Massstäbe an die Aufzeichnung zu legen. Eine vollständige Trennung der genannten Funktionen bzw. Aufgaben ist nicht immer möglich. Besonders die Aufzeichnung (Beleg-/Rapporterstellung) erfolgt häufig durch Personen, welche die zu erfassende Tätigkeit selbst ausführen.
- Mit der Verlagerung der automatisierten Datenerfassung an den Ort des Geschehens und der kundenorientierten Konzentration der administrativen Auftragsbearbeitung bei einem

Sachbearbeiter werden traditionelle Funktionentrennungen durch automatisierte Kontrollen ersetzt.

15.1.12 Informations- und Kommunikationstechnologie (ICT)

Das Rechnungswesen in Gemeinden wird heute informatikgestützt geführt. Dazu wird in der Regel eine standardisierte Software eingesetzt, die grundsätzlich Gewähr bieten soll, dass im System bearbeitete Abläufe korrekt funktionieren.

15.1.12.1. Bedeutung der ICT

Die Bedeutung der ICT für die Prüfung steht in direktem Zusammenhang mit deren Komplexität und der Abhängigkeit einer Gemeinde von ihren ICT-Systemen. Die gemeindeinterne wie auch externe Verknüpfung der ICT-Systeme sowie die Komplexität der von der ICT abhängigen Abläufe haben in den letzten Jahren stark zugenommen (z.B. Online-Schalter, elektronische Fernablesung von Zählern, elektronische Fakturierung, usw.).

Für das RPO sind jene Bereiche der ICT bedeutsam, die einen Einfluss auf die Vorbereitung und Verarbeitung rechnungslegungsrelevanter Daten haben sowie die Systeme, von welchen über die unterstützten Geschäftsprozesse die Existenz der Gemeinde abhängt.

Aus der Perspektive des RPO werden durch die ICT vor allem die folgenden Aktivitäten wesentlich beeinflusst: Die Risikoanalyse, die Prüfungsplanung, die Prüfungsdurchführung (vor allem im Bereich der Kontrollprüfungen), die zur Anwendung gelangenden Prüfungsverfahren (z.B. ICT-gestützte Prüfungshandlungen), die Zusammensetzung des Prüfungsteams (Einbezug von ICT-Experten) sowie der Prüfungszeitpunkt.

Der Auftrag des RPO erstreckt sich nicht auf die Prüfung der ICT. Jedoch sind die Auswirkungen der ICT auf die Buchführung und Abschlusserstellung bei der Risikobeurteilung und Prüfungsplanung mit zu berücksichtigten.

15.1.12.2. Risiken durch den Einsatz von ICT

Aufgrund des Umfangs und der Komplexität des ICT-Einsatzes in grösseren Gemeinden ist die damit einhergehende Beurteilung der rechnungslegungsrelevanten Risiken zum Teil komplex. Diese Risiken zeichnen sich häufig durch vielfache gegenseitige Abhängigkeiten aus und sind zudem laufenden Veränderungen im Zuge der Weiterentwicklung der ICT-Systeme ausgesetzt.

Das Entdecken von Risiken, Fehlern oder Unregelmässigkeiten wird beispielsweise auch dadurch erschwert, dass sie bei der Entwicklung oder Änderung von Programmen entstehen und sich zeitverzögert auswirken können.

Das RPO ist gehalten einzuschätzen, ob eine Prüfung spezielle ICT-Kenntnisse erfordert. Wenn das der Fall sein sollte, sind entsprechende Fachspezialisten in Absprache mit der Exekutive ins Prüfungsteam zu integrieren.

Neue Informatikprojekte:

Die Broschüre „Empfehlungen der Schweizerischen Finanzkontrollen für Informatikprojekte“ erläutert die wichtigsten Dokumente aus der Sicht der Revision. Sie will ferner die Fragen definieren, die diese Dokumente beantworten müssen. Die Broschüre beschränkt sich auf die im

Lebenszyklus einer Anwendung wichtige Projektphase und lässt sich auf der Homepage der Eidg. Finanzkontrolle herunterladen[17].

15.1.13 Wesentlichkeit

Der Begriff der Wesentlichkeit kann folgendermassen umschrieben werden: «Informationen sind wesentlich, wenn ihr Weglassen oder ihre fehlerhafte Darstellung die auf der Basis des Jahresabschlusses getroffenen wirtschaftlichen Entscheidungen der Adressaten beeinflussen können. Die Wesentlichkeit ist von der Grösse des Postens oder des Fehlers abhängig, die sich nach den besonderen Umständen des Weglassens oder der fehlerhaften Darstellung ergibt. Somit ist die Wesentlichkeit eher eine Schwelle oder ein Grenzwert und weniger eine primäre qualitative Anforderung, die eine Information haben muss, um nützlich zu sein.»[18]

Die Bestimmung der Wesentlichkeit bei der Prüfungsplanung dient der Festlegung von Art und Umfang der Prüfungshandlungen, damit das RPO hinreichend Sicherheit gewinnt, dass die Jahresrechnung frei von wesentlichen falschen Angaben ist.

15.1.13.1. Bedeutung der Wesentlichkeit

Zentral für die Fragestellung nach der Wesentlichkeit ist immer, ob eine mögliche Falschdarstellung eines Sachverhaltes einen Einfluss auf die Entscheidungsfindung der Interessengruppe (Bevölkerung, Gemeindeversammlung, Gemeinderat oder staatliche Aufsichtsorgane und weitere) hat oder haben könnte. Sowohl quantitative wie auch qualitative Charakteristika können die Wesentlichkeit beeinflussen.

Daraus folgt, dass das RPO sich die Frage stellt, in wie weit die Wesentlichkeit die Entscheide der Berichtsempfänger beeinflussten kann. Die Festlegung der Wesentlichkeit ist demzufolge geprägt von der Ausübung des Ermessens.

Zu Beginn der Prüfung (in der Planungsphase) wird die Wesentlichkeit berechnet (Anhang 1) und die Toleranzgrenze festgelegt. Sie dient als Orientierung für die Relevanz der vorgefundenen Fehler sowie zur Auswahl der weiteren Prüfungshandlungen. Es ist ratsam, die Toleranzgrenze mit der Gemeinde abzusprechen.

Während der Ausführung der Prüfung kann das RPO auf Sachverhalte stossen, die zu einer Neubeurteilung der Wesentlichkeit Anlass geben, beispielsweise durch das Aufdecken grosser Fehler. In diesem Fall ist die Wesentlichkeit neu zu berechnen und entsprechend anzupassen. Bei bereits geprüften Sachgebieten ist in diesem Fall sicherzustellen, dass der Prüfumfang auch den geänderten Rahmenbedingungen standhält.[19]

Bei Beendung der Prüfung hilft die festgelegte Wesentlichkeit dem Prüfer, ein Prüfurteil zu formulieren und nötigenfalls eine Korrektur der Jahresrechnung einzuverlangen.

Die Wesentlichkeit wird in der Berichterstattung des Rechnungsprüfungsorgans dokumentiert.

[17] www.efk.admin.ch > Publikationen > Weisungen und Leidfaden

[18] aus dem HWP, Band 2, Seite 165, Kapitel 2.10 «Bedeutung der Wesentlichkeit»

[19] Schweizer Prüfungsstandard, PS 320 «Die Wesentlichkeit bei der Planung und Durchführung einer Abschlussprüfung»

15.1.13.2. Quantitative Wesentlichkeit

Bei der Bestimmung der quantitativen Wesentlichkeit steht die finanzielle Betrachtungsweise im Mittelpunkt. Die Bestimmung der Wesentlichkeit wird hierbei für die folgenden Zwecke benötigt:

- Festlegung des Wertes, ab welchem über einen Fehler oder eine Falschaussage in der Jahresrechnung berichtet werden muss und
- Festlegung des Ausmasses und der Art der Prüfungshandlungen.

Die Bestimmung der Wesentlichkeit wird in drei Schritten durchgeführt: In einem ersten Schritt wird die Gesamtwesentlichkeit im Hinblick auf die Jahresrechnung als Ganzes festgelegt. Für die Berechnung der quantitativen Wesentlichkeitsgrenze werden vorzugsweise relative Werte, ausgedrückt in Prozenten, definiert:

- 1 % bis 3 % der Bilanzsumme;
- 1 % bis 3 % des Umsatzes/Finanzertrages;
- 1 % bis 5 % des Steuerertrages (Einkommens- und Vermögenssteuer oder Summe aller Steuern).

Wenn Dritte (ob unabhängige/r Leser/in oder Entscheidungsträger/in) sich überlegen, ob ein Sachverhalt in der Jahresrechnung wesentlich ist oder nicht, so wird dies in der Regel in Verbindung mit dem Steuerertrag vorgenommen. Die Berechnung der Wesentlichkeit im Verhältnis zum Steuerertrag erscheint daher sinnvoll und nachvollziehbar. Häufig kommt dabei 1 % des Steuerertrages zur Anwendung.

Im zweiten Schritt wird die Wesentlichkeitsgrenze für einzelne Kontensalden, Arten von Geschäftsvorfällen und Abschlussangaben bestimmt. Je nach Grösse und Bedeutung der entsprechenden Position der Jahresrechnung kann dieser Wert zwischen 3 % und 10 % der Bezugsgrösse liegen.

In einem dritten Schritt bestimmt das RPO die Grenzen, mittels deren festgelegt werden kann, ob festgestellte Fehler noch hingenommen und toleriert werden können (Toleranzwesentlichkeit). In dem Zusammenhang wird in Fachkreisen von tolerierbaren Fehlern gesprochen. Auch hierzu sind keine verbindlichen Normen vorgegeben, geeignet erscheinen 50 % bis 75 % der Gesamtwesentlichkeit.

Des Weiteren orientieren sich Rechnungsprüfer/innen an der Nichtaufgriffsgrenze (NAG). Diese bestimmt - betrachtet auf den gesamten Abschluss - diejenige Grenze, wo festgestellte Fehler weder formell dokumentiert noch weiter berücksichtigt werden. Dieser Wert liegt bei maximal 5 % der gewählten Gesamtwesentlichkeit. Während des Prüfprozesses sollen sämtliche Fehler (ob unter oder über der NAG) für den Prüfer respektive die Prüferin selbst schriftlich festgehalten werden.

Wie bereits erwähnt, hilft die festgelegte Wesentlichkeit, ein Prüfurteil zu formulieren und nötigenfalls eine Korrektur der Jahresrechnung einzuverlangen. Liegt die Summe aller Fehler unter der NAG so wird dies nicht weiter festgehalten und es ist auch keine Korrektur der Jahresrechnung erforderlich. Das Prüfurteil ist uneingeschränkt.

Festgestellte Fehler, welche die NAG überschreiten, werden separat als mögliche Nachtragsbuchung festgehalten. Liegt die Summe der festgestellten Fehler insgesamt noch unter der Toleranzwesentlichkeit (tolerierbarer Fehler), so erfolgt keine Korrektur der Jahresrechnung. Auch in diesem Fall ist das Prüfungsurteil uneingeschränkt.

Übersteigt jedoch die Summe der Fehler insgesamt oder bei einem Teilbereich oder einer spezifisch definierten Position der Jahresrechnung die festgelegte Toleranzwesentlichkeit, so ist eine Korrektur der Jahresrechnung vorzusehen. Ist die Gemeinde bereit, aufgrund dieser Fehler die Jahresrechnung zu korrigieren, kommt es auch zu einem uneingeschränkten Prüfungsurteil. Wird jedoch die Jahresrechnung nicht nachträglich korrigiert, dann wird das Prüfungsurteil eine Einschränkung oder gar eine Rückweisung enthalten.

Das Rechnungsprüfungsorgan gibt nur dann kein Prüfungsurteil ab (Unmöglichkeit eines Prüfungsurteils), wenn die Jahresrechnung so unvollständig ist, dass diese gar nicht geprüft werden kann und das Revisionsorgan sich kein Urteil bilden kann.

15.1.13.3. Qualitative Wesentlichkeit

Aufgrund der inhärenten Risiken kann auch eine betragsmässig kleine Position in der Jahresrechnung eine wesentliche Falschdarstellung bewirken. In diesen Fällen sind die qualitativen Schwellenwerte massgebend.

Im Folgenden werden vereinzelte Beispiele von Sachverhalten aufgezeigt, die unter dem Gesichtspunkt der qualitativen Wesentlichkeit zu berücksichtigen sind:

- Mängel oder Fehler im Bereich der Geldmittelbewirtschaftung.
- Verstösse gegen gesetzliche Grundlagen und Vorschriften.
- Mutmassliche geschäftsschädigende Handlungen.
- Fehlende Angaben im Rahmen der Rechnungslegung, für die der Gesetzgeber eine Offenlegungspflicht festgelegt hat.

15.1.14 Prüfungsstrategie

Die Definition und Dokumentation der richtigen Prüfungsstrategie ist von zentraler Bedeutung, damit bei einem effizienten Mitteleinsatz im Rahmen der Prüfung der Jahresrechnung optimale Ergebnisse und korrekte Aussagen erarbeitet werden können. Zur Festlegung der Prüfungsstrategie orientiert sich das RPO an folgenden Faktoren (Aufzählung nicht abschliessend):

- Beschaffung von Informationen über die Tätigkeitsgebiete und das Umfeld der Gemeinde;
- Einschätzung der Risiken;
- Internes Kontrollsystem;
- Analyse der Jahresrechnung;
- Berücksichtigung von Verstössen, die bereits bekannt sind;
- Bestimmung der Wesentlichkeit.

Bei der Beschaffung von Informationen über die Tätigkeitsgebiete und das Umfeld einer Gemeinde ist es wichtig, die wesentlichsten Sachverhalte zusammenzutragen, die für das RPO massgeblich sind. Weil es sich bei einer Gemeinde um ein sehr heterogenes feingliedriges Konstrukt handelt, besteht das Risiko, dass im Rahmen der Informationserhebung der Blick für das Wesentliche verloren geht.

Folgende Informationen sind für das bessere Verständnis einer Gemeinde und deren Umfeld von grundlegender Bedeutung:

- Übersicht über die verschiedenen Verwaltungsbereiche (interessant ist vor allem, ob neben der allgemeinen Verwaltungsausübung zusätzlich spezifische Aufgaben übernommen wurden, wie z.B. das Führen eines Forstbetriebes, der Betrieb von Parkhäusern, Unterhalt

und Bewirtschaftung von touristischen Einrichtungen wie Bootsanlegeplätze, Campingplätze, das Führen eines Altersheims oder eines Stadttheaters, Betrieb eines Rechenzentrums, usw.);
- Übersicht über die Organisation der Gemeinde (Gemeinde mit Gemeindeversammlung oder Gemeinde mit Parlament, Organisation der Rechnungs- und/oder Geschäftsführungsprüfung, usw.);
- Leitungsprinzipien der Gemeinde (Leitbild, strategische Ausrichtung, usw.);
- wesentliche Ansprechpersonen in der Politik (Gemeinde-/Stadtpräsident/in, Gemeinderäte, Parlamentsmitglieder, usw.) und in der Verwaltung (Gemeindeverwalter/in, Finanzverwalter/in, Gemeindeschreiber/in, Bauverwalter/in, usw.);
- wesentliche, für die Rechnungslegung vorherrschende, rechtliche Grundlagen (kantonale Erlasse und kommunale Verordnungen und Reglemente);
- Informationen über das Rechnungswesen und die zugehörigen Softwareanwendungen (Organisation, Ansprechpersonen, usw.);
- Informationen über die Rechnungslegung und das Finanzwesen (weitere Abweichungen der kantonalen Regelung vom schweizerischen Rechnungslegungsmodell HRM2, finanzielle Führungsinstrumente, Rapportwesen, Budgetüberwachung, usw.).

Für die Risikobeurteilung ist die Exekutive (Gemeinderat, Schulbehörde) zuständig. Aus der Sicht des RPO geht es darum, sämtliche wesentlichen Prüfungsrisiken zu eruieren, um daraus die Prüfungsstrategie herzuleiten. Oftmals sind Risiken aus der Geschäftstätigkeit einer Gemeinde mannigfaltig und haben mehrfach auch nur einen indirekten Einfluss auf die Jahresrechnung. Das RPO beschränkt sich darauf, lediglich jene Geschäftsrisiken zusammenzutragen, die einen wesentlichen Einfluss auf die Jahresrechnung haben könnten (z.B. Vorsorgerisiken, Risiken aus laufenden Rechtsverfahren, usw.).

Dolose Handlungen

Auch wenn die jährliche Prüfung nicht primär auf die Aufdeckung und Abklärung strafrechtlicher Tatbestände (doloser Handlungen)[20] ausgerichtet sein soll, so ist im Auge zu behalten, dass die Berücksichtigung von dolosen Handlungen bei der Prüfungsplanung im öffentlichrechtlichen Umfeld einen besonderen Stellenwert einnimmt, da sich bereits bei relativ kleinen Vermögensdelikten eine grosse Öffentlichkeitswirkung entwickeln kann. Nicht zuletzt deshalb müssen immer wieder die entsprechenden Prüfungsinstanzen (u.a. somit auch das RPO) für solche Fehler die Verantwortung übernehmen bzw. für den Umstand, dass solche dolose Handlungen nicht früher aufgedeckt worden sind, Red und Antwort stehen und entsprechende Kritik der Öffentlichkeit entgegennehmen. Aus diesem Grund muss das RPO den zuständigen Organen klar kommunizieren, was durch eine ordnungsgemässe Prüfung abgedeckt wird und was nicht. Damit kann zwar nicht die allgemeine Wahrnehmung und Meinungsbildung durch Dritte beeinflusst werden, jedoch kann die Kommunikation in solchen Fällen durch die verantwortlichen Gemeindebehörden korrekt und sachlich erfolgen. Der Gemeinderat und das RPO können so solche heiklen Situationen gemeinsam zielführend bewältigen.

Es sind jedoch nicht die Vermögensschädigungen, sondern vielmehr die Manipulationen in der Rechnungslegung, die in öffentlichen Verwaltungen vorzufinden sind. In diesem Zusammen-

[20] Dolose Handlung: Eine absichtliche Handlung einer oder mehrerer Personen aus dem Kreis des Managements, der für die Überwachung Verantwortlichen, der Mitarbeiter oder Dritter, wobei durch Täuschung ein ungerechtfertigter oder rechtswidriger Vorteil erlangt werden soll.
Aus Schweizer Prüfungsstandard 240 «Verantwortung des Abschlussprüfers bei dolosen Handlungen», RZ 11 Bst. (a)

hang lassen sich beispielsweise Budgetverschiebungen, Kreditübertragungen oder Nichteinhaltung von Finanzkompetenzen erwähnen.

Bei der Definition der Prüfungsgebiete wird sich das RPO mit der Frage auseinandersetzen, wie weit es diese jährlich vorzunehmen hat oder ob es die Schwerpunktprüfungen auf mehrere Jahre verteilen kann. Aus Risikoüberlegungen ist es sinnvoller, einen Mehrjahresplan zu entwerfen und auf diese Weise die Prüfung der unterschiedlichen Bereiche und Abteilungen bspw. auf eine Legislaturperiode zu verteilen. Dieses Vorgehen ist jedoch nur angezeigt, wenn sich aus früheren Prüfungstätigkeiten kein offensichtlich höheres Risiko ergibt für einen Bereich, welcher im Berichtjahr nicht geprüft werden soll.

Die Durchführung der unangemeldeten Zwischenrevision, eine Befragung des Gemeinderates und der Verwaltung sowie allenfalls die gezielte Prüfung, dass keine Budgetkredite ins neue Geschäftsjahr übertragen werden, stellen wesentliche Prüfungshandlungen zum Ausschliessen doloser Handlungen dar. Mit der Erfüllung dieser Minimal-Anforderungen kann das RPO davon ausgehen, seinen Aufgaben nachgekommen zu sein.

15.1.14.1. Prüfungsprogramm

Die Entwicklung des Prüfungsprogramms - aufgeteilt in einen Mehrjahresprüfplan und einen Jahresprüfplan (Anhang 7) - baut auf der Prüfungsstrategie auf. Das RPO arbeitet ein Programm aus und dokumentiert, die Art, den Zeitpunkt und den Umfang der Prüfung und die damit zusammenhängenden Prüfungshandlungen. Das Prüfungsprogramm kann mit einem Zeitbudget für die verschiedenen Prüfungshandlungen verbunden werden.

Mit einem detaillierten Prüfungsprogramm soll sichergestellt werden, dass das Prüfungsrisiko einer wesentlichen falschen Angabe auf ein tolerierbares Mass reduziert wird.

Das RPO sollte sich in diesem Zusammenhang über die Abwägung zwischen der erforderlichen prüferischen Sicherheit und der erreichbaren Effizienz Gedanken machen. Analytische Prüfungshandlungen liefern beispielsweise positionsübergreifende Plausibilisierungen, bieten jedoch nur geringe prüferische Sicherheit im Hinblick auf Nachweise über spezifische Geschäftsvorfälle. Im Gegensatz dazu stellen Einzelfallprüfungen zwar eine hohe prüferische Sicherheit bei der Einschätzung gewisser Geschäftsvorfälle sicher, sind jedoch für Prüfungen grosser Datenvolumen relativ zeitintensiv und daher wenig effizient.

Die Prüfungshandlungen HRM2 (Anhang 2) dienen als Arbeitspapiere und als Nachweis der Prüfungsarbeiten.

15.1.15 Prüfungsdurchführung und Prüfungsverfahren

Damit das RPO zu einem Urteil über den geprüften Abschluss gelangt, bedarf es begründeter Schlussfolgerungen. Diese kann das RPO erst nach Erlangung ausreichender geeigneter Prüfungsnachweise ziehen. Die durchgeführten Prüfungshandlungen sind zu dokumentieren.

15.1.15.1. Funktionsprüfungen

Gegenstand von Funktionsprüfungen ist das IKS, für dessen Ausgestaltung und Umsetzung die Exekutive verantwortlich ist (§ 54 RRV).

Als Funktionsprüfungen werden grundsätzlich die folgenden beiden Verfahren bezeichnet:

- Ein Verständnis vom IKS gewinnen, damit die Ausgestaltung und die Umsetzung des IKS beurteilt werden kann.

- Prüfungen, mit denen die Wirksamkeit des IKS geprüft wird (sogenannte Wirksamkeitsprüfungen).

Wirksamkeitsprüfungen, die immer auf einer Dokumentation eines definierten IKS-Prozesses (z.B. Geldverkehr, Forderungen aus Lieferungen und Leistungen/Mahnwesen, Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen, Personalprozess, usw.) basieren, können mit folgenden Prüfungshandlungen erreicht werden:[21]

- Befragung von Mitarbeitenden;
- Nachvollzug von Kontrollaktivitäten durch das RPO;
- ICT-gestützte Prüfungshandlungen;
- Beobachtung der Anwendung spezifischer Kontrollen;
- Verfolgung von Geschäftsvorfällen (innerhalb der Informationsverarbeitungssysteme), die für die finanzielle Berichterstattung von Bedeutung sind (sogenannte Walk-through-Tests);
- Funktionstests der internen Kontrollen zur Beurteilung der Wirksamkeit;
- evtl. Durchsicht von Berichten anderer Kontrollinstanzen (Steuerrevisiorat, Sozialversicherungseinrichtungen, MWST)

Das IKS kann als verlässlich angesehen werden, wenn es nach Art und Umfang genügend angemessene interne Kontrollen aufweist und dadurch Fehler selbsttätig aufdeckt. Will sich das RPO auf das IKS abstützen, so muss es entsprechende Wirksamkeitsprüfungen durchführen.

In einem Gemeinwesen können in folgenden Bereichen Funktionsprüfungen zur Anwendung kommen (nicht abschliessende Aufzählung):

Prozesse	Sub-Prozesse
Gemeindeebene	Grundsätze des IKS Jahresabschlusserstellungsprozess
Generelle IT-Kontrollen	
Zahlungsverkehr	Barverkehr Bargeldloser Verkehr
Personal	Routinemässige Prozesse (monatlicher Lohnlauf, Monats- bzw. Stundenlohnempfänger) Gelegentlich stattfindende Prozesse (Eintritt, Austritt) Jährlich einmal stattfindende Prozesse (Abrechnung mit den Sozialversicherungen, Lohnausweise)
Gebühren	Gebührenfakturierung Mahnwesen für wiederkehrende Gebühren Einmalige Gebühren (Anschlussgebühren)
Entgelte und Guthaben	Subventionen Kanzleigebühren Baubewilligungsgebühren

[21] vgl. Ausführungen im HWP 2009, Band 2, Seite 201 ff., Ziffer 3.3.2 «Wirksamkeitsprüfung»

	Marktgebühren
Sachaufwand und Kreditoren	Lehrmittel Unterhalt und Reparaturen Versicherungen Kultur und Sport
Investitionsrechnung	Investitionsausgaben Submissionsprozess Subventionen

15.1.15.2. Aussagebezogene Prüfungen

Der Begriff der aussagebezogenen Prüfungen steht als Oberbegriff für analytische Prüfungen und Einzelfallprüfungen. Sie beziehen sich auf die einzelnen Geschäftsvorfälle und deren buchhalterische Darstellung im Rechnungswesen. Die aussagebezogenen Prüfungshandlungen sind so zu gestalten, dass Prüfungsnachweise mit einer hohen Verlässlichkeit eingeholt werden. Mit Bestandes-, Bewertungs- und Verkehrsprüfungen wird festgestellt, ob die ausgewiesenen Aktiven und Passiven in der Jahresrechnung vollständig und richtig dargestellt sind und somit das korrekte Jahresergebnis ausgewiesen wird.

Analytische Prüfungshandlungen werden häufig bei einer grossen Anzahl von Geschäftsvorfällen angewendet. Einzelfallprüfungen sind in der Regel zur Einholung von Prüfungsnachweisen zu bestimmten Aussagen über Kontensalden geeignet.

15.1.15.3. Analytische Prüfungen

Die analytische Prüfungsmethode basiert auf einem Soll-/Ist- oder einem anderen Vergleich. Weiter werden vom RPO bestimmte Erwartungswerte (z.B. entspricht der Darlehenszinsaufwand den hochgerechneten Zinsen auf den durchschnittlichen Darlehensschulden während des Jahres und der durchschnittlichen Zinsbelastung) und deren Abgleich mit den effektiven Zahlen untersucht. Unterschiedliche Daten werden so zueinander in Beziehung gesetzt, dass eine Aussage über einen bestimmten Sachverhalt gemacht werden kann (Vergleich mit Vorjahr, Vergleich Budget mit Ist, Plausibilisierung Veränderung Steuerertrag mit Prognosen Kanton und allenfalls angepasstem Steuerfuss zum Vorjahr, usw.). Bei diesem Prüfungsverfahren wird grundsätzlich nicht eine exakte Übereinstimmung der geprüften Daten mit den zur Verfügung stehenden Vergleichsgrössen angestrebt; das primäre Ziel ist die Herstellung einer sachlogischen Plausibilität.

Dieses Prüfungsverfahren wird beispielsweise angewendet für den Vorjahresvergleich, den Budgetvergleich, die Kennzahlenanalyse, die Plausibilisierung bestimmter Aufwände und Erträge sowie den Vergleich mit anderen Körperschaften.

15.1.15.4. Einzelfallprüfungen

Bei Einzelfallprüfungen handelt es sich um die detaillierte Prüfung der Darstellung buchhalterischer Sachverhalte. Einzelfallprüfungen werden vorwiegend dort eingesetzt, wo nicht routinemässige Transaktionen ihren buchhalterischen Niederschlag finden. Geprüft werden Einzelpositionen oder einzelne Vorfälle.

Mit der Bestandesprüfung wird festgestellt, ob die Aktiven und Passiven vorhanden und vollständig erfasst sind.

Mit der Bewertungsprüfung wird festgestellt, ob die Aktiven und Passiven richtig bewertet sind.

Mit der Verkehrsprüfung wird die Abwicklung des Buchverkehrs über einen bestimmten Zeitabschnitt geprüft (Zahlungsverkehr, Kontokorrentverkehr, Verkehr auf den Konten der Erfolgs- und der Investitionsrechnung, usw.).

Ausgaben und Aufwand werden hauptsächlich auf Zulässigkeit (Rechtmässigkeit), Einnahmen und Ertrag auf Richtigkeit und Vollständigkeit geprüft.

Bei der Prüfung von Gliederung und Ausweis wird die richtige Anwendung der Rechnungslegungsgrundsätze gemäss HRM2 geprüft, das heisst, ob Buchhaltung und Jahresrechnung inhaltlich und umfangmässig den Vorschriften entsprechen.

15.1.16 Prüfungshinweise zu besonderen Themen

Im vorliegenden Kapital geht es darum, auf besondere Prüfgebiete hinzuweisen und ergänzende Erläuterungen abzugeben. Die Hinweise verschaffen dem Rechnungsprüfungsorgan einen raschen Überblick zu den Besonderheiten, Prüfzielen und Risiken.

15.1.16.1. Kreditrecht

15.1.16.1.1. Besonderheit und Abgrenzung

Alle öffentlich-rechtlichen Körperschaften haben im Rahmen der Führung des Finanzhaushalts ihr Rechnungswesen nach den rechtlichen Vorschriften zu gestalten. Das Rechnungswesen umfasst nebst dem Finanzplan und der Jahresrechnung auch das Budget. Das Budget verhilft den Stimmberechtigten dazu, ihre Rechte gegenüber dem Gemeinderat wahrzunehmen. In der Jahresrechnung werden die Abweichungen zwischen den von den Stimmberechtigten genehmigten Budgetzahlen (Budgetkredit, Verpflichtungskredit, Zusatzkredit, Nachtragskredit und Kreditüberschreitung) und den Ist-Beträgen offen ausgewiesen und kommentiert. Der Gemeinderat hat die Budgetüberschreitungen zu begründen und legt damit gegenüber den Stimmberechtigten Rechenschaft über seine Geschäftstätigkeit ab.

Die finanzrechtlichen Zuständigkeiten und die Kreditarten werden in der Verordnung des Regierungsrates über das Rechnungswesen der Gemeinden und in der Gemeindeordnung geregelt. Dabei gilt es, zwischen Anlagen und Ausgaben zu unterscheiden. Bei den Anlagen handelt es sich um Geschäftsfälle und Transaktionen innerhalb des Finanzvermögens (also lediglich die Bilanz betreffend), welche zwar die Zusammensetzung des Finanzvermögens nicht aber dessen Höhe verändern. Anlagen dienen dazu, die Mittel der Gemeinde sicher und wenn möglich rentabel anzulegen. Auf der anderen Seite sind Ausgaben geld- und buchmässige Vorfälle, welche in der Erfolgsrechnung oder in der Investitionsrechnung verbucht werden. Ein zuverlässiges Unterscheidungsmerkmal ist, dass Ausgaben stets der öffentlichen Aufgabenerfüllung dienen.

Alle Ausgaben sind vom finanzkompetenten Organ der Gemeinde mittels eines Kreditbeschlusses zu genehmigen. Damit sich das finanzkompetente Organ ein möglichst genaues Bild über die finanziellen Auswirkungen eines Beschlusses machen kann, ist es über die damit verbundenen Kosten, die Folgekosten und die Finanzierung zu orientieren (§ 15 RRV). Es werden die folgenden Kreditarten unterschieden (§§ 24 – 34 RRV):

- Budgetkredit (§ 31);
- Verpflichtungskredit (25);
- Zusatzkredit (§ 30);
- Nachtragskredit (§ 33);

- Kreditüberschreitung (§ 35).

Jeder Betrag, der einem Konto der Erfolgsrechnung zugeordnet ist, stellt einen Budgetkredit dar. Die Gesamtheit der Budgetkredite bildet das Budget. Neue einmalige Ausgaben der Erfolgsrechnung dürfen mit dem Budget beschlossen werden. Die Stimmberechtigten beschliessen das Budget gemeinsam mit dem Steuerfuss. Die im Budget beschlossenen Ausgaben haben im betreffenden Jahr zu erfolgen (zeitliche Bindung). Werden die beschlossenen Kredite nicht vollumfänglich ausgeschöpft, so verfallen sie und können nicht ins Folgejahr übertragen werden. Kreditübertragungen zwischen verschiedenen Konten sind ebenfalls unzulässig (qualitative Bindung).

Für Ausgaben der Investitionsrechnung braucht es zwingend einen Beschluss des finanzkompetenten Organs in Form eines Budget- oder Verpflichtungskredites. Ein Verpflichtungskredit wird für Investitionen, Investitionsbeiträge und für Ausgaben, welche in kommenden Rechnungsjahren fällig werden, beschlossen. Für die Bestimmung des zuständigen Organs gilt das Bruttoprinzip, wobei Beiträge Dritter (bspw. Subventionen) unter bestimmten Voraussetzungen abgezogen werden können (26 RRV). Über jeden Verpflichtungskredit für Investitionen (nicht aber für Investitionsbeiträge) wird nach Abschluss des Projekts eine Abrechnung erstellt. Diese Abrechnung wird demjenigen Organ zur Kenntnis gebracht, welches den Verpflichtungskredit beschlossen hat. Der richtige Zeitpunkt für die Erstellung der Abrechnung liegt dann vor, wenn alle projektbezogenen Ausgaben und Einnahmen verbucht, allfällige Subventionen in ihrer definitiven Höhe zugesichert und mögliche Grundeigentümerbeiträge rechtskräftig festgesetzt sind. Über Verpflichtungskredite für Investitionen ist eine Verpflichtungskreditkontrolle zu führen. Diese enthält die Eckwerte jedes einzelnen Projekts und ist Bestandteil der Jahresrechnung. Zusatz- und Nachtragskredite liegen in der Kompetenz des Organs, das auch die Jahresrechnung genehmigt. Diese sind dem zuständigen Organ zu unterbreiten, bevor weitere Verpflichtungen (bspw. die Erteilung eines Auftrags an einen Unternehmer) eingegangen werden (quantitative Bindung). Wird diese Vorschrift missachtet, können die Stimmberechtigten abklären lassen, ob die Sorgfaltspflicht verletzt wurde und weitere Schritte einzuleiten sind.

Ab welcher Limite ein Verpflichtungskredit zu beantragen ist, wird in der Gemeindeordnung festgelegt. Liegt dazu keine Regelung vor, ist die Empfehlung gemäss Handbuch Ziff. 6.4 zu beachten:

Einmalige Ausgaben von mehr als x Steuer-% sollten als Verpflichtungskredit behandelt und damit separat traktandiert werden. Die massgebenden Steuerprozente (der Steuerkraft = Steuern zu 100 % gemäss Stat. Mitteilung) sind wie folgt nach Gemeindegrösse abgestuft:

- Gemeinden bis 1000 Einwohner 10 %
- Über 1000 bis 5000 Einwohner 5 %
- Über 5000 bis 10000 Einwohnern 2 %
- Über 10000 Einwohner 1 %

Wenn die Gemeinde bei einer Ausgabe bezüglich deren Höhe, Zeitpunkt oder anderer Modalitäten keinen Entscheidungsspielraum hat, so handelt es sich um eine gebundene Ausgabe (§ 5 RRV), die in der Beschlusskompetenz des Gemeinderats liegt.

Wenn sich Ausgaben gegenseitig bedingen, das heisst einen sachlichen Zusammenhang haben, so sind sie als Gesamtausgaben zu beschliessen. Im Gegenzug dürfen Ausgaben, welche zueinander keinen Bezug haben, nicht zusammengerechnet und somit auch nicht gemeinsam beschlossen werden.

15.1.16.1.2. Finanzkompetenzen: Einheit der Materie, Finanzreferendum, neue und gebundene Ausgaben

Einheit der Materie:

Das Bundesgericht verwendet den Begriff der «Einheit der Materie» als Oberbegriff, der das Trennungsverbot und das Vermengungsverbot enthält (BGE 111 Ia 208, 105 Ia 89).

Das Trennungsverbot:

Ein Gegenstand, der ein Ganzes bildet, darf nicht künstlich in Teilstücke aufgeteilt werden, welche je einzeln dem Referendum nicht unterstehen. Die Kosten dürfen nicht aufgespaltet werden, um eine Volksabstimmung zu vermeiden. Zusammenzurechnen sind Ausgaben, die in einem sachlichen oder zeitlichen Zusammenhang stehen.

Der sachliche Zusammenhang:

Alle Ausgaben sind zusammenzurechnen, die miteinander in einem tatsächlichen Zusammenhang stehen, weil sie voneinander getrennt sinnvollerweise nicht bestehen können oder ungeteilt erforderlich sind, damit die vorgesehene Aufgabe überhaupt verwirklicht werden kann; der einzelne Ausgabenposten würde für sich allein den Leistungszweck verfehlen. Als ein Gegenstand ist auch zu behandeln, was durch ein gemeinsames dominierendes Motiv derart stark miteinander verbunden ist, dass sich das Gesamte als geistige Einheit, als ein ideelles Ganzes darstellt (z. B. Konjunkturprogramm).

Der zeitliche Zusammenhang:

Ausgaben, die nicht einmalig, sondern zeitlich gestaffelt anfallen, müssen zusammengerechnet werden, wenn sie für die gleiche Sache verwendet werden (Etappen). Zusammenrechnungspflichtige Etappen liegen namentlich dann vor, wenn zum Zeitpunkt der Bewilligung der ersten Etappe das Folgen von weiteren Etappen für den gleichen Zweck und die damit verbundenen Kosten mit ziemlicher Sicherheit bereits feststehen oder wenn das Vorliegen dieser Voraussetzungen für die Behörden bei pflichtgemässer Sorgfalt objektiv erkennbar ist. Die Voraussehbarkeit ist auch dann gegeben, wenn die Bestimmung der Kosten künftiger Etappen mit einigem Aufwand verbunden ist. Dagegen muss nicht zusammengerechnet werden, wenn

– kein sachlicher Zusammenhang zwischen den zeitlich gestaffelten Ausbauschritten besteht;

– eine wiederkehrende Ausgabe vorliegt;

– zwischen den einzelnen Teilen ein längerer Zeitraum liegt (in der Regel mehrere Jahre).

Das Vermengungsverbot:

Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung darf sich eine Vorlage nicht auf mehrere Gegenstände beziehen, es sei denn, dass mehrere Ausgaben sich gegenseitig bedingen oder aber einem gemeinsamen Zweck dienen, der zwischen ihnen eine enge sachliche Verbindung schafft. Der Grund dafür liegt darin, dass dem Bürger die Möglichkeit gegeben werden soll, sich über jeden einzelnen Kredit gesondert zu äussern, um ihm das Dilemma zu ersparen, sich mit einem einzigen Ja oder Nein über zwei Objekte aussprechen zu müssen, von denen er das eine befürwortet und das andere ablehnt.

Finanzreferendum:

In den Kantonen und Gemeinden unterliegen Ausgabenbeschlüsse ab dem jeweils festgelegten Betrag dem fakultativen oder dem obligatorischen Finanzreferendum. Das Finanzreferendum ist ein Instrument des kantonalen oder kommunalen Rechts. «Von Bundesrechts wegen

stünde einem Entscheid des kantonalen Verfassungsgebers, das Finanzreferendum abzuschaffen, nichts entgegen. Ist das Finanzreferendum im kantonalen Verfassungsrecht jedoch vorgesehen, so muss es sinnvoll gehandhabt und darf durch die kantonale Gesetzgebung und Praxis nicht seiner Substanz entleert werden» (BGE 102 Ia 161).

Neue und gebundene Ausgaben:

Dem Finanzreferendum unterstehen nur die neuen, nicht aber die gebundenen Ausgaben. Das Bundesgericht hat zum Begriff der neuen Ausgabe Regeln entwickelt, die dann zur Anwendung kommen, wenn, wie es in den meisten Kantonen der Fall ist, das kantonale Recht dazu keine Vorschriften aufgestellt hat. Ausgaben gelten nach bundesgerichtlicher Rechtsprechung dann als gebunden, wenn:

– sie durch einen Rechtssatz prinzipiell und dem Umfang nach vorgeschrieben sind;

– sie zur Erfüllung der gesetzlich geordneten Verwaltungsaufgaben unbedingt erforderlich sind;

– anzunehmen ist, die Stimmberechtigten hätten mit einem vorausgehenden Grunderlass auch die aus ihm folgenden Aufwendungen gebilligt, falls ein entsprechendes Bedürfnis voraussehbar war oder falls gleichgültig ist, welche Sachmittel zur Erfüllung der vom Gemeinwesen mit dem Grunderlass übernommenen Aufgaben gewählt werden.

Es kann aber selbst dann, wenn das «ob» weitgehend durch den Grunderlass präjudiziert ist, das «wie» und «wann» wichtig genug sein, um die Mitsprache des Volkes zu rechtfertigen. Immer dann, wenn der entscheidenden Behörde in Bezug auf den Umfang der Ausgabe, den Zeitpunkt ihrer Vornahme oder andere Modalitäten eine verhältnismässig grosse Handlungsfreiheit zusteht, ist eine neue Ausgabe anzunehmen.

Massgebend ist, ob der Ausgabenentscheid schon so weit präjudiziert ist, dass eine Volksabstimmung eine sinnlose Wiederholung eines bereits gefällten (direkten oder indirekten) Volks-Entscheides bedeuten und einzig dessen Vollzug behindern würde. Zweimalige Abstimmungen über dieselbe Frage sind zu vermeiden. Sinnvoll ist die Volksabstimmung, wenn nicht nur Details, sondern im Lichte der staatspolitischen Funktion des Ausgabenreferendums wesentliche Fragen offen sind (BGE 115 Ia 139).

15.1.16.1.3. Prüfziele

In der Erfolgsrechnung werden die Ist-Beträge den Budgetzahlen gegenübergestellt. Ziel der Prüfung ist es, festzustellen, ob

- das von den Stimmberechtigten genehmigte Budget korrekt in die Erfolgsrechnung übernommen worden ist und somit als vergleichbare Grundlage für die Ist-Beträge dient;
- sachgerechte Erklärungen zu den wesentlichen Abweichungen zwischen Ist-Betrag und Budgetkredit vorhanden sind;

In der Verpflichtungskreditkontrolle werden die laufenden sowie die kumulierten Ausgaben und Einnahmen den beschlossenen Verpflichtungskrediten gegenübergestellt. Ziel der Prüfung ist es, festzustellen, ob

- die Fortschreibung der laufenden Verpflichtungskredite vom Vorjahr gegeben ist;
- sämtliche beschlossenen und noch nicht abgerechneten Verpflichtungskredite für Investitionen in der Verpflichtungskreditkontrolle aufgeführt sind;
- die Ist-Beträge der Verpflichtungskreditkontrolle mit den tatsächlichen Zahlen der Investitionsrechnung übereinstimmen;

- abgeschlossene Projekte zeitnah abgerechnet, die Abrechnungen kontrolliert und dem zuständigen Organ zur Kenntnis gebracht werden.

15.1.16.1.4. Risikobeurteilung und –beschreibung

Nicht vom finanzkompetenten Organ beschlossene Ausgaben stellen eine Missachtung der Rechte des Stimmbürgers dar. Folglich müssen ein genehmigtes Budget sowie rechtsgültige Kreditbeschlüsse zu sämtlichen Verpflichtungskrediten vorliegen.

Abweichungen zwischen Ist-Beträgen und den beschlossenen Krediten werden nicht oder nur ungenügend begründet.

Ferner besteht das Risiko, dass ein Nachkredit dem zuständigen Organ erst dann zum Beschluss vorgelegt wird, wenn die Gemeinde bereits weitere Verpflichtungen eingegangen ist.

Ein weiterer Risikofaktor kann sein, dass die als gebunden bezeichneten Ausgaben den dafür notwendigen Kriterien (kein Entscheidungsspielraum bezüglich Höhe der Ausgabe, Zeitpunkt der Realisation oder anderer Modalitäten) nicht entsprechen.

15.1.16.2. Gebühren für Amtshandlungen

15.1.16.2.1. Besonderheit und Abgrenzung

Die Gebühr ist das Entgelt für eine bestimmte, von der abgabepflichtigen Person veranlasste Amtshandlung oder für die Benutzung einer öffentlichen Einrichtung. Sie soll die Kosten, welche dem Gemeinwesen durch die Amtshandlung oder Benutzung entstanden sind, ganz oder teilweise decken.

Im Gebührenbereich gelten verschiedene Prinzipien:

Kostendeckungsprinzip	Nach diesem Prinzip soll der Ertrag der Gebühren die gesamten Kosten des betreffenden Verwaltungszweigs nicht übersteigen. Das Kostendeckungsprinzip begrenzt die Gebühren insgesamt in ihrer Höhe. Das Kostendeckungsprinzip allein verlangt keine kostendeckenden Gebühren. Es besagt nur, dass die Einnahmen aus den Gebühren nicht höher sein dürfen als die Gesamtkosten des entsprechenden Verwaltungszweiges.
Äquivalenzprinzip	Nach dem Äquivalenzprinzip darf eine Abgabe nicht in einem offensichtlichen Missverhältnis zum objektiven Wert der staatlichen Leistung stehen. Zudem soll sich demnach die Abgabe in vernünftigen Grenzen zum Aufwand bewegen und gewisse Pauschalierungen zulassen.
Verursacherprinzip	Die Verursachenden von Gebühren sollen nach Möglichkeit für die gesamten für den betreffenden Verwaltungszweig entstehenden Kosten aufkommen. Verursachergerecht sind die Gebühren, wenn sie im Einzelfall berücksichtigen, in welchem Ausmass jemand die angebotene Dienstleistung in Anspruch nimmt.

15.1.16.2.2. Aufzählung von Beispielen

Folgende Arten von Gebühren bestehen:

- Verwaltungsgebühren (z.B. Bewilligungsgebühr);
- Kanzlei- und Kontrollgebühren, als Sonderform der Verwaltungsgebühren (z.B. Gebühren für die Verlängerung von Ausweisschriften, für Beglaubigungen, für die Erteilung von Auskünften oder Bestätigungen);
- Benutzungsgebühren (z.B. Wasseranschlussgebühren, Gebühren für Stromlieferungen eines gemeindeeigenen Elektrizitätswerks, Eintrittsgeld für eine kommunale Badeanstalt);
- Konzessions-/Monopolgebühren (z.B. Gebühr für den dauernden Standplatz auf öffentlichem Grund, Marktgebühren, usw.).

15.1.16.2.3. Prüfziele

Alle Gebühren sind vollständig, richtig, rechtmässig und rechtzeitig eingefordert und in der Jahresrechnung verbucht.

15.1.16.2.4. Risikobeurteilung und –beschreibung

Folgende Risiken können bestehen:

- Die erhobenen Gebühren weichen von den kommunalrechtlichen Grundlagen ab oder es fehlt überhaupt eine rechtliche Grundlage (bei fehlender Rechtsgrundlage ist keine Gebühr geschuldet: Legalitätsprinzip).
- Einmalig auftretende Gebühren werden zu spät oder nicht eingefordert (bspw. Anschlussgebühren).
- Fehlende interne Kontrollen (IKS) der Gemeinde, um die vollständige und korrekte Verrechnung und Vereinnahmung der Gebühren sicherzustellen - insbesondere auch bei einmaligen Grundeigentümer- und Anschlussgebühren.

15.1.16.3. Spezialfinanzierungen

15.1.16.3.1. Allgemeines

Bei den Spezialfinanzierungen handelt es sich um zweckgebundene Mittel zur Erfüllung einer bestimmten öffentlichen Aufgabe (§ 18 RRV). Spezialfinanzierungen sollen nur dort gebildet werden, wo zwischen der erfüllten Aufgabe und den von den Nutzniessern direkt erbrachten Entgelten ein unmittelbarer Zusammenhang besteht. Meistens handelt es sich bei den Entgelten um Gebühren (z.B. Wasserversorgung, Abwasserentsorgung, Abfall). Gewöhnlich fallen nie exakt so viele Einnahmen an, um den entstandenen Aufwand zu decken. Das heisst, es entstehen pro Spezialfinanzierung jährliche Aufwand- oder Ertragsüberschüsse. Diese Ergebnisse werden beim Rechnungsabschluss den entsprechenden Spezialfinanzierungen belastet, respektive gutgeschrieben. Spezialfinanzierungen dürfen nicht mit im Voraus bestimmten Anteilen der ordentlichen Gemeindesteuern gespiesen werden.

Spezialfinanzierungen bedürfen zwingend einer rechtlichen Grundlage. Entweder ist diese im übergeordneten Recht (auf kantonaler oder eidgenössischer Ebene) vorhanden oder sie ist in einem Reglement der Gemeinde festzuhalten. Das gemeindeeigene Reglement legt den Zweck und die Zuständigkeiten zur Bestimmung von Einlagen und Entnahmen fest.

Die Salden von Spezialfinanzierungen sind entweder als Vorschuss oder als Verpflichtung zu bilanzieren. Spezialfinanzierungen werden im Eigenkapital (Sachgruppe 290) geführt und zwar für Vorschüsse und Verpflichtungen gleichermassen.

Vorschüsse für Spezialfinanzierungen (Verlustvortrag, respektive Guthaben des Allgemeinen Haushalts gegenüber der Spezialfinanzierung) sind durch zukünftige Ertragsüberschüsse der spezialfinanzierten Aufgaben innert fünf Jahren seit der erstmaligen Bilanzierung zurückzuerstatten (§ 22 RRV).

Sowohl Verpflichtungen als auch Vorschüsse sind zu verzinsen (§ 18 RRV). Der Zinssatz wird durch die Exekutive festgelegt.

Für die Spezialfinanzierung soll möglichst weitgehend die Kostentransparenz gelten. Das heisst, um das betriebswirtschaftliche Ergebnis pro Spezialfinanzierung ermitteln zu können, sind dieser alle direkten und kalkulatorischen Aufwände und Ausgaben zu belasten und alle Erträge und Einnahmen gutzuschreiben. Unter den kalkulatorischen Aufwänden und Erträgen sind insbesondere die internen Verrechnungen wie Zinsen und Verwaltungskosten zu verstehen.

15.1.16.3.2. Buchhalterische Behandlung

Verwaltungsvermögen: Es sind die Vorgaben gemäss offiziellem Kontenrahmen der Gemeinden zu beachten. Das Verwaltungsvermögen jeder Spezialfinanzierung ist separat auszuweisen. Der Kontenplan schreibt die Kontierung auf der fünften und teilweise auch auf der sechsten Position der Kontonummer explizit vor. So ist für Spezialfinanzierungen (Eigenwirtschaftsbetriebe stets die Ziffer 1 (bspw. Konto 1403.**1** 'Tiefbauten Wasserversorgung') reserviert. Dieser gesonderte Ausweis für die gebührenfinanzierten Spezialfinanzierungen gilt auch für andere Positionen in der Bilanz wie bspw. die Vorräte (Sachgruppe 1060.1) oder die MWST Vorsteuerguthaben (Sachgruppe 1019.201).

Erfolgsrechnung/Investitionsrechnung: Wie alle anderen Aufwände und Erträge müssen auch diejenigen für Spezialfinanzierungen in der Erfolgsrechnung verbucht werden. Ferner sind Investitionsausgaben und -einnahmen in der Investitionsrechnung zu erfassen. Der pro Spezialfinanzierung per Ende Jahr entstehende Ertragsüberschuss wird über die Sachgruppe 4510 dem entsprechenden Bilanzkonto gutgeschrieben. Das Umgekehrte gilt bei einem Aufwandüberschuss, hier erfolgt die Verbuchung über die Sachgruppe 3510.

15.1.16.3.3. Prüfziele

Es ist sicherzustellen, dass die Einlagen und Entnahmen mit den Vorschriften gemäss übergeordnetem Recht oder denjenigen laut gemeindeeigenem Reglement übereinstimmen. Ferner ist zu prüfen, ob die Verzinsung korrekt berechnet und verbucht worden ist.

15.1.16.3.4. Risikobeurteilung und –beschreibung

Folgende Risiken können bestehen:

- Eine reglementarische Grundlage für Spezialfinanzierungen fehlt oder ist nicht aktuell.
- Einlagen und Entnahmen entsprechen nicht den Bestimmungen gemäss übergeordnetem Recht oder kommunalem Reglement.
- Der allgemeine Haushalt leistet Steuermittel an die Spezialfinanzierung oder wird umgekehrt durch Überschüsse der Spezialfinanzierung entlastet.

- Der Vorschuss des Gemeinwesens an die Spezialfinanzierung wird nicht innert fünf Jahren seit der erstmaligen Bilanzierung abgetragen (§ 22 RRV).
- Der Ausweis des Bestandes, die Verzinsung, die Äufnung, die Mittelverwendung und die Abschreibung erfolgen nicht gesetzeskonform.

15.1.17 Finanz- und Verwaltungsvermögen, Anlagen und Ausgaben

15.1.17.1. Besonderheit und Abgrenzung

Das Finanzvermögen (FV) umfasst jene Vermögenswerte, die ohne Beeinträchtigung der öffentlichen Aufgabenerfüllung veräussert werden können. Anlagen des Finanzvermögens sind somit lediglich jene Finanzvorfälle, welche die Zusammensetzung realisierbarer Vermögenswerte, jedoch nicht deren Höhe verändern. Die Mittel sind sicher anzulegen. Investitionen in und Desinvestition von Finanzvermögen werden direkt über die Bilanz und nicht über die Investitionsrechnung verbucht. (siehe auch 15.1.16.1.1 Kreditrecht, Besonderheit und Abgrenzung)

Das Verwaltungsvermögen (VV) umfasst jene Vermögenswerte, die der öffentlichen Aufgabenerfüllung gemäss Gesetzgebung und den selbstgewählten Gemeindeaufgaben dienen. Es sind dies insbesondere die Investitionen und die Investitionsbeiträge. Grundstücke, die dauernd für öffentliche Zwecke genutzt werden, gehören zum Verwaltungsvermögen. Investitionen in Verwaltungsvermögen werden immer über die Investitionsrechnung verbucht.

Dieser Zweiteilung des Gemeindevermögens entspricht auch das Begriffspaar Anlagen und Ausgaben.

Eine Anlage ist ein Finanzvorfall, dem ein frei realisierbarer Wert gegenübersteht und der nur zur Umschichtung innerhalb des Finanzvermögens führt. Die Anlagen können Wertpapiere, Darlehen, Beteiligungen, Liegenschaften und Materialien umfassen, welche die Gemeinde als Kapitalanlage oder zum Zweck der Vorratshaltung erworben hat und die ohne Beeinträchtigung der Aufgabenerfüllung veräussert werden können.

Eine Ausgabe ist definiert als die Bindung von Vermögenswerten zur Erfüllung einer öffentlichen Aufgabe. Sie bedarf einer Rechtsgrundlage und eines Kredits. Die Zuständigkeiten für «neue» Ausgaben sind in der Gemeindeordnung festgelegt. Ist eine Ausgabe «gebunden», d.h. wenn die Gemeinde bezüglich deren Höhe, Zeitpunkt oder anderer Modalitäten keinen Entscheidungsspielraum hat, so liegt die Beschlusskompetenz bei der Exekutive (§ 5 RRV).

Investitionen im Verwaltungsvermögen werden, in Abweichung zur privatwirtschaftlichen Rechnungslegung, in der Investitionsrechnung geführt. Die Investitionsrechnung stellt neben der Erfolgsrechnung und der Bilanz eine eigene Rechnung dar. Sie listet Ausgaben und Einnahmen auf und wird im Rahmen des Jahresabschlusses in das Verwaltungsvermögen übertragen. Investitionen werden aktiviert, wenn die vom Gemeinderat festgesetzte Aktivierungsgrenze überschritten wird. Die Gemeinde legt die Aktivierungsgrenze im Rahmen von § 8 RRV einmalig im Sinne einer konstanten Praxis fest. Zu beachten ist, dass die Aktivierungsgrenze nicht mit der Kompetenzregelung gemäss Gemeindeordnung der Gemeinde zu verwechseln ist.

Die Ausgaben und Einnahmen der Investitionsrechnung unterliegen einem Kreditbeschluss des finanzkompetenten Organs (abhängig von den Kompetenzbestimmungen in der Gemeindeordnung). Die Investitionsrechnung wird im Folgejahr nicht fortgesetzt (Budgetkredite verfallen), weshalb zur Überwachung der Verpflichtungskredite das Führen einer Verpflichtungs-

kreditkontrolle ausserhalb der eigentlichen Rechnungslegung (vgl. Kreditrecht, Ziffer 15.1.16.1) erforderlich ist.

15.1.17.2. Prüfziele

Es gilt festzustellen, ob die Investitionsrechnung vollständig und richtig ist. Namentlich müssen die verbuchten Ausgaben einen gültigen Kreditbeschluss (Budget- oder Verpflichtungskredit) und eine mehrjährige Nutzungsdauer aufweisen sowie oberhalb der von der Gemeinde festgelegten Aktivierungsgrenze liegen. Investitionen unterhalb der Aktivierungsgrenze müssen über die Erfolgsrechnung verbucht werden. Die Verpflichtungskreditkontrolle hat vollständig und korrekt zu sein, damit insbesondere die Stimmberechtigten Transparenz erhalten.

15.1.17.3. Risikobeurteilung und -beschreibung

- Die gemeinderechtlich vorgesehene Verfügungsgewalt über die Mittel für die Erfüllung von öffentlichen Aufgaben wird nicht eingehalten (Missachtung der Volks- oder Legislativrechte).
- Die Kreditkompetenzen werden nicht eingehalten.
- Die Verbuchung kann falsch sein (nicht über die Investitionsrechnung).
- Die Bewertung kann falsch sein (keine oder ungenügende Berichtigung bei eingetretenen dauerhaften Wertverminderungen).
- Die Abschreibung kann fehlerhaft sein (falsche Zuteilung in die Anlagekategorie oder Missachtung vorgegebener Anlagekategorien gemäss Anhang zur RRV).

Die folgenden Kennzahlen sind im Zusammenhang mit dem Vermögen wichtig:

Kennzahl	Beschreibung
Selbstfinanzierung	Abschreibungen / Wertberichtigungen auf dem Verwaltungsvermögen und dem Bilanzfehlbetrag zuzüglich Saldo der Erfolgsrechnung zuzüglich Einlagen abzüglich Entnahmen aus Spezialfinanzierungen
Nettoinvestition	Investitionsausgaben abzüglich Investitionseinnahmen ohne durchlaufende Beiträge und interne Verrechnungen
Kapitaldienst	Nettozinsen und ordentliche Abschreibungen / Wertberichtigungen
Nettozinsen	Passivzinsen abzüglich Zinserträge

15.1.18 Prüfungsbeendigung und Berichterstattung

Dieses Kapitel widmet sich dem Kernstück der Wirkung des RPO gegen aussen. Zur Berichterstattung gehören die Schlussbesprechung, der Bestätigungsbericht sowie der Erläuterungsbericht. Detailliert beschrieben werden das Prüfungsurteil und der Antrag des Rechnungsprüfungsorgans.

15.1.18.1. Prüfungsbeendigung

Im Zusammenhang mit der Prüfungsbeendigung sind neben dem Einhalten der gesetzlichen Vorschriften eine gut geplante Schlussbesprechung im Auge zu behalten sowie das Einholen der Vollständigkeitserklärung.

15.1.18.1.1. Grundsätzliche rechtliche Vorschriften

Nach Abschluss der eigentlichen Prüftätigkeit erstattet das RPO dem für die Genehmigung der Jahresrechnung zuständigen Organ Bericht. Die Exekutive hat zu einem interen Bericht Stellung zu nehmen (§ 61 RRV).

Im internen Revisionsbericht (Anhang 4) werden Verbesserungsvorschläge in organisatorischer oder buchhalterischer Hinsicht gemacht oder die Behebung kleinerer Unstimmigkeiten empfohlen. In der Regel sollte die Berichterstattung in drei Stufen erfolgen:

mündliche Schlussbesprechung;

Bestätigungsbericht (Anhang 5);

ergänzende schriftliche Berichterstattung (interner Revisionsbericht / Erläuterungsbericht / Management Letter, vgl. Anhang 4).

15.1.18.1.2. Vollständigkeitserklärung

Im Rahmen der Prüfung ist eine Vollständigkeitserklärung einzufordern, welche einerseits von der Ressortvorsteherin bzw. dem Ressortvorsteher Finanzen im Gemeinderat oder der Gemeindepräsidentin bzw. dem Gemeinderatspräsidenten und andererseits der Verwaltung (derjenigen Person, die für die Buchführung und Abschlusserstellung verantwortlich zeichnet) zu unterzeichnen ist.

Die zu unterzeichnenden Personen sind darauf hinzuweisen, dass die Vollständigkeitserklärung sorgfältig durchzulesen ist. Sie dient den Verantwortlichen der Gemeinde unter anderem als Checkliste um sicherzustellen, dass das RPO über sämtliche wesentlichen Sachverhalte mit finanziellem Einfluss, somit auch jene Sachverhalte, die nicht unbedingt durch eine Buchung untermauert werden können, orientiert worden ist.

Im Anhang 3 findet sich ein Muster einer Vollständigkeitserklärung. Die Vollständigkeitserklärung soll vor Abgabe des zusammenfassenden Revisionsberichts unterzeichnet dem RPO übergeben werden.

15.1.18.1.3. Definitiv unterzeichnete Jahresrechnung

Damit das RPO seine Prüfungen auf der richtigen Grundlage durchführen kann, ist es unerlässlich, dass dieses zu Beginn der Schlussrevision vor Ort über eine vom der Exekutive genehmigte Jahresrechnung verfügt. Die dem RPO vorgelegte Jahresrechnung enthält demnach den Genehmigungsbeschluss des Gemeinderates und ist vom Gemeinderat rechtsgültig unterzeichnet.

Da zum Zeitpunkt des Abschlusses der Prüfung der Jahresrechnung die definitive Genehmigung der Jahresrechnung durch die Stimmberechtigten noch aussteht, muss die Prüfung der definitiven Genehmigung im Folgejahr einbezogen werden.

15.1.18.2. Schlussbesprechung

Nach Abschluss der Prüfungsarbeiten und vor der schriftlichen Berichterstattung findet die mündliche Schlussbesprechung statt. Es ist Usanz, die Prüfungsergebnisse mit den Verantwortlichen der Finanzverwaltung und einer Vertretung des Gemeinderates (Gemeinderatspräsident/in, Ressortvor-steher/in Finanzen, evtl. weitere) zu besprechen.

An der Schlussbesprechung werden der Prüfungsumfang, die Prüfungsdurchführung, die Prüfungsergebnisse sowie allfällige Empfehlungen erörtert. Unklarheiten und Meinungsverschiedenheiten sind zu klären und Verbesserungsvorschläge zu diskutieren. Unrichtige oder aufgrund von Missverständnissen falsche Angaben in der schriftlichen Berichterstattung können dadurch vermieden werden. Allfällige Massnahmen werden festgehalten und gegebenenfalls Termine gesetzt resp. vereinbart. Die Schlussbesprechung dient auch dazu, auf untergeordnete Mängel, Vorschläge und Anregungen einzugehen, über die nicht schriftlich berichtet werden muss. Auch positive Prüfungsfeststellungen sollen an dieser Besprechung Platz haben.

Die Besprechung wird zielstrebig und systematisch durchgeführt. Hierfür können die zu diskutierenden Sachverhalte und allenfalls daraus gefolgerte Empfehlungen vorgängig als Aktennotiz schriftlich festgehalten werden und diese während der Schlussbesprechung mit Meinungen, Abmachungen und zusätzlichen Angaben ergänzt werden. Dieses Papier bildet gleichzeitig eine Grundlage für eine ergänzende schriftliche Berichterstattung und die spätere Pendenzenkontrolle. Über die Schlussbesprechung wird ein Protokoll erstellt und die Teilnehmenden der Schlussbesprechung erhalten eine Kopie der definitiven Fassung.

Vielfach wird die Behörde und die Verwaltung vorgängig zur Schlussbesprechung mit einem Entwurf des internen Berichtes des RPO bedient, mit der Möglichkeit innert festgesetzter Frist, dazu Stellung zu nehmen. Lassen sich Unklarheiten so bereinigen und besteht Klarheit über das weitere Vorgehen, so führt dies zu einer Verkürzung oder gar zu einem Verzicht auf eine Schlussbesprechung.

Bevor das RPO ein eingeschränktes oder verneinendes Prüfungsurteil abgibt, sollte es die Umstände dazu den für die Erstellung der Jahresrechnung Verantwortlichen mitteilen. Mit diesem Vorgehen stellt es sicher, dass

- die Verantwortlichen Kenntnis von der erwarteten Einschränkung oder Rückweisung erhalten, bevor die definitive Jahresrechnung erstellt ist;
- keine Umstände, welche zur Einschränkung oder Rückweisung des Prüfungsurteils führen, mehr bestritten sind, bzw. dass Unterschiede in den Auffassungen von RPO und Exekutive bestätigt werden;
- die für die Jahresrechnung Verantwortlichen Gelegenheit bekommen, dem RPO weitere Informationen und Erklärungen zu den Umständen zukommen zu lassen, die zum eingeschränkten oder verneinenden Prüfungsurteil führen.

15.1.18.3. Zusammenfassender Revisionsbericht (Bestätigungsbericht)

15.1.18.3.1. Grundlagen und Berichtsformen

Grundsätzlich wird zwischen zwei verschiedenen Berichterstattungen unterschieden, nämlich der ordentlichen Berichterstattung im Zusammenhang mit der Prüfung der Jahresrechnung und der Berichterstattung bei sonstigen Prüfaufträgen. Die Berichterstattung sonstiger Prüfaufträge darf nicht in den Bestätigungsbericht zur Jahresrechnung integriert werden.

Im Kanton Thurgau richtet sich die Prüfung der Jahresrechnung ausschliesslich nach den kantonalen Vorschriften und nicht nach den (umfassenderen) Schweizer Prüfungsstandards (PS).

Das RPO ist zudem ein gewähltes Organ einer thurgauischen Körperschaft und unterliegt somit der strengeren Organhaftung und nicht der einfachen Auftragshaftung. Entsprechend ist dies im Bestätigungsbericht zum Ausdruck zu bringen.

15.1.18.3.2. Zeitaspekt in der Berichterstattung

Die Prüfung der Jahresrechnung und die damit verbundene Abgabe des zusammenfassenden Berichtes sind vor der Abnahme der Jahresrechnung durch die Stimmberechtigten durchzuführen.

15.1.18.3.3. Prüfungsurteil und Antrag des Rechnungsprüfungsorgans

Das RPO hat gegenüber der Exekutive (Gemeinderat, Vorstand) und den Stimmberechtigten lediglich Antragsrecht, also kein Weisungsrecht. Der Genehmigungs- oder Rückweisungsantrag des RPO stellt eine Entscheidungshilfe für das beschliessende Organ dar. Dieses ist jedoch nicht an diesen Antrag gebunden. Die für die Genehmigung der Jahresrechnung zuständigen Stimmberechtigten können die Jahresrechnung beispielsweise trotz Rückweisungsantrag des RPO genehmigen.

Das RPO kann im Rahmen der Prüfungen zu folgenden Prüfungsurteilen kommen:

- uneingeschränktes Prüfungsurteil[22];
- eingeschränktes Prüfungsurteil[23];
- verneinendes Prüfungsurteil (Rückweisungsantrag)[24];
- Unmöglichkeit eines Prüfungsurteils.

15.1.18.3.4. Uneingeschränktes Prüfungsurteil

Das RPO gibt dann ein uneingeschränktes Prüfungsurteil (Normalwortlaut) ab, wenn die Jahresrechnung frei von wesentlichen Fehlaussagen ist und den gesetzlichen Vorschriften entspricht.

Im öffentlich-rechtlichen Sektor - so auch im Kanton Thurgau - ist eine hohe Sicherheit in Bezug auf die Prüfung der Jahresrechnung gefordert. Deshalb wird ein Bericht mit einem positiven Urteil erwartet.

Bei einem uneingeschränkten Prüfungsurteil ist die Jahresrechnung immer zur Genehmigung zu beantragen.

Der Antrag kann wie folgt formuliert werden:

«Wir beantragen, die vorliegende Jahresrechnung 20XX mit Aktiven und Passiven von CHF X'XXX'XXX.XX und einem Ertrags(Aufwand)überschuss von CHF XXX'XXX.XX zu genehmigen.»

[22] Im Kanton BE wird vom Normalwortlaut des Bestätigungsberichts gesprochen, was gleichbedeutend ist mit uneingeschränktem Prüfungsurteil. Das HWP verwendet demgegenüber den heute in der Wirtschaftsprüferbranche gebräuchlichen Begriff einer «Nicht modifizierter Prüfungsaussage».

[23] Analog Kanton BE und identisch mit dem Schweizerischen Prüfungsstandard PS 705; im HWP wird der Begriff mit «Modifizierung der Prüfungsaussage; eingeschränktes Prüfungsurteil» bezeichnet.

[24] Analog Kanton BE und gemäss PS 705; im HWP wird der Begriff mit «Modifizierung der Prüfungsaussage; versagtes Prüfurteil» bezeichnet.

15.1.18.3.5. Eingeschränktes Prüfungsurteil

Das RPO gibt ein eingeschränktes Prüfungsurteil ab, wenn es nach Erlangung ausreichender geeigneter Prüfungsnachweise auf Sachverhalte gestossen ist, die darauf schliessen lassen, dass Fehlaussagen einzeln oder insgesamt für den Abschluss wesentlich sind, das Gesamtbild jedoch nicht grundlegend verändert wird. Trotz Einschränkungen wird Genehmigung der Jahresrechnung beantragt.

Bei einem eingeschränkten Prüfungsurteil muss das RPO an der Versammlung der Stimmberechtigten vertreten sein, an der über die Genehmigung der Jahresrechnung beschlossen wird.

Formuliert das RPO eine Einschränkung, so stellt dieses den Stimmberechtigten den Antrag zur Genehmigung (Abnahmeantrag) der Jahresrechnung. Der Antrag kann bei einem eingeschränkten Prüfungsurteil mit Abnahmeantrag wie folgt formuliert werden:

«Trotz der im Prüfungsurteil über die Jahresrechnung dargelegten Einschränkung beantragen wir, die vorliegende Jahresrechnung 20XX mit Aktiven und Passiven von CHF X'XXX'XXX.XX und einem Ertrags(Aufwand)überschuss von CHF XXX'XXX.XX zu genehmigen.»

15.1.18.3.6. Mögliche Fälle von Einschränkungen

Das RPO gibt ein eingeschränktes Prüfungsurteil ab, wenn es

- auf der Grundlage der erlangten Prüfungsnachweise auf Sachverhalte gestossen ist, die es zum Schluss veranlassen, dass der Abschluss insgesamt und/oder andere wesentliche Bestandteile nicht frei von wesentlichen Fehlaussagen sind, oder es solche Sachverhalte annehmen muss (Verstoss gegen die Rechnungslegungsvorschriften) oder
- nicht in der Lage ist, ausreichend geeignete Prüfungsnachweise zu erlangen, die den Schluss erlauben, dass der Abschluss insgesamt frei von wesentlichen Fehlaussagen ist.

15.1.18.3.7. Art der wesentlichen falschen Darstellung

Das RPO muss für die Bildung eines uneingeschränkten Prüfungsurteils zum Schluss kommen, dass hinreichende Sicherheit darüber erlangt wurde, ob der Abschluss insgesamt keine wesentliche falsche Darstellung enthält. Nebst den quantitativen sind auch die qualitativen Feststellungen zu berücksichtigen. Die Letztgenannten sind im Bereich der öffentlichen Verwaltungen häufig anzutreffen. Wurden von kantonaler Instanz Weisungen zur buchhalterischen Behandlung von Geschäftsvorfällen erlassen, sind diese zwingend einzuhalten. Als Beispiele dazu sei die Behandlung des Übertrages von einer Position vom VV in das FV genannt.

Die öffentlichen Verwaltungen stehen aufgrund ihrer Publizitätswirkung im Rampenlicht der Öffentlichkeit. Aus diesem Grund sind generell alle Feststellungen auch unter dem Blickwinkel der Publikumswirksamkeit zu beurteilen.

Qualitative Faktoren umfassen unter anderem:

- Bewertungspraktiken;
- Legate/Zweckgebundene Gelder;
- Diebstahl/Veruntreuung (Fraud).

Folglich können sich wesentliche falsche Darstellungen im Abschluss in folgenden Zusammenhängen ergeben:

- Die Anwendung der Rechnungslegungsmethoden erfolgt nicht korrekt.
- Der Abschluss enthält nicht alle Angaben, die nach den kantonalen Richtlinien verlangt werden.
- Nicht alle Angaben sind enthalten, um eine sachgerechte Gesamtdarstellung zu erreichen.

15.1.18.3.8. Verneinendes Prüfungsurteil (Rückweisungsantrag)

Das RPO muss ein verneinendes Prüfungsurteil mit Rückweisungsantrag abgeben, wenn es nach Erlangung ausreichender geeigneter Prüfungsnachweise zur Schlussfolgerung gelangt, dass falsche Darstellungen einzeln oder insgesamt für den Abschluss sowohl wesentlich als auch umfassend sind, sprich dass die Mängel schwerwiegend sind oder sie das Gesamtbild der Gemeindefinanzen grundlegend verfälschen.

Ein Prüfungsurteil mit Rückweisungsantrag ist vor allem dann angebracht, wenn die Behebung des Mangels Berichtsadressaten voraussichtlich veranlassen würde, die Jahresrechnung anders zu beurteilen und ihre Rechte anders wahrzunehmen.

Um den Sachverhalt zu verdeutlichen, seien an dieser Stelle einige Beispiele genannt:

- Die Entscheidung, ob der Steuerfuss erhöht oder gesenkt werden soll, wird beeinflusst.
- Die effektiven Kosten eines wesentlichen Projekts werden nicht sachgemäss dargestellt, so dass die Entscheidung der Fortführung in der bisherigen Form in Frage gestellt würde.
- Wenn die Korrektur der Jahresrechnung unmittelbare Rechtsfolgen hätte (z.B. falsche Grundlagen für andere Körperschaften oder Instanzen).

Es liegt im Ermessen des RPO zu entscheiden, ob das Gesamtbild der Jahresrechnung wesentlich und umfassend verändert wird oder nicht.

Bei einem verneinenden Prüfungsurteil mit Rückweisungsantrag muss das RPO an der Versammlung der Stimmberechtigten vertreten sein, an der über die Genehmigung der Jahresrechnung beschlossen wird.

Der Antrag kann bei einem verneinenden Prüfungsurteil mit Rückweisungsantrag wie folgt formuliert werden:

«Wegen des im Prüfungsurteil über die Jahresrechnung dargelegten Sachverhalts beantragen wir, die vorliegende Jahresrechnung 20XX mit Aktiven und Passiven von CHF X'XXX'XXX.XX und einem Ertrags(Aufwand)überschuss von CHF XXX'XXX.XX an den Gemeinderat zurückzuweisen.»

15.1.18.3.9. Unmöglichkeit eines Prüfungsurteils

Wenn das RPO keine ausreichenden und geeigneten Prüfungsnachweise für wesentliche Bilanzpositionen erlangt, kann unter Umständen gar kein Prüfungsurteil gebildet werden. Beispiele:

- Der Kauf oder Verkauf eines Grundstücks (bebaut oder nicht bebaut) kann weder anhand eines Grundbuchauszuges noch eines notariell beurkundeten Vertrages nachgewiesen werden (Übergang von Nutzen und Gefahr könnte erst im neuen Jahr liegen, aber aus politischen Überlegungen will der Gemeinderat den Handel im alten Jahr abwickeln und verbuchen).
- Aus der Presse erfährt das RPO, dass gegen die Gemeinde ein Prozess mit grösseren negativen finanziellen Folgen für die Gemeinde läuft, wobei der Gemeinderat nicht gewillt

ist, die nötigen Auskünfte und Beurteilungen (z.B. von beauftragten Rechtsanwälten) offen zu legen. Aus den Presseberichten muss das RPO jedoch annehmen, dass der finanzielle Schaden die finanzielle Situation der Gemeinde grundlegend verändern könnte oder dürfte.

In der Privatwirtschaft würde die Revisionsstelle in solch gravierenden Fällen - unter anderem auch aufgrund des gestörten Vertrauensverhältnisses zwischen Management und Revisionsstelle - ihr Mandat niederlegen. Das RPO kann ihr Mandat in dieser Situation nicht niederlegen; es kann jedoch kantonale Instanzen beiziehen und informieren oder sich Unterstützung bei einem professionellen Wirtschaftsprüfer holen.

Bei der Unmöglichkeit eines Prüfungsurteils kann das RPO in der Regel nur einen Rückweisungsantrag im Bericht anbringen, da die Abgabe eines Antrages zwingend ist und ein Genehmigungsantrag nicht in Frage kommt. In seltenen Fällen kann es gangbar sein, dass die Berichterstattung aufgeschoben wird, um jene Nachweise zu erlangen, die eine Urteilsabgabe ermöglichen.

15.1.18.4. Aufbau und Gliederung des Bestätigungsberichts[25]

Der Bericht des RPO enthält folgende Bestandteile:

1. Überschrift;
2. Empfänger;
3. Einleitender Absatz;
4. Verantwortung des Gemeinderates (Vorstand, usw.) für den Abschluss;
5. Verantwortung des RPO;
6. Prüfungsurteil;
7. Sonstige Angabepflichten im Vermerk und Berichterstattung aufgrund weiterer gesetzlicher Vorschriften;
8. Unterschrift des RPO;
9. Datum des Bestätigungsberichts;
10. Ort des RPO.

15.1.18.4.1. Berichtsüberschrift und Berichtsadressat

Das RPO kann sowohl als Rechnungsprüfungskommission, Geschäftsprüfungskommission oder als Revisionsstelle bezeichnet werden, je nach dem welcher Begriff für die jeweilige Körperschaft zutrifft. Berichtsempfänger ist das für die Genehmigung der Jahresrechnung zuständige Organ (z.B. Gemeindeversammlung, Parlament, usw.).

15.1.18.4.2. Bezeichnung der Jahresrechnung und weitere ergänzende Angaben

Die Jahresrechnung im öffentlichen Sektor ist sehr umfangreich. Der Grund liegt darin, dass die Erfolgsrechnung nebst der Gliederung nach Kostenarten (Sachgruppen) auch eine Gliederung nach Kostenstellen (Funktionen) beinhaltet. Zudem werden in der Regel alle Positionen auf Kontostufe einzeln aufgeführt. Die Jahresrechnung kann zudem weitere Bestandteile enthalten (Abweichungsanalysen, Ressortberichte, Details zur Rechnung), die nicht zum Prüfgegenstand gehören.

[25] Quelle: Schweizer Handbuch der Wirtschaftsprüfung 2009, Band 2, Teil II, Kapitel 7

Um den Stimmberechtigten klar zu kennzeichnen, welche Teile der Jahresrechnung der Prüfung unterzogen wurden, ist eine Angabe der geprüften Bestandteile der Jahresrechnung (evtl. unter Angabe der Seitenzahlen) unabdingbar.

Ist die Revision der Vorjahresangaben durch ein anderes RPO durchgeführt worden, ist dies entsprechend zu vermerken.

15.1.18.4.3. Umschreibung der Verantwortlichkeiten

Das für die Rechnungslegung verantwortliche Organ einer öffentlich-rechtlichen Körperschaft ist klar und unmissverständlich zu bezeichnen. Die oberste Verantwortung für die Rechnungslegung trägt immer das entsprechende exekutive oberste Organ (z.B. Gemeinderat, Schulbehörde, Vorstand, usw.).

Um zu gewährleisten, dass der Jahresabschluss frei von wesentlichen falschen Darstellungen ist, hat das oberste exekutive Organ (nachstehend «der Gemeinderat») ein Mindestmass an Kontrollen auszugestalten, zu implementieren und aufrecht zu erhalten. Es wird diesbezüglich auf Ziffer 15.1.11 «Internes Kontrollsystem (IKS)» verwiesen.

In der Verantwortung des RPO steht die Durchführung der Prüfung in Übereinstimmung mit den gesetzlichen Vorschriften. Die Arbeitspapiere (Anhang 2) sind zur Anwendung empfohlen.

15.1.18.4.4. Bestätigung der Unabhängigkeit

Das RPO bestätigt, dass es die geforderte gesetzliche Unabhängigkeit erfüllt. Die Bestätigung der Unabhängigkeit ist eine Selbstdeklaration des RPO, die in der Regel nicht durch Dritte überprüft wird.

15.1.18.4.5. Sachverhalte, welche das Prüfungsurteil nicht beeinflussen

Die Prüfung der Jahresrechnung wird sich in jedem Fall ausschliesslich auf finanztechnische Komponenten beschränken. Finanzpolitische Aussagen sind zu vermeiden, da diese in den Kompetenzbereich der Exekutive fallen.

Aussagen zur Zweckmässigkeit von zukünftigen Budgets und zur Allokation von Ressourcen sind zu vermeiden.

15.1.18.4.6. Hinweise auf sonstige Sachverhalte

a) Gesetzesverstösse

Werden Gesetzesverstösse festgestellt, so sind diese aufgrund der erhöhten Publizität, welcher die öffentlichen Verwaltungen unterstehen, mindestens der Exekutive, in gravierenden Fällen der Legislative schriftlich mitzuteilen.

Beispiele: Überschreitung von Finanzkompetenzen, Nichteinhaltung der vorgeschriebenen Abschreibungssätze, usw.

b) Sonstige Hinweise

Der Hauptzweck von Hinweisen ist es, zu verhindern, dass sich der Berichtsadressat ein unzutreffendes Bild von der Vermögens-, Finanz(ierungs)- und Ertragslage der geprüften Gemeinde macht.

Sollte das RPO der Meinung sein, dass ein im Abschluss dargestellter Sachverhalt so wichtig ist, dass er grundlegend für das Verständnis des Abschlusses ist, so sollte es die Stimmbe-

rechtigten im Bestätigungsbericht (Absatz zur Hervorhebung eines Sachverhalts) darauf aufmerksam machen. Dies kann dann der Fall sein, wenn bspw. wesentliche Bewertungskorrekturen vorgenommen wurden (z.B. Wertberichtigung einer Liegenschaft im Finanzvermögen, usw.).

15.1.18.4.7. Unterschrift

Der Bestätigungsbericht ist von allen Mitgliedern des RPO zu unterzeichnen (§ 61 RRV).

Die RPK ist eine Kollegialbehörde, die als solche auch über den zuhanden der zuständigen Behörden zu erstattenden Bericht entscheidet. Dabei kann es durchaus vorkommen, dass nicht alle Mitglieder der RPK mit Bezug auf einzelne Punkte der gleichen Ansicht sind. In diesem Fall ist der abzugebende Bericht in derjenigen Fassung vorzulegen, wie ihn die Mehrheit der Kommissionsmitglieder befürwortet. Die Mitglieder der RPK sind aufgrund der zitierten Verordnungsbestimmung grundsätzlich verpflichtet, den Prüfungsbericht zuhanden der Gemeindeversammlung zu unterzeichnen. Allerdings besteht für sie aufgrund ihrer besonderen, verantwortungsrechtlichen Stellung das Recht, zu Protokoll zu erklären, sie hätten einem Beschluss nicht zugestimmt (§ 9 Abs. 5 VerantG). Quelle: Entscheid V 13 des Verwaltungsgerichts vom 26.3.99.

15.1.18.4.8. Berichtsdatum

Der Bericht wird auf den Zeitpunkt datiert, an dem die Prüfungsarbeiten beendet worden sind. Da die Aufgabe des RPO darin besteht, über den von der Exekutive erstellten Abschluss zu berichten, datiert das RPO den Bericht jedoch frühestens auf den Zeitpunkt, an dem die Exekutive (z. B. Gemeinderat) den Abschluss unterzeichnet oder formell gutgeheissen hat. Die formelle Abnahme der Jahresrechnung durch die Exekutive hat grundsätzlich vor der Prüfung durch das RPO zu erfolgen. Auch die Vollständigkeitserklärung ist auf dieses Datum hin zusammen mit der Jahresrechnung rechtsgültig zu unterzeichnen.

Das Datum der Beendigung der Prüfungsarbeiten ist in Bezug auf die Verantwortung des RPO von Bedeutung, denn es hat wesentliche Ereignisse nach dem Bilanzstichtag bis zum Abschluss der Revision in seinem Bericht zu berücksichtigen. Das RPO gibt damit unter anderem an, bis zu welchem Zeitpunkt es Ereignisse nach dem Bilanzstichtag berücksichtigt hat.

Besteht zwischen Beendigung der Revision und Berichtsabgabe ein gewisser zeitlicher Abstand, trägt der Bericht das Datum der Berichtsabgabe (keine Rückdatierung). In diesem Fall soll das Datum der Beendigung der Revision im Bericht gesondert bezeichnet werden.

15.1.18.4.9. Name und Adresse des Rechnungsprüfungsorgans

Der Bestätigungsbericht des RPO beinhaltet neben dem Namen des RPO auch dessen Adresse (Leitender Revisor oder Präsident). An welcher Stelle die Adresse im Bestätigungsbericht erscheint, ist vom Layout des Berichts abhängig.

15.1.18.5. Interner Bericht

Gestützt auf § 61 RRV sind Details zur Prüfung in einem internen Bericht zu Handen der Exekutive festzuhalten. Diese hat dazu innert 60 Tagen Stellung zu nehmen.

Berichtsaufbau und die Grundsätze der Berichterstattung erfolgen nach bisheriger Praxis analog zu bewährten Standards (Institut for Internal Auditors, USA, Deutsches Institut für Interne Revision, Schweizerischer Verband für Interne Revision).

15.1.18.5.1. Berichtsaufbau

Darzustellen sind Zweck, Umfang und Ergebnisse der Prüfung.

Sinnvoll ist die Verwendung einer systematisch aufgebauten Berichtsvorlage. Statt Zweck und Umfang können die Bezeichnungen Auftrag und Durchführung angemessen sein.

Der einheitliche Berichtsaufbau, das einheitliche Erscheinungsbild sowie eine Zusammenfassung der Ergebnisse erleichtern die Lesbarkeit wesentlich.

Zweck und Umfang der Prüfung darzulegen, ist relativ einfach. Schwieriger wird es bei der Ergebnisdarstellung, dem eigentlichen Kernstück des Berichts, der entsprechend anspruchsvoll ist.

Zur Ergebnisdarstellung gehören Feststellungen, Schlussfolgerungen und Empfehlungen.

- Unter Feststellungen verstehen wir die Revisionsergebnisse oder Prüfungsfeststellungen, die durch einen Soll/Ist-Vergleich entstanden sind.

  Die Ergebnisse müssen gesichert sein, d.h. Annahmen sind keine gesicherten Ergebnisse. Es sind Zahlen, Daten, Fakten zu liefern.

  Beispiel: Nach unserer Feststellung waren von 20 kontrollierten Dienstaltersgeschenken deren 5 falsch berechnet.

- Schlussfolgerungen beschreiben die Auswirkungen bzw. die Folgen der Feststellungen auf die geprüften Aktivitäten.

  Beispiel: Dienstaltersgeschenke werden falsch ausbezahlt, weil deren Berechnung nicht nachkontrolliert wird.

- Empfehlungen sind Massnahmen, wie festgestellte Mängel behoben (korrigiert) werden können oder wie mögliche Verbesserungen zur Vermeidung von Fehlern führen.

  Beispiel: Wir schlagen vor, das vier-Augen-Prinzip zu beachten und die Berechnung der Dienstaltersgeschenke durch eine zweite Person kontrollieren zu lassen.

Dieser Raster: Feststellung/Schlussfolgerung/Empfehlung gilt für jede Ergebnisdarstellung.

Interne Revisionsberichte sollen empfängerorientiert abgefasst sein:

Amts-, Anstalts-, Ressortleiter oder Sachbearbeiter haben kaum Interesse an ausführlichen Darstellungen des Prüfungsumfangs, sie sind auch nicht interessiert zu erfahren, welche Fehler andere Ämter machen, sondern sind gespannt zu erfahren, was bei der Prüfung bei ihnen herausgefunden wurde.

15.1.18.5.2. Objektive Berichte

Berichte müssen objektiv, klar, präzise, konstruktiv sein, aber auch rechtzeitig geschrieben werden.

Was heisst das im Einzelfall?

- objektive Berichte sind sachlich, unvoreingenommen und wahrheitsgetreu. Anders gesagt: keine Vermutungen äussern, keine Verallgemeinerungen bringen und vor allem keine polemische Darstellung (unsachl. Angriff).

  Es ist über wesentliche Feststellungen zu berichten. Wesentlich sind Tatsachen, die für eine ausreichende Information der Empfänger von Bedeutung sind.

  Zu vermeiden sind negative Aussagen, wie

- Bei der Prüfung konnten keine Fehler festgestellt werden, (obwohl wir danach gesucht haben.)
- Es ergaben sich keine wesentlichen Feststellungen

- klare Berichte sind leicht verständlich und logisch.

  d.h. verständliche und eindeutige Darlegung des Sachverhalts, was mit gutem Berichtsdeutsch erreicht wird.

  Das Beamtendeutsch, das wir gerne verwenden, sollte vermieden werden.

Schlecht:	besser:
Entscheidung treffen	entscheiden
Kontrolle durchführen	prüfen, kontrollieren
Korrektur vornehmen	ändern, bereinigen
Nachweis erbringen	nachweisen

  Auch Sinnverdoppelungen sind zu vermeiden. Zum Beispiel:
  feststehende Tatsache
  irrtümlicher Fehler
  vorläufiges Zwischenergebnis
  gemeinsam zusammen erarbeiten, usw.

  Wiederholungen vermeiden, insbesondere zum Prüfungsumfang.

  Über Sachverhalte, deren Ordnungsmässigkeit festgestellt wird, ist nur knapp zu berichten, dafür über problematische oder zu beanstandende Sachverhalte ausführlicher schreiben.

- präzise Berichte vermeiden unnötige Einzelheiten und stellen Gedankengänge knapp und vollständig dar.

  Unpräzise Aussage: Das Berichtswesen ist zu umfangreich.

  Besser: Es werden monatlich fünf Berichte zum Personalcontrolling erstellt, wovon jeder Bericht mindestens 20 Seiten umfasst.

  Unpräzise Aussage: Es wurden grössere Arbeitsmängel festgestellt.

  Besser: Es besteht ein Rückstand in der Fakturierung von 5 Monaten, d.h. im August sind erst die Leistungen Februar verrechnet worden.

  Unpräzise Aussage: Die Korrektur hat innert nützlicher Frist zu erfolgen.

  Besser: Die Korrekturen sollten in den nächsten 14 Tagen erledigt werden.

- konstruktive Berichte sollen Lösungen aufzeigen, wie erforderliche Verbesserungen erreicht werden können.

  Die Ursachen müssen analysiert und verständlich beschrieben werden, ebenfalls die daraus folgenden Konsequenzen.

  Es genügt nicht, einen Mangel festzustellen, die Revisionsstelle muss einen konstruktiven Verbesserungsvorschlag bringen.

  Beispiel: Die Dokumentation ist unzureichend und muss verbessert werden.

  Besser: Die Bearbeitung der Fehlerlisten ist zu dokumentieren, indem auf diesen Listen Hinweise zur erfolgten Bearbeitung angebracht werden.

15.1.19 Geldverkehrsprüfung/Unangemeldete Zwischenrevision

15.1.19.1. Besonderheit und Abgrenzung

Laut § 60 RRV kann das RPO unangemeldete Kontrollen des Kassenbestandes, der Geldkonten und des Wertschriftenbestandes vornehmen. Selbst wenn die Kassenbestände in der Gesamtheit die Wesentlichkeitsgrenze nicht erreichen, müssen auch Kassen geprüft werden. Es besteht die Möglichkeit, nicht jedes Mal alle Kassen, sondern eine nach einem Plan rotierende, repräsentative Auswahl[26] davon zu prüfen. Für die Berichterstattung kann das Arbeitspapier (Anhang 6) verwendet werden. Die Exekutive (Gemeindebehörde) wird über das Ergebnis der unangemeldeten Kontrolle durch eine Kopie des Berichtes informiert.

15.1.19.2. Prüfziele

Folgende Prüfziele sind zu erreichen:

- Übereinstimmung der effektiven Bestände und der Finanzbuchhaltungssalden;
- zeitnahe Buchungen respektive Kontrolle, ob die Buchführung auch bei unangemeldeten Kontrollen tagfertig geführt ist;
- Aufzeigen von Lücken im Internen Kontrollsystem bezüglich Geldverkehr;
- Vollständigkeit der Barmittel.

15.1.19.3. Risikobeurteilung und –beschreibung

In der Risikobeurteilung und -beschreibung werden folgende Faktoren zu berücksichtigt:

Die Hauptrisiken im Geldverkehr sind:

- Buchführung nicht tagfertig;
- nicht alle Barbestände und Konten werden in der Buchhaltung geführt;
- Falschzahlungen;
- Veruntreuungen;
- Diebstahl.

Weitere Faktoren, die zu beachten sind:

- Ungenaue Buchführung (nur Differenzabrechnungen anstelle der Erfassung von Einzelbewegungen) oder nicht nachgeführte Buchhaltungen erschweren die Übersicht und führen in der Regel dazu, dass die Vorgesetzten keine Kontrollen über den tatsächlich stattfindenden Geldverkehr ausüben (mangelnde Aufsicht).
- Unklare Kompetenzregelungen und Aufgabenzuteilungen können dazu führen, dass einerseits die internen Kontrollen umgangen werden und anderseits die Stellvertretungen nicht funktionieren.
- Man trifft in den Tresoren immer wieder nicht erfasste Wertgegenstände an, die einen erheblichen Wert aufweisen können. Wenn sie nicht erfasst sind, steigt das Risiko eines Diebstahls oder einer Zweckentfremdung. Beispiele dazu sind Gebührenmarken, Reka-Checks, hinterlegte Depots für Schlüssel, usw.

[26] Auswahl, die charakteristisch und stellvertretend sowie ausschlaggebend und entscheidend für die Gesamtheit der Position ist. Es wird mit der Auswahl sichergestellt, dass die Position keine wesentlichen Fehler enthält.

- Politisch sensible Geschäfte können dadurch verschleiert werden, dass der Aufwand in Sammelpositionen erfasst wird. Hinweise darauf kann man bei der kritischen Durchsicht der wesentlichen Zahlungsausgänge finden.
- Eine weitere Möglichkeit für die Verschleierung heikler Zahlungen ist die Finanzierung durch nicht verbuchte Einnahmen. Hinweise darauf findet man, wenn im Tresor nicht verbuchte Geldbestände liegen (schwarze Kassen). Diese können beispielsweise von Einnahmen aus Sponsoring stammen.
- Die Geldbestände sind immer durch die für die Kasse verantwortliche Person zählen zu lassen, im Beisein der Revisorin bzw. des Revisors und die tagesaktuellen Kontoauszüge von Post- und Bankkonten bzw. Bankbestätigungen sind einzuholen.
- Es ist darauf zu achten, ob Wertgegenstände sicher verwahrt werden (Diebstahlschutz, Zugangsbeschränkung).

15.1.20 Massnahmen bei Unregelmässigkeiten

Wenn in einer Gemeinde Unregelmässigkeiten festgestellt werden, so klärt das zuständige Gemeindeorgan die Angelegenheit ab und veranlasst die notwendigen Massnahmen. Die Gemeinde hat die Pflicht, die Verwaltung ordentlich zu führen und bei Missständen Abhilfe zu schaffen. Denkbar sind amtliche Untersuchungen im Zusammenhang mit finanziellen Unregelmässigkeiten (insbesondere Veruntreuungen), organisatorische Unzulänglichkeiten, Missbräuche irgendwelcher Art, unkorrekte Bewilligungserteilungen, unsaubere Auftragsvergabe usw.

Im Zusammenhang mit der Rechnungsprüfung sind vor allem Veruntreuungen von Interesse.

Dabei gilt:

- Werden strafrechtlich relevante Vorgänge vermutet, so sind die Strafverfolgungsbehörden einzuschalten. Dies hindert die Gemeinde nicht daran, eine eigene Untersuchung (mit anderem Ziel als der Strafverfolgung) durchzuführen. Allerdings kann die gerichtliche Befassung mit einer Angelegenheit nahelegen, die amtliche bzw. aufsichtsrechtliche Untersuchung bis zum richterlichen Entscheid auszusetzen.
- Werden amtliche Untersuchungen durch die Gemeinde durchgeführt, hat dies nach den Regeln des Verwaltungsrechtspflegegesetzes (VRG) zu geschehen. Welches Organ eine amtliche Untersuchung anordnen kann, ergibt sich in erster Linie aus dem Recht der Gemeinde. Soweit die Gemeinde diese Befugnis nicht bestimmten Stellen (z.B. Ressortchef/in) übertragen hat, entscheidet der Gemeinderat. Hat die Untersuchung Kosten zur Folge (z.B. wenn sie durch externe Fachleute vorgenommen wird), ist ein Kredit vom kompetenten Organ zu beschliessen. Die Durchführung der Untersuchung kann die Gemeinde selbst, d.h. durch eigene Organe oder eigenes Personal, an die Hand nehmen oder an aussenstehende Fachpersonen übertragen. Wird eine gemeindeunabhängige Person mit der Untersuchung betraut, soll diese juristisch ausgebildet sein, wenn sie auch förmliche (Zeugen-)Einvernahmen durchführen können soll, was sehr oft unabdingbar ist.

Es wird empfohlen, bei Verdacht auf finanzielle Unregelmässigkeiten das Gemeindepräsidium zu informieren und den Rechtsdienst des DIV beizuziehen. Damit wird erreicht, dass kommunale und kantonale Stellen koordiniert vorgehen können.

Unabhängig von amtlichen Untersuchungen auf Gemeindeebene können das Departement (DIV) gemäss § 54 GemG eine aufsichtsrechtliche Untersuchung eröffnen.

15.1.21 Finanzaufsicht auf kommunaler und kantonaler Ebene

Für den Finanzhaushalt ist der Gemeinderat verantwortlich (§ 22 GemG). Um ihn in dieser Aufgabe zu unterstützen, existieren gemeindeinterne Stellen für die Finanzaufsicht.

Auf Gemeindeebene ist die Aufsicht primär Sache des RPO (§ 24 GemG).

Auf kantonaler Ebene existiert keine institutionalisierte Aufsicht über die Gemeindefinanzen. Über aufsichtsrechtliche Massnahmen entscheidet das Departement (DIV) aufgrund einer Aufsichtsbeschwerde, einer Anzeige oder von Amtes wegen (§ 54 GemG).

Die Abteilung Finanzausgleich und Gemeinderechnungswesen der Finanzverwaltung nimmt Aufgaben in den Bereichen Beratung, Aus- und Weiterbildung und Bereitstellung von Grundlagen und Informationen wahr.

15.1.22 Übergangsbestimmungen

Die bisherigen Prüfungsverzeichnisse[27] bleiben für ihren besonderen Zweck einsetzbar:

- Baurevision
- Internes Kontrollsystem
- New Public Management

15.1.23 Inkrafttreten

Diese Arbeitshilfe für das Rechnungsprüfungsorgan gelangt mit der Einführung von HRM2 ab 2017 zur Anwendung. Sie dient als Grundlage und als Empfehlung zur Anwendung und Umsetzung durch die RPO.

[27] www.finanzverwaltung.tg.ch > Gemeindefinanzen > Gemeinderechnungswesen > Rechnungsprüfung