



Fachbehelf Rechnungslegung

Version: V 2.0
Dateiname: AR_Fachbehelf_V2.0.docx
Letzte Änderung: 2019
Durch: M. Frei

Verabschiedet:
- Fachgruppe Rechnungslegung 14.12.2018
- Regierungsrat 12.02.2019



Änderungskontrolle

Version	Datum	Bemerkungen
V 0.1	12.07.2012	Erste Fassung für Projektteam-Sitzung vom 10.08.12
V 0.2	26.08.2012	Einarbeitung Anpassungen aufgrund von PT RL 10.08.12
V 1.0	26.11.2012	Einarbeitung Anpassungen aufgrund von PT RL 05.11.12
V 1.1	21.08.2013	Anpassungen gem. Beschluss RR vom 20.08.2013
V 2.0	14.12.2018	Überarbeitung Fachgruppe Rechnungslegung RRB 2016-541



Inhaltsverzeichnis

FACHBEHELF RECHNUNGSLEGUNG

1. EINLEITUNG	5
1.1 Allgemeines	5
1.2 Zielsetzung des Fachbehelfs	5
1.3 Anwendungshinweise	5
1.4 Aktualisierung	5
2. GESETZLICHE GRUNDLAGEN	7
3. BILANZIERUNGS- UND BEWERTUNGSGRUNDSÄTZE	8
4. BILANZ	10
100 Flüssige Mittel und kurzfristige Geldanlagen	10
101 Forderungen	10
102 Kurzfristige Finanzanlagen	11
104 Aktive Rechnungsabgrenzungen	11
106 Vorräte und angefangene Arbeiten	11
107 Finanzanlagen	12
108 Sachanlagen des Finanzvermögens	12
109 Forderungen gegenüber Spezialfinanzierungen und Fonds im Fremdkapital	14
140 Sachanlagen Verwaltungsvermögen (VV)	14
142 Immaterielle Anlagen (VV)	19
144 Darlehen	20
145 Beteiligungen, Grundkapitalien	20
146 Investitionsbeiträge	22
148 Kumulierte zusätzliche Abschreibungen	23
200 Laufende Verbindlichkeiten	26
201 Kurzfristige Finanzverbindlichkeiten	26
204 Passive Rechnungsabgrenzungen	26
205 Kurzfristige Rückstellungen	27
206 Langfristige Finanzverbindlichkeiten	27
208 Langfristige Rückstellungen	27
209 Verbindlichkeiten gegenüber Spezialfinanzierungen und Fonds im Fremdkapital	28
290 Verpflichtungen gegenüber Spezialfinanzierungen	29
291 Fonds	30
292 Rücklagen der Globalbudgetbereiche	30
293 Vorfinanzierungen	31
295 Aufwertungsreserve	33
296 Neubewertungsreserve Finanzvermögen	33
5. ERFOLGSRECHNUNG	34
6. INVESTITIONSRECHNUNG	37



7. ANLAGENBUCHHALTUNG	38
7.1 Finanzvermögen	38
7.2 Verwaltungsvermögen	39
7.3 Investitionsbeiträge	39
8. GELDFLUSSRECHNUNG	40
9. ANHANG DER JAHRESRECHNUNG	42
10. KONSOLIDIERTE RECHNUNG	43
11. HÄUFIG GESTELLTE FRAGEN	44



1. Einleitung

1.1 Allgemeines

Eine Arbeitsgruppe mit Vertretern aus Kanton und Gemeinden hatte im Rahmen der Vorarbeiten zur Totalrevision des Finanzhaushaltsgesetzes für den Kanton und die Gemeinden von Appenzell Ausserrhoden Rechnungslegungsvorschriften nach neuem Rechnungslegungsmodell HRM2 erarbeitet. Grundlage dazu bildeten die Fachempfehlungen, welche im Jahre 2008 von der Konferenz der Kantonalen Finanzdirektoren herausgegeben und zusammengefasst im „Handbuch Harmonisiertes Rechnungslegungsmodell für die Kantone und Gemeinde HRM2“ (Handbuch HRM2) publiziert wurden.

Mit der Totalrevision des Finanzhaushaltsgesetzes ging auch der politische Wille einher, dass in Appenzell Ausserrhoden auf Stufe Kanton und Gemeinden die Mindestanforderungen dieses Harmonisierten Rechnungslegungsmodells 2 umzusetzen sind; bewusst wurde auf weitere, darüber hinaus gehende, Regulierungen verzichtet.

Der „Fachbehelf Rechnungslegung“, welcher im August 2013 publiziert und vom Regierungsrat am 20. August 2013 für die kantonale Verwaltung als verbindlich erklärt wurde (RRB-2013-407), passte die Empfehlungen des Handbuchs HRM2 an die Verhältnisse von Appenzell Ausserrhoden an. Die Ausserrhoder Gemeinden folgten dem Kanton nach und erklärten den Fachbehelf für ihr Gemeinwesen ebenfalls als verbindlich.

In den vergangenen Jahren wurden die Fachempfehlungen (FE) des HRM2 kontinuierlich angepasst und weiterentwickelt. Für diese Weiterentwicklungen ist das Schweizerische Rechnungslegungsgremium für den öffentlichen Sektor (SRS) zuständig. Es fördert die einheitliche, vergleichbare und transparente Rechnungslegung der öffentlichen Gemeinwesen der Schweiz. Es beobachtet insbesondere die Tendenzen bei der Umsetzung der Fachempfehlungen zum HRM2 sowie die Rechnungslegung des Bundes und erarbeitet Auslegungen auf Praxisfragen im Zusammenhang mit der Rechnungslegung im öffentlichen Sektor.

Die vorliegende revidierte Version des Fachbehelfs berücksichtigt diese vom SRS ausgearbeiteten und von der Finanzdirektorenkonferenz verabschiedeten Anpassungen und Ergänzungen des Handbuchs HRM2. Dafür sind Themen, die einmalig den Übergang zur neuen Rechnungslegung betrafen, nicht mehr enthalten. Ebenfalls nicht mehr aufgeführt sind Inhalte und Beispiele, die im aktuellen Handbuch HRM2 oder in den Auslegungen zu den Fachempfehlungen und in den Antworten zu häufig gestellten Fragen des SRS detailliert beschrieben sind. In der Fachempfehlung sind neu Verweise auf die entsprechenden Fachempfehlungen des SRS enthalten. Um Zweigleisigkeiten zu vermeiden wurde auf detaillierte Erläuterungen verzichtet, sofern diese im SRS entsprechend dokumentiert sind.

1.2 Zielsetzung des Fachbehelfs

Der Fachbehelf richtet sich an die Finanzfachleute von Kanton und Gemeinden und soll:

- als Nachschlagewerk für die Beantwortung von fachlichen Fragen dienen.
- die Umsetzung von HRM2 für den Kanton und die Gemeinden von Appenzell Ausserrhoden präzisieren.
- die Einführung neuer Mitarbeitenden erleichtern.

1.3 Anwendungshinweise

Der Fachbehelf wird im Intranet elektronisch abgelegt und mit einer Suchfunktion verbunden. Die Benutzer sollen so rasch und unkompliziert auf die gewünschten Ausführungen geleitet werden.

1.4 Aktualisierung

Der Fachbehelf kann seine Ziele nur dann erreichen, wenn er häufig benutzt und à jour gehalten wird. Die vom Regierungsrat eingesetzte Fachgruppe Rechnungslegung wird für die ständige Nachführung sorgen, ist aber auf Rückmeldungen aus den Gemeinden angewiesen.



Die Aktualisierung der elektronischen Version im Intranet erfolgt deshalb laufend und soweit notwendig. Die papierene Version wird lediglich bei grösseren Anpassungen nachgeführt und dann jeweils dem Regierungsrat zur Genehmigung vorgelegt.



2. Gesetzliche Grundlagen

Gemäss Art. 26 FHG orientiert sich die Rechnungslegung am Harmonisierten Rechnungsmodell für die Kantone und die Gemeinden.

Um Unsicherheiten zu vermeiden, empfiehlt die Fachgruppe Rechnungslegung, diesen Fachbehelf durch den Regierungsrat sowie durch jeden Gemeinderat als für den eigenen Zuständigkeitsbereich verbindlich zu erklären.

Weitere Detailinformationen sind über www.srs-cspcp.ch abrufbar.



3. Bilanzierungs- und Bewertungsgrundsätze

Mit den Bilanzierungs- und Bewertungsgrundsätzen werden die für die Rechnungslegung geltenden übergreifenden Regeln definiert. Auf sie kann (und muss) zurückgegriffen werden bei allen nicht spezifisch im Gesetz behandelten Fragen der Rechnungslegung.

Bilanzierungsgrundsätze

Art. 34 FHG

Die Bilanzierungsgrundsätze befassen sich mit der Frage, welche Kriterien für die Zuordnung eines Postens zu den Aktiven und den Passiven gelten.

a) Aktiven

FE 11

Vermögenswerte werden in den Aktiven der Bilanz geführt, wenn

- sie einen künftigen wirtschaftlichen Nutzen generieren (primär Finanzvermögen)
- oder sie unmittelbar zur Erfüllung einer öffentlichen Aufgabe genutzt werden (primär Verwaltungsvermögen) und
- ihr Wert verlässlich ermittelt werden kann.

Ergänzend zu diesen Kriterien werden Vermögenswerte des Verwaltungsvermögens nur bilanziert, wenn deren Werte über der Aktivierungsgrenze liegen (Art. 29 FHG).

b) Passiven

FE 11

Verbindlichkeiten werden als Fremdkapital auf der Passivseite der Bilanz geführt, wenn

- eine Verpflichtung aufgrund eines Ereignisses mit Ursprung in der Vergangenheit besteht, zu deren Erfüllung mit einem Mittelabfluss gerechnet werden muss und
- der Betrag der Verpflichtung zuverlässig ermittelt werden kann.

Wenn der Zeitpunkt der Erfüllung und die Höhe des künftigen Mittelabflusses mit Unsicherheiten behaftet sind, wird eine Verbindlichkeit in der Form einer Rückstellung (FE 09) gebildet.

Das Eigenkapital stellt die Differenz zwischen Aktiven und Fremdkapital dar.

Bewertungsgrundsätze

Art. 35 FHG

Während die Bilanzierungsgrundsätze die Frage beantworten, ob ein Sachverhalt in der Bilanz auszuweisen ist, legen die Bewertungsgrundsätze fest, mit welchem Wert die Position zu bilanzieren ist. Der Anhang der Jahresrechnung legt die Bewertungs- und Abgrenzungsgrundsätze offen.

Bei allen Bewertungen gilt der Grundsatz der Einzelbewertung.

a) Anschaffungswert

FE 12

Die Anschaffungswerte bilden den Eingangswert.

Zum Anschaffungswert gehören sowohl Drittleistungen als auch Eigenleistungen, wobei letztere höchstens zum Wert anzusetzen sind, der bei einem Bezug bei einem Dritten (Wettbewerbspreis) anfallen würde.

Der Anschaffungswert setzt sich wie folgt zusammen:

- Anschaffungspreis
- Anschaffungspreisminderungen (Rabatte, Skonti, usw.)
- + zurechenbare Anschaffungsnebenkosten (Fracht, Zoll, Versicherung, Handänderungen, usw.)
- + allfällige nachträgliche Anschaffungskosten
- Beiträge (Denkmalpflege, Kanton, Spenden usw.)
- = Anschaffungswert



Fallen beim Erwerb bzw. der Entstehung einer bilanzierungsfähigen Anlage keine Kosten an bzw. wird kein Preis bezahlt (Bsp. Schenkung), gilt der Verkehrswert als Anschaffungswert.

b) Verkehrswert

FE 02 / FE 12

Positionen, die zu Verkehrswerten erfasst sind, werden nicht planmässig abgeschrieben, sondern periodisch - mindestens alle fünf Jahre - neu bewertet und an den aktuellen Verkehrswert angepasst. Eine Neuermittlung der Verkehrswerte ist insbesondere vorzunehmen, wenn sich die Marktverhältnisse massgebend verändert haben.

Bei Forderungen und Verbindlichkeiten entspricht der Verkehrswert in der Regel dem Nominalwert. Auf eine Abzinsung (Diskontierung) von nicht marktkonform verzinsten langfristigen Forderungen und Verbindlichkeiten kann verzichtet werden

c) Marktwert

Der Marktwert ist der unter Marktbedingungen bestimmte Preis/Wert eines Gutes oder eines Unternehmens. Dieser Wert bestimmt sich aus dem Gleichgewicht zwischen Angebot und Nachfrage. Grundsätzlich gilt: Je größer die Nachfrage und je kleiner das Angebot, umso höher ist der Marktwert.

Praktische Beispiele für Marktwerte in der Rechnungslegung:

- Marktwert/Kurswert für Bewertung von Aktien und Anteilscheinen = amtlicher Steuerwert
- Marktwert für Bewertung von Liegenschaften im Finanzvermögen = amtlicher Verkehrswert

d) Nominalwert

Der Nominalwert oder auch Nennwert bezeichnet den gesetzlich festgelegten Wert bzw. aufgedruckten Geldbetrag eines Zahlungsmittels (Münzen, Banknoten) oder eines Wertpapiers (Aktien, festverzinslichen Wertpapiere, Anteile).

Der Nominalwert kann vom aktuellen Marktwert stark abweichen, da sich dieser nach Angebot und Nachfrage am Markt richtet.

e) Barwert

Insbesondere bei langfristigen Forderungen und Verbindlichkeiten, bei welchen die zukünftigen Zahlungen zu unterschiedlichen Zeitpunkten erfolgen, kann der Gegenwartswert massgeblich vom Nominalwert abweichen. Beim Barwert wird dieser Wertdifferenz durch Abzinsung (Diskontierung) der zukünftigen Zahlungsströme auf den Bilanzierungszeitpunkt Rechnung getragen. Art. 35 FHG verlangt ausdrücklich keine Anwendung des Barwertprinzips. Bei wesentlichen Effekten kann das Barwertprinzip freiwillig angewandt werden.

f) Dauerhafte Wertminderungen

FE 06 / Auslegung zu FE 06

Dauerhafte Wertminderungen sind Wertkorrekturen, die notwendig werden, wenn der Nutzwert tiefer ist als der Buchwert eines Postens. Dauerhaften Wertminderungen können u.a. unterliegen: Forderungen, Vorräte, Sachanlagen des Verwaltungs- und Finanzvermögens, immaterielle Anlagen, Darlehen, Beteiligungen, Investitionsbeiträge.

Die Wertkorrektur auf den jeweiligen tieferen Nutzwert ist vorzunehmen, sobald eine solche Wertminderung absehbar ist. Dauerhafte Wertminderungen auf Sachanlagevermögen werden als ausserordentliche Abschreibungen bezeichnet. Dauerhaft ist eine Wertminderung, wenn sie im Zeitpunkt der Bewertung als zeitlich unbegrenzt oder nachhaltig zu beurteilen ist. Für nicht budgetierte notwendige Wertkorrekturen sind Kreditüberschreitungen möglich; sie werden mit der Rechnung zum Entscheid vorgelegt.

Fallen die Voraussetzungen für die Wertkorrektur in einem späteren Zeitpunkt weg, ist eine Wertaufholung vorzunehmen.



4. Bilanz

100 Flüssige Mittel und kurzfristige Geldanlagen

a) Umfang und Abgrenzungen

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 auf Konto 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 auf Konto 1023 Festgelder bilanziert.

b) Bilanzierung

Flüssige Mittel und kurzfristige Geldanlagen werden im Umlaufvermögen bilanziert.

c) Bewertung

Auf Schweizer Franken lautende Bank- und Postkonten sowie Bargeldbestände sind zum Nominalwert zu bilanzieren. Fremdwährungspositionen sind anhand der Devisenkurse per Bilanzstichtag umzurechnen. Die kurzfristigen Geldmarktanlagen werden zum Nominalwert per Bilanzstichtag bilanziert.

101 Forderungen

FE 11

a) Umfang und Abgrenzungen

Zu dieser Bilanzposition gehören alle ausstehenden Guthaben und Ansprüche gegenüber Dritten, die in Rechnung gestellt oder geschuldet sind. Noch nicht fakturierte Forderungen werden als aktive Rechnungsabgrenzung bilanziert.

b) Bilanzierung

Die Forderung wird nach der Leistungserbringung respektive zum Zeitpunkt des Nutzenübergangs an den Dritten bilanziert. Forderungen gegenüber Gemeinden und dem Kanton werden auf Konto 1014 Transferforderungen ausgewiesen.

c) Bewertung

FE 06

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

Bei den Forderungen aus Lieferungen und Leistungen ist die Werthaltigkeit per Bilanzstichtag zu prüfen.

Tatsächlich eingetretene Verluste werden direkt abgeschrieben und dem zuständigen Organ zur Beschlussfassung vorgelegt. Sie werden aus den Debitoren ausgebucht und der Erfolgsrechnung (Konto 3181 Tatsächliche Forderungsverluste) belastet.

Bei wesentlichen Positionen, bei denen voraussichtlich mit einem Verlust zu rechnen ist, ist eine Wertberichtigung auf dem Konto Delkredere zu buchen. Die Belastung in der Erfolgsrechnung erfolgt mit Buchung auf dem Konto 3180 Wertberichtigungen auf Forderungen. Ist der Bestand der Wertberichtigungen zu hoch ausgewiesen, ist dieser erfolgswirksam zu reduzieren (Konto 3180.09).

Verjährte Forderungen sind nicht bilanzierungsfähig und vollständig abzuschreiben.



Im Bereich der Steuererträge werden Steuerausfälle (effektive und mutmassliche) im Fiskalertrag (Kontengruppe 40) erfasst.

102 Kurzfristige Finanzanlagen

FE 11

a) Umfang und Abgrenzungen

Unter den kurzfristigen Anlagen werden Darlehen, verzinsliche Anlagen und Festgelder mit einer Laufzeit von mindestens 90 Tagen bis maximal einem Jahr bilanziert.

b) Bilanzierung

Kurzfristige Finanzanlagen werden im Umlaufvermögen bilanziert.

c) Bewertung

Die kurzfristigen Finanzanlagen sind zu Anschaffungskosten bzw. zum Nominalwert zu bilanzieren. Die Werthaltigkeit ist jeweils per Bilanzstichtag zu prüfen. Für mutmassliche Verluste ist eine Wertberichtigung zu erfassen. Das aufgelaufene Marchzinsguthaben ist separat unter den aktiven Rechnungsabgrenzungen (Konto 1044) auszuweisen.

104 Aktive Rechnungsabgrenzungen

FE 05

a) Umfang und Abgrenzungen

Die Rechnungsabgrenzungen sind ein Instrument zur Umsetzung der periodengerechten Buchführung. Um die zeitlichen Abgrenzungen beim Jahresabschluss sicherzustellen, werden aktive Rechnungsabgrenzungen gebildet. Rechnungsabgrenzungen sind für Positionen der Erfolgsrechnung und der Investitionsrechnung vorzunehmen.

b) Bilanzierung

Aktive Rechnungsabgrenzungen werden im Umlaufvermögen bilanziert.

Aufgrund dieser Definition muss pro Gemeinwesen einmalig ein der Grösse des Gemeinwesens entsprechender Grenzwert festgelegt werden, ab dem die Abgrenzungen zwingend vorgenommen werden. Der empfohlene Grenzwert liegt beim Kanton bei 20'000 Franken und bei den Gemeinden bei 10'000 Franken.

c) Bewertung

Die aktiven Rechnungsabgrenzungen werden zu Nominalwerten bilanziert.

106 Vorräte und angefangene Arbeiten

FE 11

a) Umfang und Abgrenzungen

Vorräte sind definiert als Güter, die für den Weiterverkauf oder Eigengebrauch bestimmt sind. Unter angefangenen Arbeiten werden angefangene Aufträge im Produktionsprozess bezeichnet.

b) Bilanzierung

Vorräte und angefangene Arbeiten werden im Umlaufvermögen bilanziert.

c) Bewertung

Vorräte werden zu Anschaffungs- bzw. Herstellkosten oder zum tieferen Nettomarktwert (Niederstwertprinzip) bewertet.

Angefangene Arbeiten werden zu den aufgelaufenen Herstellkosten bilanziert.



107 Finanzanlagen

FE 11

a) Umfang und Abgrenzungen

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

Marchzinsguthaben sind in den aktiven Rechnungsabgrenzungen abzugrenzen.

Beteiligungspapiere und Darlehen, die zur Erfüllung einer öffentlichen Aufgabe dienen, werden im Verwaltungsvermögen ausgewiesen.

b) Bilanzierung

Finanzanlagen werden im Anlagevermögen bilanziert.

c) Bewertung

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.

Folgebewertung

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

108 Sachanlagen des Finanzvermögens

FE 12

a) Umfang und Abgrenzung

Die Sachanlagen des Finanzvermögens umfassen Grundstücke, Gebäude, Mobilien, Anlagen im Bau, Anzahlungen und Übrige Sachanlagen. Es handelt sich um Vermögensgegenstände, die für die öffentliche Leistungserbringung nicht zwingend notwendig und frei realisierbar sind. Sachanlagen, welche für die öffentliche Aufgabenerfüllung nicht mehr benötigt werden, müssen ebenfalls in das Finanzvermögen übertragen werden (Entwidmung). Das Finanzvermögen wird nach kaufmännischen Grundsätzen verwaltet. Dieser Grundsatz ist von Bedeutung, da die Wiederbeschaffung bzw. die Haltung der Sachanlagen nicht durch Steuermittel finanziert werden darf. Das Finanzvermögen liegt im alleinigen Zuständigkeitsbereich der Exekutive. Es handelt sich im finanzrechtlichen Sinne nicht um Ausgaben sondern um Umschichtungen im Finanzvermögen.

b) Bilanzierung

Bewegungen des Finanzvermögens werden direkt auf den Bilanzkonten erfasst. Das Finanzvermögen wird nicht über die Investitionsrechnung geführt, da diese ausschliesslich für die Bewegungen des Verwaltungsvermögens vorgesehen ist.

Wertvermehrende Aus- oder Umbauten im Baubereich werden vor der definitiven Aktivierung im Konto Anlagen im Bau (Konto 1087) geführt. Sobald das Projekt abgeschlossen ist, wird das Konto Anlagen im Bau entlastet. Die Umbuchung erfolgt direkt in der Bilanz. Kontierung: 1084 / 1087. Laufender Unterhalt im Finanzvermögen ist über die Erfolgsrechnung zu buchen.

c) Bewertung

Erstbewertung

Sachanlagen im Finanzvermögen sind bei erstmaliger Bilanzierung zu Anschaffungskosten zu bewerten. Planungs- und Projektierungskosten sind als Teile der Gestehungskosten zu aktivieren (Drittkosten wie auch Eigenleistungen).



Erfolgt der Zugang ohne Entgelt, muss zum Verkehrswert im Zeitpunkt des Zugangs bewertet werden. Ist kein Verkehrswert ermittelbar, erfolgt die Bewertung mit einem p.m. Wert.

Folgebewertung

Folgebewertungen erfolgen zum Verkehrswert am Bilanzierungstichtag, wobei eine Neubewertung periodisch, mindestens aber **alle 5 Jahre** stattfinden muss. Es sollte jährlich eine Gesamtbeurteilung der Angemessenheit der bilanzierten Werte vorgenommen werden. Eine Neuermittlung der Verkehrswerte ist auch dann vorzunehmen, wenn sich die Marktverhältnisse massgebend verändert haben.

Grundstücke und Liegenschaften

Für die Grundstücke und Liegenschaften gelten die amtlichen Werte als massgebende Verkehrswerte.

Anzahlungen

Die Anzahlungen sind zum Nominalwert zu bilanzieren.

Mobilien / übrige Sachanlagen

Wenn eine Ermittlung von Verkehrswerten nicht bzw. nur mit einem unverhältnismässigen Aufwand machbar ist, kann für die Mobilien und die übrigen Sachanlagen eine vereinfachte, auf den Anschaffungswerten basierende Bewertung vorgenommen werden.

d) Wertberichtigungen

Im Unterschied zum Verwaltungsvermögen wird das Finanzvermögen nicht abgeschrieben. Eine mögliche Wertveränderung wird durch die periodische Neubewertung berücksichtigt. Ist bei einer Anlage des Finanzvermögens eine nachhaltige Wertveränderung absehbar, muss eine Wertkorrektur vor der nächsten systematischen Neubewertung vorgenommen werden. Wertminderungen sind solange eine Neubewertungsreserve besteht nicht erfolgsrelevant, da die Wertminderungen über die Neubewertungsreserve Finanzvermögen (Konto 2960) ausgeglichen werden. Erst wenn diese Neubewertungsreserve aufgebraucht ist, werden Wertminderungen ergebnisrelevant über die Erfolgsrechnung gebucht (Kontengruppe 344, Wertberichtigungen Anlagen FV). Aufwertungen sind immer erfolgswirksam (Kontengruppe 444, Wertberichtigungen Anlagen FV) zu buchen. Die Wertberichtigung wird direkt auf dem entsprechenden Aktivkonto gebucht, es werden keine Wertberichtigungskonten geführt.

e) Übertrag Finanz- ins Verwaltungsvermögen (Widmung)

Siehe Kontengruppe 140 Verwaltungsvermögen.

f) Übertrag Verwaltungs- ins Finanzvermögen (Entwidmung)

Siehe Kontengruppe 140 Verwaltungsvermögen.

g) Ausweis und Offenlegung

Die Veränderungen der Anlagen im Finanzvermögen werden in einem Anlagespiegel im Anhang der Jahresrechnung detailliert dargestellt.



Anlagespiegel Finanzvermögen

Anlageklassen	107		
	Total	Finanzanlagen	108 Sachanlagen
Anschaffungskosten			
Stand per 01.01.	4'100'000.00	300'000.00	3'800'000.00
Zugänge	2'450'000.00	50'000.00	2'400'000.00
Abgänge/Verkäufe	-1'720'000.00	-20'000.00	-1'700'000.00
Umgliederung			
Stand per 31.12.	4'830'000.00	330'000.00	4'500'000.00
Kumulierte Wertberichtigungen			
Stand per 01.01.	-300'000.00	-50'000.00	-250'000.00
Wertberichtigung	-260'000.00	-70'000.00	-190'000.00
Wertaufholung	130'000.00		130'000.00
Stand per 31.12.	-430'000.00	-120'000.00	-310'000.00
Buchwert per 31.12.	4'400'000.00	210'000.00	4'190'000.00

Bestand und Veränderungen der im Finanzvermögen ausgewiesenen Beteiligungen werden zusätzlich im Beteiligungsspiegel im Anhang der Jahresrechnung detailliert dargestellt, siehe Beispiel unter Beteiligungen Verwaltungsvermögen (145 Beteiligungen, Grundkapitalien).

109 Forderungen gegenüber Spezialfinanzierungen und Fonds im Fremdkapital

FE 08 / FE 11

a) Umfang und Abgrenzung

Spezialfinanzierungen und Fonds werden dem Fremdkapital zugeordnet,

- wenn die Rechtsgrundlage vom eigenen Gemeinwesen nicht geändert werden oder
- die Rechtsgrundlage zwar auf übergeordnetem Recht basiert, dieses aber dem eigenen Gemeinwesen keinen Gestaltungsspielraum einräumt.

Beispiele sind: Fonds für öffentliche Schutzräume, Feuerwehr Rettungsgeräte Partnergemeinden.

b) Bilanzierung

Wenn der Saldo einen Soll-Überschuss aufweist, ist er unter den Aktiven im Bestandeskonto (Kontengruppe 109) zu führen.

c) Bewertung

Die Saldi von Spezialfinanzierungen und Fonds im Fremdkapital sind zum Nominalwert zu bilanzieren.

140 Sachanlagen Verwaltungsvermögen (VV)

FE 11 / FE 12

a) Umfang und Abgrenzung

Die Sachanlagen des Verwaltungsvermögens umfassen die Vermögenswerte die der Erfüllung öffentlicher Aufgaben dienen. Sie können nicht unmittelbar veräussert werden.

b) Bilanzierung

Die Sachanlagen des Verwaltungsvermögens werden als Aktiven in der Bilanz geführt, wenn diese einen mehrjährigen zukünftigen Nutzen zur Erbringung einer öffentlichen Aufgabe generieren. Zugänge von Verwaltungsvermögen in die Bilanz können nur durch Aktivierung aus der Investitionsrechnung erfolgen. Abgänge



erfolgen durch Passivierung in der Investitionsrechnung. Den Sachgruppen können Wertberichtigungskonten als Minusaktivkonten zugeordnet werden.

Bei Ausgaben im Verwaltungsvermögen ist die von der Exekutive festgelegte Aktivierungsgrenze und die Unterscheidung, ob die Ausgaben wertvermehrend oder werterhaltend sind, zu beachten.

Die Investitionsausgaben können während der Bauzeit zur besseren Übersicht auf einer separaten Kontengruppe (1407 – Anlagen im Bau) geführt werden. Mit Nutzungsbeginn wird auf das entsprechende Bilanzkonto umgebucht. Ist beim Start der Nutzung der Anlage die Bauabrechnung noch nicht eingegangen, werden die voraussichtlichen Restkosten als Ausgaben in der Investitionsrechnung abgegrenzt.

Wertvermehrend ist eine Ausgabe, wenn damit

- ein zusätzlicher mehrjähriger Nutzen geschaffen oder die Nutzung gesteigert wird
- eine objektive Wertverbesserung stattfindet
- die ursprüngliche Nutzungsdauer massgeblich verlängert wird
- die ursprüngliche Kapazität massgeblich erhöht wird
- die Betriebs- und Unterhaltskosten massgeblich vermindert werden (Rationalisierungsinvestition)

Beispiele:

- Totalsanierung einer Strasse, einschliesslich neuer Kofferung
- Fassaden- oder Dachsanierung mit zusätzlichen energetischen Massnahmen

Nicht bilanzierungsfähig sind – unabhängig von der Höhe der Ausgabe – werterhaltende Ausgaben, die dazu dienen,

- den ursprünglichen Wert und die ursprüngliche Nutzung zu erhalten (Instandhaltungs- und Instandstellungskosten, funktionaler, betrieblicher und periodischer Unterhalt, Wartungsarbeiten)
- kleinere Mängel und Schäden zu beheben

Beispiele:

- Ausbesserung von Winterschäden des Strassendeckbelages
- Periodischer Neuanstrich einer Hausfassade oder Neueindeckung eines Daches

Die Unterscheidung zwischen wertvermehrenden und werterhaltenden Ausgaben ist nicht immer eindeutig. Es besteht vielfach Entscheidungsspielraum; dieser ist nach fachlichen und nicht nach finanzpolitischen Kriterien zu nutzen.

Von Dritten erhaltene Investitionsbeiträge werden vom Investitionsbetrag abgezogen und in den Aktiven wird somit der Nettoinvestitionsbetrag ausgewiesen.

Alle bilanzierten Sachanlagen des Verwaltungsvermögens sind in der Anlagebuchhaltung zu führen.

c) Bewertung

Erstbewertung

Die Sachanlagen im Verwaltungsvermögen sind bei erstmaliger Bilanzierung zu Anschaffungskosten (siehe Kapitel 3) zu bewerten. Fallen beim Erwerb bzw. der Entstehung einer bilanzierungsfähigen Anlage des Verwaltungsvermögens keine Kosten an bzw. wird kein Preis bezahlt (Bsp. Schenkung), gilt der Verkehrswert als Anschaffungswert.

Folgebewertung

Sachanlagen im Verwaltungsvermögen werden nach der Nutzungsdauer der entsprechenden Anlagekategorie planmässig linear abgeschrieben (Art. 36 FHG).



Bei Vorliegen besonderer Vorkommnisse oder Umstände, die den Wert der Anlage massgeblich und dauernd beeinträchtigen (kürzere Nutzungsdauer), ist eine Überprüfung des Wertes vorzunehmen (siehe Kapitel 3 und Kapitel 3f). Wertberichtigungen (Impairment) des Verwaltungsvermögens werden durch ausserplanmässige Abschreibungen vorgenommen.

Ordentliche Abschreibungen

Die Exekutive (Regierungsrat, Gemeinderat) legt verbindlich die Anlagekategorien und die für die Abschreibungen verbindlichen Nutzungsdauern je Anlagekategorie fest. Es dürfen in einzelnen Kreditbeschlüssen keine abweichenden Nutzungsdauern bzw. Abschreibungssätze beschlossen werden.

Einmal beschlossene Nutzungsdauern sind grundsätzlich unveränderlich.

Eine Anlage wird erst ab Nutzungsbeginn abgeschrieben, während der Bauzeit erfolgt keine Abschreibung. Weist eine Anlage unterschiedliche Komponenten auf, ist sie in der Regel derjenigen Anlagekategorie zugeordnet, die wertmässig überwiegt. Eine Aufteilung nach Komponenten soll vorgenommen werden, wenn die Zuordnung zu einer einzigen Anlagekategorie zu grob falschen Abschreibungen führen würde.

Nicht überbaute Grundstücke des Verwaltungsvermögens (Grünzonen, Parkanlagen, Biotope, landwirtschaftliche Flächen etc.) sind separat zu führen (Konto 1400). Diese Grundstücke unterliegen keinem Wertverzehr und dürfen somit nicht abgeschrieben werden.

Überbaute Grundstücke gehören hingegen zur jeweiligen Anlagekategorie (Bsp. Hochbauten) und werden zum Anschaffungswert der gesamten Anlage über die entsprechende Nutzungsdauer abgeschrieben.

Zusätzliche Abschreibungen (ausserordentlich)

FE 12 Ziffer 6

Neben den betriebswirtschaftlichen Abschreibungen sind auch zusätzliche Abschreibungen möglich. Diese sind aber als ausserordentlicher Aufwand (Kontengruppe 383) zu verbuchen. In der Bilanz sind die kumulierten zusätzlichen Abschreibungen in der Kontengruppe 146 und 148 auszuweisen.

Ausserplanmässige Abschreibungen

FE 6 Ziffer 2

Als ausserplanmässige Abschreibungen werden Wertkorrekturen bezeichnet, die aufgrund einer dauerhaften Wertminderung (Impairment) vorgenommen werden müssen. Die Verbuchung erfolgt über das Konto 3301.

Überträge vom Finanzvermögen ins Verwaltungsvermögen (Widmung)

Übertragungen von Finanz- ins Verwaltungsvermögen sind finanzrechtliche Ausgaben und unterstehen den Finanzkompetenzen. Die Überträge vom Finanz- ins Verwaltungsvermögen erfolgen zum Verkehrswert. Der Zugang erfolgt über die Investitionsrechnung und ist in der Anlagebuchhaltung entsprechend nachzuführen. Übertragungen ins Verwaltungsvermögen sind mit einer öffentlichen Aufgabenerfüllung zu verbinden. Objekte und Ausgaben, die sachlich und zeitlich zusammen gehören, dürfen nicht aufgeteilt werden. Es dürfen keine Objekte vorsorglich dem Verwaltungsvermögen zugeteilt werden.

Überträge vom Verwaltungs- ins Finanzvermögen (Entwidmung)

Sachanlagen im Verwaltungsvermögen werden über die Investitionsrechnung (Kontengruppe 60) zum Buchwert entwidmet und ins Finanzvermögen übertragen. Allfällige Wertkorrekturen der entwidmeten Vermögenswerte (Abwertungen auf den Verkehrswert) erfolgen über die Neubewertungsreserve Finanzvermögen. Bei einer Aufwertung wird die Wertkorrektur über die zweite Stufe der Erfolgsrechnung (Konto 4841) ausgewiesen.

Bei einem Verkauf anfallende Gewinne oder Verluste werden in der ersten Stufe der Erfolgsrechnung ausgewiesen (Kontengruppe 441).

Wurden vorgängig zusätzliche Abschreibungen vorgenommen, ist für den Übertragungswert der betriebswirtschaftliche Wert und nicht der Buchwert nach Zusatzabschreibungen relevant. Zusatzabschreibungen müssen bei der Übertragung über die zweite Stufe der Erfolgsrechnung aufgelöst werden.



d) Ausweis und Offenlegung

Die Veränderungen der Sachanlagen des Verwaltungsvermögens werden in einem Anlagespiegel im Anhang der Jahresrechnung detailliert dargestellt (siehe angefügtes Beispiel).

Anlagespiegel Verwaltungsvermögen

Anlageklassen	140		142	144	145	146
	Total	Sachanlagen	Immaterielle Anlagen	Darlehen	Beteiligungen, Grundkapitalien	Investitionsbeiträge
Anschaffungskosten						
Stand per 01.01.	32'700'000.00	19'000'000.00	1'200'000.00	4'300'000.00	5'000'000.00	3'200'000.00
Zugänge	2'980'000.00	1'300'000.00	200'000.00	700'000.00	10'000.00	770'000.00
Abgänge/Verkäufe	-80'000.00	-	-	-80'000.00	-	-
Übertragung ins FV	-50'000.00	-	-	-	-50'000.00	-
Zuschreibungen	-	-	-	-	-	-
Umgliederungen	-	-	-	-290'000.00	-	290'000.00
Stand per 31.12.	35'550'000.00	20'300'000.00	1'400'000.00	4'630'000.00	4'960'000.00	4'260'000.00
Kumulierte Abschreibungen						
Stand per 01.01.	-7'400'000.00	-6'200'000.00	-300'000.00	-	-	-900'000.00
Planmässige Abschreibungen	-1'850'000.00	-1'400'000.00	-250'000.00	-	-	-200'000.00
Ausserplanmässige Abschreibungen	-	-	-	-	-	-
Abschreibungen auf Abgängen	-	-	-	-	-	-
Umgliederungen	-	-	-	-	-	-
Stand per 31.12.	-9'250'000.00	-7'600'000.00	-550'000.00	-	-	-1'100'000.00
Buchwert per 31.12.	26'300'000.00	12'700'000.00	850'000.00	4'630'000.00	4'960'000.00	3'160'000.00



e) Spezialthema: Leasing-Verträge

Das Leasingverhältnis ist eine Vereinbarung, bei welcher der Leasinggeber dem Leasingnehmer gegen Zahlung das Recht auf Nutzung eines Vermögenswertes für einen vereinbarten Zeitraum überträgt. In den meisten Fällen handelt es sich bei den geleasteten Vermögenswerten um Sachanlagen des Verwaltungsvermögens. Ein Leasing ist aber auch für andere Vermögenswerte, wie beispielsweise für immaterielle Anlagen (insbesondere Software) möglich. Aus Kostengründen ist Leasing im öffentlichen Haushalt weniger verbreitet und sollte nur in Ausnahmefällen genutzt werden.

Der Leasingvertrag ist im schweizerischen Obligationenrecht (OR) nicht gesondert geregelt. Die Parteien sind daher in der vertraglichen Ausgestaltung weitgehend frei. Der Leasingvertrag wird oft als Miet- bzw. Pachtvertrag, als Miet-Kauf-Vertrag oder als Abzahlungsgeschäft abgefasst.

Für die rechnungslegerische Behandlung ist zwischen Finanzierungsleasing und operativem Leasing zu unterscheiden. Die Zuordnung ist individuell aufgrund der vertraglichen Bestimmungen vorzunehmen.

Ein Finanzierungsleasing ist ein Leasingverhältnis, bei dem im Wesentlichen alle mit dem Eigentum verbundenen Risiken und Chancen eines Vermögenswertes vom Leasinggeber auf den Leasingnehmer übertragen werden.

Alle anderen Leasings werden als operative Leasings behandelt. Ebenfalls sind alle Leasings mit einer Vertragssumme unter der Aktivierungsgrenze für Sachanlagen als operative Leasings zu behandeln.

Beispiele für Finanzierungsleasing- und operative Leasings :

- Finanzierungsleasing
 - Informatikserver (mit Kaufabsicht)
 - Telefonzentrale (mit Kaufabsicht)
 - Computertomograph
- Operatives Leasing
 - Multifunktionskopierer
 - Software GIS (ohne Kaufmöglichkeit)

Mit Finanzierungsleasing beschaffte Anlagen sind zu bilanzieren. Dabei wird das Finanzierungsleasing buchhalterisch als Vermögen dargestellt, dem eine gleich hohe Verbindlichkeit (Schuld) gegenüber steht. Das Vermögen ist unter der gleichen Position zu aktivieren, wie wenn es gekauft worden wäre und ist somit auch über die Investitionsrechnung zu aktivieren und in der Anlagebuchhaltung zu führen. In der Anlagebuchhaltung ist die Anlage als Leasing-Objekt zu kennzeichnen.

Der erstmals bilanzierte Betrag (Anlage und Leasingverbindlichkeit) entspricht dem Barwert der Leasingzahlungen. Als Abzinsungsfaktor ist der dem Leasingverhältnis zugrunde liegende Zinssatz anzuwenden. Die aktivierte Anlage wird gemäss den Grundsätzen der massgebenden Anlagekategorie über deren Nutzungsdauer linear abgeschrieben.

Operatives Leasing wird nicht bilanziert, die jährlichen Leasingraten werden im Aufwand verbucht.

142 Immaterielle Anlagen (VV)

FE 11

a) Umfang und Abgrenzungen

Die immateriellen Anlagen des Verwaltungsvermögens bestehen aus Patent-, Firmen-, Verlags-, Konzessions-, Lizenz- und anderen Nutzungsrechten.

Ein immaterieller Vermögensgegenstand ist ein nicht-physischer Vermögensgegenstand. Als immaterielle Anlagen gelten Software im Eigentum und mehrjährige Nutzungslizenzen von Software sowie Nutzungs- und Lizenzrechte.

b) Bilanzierung

Es gelten die eingangs Kapitel erwähnten Erläuterungen zur Bilanzierung im Verwaltungsvermögen.



c) Bewertung

Es gelten die eingangs Kapitel erwähnten Erläuterungen zur Bewertung im Verwaltungsvermögen.

d) Ausweis- und Offenlegung

Es gelten die eingangs Kapitel erwähnten Erläuterungen zur Ausweis- und Offenlegung im Verwaltungsvermögen.

144 Darlehen

a) Umfang und Abgrenzung

Darlehen im Verwaltungsvermögen werden zur Erfüllung einer öffentlichen Aufgabe gewährt.

Abzugrenzen von den Aktivdarlehen sind jene Darlehensformen, die den Charakter von Investitionsbeiträgen aufweisen. Investitionsbeiträge sind definiert als geldwerte Leistungen, mit denen beim Empfänger der Beiträge dauerhafte Vermögenswerte mit Investitionscharakter begründet werden.

Bedingt rückzahlbare Darlehen des Verwaltungsvermögens sind den Investitionsbeiträgen gleichzusetzen, wenn sie der Definition von Investitionsbeiträgen entsprechen und im Zeitpunkt der Gewährung des Darlehens die spätere Rückzahlung als nicht wahrscheinlich erachtet wird.

Wird mit einem bedingt rückzahlbaren Darlehen kein Investitionsgut finanziert, wird es unter Berücksichtigung der obigen, analog angewendeten Voraussetzungen als Beitrag verbucht.

Bei unbefristeten Darlehen ist per Definition kein Rückzahlungstermin vereinbart. Deshalb muss - insbesondere wenn sie unverzinst sind – überprüft werden, ob der Kanton oder die Gemeinde eine Beteiligung eingegangen ist.

b) Bilanzierung

FE 03

Es gelten die allgemeinen Bilanzierungsgrundsätze.

Alle Zu- und Abgänge von Darlehen des Verwaltungsvermögens werden über die Investitionsrechnung gebucht. Für die Bilanzierung der Darlehen gelten keine einschränkenden Aktivierungsgrenzen, d.h. alle Darlehen, unabhängig von der Höhe des Betrags, sind zu bilanzieren. Bedingt rückzahlbare Darlehen werden analog der Auslegung zu Ziffer 1 der Fachempfehlung 03 des SRS bilanziert.

c) Bewertung

Die Erst- und Folgebewertungen von Darlehen erfolgen zum Nominalbetrag, der in der Regel dem Rückzahlungsbetrag entspricht. Nur wenn eine dauerhafte Wertminderung absehbar ist, ist der bilanzierte Wert zu berichtigen.

d) Ausweis und Offenlegung

Die Veränderungen der Darlehen werden in einem Anlagespiegel im Anhang der Jahresrechnung detailliert dargestellt.

145 Beteiligungen, Grundkapitalien

a) Umfang und Abgrenzung

Beteiligungen, die im Zusammenhang mit der Erfüllung einer öffentlichen Aufgabe gehalten werden, zählen zum Verwaltungsvermögen.

b) Bilanzierung

Es gelten die allgemeinen Bilanzierungsgrundsätze.



Die Aktivierung erfolgt über die Investitionsrechnung. Für die Beteiligungen gelten keine Aktivierungsgrenzen, d.h. alle Beteiligungen werden aktiviert.

c) Bewertung

Die Erst- und Folgebewertungen von Beteiligungen erfolgen zum jeweiligen Anschaffungswert. Aufwertungen über den Anschaffungswert sind nicht möglich. Wenn dieser nicht verlässlich ermittelt werden kann, kann als Eingangswert für die Rechnungslegung der anteilige Eigenkapitalwert (sog. Equity-Wert) verwendet werden. Wenn eine dauerhafte Wertminderung absehbar ist, ist der bilanzierte Wert zu berichtigen.

d) Ausweis und Offenlegung

Bestand und Veränderungen der ausgewiesenen Beteiligungen im Verwaltungsvermögen, werden im Beteiligungsspiegel im Anhang der Jahresrechnung detailliert dargestellt, siehe angefügtes Beispiel.



Beteiligungsspiegel Verwaltungsvermögen

Bezeichnung	Tätigkeit	Anteil in %	Gesamt- kapital	Anzahl	Nominal- wert	Buchwert 31.12.	Buchwert 01.01.
Aktien SAK Holing AG	Energieversorger	14	25'000'000	709	3'545'000	3'545'000	3'545'000
Aktien AR Informatik AG	Informatik-Dienstleistungen	50	1'500'000	600	750'000	750'000	750'000
Appenzeller Bahnen AG	öV	9	15'600'000	1'461'690	1'461'690	438'507	438'507
Schweizerische Südostbahn AG	öV	1	8'925'000	77'736	77'736	38'868	38'868
IG GIS AG	Geometer	9	110'000	1'000	10'000	10'000	5'000



146 Investitionsbeiträge

a) Umfang und Abgrenzung

In diesen Konten werden die vom bilanzierenden Gemeinwesen geleisteten Investitionsbeiträge ausgewiesen. Erhaltene Investitionsbeiträge werden in der Kontengruppe 140 behandelt.

b) Bilanzierung

An Dritte geleistete Investitionsbeiträge werden aktiviert, wenn folgende Bedingungen kumulativ erfüllt sind:

- beim Empfänger werden mit dem Beitrag Vermögenswerte mit Investitionscharakter finanziert, die einen mehrjährigen öffentlichen Nutzen begründen
- bei Zweckentfremdung der mitfinanzierten Anlage besteht ein Rückerstattungsanspruch
- die Investitionsbeiträge übersteigen die Aktivierungsgrenze

Bezüglich Aktivierungsgrenze gelten die Ausführungen zur Kontengruppe 140.

c) Bewertung

Geleistete Investitionsbeiträge werden über die Nutzungsdauer der damit finanzierten Sachanlage abgeschrieben. Zusätzliche Abschreibungen sind möglich. Es gelten die Ausführungen zur Kontengruppe 140 betreffend ordentlicher Abschreibungen und zu Kontengruppe 146 betreffend zusätzlicher Abschreibungen.

Wenn die mit den Beiträgen mitfinanzierte Anlage einer dauerhaften Wertminderung unterliegt, ist ebenfalls der Wert des bilanzierten Investitionsbeitrags entsprechend anzupassen.

d) Ausweis und Offenlegung

Die Veränderungen der Investitionsbeiträge werden im Anlagespiegel im Anhang der Jahresrechnung detailliert dargestellt.

148 Kumulierte zusätzliche Abschreibungen

FE 12 Ziffer 6

a) Umfang und Abgrenzung

Als „zusätzlich“ werden primär finanzpolitisch motivierte Abschreibungen bezeichnet, die über die ordentlichen, planmässigen Abschreibungen hinausgehen. Die für zusätzliche Abschreibungen geltenden Voraussetzungen sind in Art. 37 FHG genannt.

Alle Buchungen im Zusammenhang mit zusätzlichen Abschreibungen werden in der zweiten Stufe der Erfolgsrechnung ausgewiesen (Kontengruppe 383). Die erste Stufe der Erfolgsrechnung wird dadurch nicht beeinflusst.

Die zusätzlichen Abschreibungen haben sich auf einzelne Objekte zu beziehen. Der Restbuchwert eines Objekts darf nicht kleiner als Null sein. Beide relevanten Restwerte, der effektive und der um die zusätzlichen Abschreibungen verminderte Restwert, müssen aus der Anlagebuchhaltung ersichtlich sein.

Damit der Restwert der zusätzlich abgeschrieben Objekte nicht einen Minuswert aufweist, müssen die zusätzlichen Abschreibungen in den Folgejahren – zugunsten des Erfolgs der zweiten Stufe – aufgelöst werden. Die Auflösung der Abschreibungsreserven kann linear über die restliche Nutzungsdauer (empfohlene Methode) oder nach finanzpolitischen Bedürfnissen in ungleichen Tranchen aufgelöst werden, wobei jedoch darauf zu achten ist, dass die oben beschriebene Mindestanforderungen bezüglich Restbuchwert jederzeit eingehalten sind.



Gemäss Art. 37 FHG sind die zusätzlich abbeschriebenen Positionen des Verwaltungsvermögens einzeln auszuweisen. In der Regel erfolgt dieser Ausweis im entsprechenden Sachanlagespiegel. Entsprechend sind die ordentlichen und die zusätzlichen Abschreibungen im Anlagespiegel jeweils gesondert darzustellen.

Illustratives Beispiel „Zusätzliche Abschreibungen“

Ausgangslage/Annahmen:

- Investition in Anlage des Verwaltungsvermögens 1 Mio. Franken
- Nutzungsdauer 10 Jahre
- Ordentliche Abschreibungen p.a. 100'000 Franken
- Vollständige Abschreibung im ersten Nutzungsjahr aufgrund eines guten ordentlichen Ergebnisses
- Auflösung der kumulierten zusätzlichen Abschreibungen linear über die Restnutzungsdauer

Auswirkungen auf die zweistufige Erfolgsrechnung (Beträge in 1'000 Franken):

	1. Stufe	2. Stufe
Jahr 1		
- Ordentliche Abschreibung	(100)	
- Zusätzliche Abschreibung		(900)
Jahr 2		
- Ordentliche Abschreibung	(100)	
- Auflösung kumulierte zusätzliche Abschreibungen		100
Jahr 3 bis Jahr 10 (kumuliert)		
- Ordentliche Abschreibungen	(800)	
- Auflösung kumulierte zusätzliche Abschreibungen		800
Total ordentliche Abschreibungen	(1'000)	
Total kumulierte zusätzliche Abschreibungen		(900)
Total Auflösungen kumulierte zusätzliche Abschreibungen		900

Bilanzierter Restwert der Anlage:

	Buchwert	Effektiver Wert
Jahr 1		
- Bilanzierung der Investition	1'000	1'000
- Ordentliche Abschreibung	(100)	(100)
- Zusätzliche Abschreibung	(900)	
- Bestand Ende Jahr	0	900
Jahr 2		
- Ordentliche Abschreibung	(100)	(100)
- Auflösung kumulierte zusätzliche Abschreibungen	100	
- Bestand Ende Jahr	0	800
Jahre 3 bis 10 (kumuliert)		
- Ordentliche Abschreibungen	(800)	(800)
- Auflösungen kumulierte zusätzliche Abschreibungen	800	
- Bestand Ende Jahr 10	0	0



Konklusionen

- Zusätzliche Abschreibungen verschlechtern das Gesamtergebnis im Jahr der Vornahme und verbessern das Gesamtergebnis in den Folgejahren infolge der zwangsläufigen Auflösung der kumulierten zusätzlichen Abschreibungen.
- Das Ergebnis der ersten Stufe wird durch zusätzliche Abschreibungen über die ganze Nutzungsdauer nicht beeinflusst.

Bei Entwidmung (Umbuchung vom Verwaltungsvermögen ins Finanzvermögen) sind die zusätzlichen Abschreibungen gesamthaft über die zweite Stufe der Erfolgsrechnung aufzulösen. Für die Übertragung gilt der effektive Buchwert ohne zusätzliche Abschreibungen.



200 Laufende Verbindlichkeiten

a) Umfang und Abgrenzungen

Zu den laufenden Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen von Dritten (Konto 2000) gehören alle Kreditoren aus dem Bezug bzw. der Inanspruchnahme von Waren- und Materiallieferungen, Dienstleistungen, Investitionen und übrigen Betriebsaufwendungen, die von Dritten erbracht wurden.

Liegt am Bilanzstichtag eine Verbindlichkeit vor, die noch nicht in Rechnung gestellt wurde, ist der Betrag als passive Rechnungsabgrenzung zu bilanzieren.

b) Bilanzierung

Laufende Verbindlichkeiten, die innerhalb eines Jahres fällig sind, werden im kurzfristigen Fremdkapital bilanziert.

c) Bewertung

Laufende Verbindlichkeiten werden zum Nominalwert bilanziert.

201 Kurzfristige Finanzverbindlichkeiten

a) Umfang und Abgrenzungen

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

b) Bilanzierung

Kurzfristige Finanzverbindlichkeiten werden im kurzfristigen Fremdkapital bilanziert.

c) Bewertung

Die kurzfristigen Finanzverbindlichkeiten werden zu Nominalwerten bilanziert.

204 Passive Rechnungsabgrenzungen

FE 05

a) Umfang und Abgrenzungen

Die Rechnungsabgrenzungen sind ein Instrument zur Umsetzung der periodengerechten Buchführung. Um die zeitlichen Abgrenzungen beim Jahresabschluss sicherzustellen, werden passive Rechnungsabgrenzungen gebildet. Rechnungsabgrenzungen sind sowohl für die Erfolgsrechnung als auch für die Investitionsrechnung vorzunehmen.

Eine zeitliche Rechnungsabgrenzung wird vorgenommen, wenn die Höhe und Fälligkeit der Verbindlichkeit relativ eindeutig bestimmbar ist. Sind Höhe, Fälligkeit und Eintrittswahrscheinlichkeit jedoch eher ungewiss, wird eine Rückstellung gebildet. (vgl. Kontengruppen 205 und 208)

b) Bilanzierung

Passive Rechnungsabgrenzungen werden im kurzfristigen Fremdkapital bilanziert.

Aufgrund der Definition muss pro Gemeinwesen einmalig ein der Grösse entsprechender Grenzwert festgelegt werden, ab dem die Abgrenzung zwingend vorgenommen werden muss. Der empfohlene Grenzwert liegt beim Kanton bei 20'000 Franken und bei den Gemeinden bei 10'000 Franken.



c) Bewertung

Die passiven Rechnungsabgrenzungen werden zu Nominalwerten bilanziert.

205 Kurzfristige Rückstellungen

Siehe Kontengruppe 208 Langfristige Rückstellungen.

206 Langfristige Finanzverbindlichkeiten

a) Umfang und Abgrenzungen

Als langfristige Finanzverbindlichkeiten werden Verbindlichkeiten aus Finanzierungsgeschäften mit einer Laufzeit von über einem Jahr bilanziert.

b) Bilanzierung

Langfristige Finanzverbindlichkeiten werden im langfristigen Fremdkapital bilanziert.

c) Bewertung

Die Bewertung der langfristigen Finanzverbindlichkeiten erfolgt zum Nominalwert.

208 Langfristige Rückstellungen

a) Umfang und Abgrenzung

Eine Rückstellung ist eine auf einem Ereignis der Vergangenheit (d.h. vor dem Bilanzstichtag) begründete Verpflichtung mit folgenden Merkmalen (kumulativ einzuhalten):

- ein Mittel- oder Nutzenabfluss für die Begleichung der Verpflichtung ist wahrscheinlich
- die Fälligkeit der Verpflichtung (d.h. der Zeitpunkt der Begleichung) ist unsicher
- die Höhe der Verpflichtung ist (noch) nicht genau ermittelbar, aber zuverlässig schätzbar

b) Bilanzierung

Rückstellungen sind als kurzfristig zu klassifizieren, wenn mit dem Mittelabfluss innerhalb eines Jahres nach dem Bilanzstichtag zu rechnen ist. Alle anderen Rückstellungen sind langfristig. Für zeitliche Abgrenzungen, bei denen der Zeitpunkt des Mittelabflusses als relativ sicher gilt und deren Höhe relativ genau ermittelbar ist, sind Rechnungsabgrenzungen zu bilden.

Rückstellungen sollen für wesentliche Tatbestände gebildet werden. Wesentlich ist eine Rückstellung, wenn sie für die zuverlässige Beurteilung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage notwendig ist.

Mindestens auf den Bilanzstichtag sind die Rückstellungen neu zu beurteilen. Rückstellungen, für die die oben genannten Merkmale nicht mehr zutreffen, sind erfolgswirksam aufzulösen.

Für die Rückstellungen für Vorsorgeverpflichtungen ist die Fachempfehlung Nr. 09 Pensionskassenverpflichtungen zu berücksichtigen. Danach sind Rückstellungen zu bilden sofern eine wirtschaftliche Verpflichtung besteht.

Rückstellungstatbestände, die nicht bilanziert werden, da die Höhe der Verpflichtung (noch) nicht zuverlässig geschätzt werden kann, sind als Eventualverbindlichkeiten auszuweisen.

c) Bewertung

Die Rückstellungen sind mit der im Bilanzierungszeitpunkt bestmöglichen Schätzung des zukünftigen Mittel- oder Nutzenabflusses anzusetzen. Der Wertansatz ist jährlich zu überprüfen und gegebenenfalls erfolgswirksam anzupassen.



Auf eine Bewertung der langfristigen Rückstellungen zum Barwert (Abzinsung der künftigen Mittelflüsse auf den Bilanzstichtag) wird in der Regel verzichtet. Im Normalfall sind die Unsicherheiten bei der Bemessung des Rückstellungsbetrags grösser als der Zinseffekt.

d) Ausweis und Offenlegung

Bestand und Veränderung (Bildung, Verwendung, Auflösung) der Rückstellungen werden in einem Rückstellungsspiegel im Anhang der Rechnung dargestellt.

Beispiele zu den Rückstellungen:

- Der Kanton ist Beklagter in einem Rechtsstreit aufgrund eines Vorfalles von vor zwei Jahren. Die Klagesumme beträgt 10 Mio. Franken. Es liegt ein Vergleichsvorschlag des Klägers über 5 Mio. Franken vor. Der Kanton hat ein Gegenangebot per Saldo aller Ansprüche von 2 Mio. Franken gemacht. Der Rechtsvertreter des Kantons rechnet damit, dass der Fall innerhalb der nächsten zwei Jahre mit einer Zahlung von 2,5 Mio. Franken abgeschlossen werden kann.
 - Bildung einer langfristigen Rückstellung von 2,5 Mio. Franken.
- Auf Jahresende bestehen genehmigte, aber noch nicht ausgeführte Investitionen von 4,5 Mio. Franken.
 - Die Kriterien für eine Rückstellungsbildung sind nicht erfüllt (kein Verpflichtungstatbestand).
- Es bestehen Deponie-Altlasten, die in Zukunft zu einer Sanierungspflicht führen könnten.

Fall 1: Eine Sanierung ist auf absehbare Zeit nicht wahrscheinlich. Zudem kann der Sanierungsaufwand nicht zuverlässig geschätzt werden.

- Keine Rückstellungsbildung, obwohl ein möglicherweise verpflichtendes Ereignis in der Vergangenheit vorliegt, da die Höhe der möglichen Verpflichtung nicht verlässlich ermittelt werden kann (Offenlegung des Sachverhaltes im Anhang unter den Eventualverbindlichkeiten)

Fall 2: Eine Sanierung wird als wahrscheinlich erachtet. Es liegen erste verlässliche Kostenschätzungen vor.

- Bildung einer langfristigen Rückstellung.

209 Verbindlichkeiten gegenüber Spezialfinanzierungen und Fonds im Fremdkapital

FE 08

a) Umfang und Abgrenzung

Spezialfinanzierungen und Fonds werden dem Fremdkapital zugeordnet, wenn die Rechtsgrundlage vom eigenen Gemeinwesen nicht geändert werden kann oder die Rechtsgrundlage zwar auf übergeordnetem Recht basiert, dieses aber dem eigenen Gemeinwesen keinen Gestaltungsspielraum einräumt.

b) Bilanzierung

Die Saldi von Spezialfinanzierungen und Fonds im Fremdkapital sind im Bestandeskonto „Verbindlichkeiten gegenüber Spezialfinanzierungen im Fremdkapital“ (Konto 2090) zu bilanzieren. Der Ausgleich von Spezialfinanzierungen und Fonds im Fremdkapital muss über Kontengruppe 35 bei Einlagen und 45 bei Entnahmen erfolgen.

c) Bewertung

Die Saldi sind zum Nominalwert zu bilanzieren.

d) Ausweis und Offenlegung

Es empfiehlt sich für die Spezialfinanzierungen und Fonds des Fremdkapitals einen Veränderungsnachweis im Anhang offenzulegen



Beispiele Kanton:

- Spezialfinanzierung Gewässerschutz
- Spezialfinanzierung Tiergesundheitskasse
- Spezialfinanzierung Lotteriefonds

Beispiele Gemeinden:

- Spezialfinanzierung Rettungsgeräte interkantonal
- Spezialfinanzierung Kirchenunterhalt
- Spezialfinanzierung Ersatzbeiträge Schutzräume

Spezialfinanzierungen des Fremdkapitals sind netto zu verzinsen

290 Verpflichtungen gegenüber Spezialfinanzierungen

FE 08

a) Umfang und Abgrenzung

Bei Spezialfinanzierungen werden Mittel zur Erfüllung bestimmter öffentlicher Aufgaben zweckgebunden. Spezialfinanzierungen werden in der Regel bei gebührenfinanzierten Werken des öffentlichen Haushalts gebildet. Die Erstellung einer Spezialfinanzierung erfordert eine gesetzliche Grundlage (siehe Art. 20 FHG). Die zweckgebundenen Einnahmen (Bsp. Gebühren) stehen nicht mehr für den allgemeinen Haushalt zur Verfügung. Deshalb soll eine Spezialfinanzierung nur dort gebildet werden, wo zwischen der erfüllten Aufgabe und den von Nutzniessern direkt erbrachten Entgelten ein Kausalzusammenhang besteht.

Spezialfinanzierungen werden dem Eigenkapital zugeordnet:

- wenn die Rechtsgrundlage vom eigenen Gemeinwesen geändert werden kann oder
- die Rechtsgrundlage zwar auf übergeordnetem Recht basiert, dieses aber dem eigenen Gemeinwesen einen erheblichen Gestaltungsspielraum offen lässt.

b) Bilanzierung

Die Saldi von Spezialfinanzierungen im Eigenkapital sind in der Kontengruppe 290 zu bilanzieren. Der Ausgleich von Spezialfinanzierungen erfolgt in der zweiten Stufe der Erfolgsrechnung (Konto 9010 bei Einlagen und 9011 bei Entnahmen).

c) Bewertung

Die Saldi sind zum Nominalwert zu bilanzieren.

d) Ausweis und Offenlegung

FE 15

Bestand und Veränderung der Spezialfinanzierungen werden im Eigenkapitalnachweis offen gelegt.

Investitionen zu Lasten von Spezialfinanzierungen werden aktiviert und die Abschreibungen über die Nutzungsdauer der entsprechenden Spezialfinanzierung belastet.

Beispiele Kanton:

- Spezialfinanzierung Strassenrechnung
- Spezialfinanzierung Alkoholzehntel

Beispiele Gemeinden:

- Spezialfinanzierung Abfall
- Spezialfinanzierung Abwasser
- Spezialfinanzierung Parkplatzbewirtschaftung



291 Fonds

FE 08

a) Umfang und Abgrenzung

Fonds sind zweckgebundene Mittel zur Sicherstellung der Finanzierung bestimmter öffentlicher Aufgaben. Im Gegensatz zu Spezialfinanzierungen werden Fonds aus unregelmässigen oder einmaligen Einlagen geäufnet. Grundsätzlich bedarf auch der Fonds einer gesetzlichen Grundlage. Bei Legaten (Schenkung von Privatpersonen) bedarf es nicht zwingend einer gesetzlichen Grundlage, diese können auf separaten Bestimmungen basieren (Fondsreglement).

b) Bilanzierung

Die Saldi von Fonds im Eigenkapital sind in der Kontengruppe 291 zu bilanzieren. Der Ausgleich von Fonds erfolgt in der zweiten Stufe der Erfolgsrechnung. (Konto 9010 für Einlagen und 9011 bei Entnahmen).

c) Bewertung

Die Saldi sind zum Nominalwert zu bilanzieren.

e) Ausweis und Offenlegung

FE 15

Bestand und Veränderung der Fonds werden im Eigenkapitalnachweis offen gelegt.

Investitionen zu Lasten von Fonds werden aktiviert und die Abschreibungen über die Nutzungsdauer dem entsprechenden Fonds belastet.

Beispiele Kanton:

- Sportfonds
- Kulturfonds
- Energiefonds
- Agrarfonds

Beispiele Gemeinden:

- Fonds Regionalentwicklung
- Fonds Energiestadt

292 Rücklagen der Globalbudgetbereiche

a) Umfang und Abgrenzung

Die Rücklagen der Globalbudgetbereiche beinhalten Rechnungsüberschüsse bzw. Budgetverbesserungen der einzelnen Bereiche.

b) Bilanzierung

Grundsätzlich bestimmt der Leistungsauftrag, wie ein allfälliger Ertragsüberschuss zu verwenden ist. Enthält der Leistungsauftrag keine verbindliche Regelung, so kann ein Ertragsüberschuss gemäss Art. 16 Abs. 3 FHG bis zur Hälfte für neue Rücklagen verwendet werden. Diese Rücklagen dienen zur Deckung von zukünftigen Aufwandüberschüssen. Es können damit auch zweckgebundene Ausgaben zur Verbesserung der Leistungen gemacht werden, wenn im Leistungsauftrag diese Möglichkeit vorgesehen ist.

Die Veränderungen der Rücklagen werden über die 2. Stufe der Erfolgsrechnung (Konto 3892 Einlagen und 4892 bei Entnahmen) gebucht.



c) Ausweis und Offenlegung

FE 15

Die Veränderungen der Rücklagen der Globalbudgetbereiche werden als Teil des Eigenkapitalnachweises im Anhang ausgewiesen.

293 Vorfinanzierungen

a) Umfang und Abgrenzung

Vorfinanzierungen sind zweckgebundene Reserven für bewilligte Investitionsvorhaben. Sie werden gebildet, um die finanzpolitischen Auswirkungen von Investitionsspitzen zu brechen.

b) Bilanzierung

Die für die Bildung von Vorfinanzierungsreserven massgebenden Voraussetzungen sind in Art. 37 FHG genannt:

- Im Zeitpunkt der Bildung muss ein Kreditbeschluss des zuständigen Organs vorliegen.
- Vorfinanzierungen können nur für spezifische Projekte gebildet werden.
- Der Bildungsbetrag darf (zusammen mit den zusätzlichen Abschreibungen) nicht höher sein als der Ertragsüberschuss der 1. Stufe der Erfolgsrechnung.

Vorfinanzierungen dürfen somit nicht zur allgemeinen Erfolgssteuerung gebildet werden.

Die Vorfinanzierungen sind Teil des Eigenkapitals. Alle Buchungen im Zusammenhang mit der Bildung und Auflösung von Vorfinanzierungsreserven werden über die 2. Stufe der Erfolgsrechnung (Konto 3893 bei Bildung und 4893 bei Auflösung) gebucht.

Die Auflösung einer Vorfinanzierungsreserve wird linear über die Nutzungsdauer (Abschreibungsdauer) der finanzierten Anlage vorgenommen.

c) Ausweis und Offenlegung

Die Veränderungen der Vorfinanzierungsreserven werden als Teil des Eigenkapitalnachweises im Anhang ausgewiesen.



Illustratives Beispiel „Vorfinanzierungsreserven“

Ausgangslage/Annahmen:

- Vorfinanzierung einer genehmigten Investition in den Jahren 1 und 2 mit je 250'000 Franken
- Realisierung der Investition in Jahr 3 mit Gestehungskosten von 1 Mio. Franken
- Nutzungsbeginn Anfang Jahr 4, angenommene Nutzungsdauer 10 Jahre
- Ordentliche Abschreibungen 100'000 Franken p.a.

Auswirkungen auf die zweistufige Erfolgsrechnung (Beträge in 1'000 Franken):

	1. Stufe	2. Stufe
Jahr 1		
- Bildung Vorfinanzierungsreserve		(250)
Jahr 2		
- Bildung Vorfinanzierungsreserve		(250)
Jahr 3		
- Keine erfolgsrelevanten Buchungen		
Jahr 4		
- Ordentliche Abschreibung	(100)	
- Auflösung Vorfinanzierungsreserve		50
Jahre 5 bis 13 (kumuliert)		
- Ordentliche Abschreibungen	(900)	
- Auflösungen Vorfinanzierungsreserve		450
Total ordentliche Abschreibungen	(1'000)	
Total Bildung Vorfinanzierungsreserve		(500)
Total Auflösung Vorfinanzierungsreserve		500

Bilanzwerte:

	Anlage VV	Vorfinanzierungs- reserve
Jahr 1		
- Bildung Vorfinanzierungsreserve		250
Jahr 2		
- Bildung Vorfinanzierungsreserve		250
Jahr 3		
- Bilanzierung Gestehungskosten Anlage	1'000	
Jahr 4		
- Ordentliche Abschreibung	(100)	
- Auflösung Vorfinanzierungsreserve		(50)
Jahre 5 bis 13 (kumuliert)		
- Ordentliche Abschreibungen	(900)	
- Auflösungen Vorfinanzierungsreserve		(450)
- Bestand Ende Jahr 13	0	0



Konklusionen

- Vorfinanzierungen verschlechtern das Gesamtergebnis in den Jahren der Bildung und verbessern das Gesamtergebnis in den Jahren der Nutzung infolge der gesetzlichen Auflösung der Vorfinanzierungsreserve linear über die Nutzungsdauer.
- Das Ergebnis der ersten Stufe wird durch die Bildung und Auflösung von Vorfinanzierungsreserven nicht beeinflusst.

295 Aufwertungsreserve

a) Umfang und Abgrenzung

Die Aufwertungsreserve ergibt sich als Saldo der Neubewertungen auf den Zeitpunkt der Einführung der neuen Rechnungslegung.

b) Bilanzierung

Gemäss Art. 47 Abs. 3 FHG ist die Aufwertungsreserve innerhalb von maximal 10 Jahren linear über die zweite Stufe der Erfolgsrechnung aufzulösen.

c) Ausweis und Offenlegung

Die Veränderungen der Aufwertungsreserve werden als Teil des Eigenkapitalnachweises im Anhang ausgewiesen.

296 Neubewertungsreserve Finanzvermögen

a) Umfang und Abgrenzung

Die Neubewertungsreserve zeigt den Saldo der Neubewertungen des Finanzvermögens zum Verkehrswert auf den Zeitpunkt der Einführung der neuen Rechnungslegung. Sie wird als „Reservetopf“ geführt, ein Nachweis nach Objekten ist nicht grundsätzlich vorgeschrieben.

b) Bilanzierung

Die Bildung der Neubewertungsreserve auf den 1. Januar 2014 erfolgte erfolgsneutral (Gegenbuchung der Bewertungsanpassungen gehen direkt auf die Neubewertungsreserve).

Gemäss Übergangsbestimmungen des FHG ist die Neubewertungsreserve FV eine zweckgebundene Reserve für künftige Verkehrswertkorrekturen auf den Positionen des Finanzvermögens. Bewertungsanpassungen infolge Abnahme der Verkehrswerte werden mit direkten Bilanzbuchungen der Neubewertungsreserve belastet.

Eine weitere Bildung der Neubewertungsreserve aufgrund einer Wertsteigerung des Finanzvermögens ist nicht vorgesehen. Diese ist erfolgsrelevant über die erste Stufe der Erfolgsrechnung zu buchen.

Eine weitere Auflösung der Neubewertungsreserve ist dann zulässig, wenn ein Objekt, das zur Bildung zur Neubewertungsreserve beigetragen hat, veräussert wird. Dabei sind folgende Bedingungen einzuhalten:

- Für diesen aufzulösenden Teil der Reserve wird ein geeigneter Nachweis erbracht
- Die Auflösung erfolgt über die zweite Stufe der Erfolgsrechnung Konto 4896

Nach der Saldierung der Neubewertungsreserve werden Wertkorrekturen des Finanzvermögens der Erfolgsrechnung belastet (Kontengruppe 344 und 444).

c) Ausweis und Offenlegung

Die Veränderungen der Neubewertungsreserven werden als Teil des Eigenkapitalnachweises im Anhang ausgewiesen.



5. Erfolgsrechnung

FE 04 / Anhang A

Die Erfolgsrechnung gibt Auskunft über das finanzielle Ergebnis des Gemeinwesens, aufgeteilt in Aufwand und Ertrag. Das Gesamtergebnis verändert den Bilanzüberschuss bzw. den Bilanzfehlbetrag.

Das Ergebnis der Erfolgsrechnung wird zweistufig dargestellt. Es zeigt auf der ersten Stufe das operative Ergebnis und auf der zweiten Stufe das ausserordentliche Ergebnis, die zusammen das Gesamtergebnis bilden.

Aufwand

FE 02 / FE 04

Aufwände werden in der Periode ihrer Verursachung erfasst. Ein Aufwand gilt als eingetreten, wenn in der betreffenden Periode ein Abfluss an wirtschaftlichem oder öffentlichem Nutzen stattgefunden hat, der verlässlich ermittelt werden kann.

Ertrag

FE 02 / FE 04

Erträge werden in der Periode ihrer Realisierung erfasst. Ein Ertrag gilt als realisiert, wenn in der betreffenden Periode ein Zufluss an wirtschaftlichem oder öffentlichem Nutzen stattgefunden hat, der verlässlich ermittelt werden kann.

30 Personalaufwand

31 Sach- und übriger Betriebsaufwand

Siehe Handbuch HRM2 Anhang A Kontenrahmen.

33 Abschreibungen Verwaltungsvermögen

Siehe Kapitel 140 Sachanlagen Verwaltungsvermögen.

34 Finanzaufwand

44 Finanzertrag

Siehe Handbuch HRM2 Anhang A Kontenrahmen.

35 Einlagen in Fonds und Spezialfinanzierungen (FK)

45 Entnahmen aus Fonds und Spezialfinanzierungen (FK)

Siehe Kontengruppe 209 Verbindlichkeiten gegenüber Fonds und Spezialfinanzierungen im Fremdkapital. Hinweis: Anstelle der Kontengruppen 351 und 451 werden beim EK die Abschlusskonten 901 und 902 verwendet.

36 Transferaufwand

46 Transferertrag

Entschädigungen und Beiträge, welche zwischen Kanton, Gemeinden, Zweckverbänden, etc. geleistet werden (Schulgelder, Beiträge öffentlicher Verkehr, Sozialhilfe, etc.). Dazu gehören auch Wertberichtigungen auf Darlehen und Beteiligungen des Verwaltungsvermögens sowie Abschreibungen von Investitionsbeiträgen.

37 Durchlaufende Beiträge

47 Durchlaufende Beiträge

Beiträge von einem anderen öffentlichen Gemeinwesen, die weitergeleitet werden müssen. Die Sachgruppen 37 und 47 müssen per Jahresende übereinstimmen (Bruttoprinzip).

38 Ausserordentlicher Aufwand

48 Ausserordentlicher Ertrag

Aufwand und Ertrag gelten als ausserordentlich, wenn sie kumulativ folgende Charakteristika aufweisen:

- Selten: es konnte in keiner Art und Weise damit gerechnet werden und es ist auch nicht anzunehmen, dass sich derselbe Vorfall regelmässig wiederholt.



- Ungewöhnlich: der Aufwand bzw. der Ertrag unterscheidet sich klar von den ordentlichen Aktivitäten (gehören nicht zum operativen Geschäft).
- Ausserhalb der Kontrolle des Kantons bzw. der Gemeinde: das für den Aufwand, den Ertrag massgebende Ereignis entzieht sich der Einflussnahme des Gemeinwesens.
- Wesentlich: der Betrag ist im Gesamtzusammenhang der Rechnung wesentlich, d.h. ohne Ausweis in der zweiten Stufe würde sich der Bilanzleser ein falsches Bild der finanziellen Lage machen.

Beispiele

- Aufgrund einer Unwetterkatastrophe wird eine Strasse so beschädigt, dass sie ersetzt werden muss. Der bisherige Restbuchwert der Strasse von 1 Mio. Franken ist auszubuchen. Die Neuerstellung der Strasse kostet 3 Mio. Franken.
 - Die Restwertausbuchung erfüllt die Kriterien eines ausserordentlichen Aufwands und wird damit in der zweiten Stufe der Erfolgsrechnung dargestellt.
 - Die Neubaukosten werden aktiviert und über die Nutzungsdauer abgeschrieben.
- Ein Sturmwind verursacht einen nicht geplanten Aufräumaufwand von 50'000 Franken. In den letzten Jahren ist es immer wieder vorgekommen, dass Sturmschäden zu solchen Aufwendungen geführt haben.
 - Die Kriterien der Ausserordentlichkeit sind kumulativ nicht erfüllt; im Voranschlag sollte dafür ein Posten eingestellt werden. Zudem ist bei grösseren Gemeinwesen das Kriterium der Wesentlichkeit wahrscheinlich nicht gegeben.
- In einer Bergregion führen (a) ein Lawinenniedergang bzw. (b) ein Erdbeben zu beträchtlichen Schäden und entsprechenden Aufwendungen eines Gemeinwesens. Lawinenniedergänge sind in diesem Gebiet nicht ungewöhnlich, jedoch gab es seit Jahrzehnten keine Erdbebenschäden.
 - Die mit dem Lawinenniedergang verbundenen Kosten sind nicht ausserordentlich, jedoch erfüllen vom Erdbeben verursachten Kosten die Kriterien der Ausserordentlichkeit, wenn sie im Verhältnis zum Haushalt wesentlich sind.
- Mit dem Verkauf einer Liegenschaft wird ein Gewinn von 0,5 Mio. Franken realisiert.
 - Beim Verkauf handelt es sich um einen bewussten Entscheid des zuständigen Organs (somit „unter der Kontrolle des Gemeinwesens“). Dieser Gewinn wird in der ersten Stufe der Erfolgsrechnung ausgewiesen.
- Durch den Neuzug eines vermögenden Steuerzahlers übersteigen die Steuererträge den budgetierten Betrag in wesentlichem Ausmass.
 - Die Kriterien der Ausserordentlichkeit sind nicht erfüllt. Die zusätzlichen Steuereinnahmen sind in der ersten, ordentlichen Stufe der Erfolgsrechnung auszuweisen. Die Abweichung gegenüber Vorjahr und Budget wird im Finanzkommentar und im Anhang der Jahresrechnung erläutert.

39 Interne Verrechnungen

49 Interne Verrechnungen

Interne Verrechnungen innerhalb des eigenen Gemeinwesens zur Beurteilung der betriebswirtschaftlichen Aufgabenerfüllung (Bsp. Material- und Warenbezüge, Dienstleistungen, Mieten-, Pacht- und Nutzungskosten). Die Kontengruppen 39 und 49 müssen per Jahresende übereinstimmen.

Beispiel:

- Verwaltungskostenanteil zu Lasten einer Spezialfinanzierung Art. 20 Abs. 2 FHG.



40 Fiskalertrag

FE 07

Der Fiskalertrag ist nach dem Soll-Prinzip zu verbuchen. Auf das Steuerabgrenzungsprinzip wird bewusst verzichtet. Die Gemeinden verbuchen ihre Anteile gemäss zentraler Abrechnung durch die Kantonale Steuerverwaltung. Dabei richten sie sich nach dem HRM2-Kontenrahmen.

41 Regalien und Konzessionen

42 Entgelte

43 Verschiedene Erträge

Siehe Handbuch HRM2 Anhang A Kontenrahmen.

90 Abschluss Erfolgsrechnung

900 Abschluss allgemeiner Haushalt

901 Abschluss Spezialfinanzierungen und Fonds im EK

902 Abschluss Legate und Stiftungen

903 Abschluss übrige zweckgebundene Eigenmittel

Siehe Handbuch HRM2 Anhang A Kontenrahmen sowie Kontengruppe 209.



6. Investitionsrechnung

FE 10 / Art. 29 FHG

Die Investitionsrechnung ist eine separate Rechnung mit eigener Kontierung (Kontengruppen 5 und 6). Sie stellt die Investitionsausgaben den Investitionseinnahmen gegenüber. Sie soll den Überblick über die öffentlichen Investitionsvorhaben gewährleisten und ist relevant für die Kreditsprechung.

Die Investitionsausgaben (Kontengruppe 5) und –einnahmen (Kontengruppe 6) betreffen die Finanz- und Sachanlagen des Verwaltungsvermögens. Dabei sind die definierten Aktivierungsgrenzen und die Vorgaben bezüglich wertvermehrenden Investitionen, Widmungen und Entwidmungen (siehe 140 Sachanlagen Verwaltungsvermögen) zu beachten.

Die Investitionsrechnung wird jährlich abgeschlossen. Investitionsausgaben werden über das Konto (69) «Übertrag an Bilanz» aktiviert, Investitionseinnahmen über das Konto (59) «Übertrag an Bilanz» passiviert. Die Übertragung in die Bilanz erfolgt über die Anlagebuchhaltung (siehe Kapitel 7).

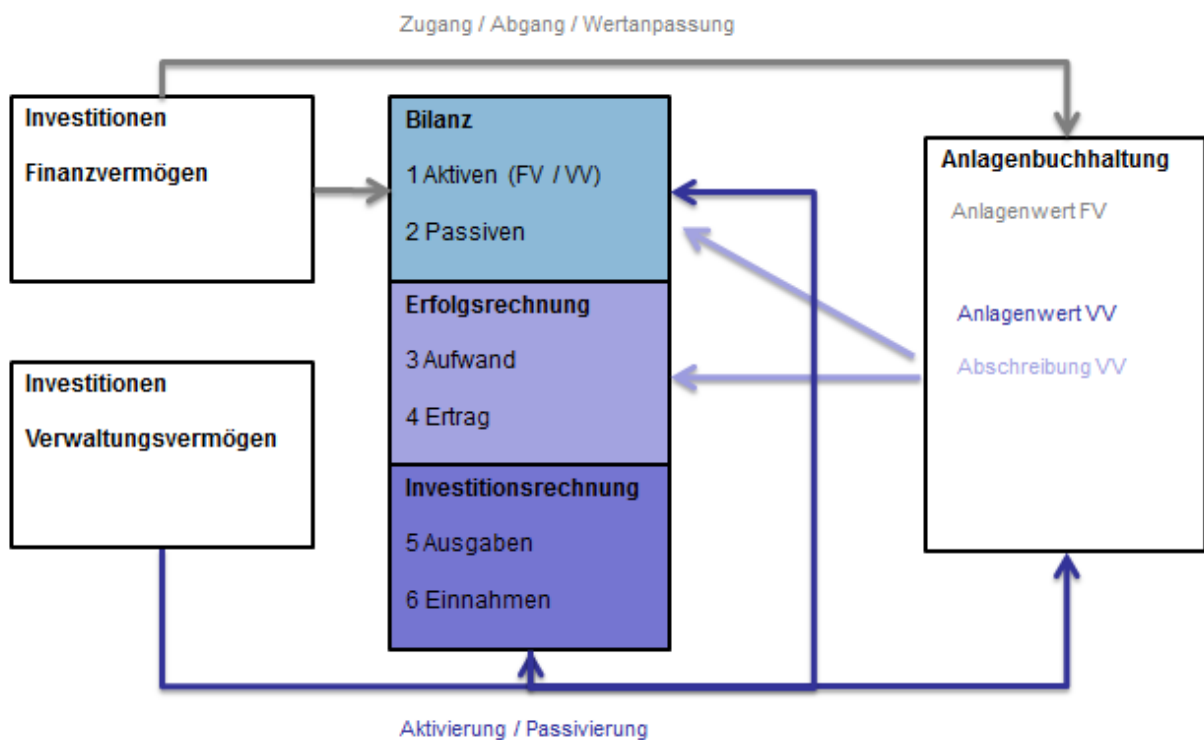
7. Anlagenbuchhaltung

FE 12

In der Anlagebuchhaltung werden detaillierte Angaben über die Entwicklung des Verwaltungs- und Finanzvermögens aufgeführt. Einerseits werden alle Vermögenswerte erfasst, welche über die Investitionsrechnung gebucht wurden (inkl. Darlehen und Beteiligungen). Andererseits werden auch die Sachanlagen des Finanzvermögens in der Anlagebuchhaltung geführt, obwohl diese nicht über die Investitionsrechnung gebucht werden.

Die Anlagebuchhaltung liefert wichtige Informationen für den Voranschlag und für den Aufgaben- und Finanzplan. Zudem wird jährlich der in der Jahresrechnung im Anhang auszuweisende Anlagespiegel aus der Anlagebuchhaltung generiert.

Die Anlagebuchhaltung hat Verknüpfungen zur Investitionsrechnung (Investitionsausgaben und Investitions-einnahmen), zur Erfolgsrechnung (Abschreibungen) und zur Bilanz (Anschaffungswerte und kumulierte Abschreibungen).



7.1 Finanzvermögen

Zu- und Abgänge von Anlagegütern im Finanzvermögen werden über die Anlagebuchhaltung erfasst und direkt in der Bilanz verbucht, ebenso die periodischen Neubewertungen und Wertanpassungen.



7.2 Verwaltungsvermögen

Zugänge von Anlagegütern im Verwaltungsvermögen erfolgen stets über die Investitionsrechnung. Wenn die Ausgaben über mehr als ein Jahr laufen, können sie am Ende des Rechnungsjahres als „Anlagen im Bau“ aktiviert werden. Dabei ist jedoch darauf zu achten, dass erst ab Nutzungsbeginn abgeschrieben wird (siehe Kapitel 140).

Für das Verwaltungsvermögen werden in der Anlagenbuchhaltung die planmässigen Abschreibungen berechnet. Die Vermögenswerte des Verwaltungsvermögens werden linear auf der Basis der festgelegten wirtschaftlichen Nutzungsdauer abgeschrieben. Bei Investitionen in bestehende Sammelanlagen (Bsp. alle Strassen werden in einer Anlage geführt) werden die Abschreibungen gestaffelt berechnet, d.h. es werden die gleichen Nutzungsdauern angewendet mit unterschiedlichem Abschreibungsbeginn.

Grundsätzlich müssen alle Abgänge über die Anlagebuchhaltung erfasst werden. Verkäufe von Anlagegütern des Verwaltungsvermögens werden mit einer Umbuchung ins Finanzvermögen über die Investitionsrechnung (Kontengruppe 60) gebucht. Die Abgänge werden brutto (Anschaffungskosten und kumulierte Wertberichtigungen inklusive Zusatzabschreibungen) im Anlagespiegel ausgewiesen und sind in der Bilanz nachzuführen.

7.3 Investitionsbeiträge

Geleistete Investitionsbeiträge werden über die Nutzungsdauer der damit finanzierten Sachanlage abgeschrieben. (siehe 146 Investitionsbeiträge)

Beteiligen sich für die gleiche Anlage zwei oder mehrere Gemeinden, so ist von allen möglichst die gleiche Nutzungsdauer festzulegen.

Erhaltene Investitionsbeiträge werden als Minusbetrag auf dem Aktivposten gebucht. Sie verringern den Anschaffungswert der Anlage.



8. Geldflussrechnung

FE 14

In der Geldflussrechnung werden die Geldflüsse aus der operativen Tätigkeit, der Investitions- und Anlagetätigkeit und der Finanzierungstätigkeit dargestellt. Als Saldo weist sie die Veränderung des Fonds „Geld“ nach; dieser besteht aus den „Flüssigen Mitteln und kurzfristigen Geldanlagen“ (siehe 100 Flüssige Mittel und kurzfristige Geldanlagen).

Der Geldfluss aus operativer Tätigkeit wird nach der indirekten Methode dargestellt. Ausgehend vom Ergebnis werden die nicht geldwirksamen Erfolgskomponenten (Bsp. Abschreibungen, erfolgswirksame Bildungen und Auflösungen von Rückstellungen) aufgerechnet.

Bei den Geldflüssen aus Investitionstätigkeit ist sicherzustellen, dass die in der Investitionsrechnung ausgewiesenen Salden mit der Geldflussrechnung abstimbar sind.

Die Geldflussrechnung ergibt sich aus den Konten der Erfolgsrechnung und der Veränderungen der Bilanzbestände.

Beispiel auf der nächsten Seite.



Beträge in 1'000 Franken	Rechnung LJ	Rechnung VJ
Gesamtergebnis der Erfolgsrechnung +Gewinn/-Reinverlust		
+ Abschreibungen VV & Investitionsbeiträge		
+ Wertberichtigung Darlehen VV & Beteiligungen VV		
- Zu/ + Abnahme Forderungen		
- Zu/ + Abnahme Vorräte & angefangene Arbeiten		
- Zu/ + Abnahme Aktive Rechnungsabgrenzungen		
- Gewinne/+ Verluste aus Verkauf FV bzw. Kursgewinne /-verluste		
+ Zu/ - Abnahme laufende Verpflichtungen (KK, Kreditoren)		
+ Zu/ - Abnahme Rückstellungen		
+ Zu/ - Abnahme passive Rechnungsabgrenzungen		
+ Zu/ - Abnahme Aufwertungsreserve		
+ Einlagen/ - Entnahmen Verpflichtungen für Spezialfinanzierungen, Fonds, Vorfinanzierungen, div. Reservekonten des EK		
Geldfluss aus operativer Tätigkeit (+Cash Flow/-Cash Drain)		
- Rückzahlungen Darlehen und Beteiligungen		
- Beiträge für eigene Rechnung		
- Durchlaufende Beiträge		
Liquiditätswirksame Einnahmen der Investitionsrechnung		
- Sachanlagen und Immaterielle Anlagen		
- Darlehen und Beteiligungen		
- Eigene Investitionsbeiträge		
- Durchlaufende Beiträge		
Liquiditätswirksame Ausgaben der Investitionsrechnung		
Geldfluss aus Investitionstätigkeit ins Verwaltungsvermögen		
+ Ab/ - Zunahme kurzfristige Finanz- & Sachanlagen FV		
+ Ab/ - Zunahme langfristige Finanz- & Sachanlagen FV		
Geldfluss aus Anlagentätigkeit ins Finanzvermögen		
Geldfluss aus Investitions- und Anlagentätigkeit		
Finanzierungsüberschuss(+)/ - fehlbetrag(-)		
+ Zu/ - Abnahme langfristige Finanzverbindlichkeiten		
+ Zu/ - Abnahme kurzfristige Finanzverbindlichkeiten		
Geldfluss aus Finanzierungstätigkeit		
Veränderung der flüssigen Mittel		



9. Anhang der Jahresrechnung

FE 09 / FE 16 / Art. 32 FHG

Der Anhang zur Jahresrechnung enthält diejenigen Informationen, welche für das Verständnis der finanziellen Lage und der Entwicklung des Finanzhaushalts notwendig sind, dessen Inhalt ist abschliessend im Art. 32 FHG geregelt. Im Weiteren wird auf das Handbuch HRM2 verwiesen. Die Fachempfehlung 16 macht umfassende Empfehlungen zum Anhang der Jahresrechnung und Fachempfehlung 09 zu Eventualverbindlichkeiten und Ereignissen nach dem Bilanzstichtag.



10. Konsolidierte Rechnung

FE 13 / Art. 33 FHG

Zur Konsolidierung verweisen wir auf Art. 33 FHG und Fachempfehlung 13.



11. Häufig gestellte Fragen

Das Schweizerische Rechnungslegungsgremium HRM2 (SRS) veröffentlicht auf seiner Homepage (<http://www.srs-cspcp.ch/de/faq-frequently-asked-questions-haeufig-gestellte-fragen-n17995>) diverse FAQs zu den einzelnen Fachempfehlungen.

Spezifische ausserrhodische Themen werden auf der HRM2-Homepage des Kantons (www.ar.ch/hrm2) abgehandelt.