



Finanzhaushaltsgesetz (FHG)

vom 4. Juni 2012 (Stand 1. Januar 2014)

Gesetzestext mit Kommentar

Inhaltsverzeichnis

Abbildungsverzeichnis	iii
Tabellenverzeichnis	iii
Abkürzungsverzeichnis	iii
Allgemeine Bemerkungen	1
I. Zweck, Geltungsbereich und Grundsätze	3
Art. 1 Zweck und Geltungsbereich.....	3
Art. 2 Haushaltsgleichgewicht und Schuldenbegrenzung.....	4
Art. 3 Sparsamkeit	6
Art. 4 Wirksamkeit und Wirtschaftlichkeit.....	6
Art. 5 Verursacherprinzip und Vorteilsabgeltung	7
Art. 6 Ausgaben a) Grundlagen	7
Art. 7 b) Gebundene Ausgaben	10
Art. 8 c) Neue Ausgaben	11
Art. 9 Finanzierungstransparenz.....	12
II. Haushaltsteuerung und Kredite	13
Art. 10 Aufgaben- und Finanzplan	13
Art. 11 Voranschlag	14
Art. 12 Voranschlagskredit a) Wirkung.....	16
Art. 13 b) Sperrung	17
Art. 14 c) Nachtragskredite.....	17
Art. 15 d) Kreditüberschreitungen.....	18
Art. 16 Globalkredit mit Leistungsauftrag.....	19
Art. 17 Verpflichtungskredit a) Grundsätze	21
Art. 18 b) Erhöhung des Verpflichtungskredits	22
Art. 19 c) Verfahren	23
Art. 20 Spezialfinanzierungen.....	24
Art. 21 Berichterstattung	25
Art. 22 Beurteilung der Finanzlage	25
Art. 23 Finanzstatistik	26

Art. 24	Controlling, Steuerung und Vollzug auf Verwaltungsebene.....	27
Art. 25	Internes Kontrollsystem.....	28
III.	Rechnungslegung	30
Art. 26	Grundsätze.....	30
Art. 27	Jahresrechnung	31
Art. 28	Erfolgsrechnung	32
Art. 29	Investitionsrechnung	34
Art. 30	Geldflussrechnung	35
Art. 31	Bilanz	36
Art. 32	Anhang.....	37
Art. 33	Konsolidierte Rechnung.....	38
Art. 34	Bilanzierungsgrundsätze.....	39
Art. 35	Bewertungsgrundsätze	40
Art. 36	Ordentliche Abschreibungen, Wertberichtigungen.....	41
Art. 37	Reserven.....	43
IV.	Finanzkontrolle	46
Art. 38	Allgemeines.....	46
Art. 39	Aufgaben.....	47
Art. 40	Zuständigkeiten der kantonalen Finanzkontrolle.....	48
Art. 41	Berichterstattung	49
Art. 42	Informations- und Auskunftspflicht, Datenschutz	49
Art. 43	Prüfberichte, Beanstandungen, Anzeige.....	50
V.	Kantonale Finanzaufsicht über die Gemeinden	51
Art. 44	Jährliche Prüfung der Finanzlage	51
Art. 45	Massnahmenplan, Aufsichtsmassnahmen.....	51
Art. 46	Unterstützungsdarlehen	52
VI.	Übergangs- und Schlussbestimmungen.....	53
Art. 47	Neubewertungen.....	53
Art. 48	Übergangsfristen.....	56
VII.	Glossar	57

Abbildungsverzeichnis

Abbildung 1: Kreditwesen.....	19
Abbildung 2: Eingehen von Verpflichtungen.....	23
Abbildung 3: Planmässige Abschreibungen (Art. 36).....	44
Abbildung 4: Zusätzliche Abschreibungen und Abschreibungsreserve (Art. 37).....	45

Tabellenverzeichnis

Tabelle 1: Haushaltsgleichgewicht	4
Tabelle 2: Voraussetzungen einer Ausgabe.....	9
Tabelle 3: Finanzkompetenzen beim Kanton gemäss Art. 76 + 88 KV	12
Tabelle 4: Gestufter Erfolgsausweis	33
Tabelle 5: Abschreibungssätze je Anlagekategorie nach HRM2 als Richtwerte zur Illustration.....	42

Abkürzungsverzeichnis

bspw.	beispielsweise
ER	Erfolgsrechnung
FDK	Konferenz der kantonalen Finanzdirektoren
ff.	folgende
FHG	Finanzhaushaltsgesetz des Kantons Appenzell Ausserrhoden vom 25.11.2012
FV	Finanzvermögen
GG	Gemeindegesezt
GPK	Geschäftsprüfungskommission
HRM	Harmonisiertes Rechnungsmodell von 1981
HRM2	Harmonisiertes Rechnungslegungsmodell für die Kantone und Gemeinden von 2008
IAFP	Integrierter Aufgaben- und Finanzplan
IKS	Internes Kontrollsystem
KV	Kantonsverfassung
resp.	respektive
s.	siehe
SE	Steuereinheit
u.a.	unter anderem
vgl.	vergleiche

Allgemeine Bemerkungen

Seit der erfolgreichen Einführung des bestehenden harmonisierten Rechnungsmodells (HRM) ist die Entwicklung des öffentlichen Rechnungswesens weiter vorangeschritten. Vorab unter dem Druck finanzieller Engpässe haben verschiedene Kantone und Gemeinden neue Konzepte der Verwaltungsführung eingeführt. Dabei sind betriebsbuchhalterische Ansätze in den Vordergrund gerückt. Von der Konferenz der Kantonalen Finanzdirektoren (FDK) wurde deshalb 2002 die Reform des harmonisierten Rechnungsmodells in Auftrag gegeben, um es an die neuen Anforderungen anzupassen (HRM2). Im Zentrum dieser Reform stehen die duale Ausrichtung des Rechnungssystems, einerseits auf die finanzpolitische Gesamtsteuerung und andererseits auf die Bedürfnisse einer effizienten betriebswirtschaftlichen Führung auf Verwaltungsebene, sowie ein neuer Rechnungsaufbau in Anlehnung an die Privatwirtschaft. Ein weiteres Ziel der Reform ist es, das öffentliche Rechnungswesen in der Schweiz zu vereinheitlichen und Vergleichbarkeit zu schaffen. Bei HRM2 handelt es sich um eine unverbindliche Empfehlung der FDK. Mehrere Kantone und Gemeinden haben mittlerweile ihr Rechnungswesen an das HRM2 angepasst oder entsprechende Reformprozesse eingeleitet. Das vorliegende totalrevidierte Finanzhaushaltsgesetz (FHG) bildet die Grundlage für die Einführung von HRM2 in Appenzell Ausserrhoden.

Die neue Rechnungslegung gemäss HRM2 bewirkt eine wesentliche Erhöhung der Aussagekraft von Voranschlag und Rechnung der Gemeinwesen und bringt bessere Verständlichkeit des Finanzhaushaltes. Dank erhöhter Transparenz und Verlässlichkeit der Finanzinformationen werden die Entscheidungsgrundlagen für die Parlamente und Stimmberechtigten verbessert, und es wird Vertrauen geschaffen. Die Mechanismen für die finanzpolitische Steuerung des Haushalts legen eine gute Basis für eine zielführende Finanzpolitik der Behörden. Mit den neuen finanztechnischen Instrumenten wird eine Erfassung der finanziellen Situation der Gemeinwesen erleichtert, wodurch die öffentliche Rechnungslegung vertikal und horizontal besser vergleichbar wird.

Die Einführung des HRM2 bot im Rahmen der Totalrevision des FHG zudem die Gelegenheit, auch die übrigen finanzrechtlichen Begriffe, Regeln und Institute zu überdenken, zu klären und nach Möglichkeit zu vereinfachen. So werden bspw. das Institut des Finanzplans umgestaltet zu einem umfassenden Aufgaben- und Finanzplan zur mittelfristigen Planung und Steuerung des Haushalts oder die kreditrechtlichen Vorgaben neu konzipiert und klarer geregelt. Ferner war es ein Anliegen der Totalrevision, die verfassungsrechtlichen Vorgaben adäquater umzusetzen. Dies betrifft insbesondere die Forderung nach einem verwaltungsunabhängigen Kontrollorgan für die Prüfung der Gesetzmässigkeit der Finanzhaushaltsführung. Dieser Forderung wird mit dem unabhängigen Organ der Finanzkontrolle entsprochen.

Das neue FHG ist in sechs Abschnitte gegliedert. Im ersten Abschnitt werden der Geltungsbereich und die Grundsätze der Finanzhaushaltsführung umschrieben. Der zweite enthält die Elemente für die Gesamtsteuerung des Haushalts und das Kreditwesen. Der dritte Abschnitt widmet sich der neugestalteten Rechnungslegung mit den Vorgaben zu Bilanzierung, Bewertung, Konsolidierung der Rechnung,

Abschreibung von Vermögen und Reservenbildung. Die selbständige Finanzkontrolle wird im vierten Abschnitt geregelt. Der fünfte Abschnitt befasst sich mit der bekannten Finanzaufsicht des Kantons über die Gemeinden, und im sechsten sind die Schlussbestimmungen enthalten.

Entsprechend ist auch der vorliegende Gesetzeskommentar gegliedert. Er soll die Regeln des Gesetzes verständlicher darlegen und nachvollziehbar machen, was damit gemeint ist. Ziel der kommentierten Fassung ist es, die finanzpolitischen Zusammenhänge und die Intentionen des Gesetzgebers aufzuzeigen und zu verdeutlichen, weshalb der Gesetzeskommentar sich insbesondere an politisch Verantwortliche in Appenzell Ausserrhoden und andere finanzpolitisch Interessierte richtet.

I. Zweck, Geltungsbereich und Grundsätze

Der erste Teil des FHG definiert den Zweck und den Geltungsbereich des Gesetzes und hält die wichtigsten Grundsätze der öffentlichen Haushaltsführung, wie Sparsamkeit, Wirksamkeit und Wirtschaftlichkeit, fest. Eine wesentliche Neuerung stellt insbesondere die Bestimmung zur Schuldenbegrenzung in Art. 2 dar. Ausserdem werden ausführlich die Grundlagen für den Umgang mit Ausgaben umschrieben.

Art. 1 Zweck und Geltungsbereich

¹ *Dieses Gesetz regelt die Steuerung, den Vollzug und die Kontrolle des Finanzhaushaltes von Kanton und Gemeinden.*

² *Es gilt für die kantonalen und kommunalen Behörden und Verwaltungen sowie für die unselbständigen Anstalten und für die Gerichte. Vorbehalten bleiben die Zuständigkeiten der kantonalen Finanzkontrolle.*

Art. 1 Abs. 1 definiert den Zweck des FHG. Dieser lässt sich mit der Steuerung, dem Vollzug und der Kontrolle des Finanzhaushalts der Gemeinwesen im Kanton Appenzell Ausserrhoden umschreiben.

Die *Steuerung* des Finanzhaushalts findet primär auf der politischen Ebene statt. Instrumente der finanzpolitischen Steuerung sind in erster Linie der Aufgaben- und Finanzplan (Art. 10), der Voranschlag (Art. 11) und das Kreditwesen (Art. 12ff.). Zur Rechenschaftsablage über die Verwendung der finanziellen Mittel und als Entscheidungsgrundlage für die zukünftige Steuerung des Finanzhaushalts sind insbesondere die Finanzberichterstattung (Art. 21) und die Finanzstatistik (Art. 23) von Bedeutung.

Auf der Verwaltungsebene erfolgt der *Vollzug* der Bestimmungen im Finanzhaushaltsgesetz. Hierzu schreibt das FHG ein angemessenes Controlling (Art. 24) und die Schaffung eines zweckmässigen Internen Kontrollsystems (IKS) (Art. 25) vor und regelt die öffentliche Rechnungslegung (Art. 26ff.).

Nicht zuletzt bestimmt das Finanzhaushaltsgesetz auch die *Kontrolle* des Finanzhaushalts. Dadurch soll auf allen Ebenen die gesetzmässige Haushaltsführung überprüft und sichergestellt werden. Als Instrument dafür dient die Finanzkontrolle (Art. 38ff.), welche im Kanton von einem verwaltungsunabhängigen Fachorgan und in den Gemeinden von der GPK wahrgenommen wird.

In Abs. 2 wird der Geltungsbereich des FHG festgelegt. Wie bisher gilt es sowohl für die kantonalen wie auch die kommunalen Behörden und Verwaltungen. Einheitliche finanzpolitische Bestimmungen schaffen Klarheit und Vergleichbarkeit zwischen Kanton und Gemeinden. Ausserdem wird das FHG auch auf die unselbständigen Anstalten, die Gerichte sowie, aufgrund von Art. 37 des Gemeindegesetzes (GG), auf die kommunalen Zweckverbände angewendet. Selbständige Anstalten sind hingegen nicht automatisch den Bestimmungen im FHG unterstellt. Ihr Finanzhaushalt ist meistens spezialgesetzlich geregelt. Oft gelten dafür auch Branchenvorschriften. Sie können auch aufgrund eines Spezialgesetzes dem FHG unterstellt werden.

Eine Ausnahme besteht zudem bezüglich der Zuständigkeiten der kantonalen Finanzkontrolle (Art. 40). Diese hat auch bei Organisationen, die zwar nicht dem FHG unterstehen, jedoch kantonale Aufgaben erfüllen oder teilweise in Besitz des Kantons sind bzw. Beiträge von ihm erhalten, ein Einsichtsrecht und eine Prüfungsbefugnis.

Art. 2 Haushaltsgleichgewicht und Schuldenbegrenzung

¹ Die Erfolgsrechnung ist mittelfristig auszugleichen. Sie darf nicht mit einem Aufwandüberschuss budgetiert werden, wenn ein Bilanzfehlbetrag besteht.

² Bilanzfehlbeträge sind innert längstens sieben Jahren abzutragen. Die Abtragung ist im Aufgaben- und Finanzplan vorzusehen und im Voranschlag auszuweisen.

³ Der Selbstfinanzierungsgrad der Nettoinvestitionen muss im Voranschlag mindestens 100 Prozent betragen, wenn der Nettoverschuldungsquotient mehr als 200 Prozent beträgt.

Dieser Artikel legt zwei der wichtigsten finanzpolitischen Grundsätze fest: ein mittelfristig ausgeglichener Haushalt und die Begrenzung der Verschuldung. Diese beiden Grundsätze sollen eine zu hohe öffentliche Verschuldung verhindern, welche das Gleichgewicht zwischen den Generationen stören und die Wettbewerbsfähigkeit, Bonität und finanzielle Stabilität eines Gemeinwesens beeinträchtigen kann. Art. 2 Abs. 1 basiert auf der Verfassungsbestimmung in Art. 96 Abs. 1 KV, wonach der Finanzhaushalt mittelfristig ausgeglichen geführt werden soll. Ausgeglichen ist die Erfolgsrechnung, wenn die laufenden Aufwendungen (Ausgaben + Abschreibungen) durch die laufenden Erträge gedeckt werden. Dies muss jedoch nicht jährlich der Fall sein, sondern lediglich mittelfristig, da es möglich sein muss, die Staatstätigkeit in schwierigen Zeiten teilweise mit fremden Mitteln zu decken. Ein Bilanzfehlbetrag ist vorhanden, wenn die Summe aus Fremdkapital, Spezialfinanzierungen, Fonds und Vorfinanzierungen die Aktiven übersteigt. In einem solchen Fall darf die Erfolgsrechnung im nächsten Voranschlag nicht mit einem Aufwandüberschuss budgetiert werden. *Tabelle 1* zeigt Beispiele von zulässigen und unzulässigen Kombinationen von Bilanzfehlbetrag und budgetiertem Ergebnis auf.

Tabelle 1: Haushaltsgleichgewicht

Jahr	Bilanzfehlbetrag	Budgetiertes Ergebnis		zulässig	nicht zulässig
		Aufwandüberschuss	Ertragsüberschuss		
2002	10	830			X
2003	2'400	600			X
2004	1'600	250			X
2005	2'400		10	X	
2006	2'500		180	X	
2007	-		400	X	

Unter „mittelfristig“ wird in der Regel eine Zeitspanne von sieben Jahren verstanden, da ein Konjunkturzyklus im Minimum diese Dauer aufweist. Ist ein Bilanzfehlbetrag vorhanden, muss er gemäss Art. 2 Abs. 2 deshalb innert sieben Jahren abgetragen werden. Die Abtragung ist im Aufgaben- und Finanzplan aufzuzeigen. Ihre jährlichen Tranchen werden im Voranschlag in der zweiten Stufe der Erfolgsrechnung unter „Abtragung Bilanzfehlbetrag“ (Konto 3390) eingestellt.

Neu ist in Art. 2 Abs. 3 eine Schuldenbegrenzung vorgesehen. Sie verhindert eine Neuverschuldung bereits hoch verschuldeter Haushalte. Als hoch verschuldet gemäss diesem Absatz gilt ein Haushalt, dessen Nettoverschuldungsquotient mehr als 200% beträgt. Diese Kennzahl zeigt an, welcher Anteil der jährlichen Fiskalerträge nötig wäre, um die gesamte Nettoschuld zu begleichen. Steigt sie über 200%, soll eine

weitere Zunahme des Fremdkapitals aufgrund der Investitionstätigkeit begrenzt werden. Das FHG legt für hoch verschuldete Haushalte deshalb fest, dass nur noch so viel investiert werden darf, wie auch selbst finanziert werden kann. Der Selbstfinanzierungsgrad zeigt an, welchen Teil ihrer Nettoinvestitionen eine öffentliche Körperschaft aus eigenen Mitteln finanzieren kann. Er soll folglich mindestens 100% betragen.

Berechnungsbeispiel Nettoverschuldungsquotient:

Fiskalertrag = 25 Mio. Fr.

Bilanz

<i>Aktiven</i>	<i>Passiven</i>
<div style="text-align: center;"><i>Finanzvermögen (FV)</i> Mio. Fr. 10</div> <hr style="border: 0.5px solid black;"/> <div style="text-align: center;"><i>Verwaltungs- vermögen (VV)</i> Mio. Fr. 60</div>	<div style="text-align: center;"><i>Fremdkapital (FK)</i> Mio. Fr. 65</div> <hr style="border: 0.5px solid black;"/> <div style="text-align: center;"><i>Eigenkapital (EK)</i> Mio. Fr. 5</div>

$$\rightarrow \frac{(FK - FV) \times 100}{\text{Fiskalertrag}} \rightarrow \frac{(65 - 10) \times 100}{25} = \mathbf{220\% \text{ Nettoverschuldungsquotient}}$$

Berechnungsbeispiel Selbstfinanzierungsgrad:

Nettoinvestition: 5 Mio. Fr.

	<i>Beispielzahlen in Mio. Fr.</i>
Saldo der budgetierten Erfolgsrechnung	1
+ Abschreibungen	+ 1
+ Einlagen in Fonds und Spezialfinanzierungen im EK	+ 0.5
<u>- Entnahmen aus Fonds und Spezialfinanzierungen im EK</u>	<u>- 0.5</u>
= Selbstfinanzierung in Mio. Fr.	2

$$\rightarrow \frac{\text{Selbstfinanzierung} \times 100}{\text{Nettoinvestitionen}} \rightarrow \frac{2 \times 100}{5} = \mathbf{40\% \text{ Selbstfinanzierungsgrad}}$$

Die dargestellte Investition ist nicht zulässig, da der Selbstfinanzierungsgrad im Voranschlag weniger als 100% beträgt und der Nettoverschuldungsquotient über 200% beträgt.

Art. 3 Sparsamkeit

Ausgabenbedürfnisse sind auf ihre Notwendigkeit und Tragbarkeit zu prüfen. Die Ausgaben sind in der Reihenfolge ihrer Bedeutung und Dringlichkeit vorzunehmen.

Der Grundsatz der Sparsamkeit dient ebenfalls der Vermeidung einer übermässigen Verschuldung und der Einhaltung des Haushaltsgleichgewichts. Sparsamkeit bezeichnet ein tragbares Verhältnis zwischen Ausgaben und Einnahmen. Auch dieser Artikel hat seine Grundlage in Art. 96 Abs. 1 KV. Der Grundsatz der Sparsamkeit besagt, dass nur Ausgaben getätigt werden sollen, die notwendig und tragbar sind. Als notwendig wird eine Ausgabe betrachtet, wenn das Parlament bzw. das Stimmvolk sie als notwendiges Ausgabenbedürfnis empfinden. Tragbar ist sie, wenn sie nicht zu einer finanziell unerwünschten Anspannung des Haushalts führt und keine anderen Prioritäten bestehen. Die längerfristige Tragbarkeit einer Ausgabe muss deshalb nachgewiesen werden.

Satz 2 verlangt, dass die Aufgabenerfüllung priorisiert wird und dementsprechend die Ausgaben in der Reihenfolge ihrer Dringlichkeit vorgenommen werden. Eine Ausgabe ist dringlich, wenn sie in der jeweiligen Voranschlagsperiode getätigt werden muss, weil sie sonst ihre volle Wirkung nicht entfalten oder eine Aufgabe nicht erfüllt werden kann. Dringlichere Ausgaben, bspw. für die Aufräum- und Reparaturarbeiten nach einem Unwetter, sind vor weniger dringlichen, wie bspw. denjenigen für die Renovation eines Verwaltungsgebäudes, vorzunehmen.

Art. 4 Wirksamkeit und Wirtschaftlichkeit

¹ *Finanzielle Mittel sind wirksam einzusetzen. Zielerreichung und Kosten-Nutzen-Verhältnis sind regelmässig zu prüfen.*

² *Für jedes Vorhaben soll jene Variante gewählt werden, mit welcher die vorgegebenen Ziele volkswirtschaftlich und betriebswirtschaftlich am günstigsten verwirklicht werden.*

Zwei weitere zentrale Grundsätze werden in Art. 4 festgehalten: die Ausrichtung auf Wirksamkeit und Wirtschaftlichkeit der eingesetzten finanziellen Mittel. Abs. 1 schreibt den Grundsatz der Wirkungsorientierung des Ressourceneinsatzes vor. Dieser besagt, dass jede finanzielle Entscheidung auf ihre Wirkung hin auszurichten ist. Entfaltet eine öffentliche Leistung nicht die gewünschte Wirkung, ist sie aufzugeben und gegebenenfalls durch eine besser geeignete zu ersetzen. Die Wirkung einer Ausgabe ist anhand von Indikatoren nach der Zielerreichung und dem Kosten-Nutzen-Verhältnis zu messen und regelmässig zu überprüfen. Um die Wirksamkeit zu erhöhen, können Organisationseinheiten mittels Leistungsvorgaben und einem Globalkredit geführt werden (s. Art. 16). So können die Leistungen jeweils spezifisch angepasst werden, wenn die Indikatoren mangelnde Wirksamkeit aufzeigen.

Der Grundsatz der Wirtschaftlichkeit ist in Abs. 2 zu finden. Er verlangt, dass Aufgaben mit der wirtschaftlich günstigsten Variante zu erfüllen sind. Die vorgegebenen Ziele sollen stets mit der optimalen, kostengünstigsten Kombination der finanziellen, personellen und sachlichen Mittel erreicht werden. Daraus folgt eine Verpflichtung zur periodischen Überprüfung, ob die Aufgaben nicht durch eine kostengünstigere Kombination der Mittel erfüllt werden können. Im Gegensatz zur Sparsamkeit geht es bei der Wirtschaftlichkeit nicht um das Verhältnis von Ausgaben und Einnahmen, sondern um dasjenige zwischen Kosten und Nutzen. Die Wirtschaftlichkeit soll sowohl im volkswirtschaftlichen wie auch im

betriebswirtschaftlichen Sinne gegeben sein. Die volkswirtschaftliche Sichtweise bezieht in ihre Betrachtung den gesamten Nutzen und sämtliche Kosten der öffentlichen Aufgabenerfüllung mit ein. Dazu gehören im Gegensatz zur betriebswirtschaftlichen Sichtweise auch die externen und sozialen Kosten und Nutzen, die nicht direkt von der öffentlichen Körperschaft, sondern von der gesamten Gesellschaft getragen werden bzw. ihr zugutekommen, wie beispielsweise die Kosten von Lärmbelastung, Wasser- und Luftverunreinigung oder der Nutzen einer Verschönerung des Dorfbildes infolge einer Gebäuderenovation. Die betriebswirtschaftliche Betrachtungsweise hingegen berücksichtigt nur die Kosten und Nutzen, welche in die betriebliche Kalkulation der öffentlichen Körperschaft Eingang finden.

Art. 5 Verursacherprinzip und Vorteilsabgeltung

¹ *Wer besondere Leistungen verursacht, hat in der Regel die zumutbaren Kosten zu tragen.*

² *Für besondere wirtschaftliche Vorteile aus öffentlichen Einrichtungen oder Anordnungen sind in der Regel dem Nutzen entsprechende Beiträge einzufordern.*

Öffentliche Leistungen werden grundsätzlich nach dem Gemeinlastprinzip über Steuern finanziert, da in der Regel alle Personen davon profitieren. In manchen Fällen sind staatliche Leistungen jedoch eindeutig bestimmbaren Nutzniessern zurechenbar. Art. 5 Abs. 1 fordert deshalb ergänzend gemäss dem Verursacherprinzip, dass die Verursacher besonderer öffentlicher Leistungen die zumutbaren Kosten der Aufgabenerfüllung tragen. Für die Erhebung entsprechender Gebühren gelten gewisse Rahmenbedingungen. Gemäss dem Kostendeckungsprinzip darf der Gesamtertrag der Gebühren die gesamten Kosten des betreffenden Verwaltungszweiges nicht oder nur geringfügig übersteigen. Ansonsten ist das Ausmass der Gebührenhöhe ein politischer Entscheid, wobei die zuständige Behörde beurteilen muss, inwieweit spezielle Verursacher zur Kostendeckung beigezogen werden sollen oder inwieweit das Gemeinwesen die Ausgaben über allgemeine Steuermittel finanzieren soll. Zusätzlich sind jedoch verfassungsrechtliche Vorgaben zu beachten. So bedarf die Erhebung von Gebühren jeweils einer besonderen Rechtsgrundlage (vgl. Art. 69 lit. b KV).

Abs. 2 dieses Artikels beschreibt das Prinzip der Vorteilsabgeltung. Es besagt, dass besondere wirtschaftliche Vorteile aus öffentlichen Einrichtungen und Anordnungen von den Bevorteilten abzugelten sind. Die zu leistenden Beiträge sollen dabei dem Nutzen entsprechen, der den Bevorteilten aus dem jeweiligen Vorteil entsteht. So haben private Rechtssubjekte bspw. entsprechende Beiträge zu leisten, wenn sie von Strassenerschliessungen der öffentlichen Hand profitieren. Auch die Einforderung der Vorteilsabgeltung muss dem Prinzip der Zumutbarkeit gerecht werden und bedarf einer besonderen Rechtsgrundlage (vgl. Art. 69 lit. b KV).

Art. 6 Ausgaben

a) Grundlagen

¹ *Ausgaben sind die Verwendung von Finanzvermögen zur Erfüllung öffentlicher Aufgaben. Reine Umschichtungen im Finanzvermögen gelten nicht als Ausgaben.*

² *Jede Ausgabe setzt eine Rechtsgrundlage, einen Voranschlagskredit und eine Ausgabenbewilligung des zuständigen Organs voraus.*

Abs. 1 dieses Artikels definiert den Begriff der Ausgabe, welcher finanzrechtlich von grosser Bedeutung ist. Eine Ausgabe in diesem Sinne entsteht bei der Verwendung von Finanzvermögen zur Erfüllung einer öffentlichen Aufgabe. Wichtig ist deshalb die Unterscheidung zwischen Finanz- und Verwaltungsvermögen. Das Finanzvermögen umfasst die Vermögenswerte, die rechtlich frei realisierbar sind und über die für beliebige Ausgabenzwecke verfügt werden kann. Für ihre Bewirtschaftung gelten kaufmännische Grundsätze. Im Gegensatz dazu umfasst das Verwaltungsvermögen diejenigen Vermögenswerte, die unmittelbar für die Erfüllung einer bestimmten öffentlichen Aufgabe benötigt werden und deshalb zweckgebunden und nicht frei realisierbar sind (vgl. Art. 31 Abs. 2). Die Einnahmen eines Gemeinwesens bilden zunächst allgemeine Staatsmittel, gehören also zum Finanzvermögen. Durch die Bindung der freien Mittel im Hinblick auf die Erfüllung einer öffentlichen Aufgabe entsteht eine Ausgabe im finanzrechtlichen Sinne. Dies hat entweder einen Verzehr der Mittel (= Aufwand in der Erfolgsrechnung) oder eine Zunahme des Verwaltungsvermögens in der Bilanz (= Investitionsausgaben) zur Folge.

Von der Ausgabe zu unterscheiden ist die Anlage von Finanzvermögen. Werden die freien Mittel nicht für die öffentliche Aufgabenerfüllung gebunden, spricht man von einer Anlage von Finanzmitteln. Sie stellt deshalb eine reine Umschichtung im Finanzvermögen dar und wird nicht als Ausgabe betrachtet.

Abs. 2 nennt die Voraussetzungen für die Tötigung einer Ausgabe. Dafür werden eine Rechtsgrundlage, ein Voranschlagskredit und eine Ausgabenbewilligung benötigt. Diese Bedingungen werden von der Kantonsverfassung in Art. 99 vorgegeben. Art. 6 Abs. 2 FHG ist materiell deckungsgleich mit Art. 99 KV. Das FHG verwendet jedoch die präziseren Begriffe „Voranschlagskredit“ und „Ausgabenbewilligung“ anstatt „entsprechender Kredit“ und „Ausgabenbeschluss“.

Die *Rechtsgrundlage* wird von der Verfassung und vom FHG nicht näher bestimmt. Ausgaben bedürfen dazu jeweils eines formellen Gesetzes oder eines anderen referendumpflichtigen Beschlusses (vgl. Art. 69 KV). Auf Gemeindeebene erfüllen auch die Reglemente die Funktion einer gesetzlichen Grundlage (s. Art. 15 Abs. 3 lit. b und Art. 42 GG).

Der *Voranschlagskredit* (Art. 12) ermächtigt dazu, für den entsprechenden Zweck die Jahresrechnung zu belasten. Er genehmigt folglich die jährlichen Fälligkeiten einer Ausgabe. Dadurch wird die Verwaltung an den genehmigten Voranschlag gebunden. Der Begriff „Voranschlagskredit“ umfasst explizit auch Nachtragskredite (Art. 14), da diese ebenfalls zur Belastung der laufenden Rechnung ermächtigen. Sie ergänzen (nachträglich) den Voranschlag und sind vom Voranschlagsorgan zu genehmigen.

Nicht zu verwechseln mit dem Voranschlagskredit ist die *Ausgabenbewilligung*. Sie ermächtigt zum Eingehen von Verpflichtungen, bewilligt also die Ausgabe als solche anstatt der jährlichen Fälligkeiten wie der Voranschlagskredit. Die Ausgabenbewilligung erfolgt mittels Verpflichtungskredit (Art. 17), wenn die Ausgabe die Finanzkompetenzen der Exekutive übersteigt, und mittels Beschluss der Exekutive (Art. 24 Abs. 2 lit. a), wenn sie innerhalb deren Finanzkompetenzen liegt. Die Finanzkompetenzen ergeben sich aus der Verfassung (Art. 76 & 88 KV), aus den Gemeindeordnungen und den Spezialgesetzen. Sie können nach den üblichen Delegationsregeln (Art. 68 KV) auf nachgeordnete Organe übertragen werden. *Tabelle 2* zeigt die Zusammenhänge dieses Absatzes grafisch auf.

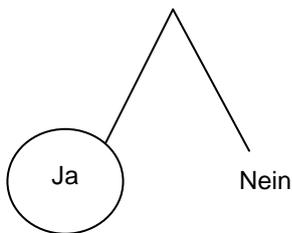
Tabelle 2: Voraussetzungen einer Ausgabe

Kantonsverfassung (Art. 99)				
Rechtsgrundlage	Entsprechender Kredit	Ausgabenbeschluss		
↓	↓	↓		
Finanzhaushaltsgesetz (Art. 6 Abs. 2)				
Rechtsgrundlage	Voranschlagskredit	Ausgabenbewilligung		
	<ul style="list-style-type: none"> - <u>Voranschlagskredit</u> (Art. 12) - <u>Nachträge</u> (Art. 14) - <u>Kreditüberschreitungen</u> (Art. 15) 	<table border="0"> <tr> <td style="vertical-align: top;"> <ul style="list-style-type: none"> - Finanzkompetenz der Stimmberechtigten - Finanzkompetenz der Legislative - Finanzkompetenz der Exekutive </td> <td style="vertical-align: top; border-left: 1px dashed black; padding-left: 10px;"> <ul style="list-style-type: none"> → <u>Verpflichtungskredit</u> (Art. 17ff.) → <u>Verpflichtungskredit</u> (Art. 17ff.) → <u>Beschluss der Exekutive</u> (Art. 24 Abs. 2 lit. a) </td> </tr> </table>	<ul style="list-style-type: none"> - Finanzkompetenz der Stimmberechtigten - Finanzkompetenz der Legislative - Finanzkompetenz der Exekutive 	<ul style="list-style-type: none"> → <u>Verpflichtungskredit</u> (Art. 17ff.) → <u>Verpflichtungskredit</u> (Art. 17ff.) → <u>Beschluss der Exekutive</u> (Art. 24 Abs. 2 lit. a)
<ul style="list-style-type: none"> - Finanzkompetenz der Stimmberechtigten - Finanzkompetenz der Legislative - Finanzkompetenz der Exekutive 	<ul style="list-style-type: none"> → <u>Verpflichtungskredit</u> (Art. 17ff.) → <u>Verpflichtungskredit</u> (Art. 17ff.) → <u>Beschluss der Exekutive</u> (Art. 24 Abs. 2 lit. a) 			

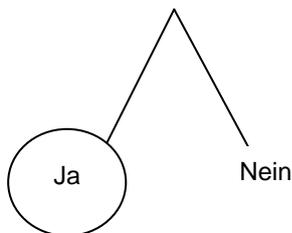
Das folgende Schema zeigt anhand eines positiven und eines negativen Beispiels, welche Schritte nötig sind, um eine Ausgabe tätigen zu können.

Beispiel 1 (positiv): A fonds perdu-Beitrag Entwicklung Bahnhofareal

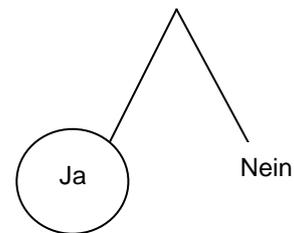
Schritt 1: Gesetzliche Grundlage



Schritt 2: Voranschlagskredit



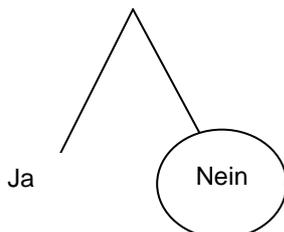
Schritt 3: Ausgabenbewilligung



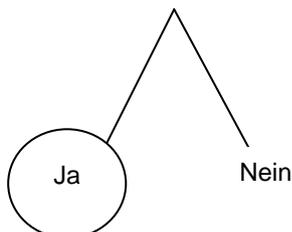
→ Alle drei Bedingungen sind erfüllt und die Ausgabe kann rechtmässig getätigt werden.

Beispiel 2 (negativ): Betriebskostenbeitrag an Dorfladen

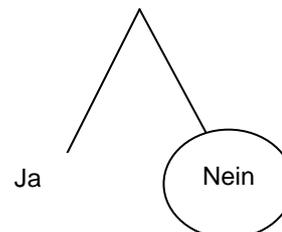
Schritt 1: Gesetzliche Grundlage



Schritt 2: Voranschlagskredit



Schritt 3: Ausgabenbewilligung



→ In diesem Falle wird zwar ein Voranschlagskredit beim zuständigen Organ eingeholt, jedoch ist für den Betriebskostenbeitrag an einen privaten Dorfladen keine gesetzliche Grundlage vorhanden, und zur Tötigung der Ausgabe hätte zudem ein Verpflichtungskredit bewilligt werden müssen. Diese Ausgabe darf gemäss KV und FHG folglich nicht getätigt werden.

Art. 7 b) Gebundene Ausgaben

¹ Eine Ausgabe gilt als gebunden, wenn die Behörden hinsichtlich ihrer Notwendigkeit, ihres Umfangs und ihres Zeitpunktes keine erhebliche Handlungsfreiheit haben.

² Als gebunden gelten namentlich auch die Ausgaben für:

- a) Umbauten, Sanierungen und zeitgemässe Erneuerungen, welche der Erhaltung und dem Unterhalt des Werkes dienen, ohne den Zweck oder die vorhandenen Kapazitäten erheblich zu verändern;
- b) Ersatzbeschaffungen von Geräten, Fahrzeugen und Einrichtungen für den bisherigen Verwendungszweck einschliesslich der notwendigen Anpassungen an neue technische Erfordernisse.

Ausgaben lassen sich unterteilen in gebundene und neue Ausgaben. Diese Unterscheidung ist insbesondere für die Abgrenzung der Finanzkompetenzen wesentlich. Gebundene Ausgaben liegen in der Kompetenz der Exekutive. Sie kann ohne Beschränkung mittels Ausgabenbeschluss darüber bestimmen, während ihr im Bereich der neuen Ausgaben nur eine eingeschränkte Kompetenz zukommt (vgl. Art. 88 Abs. 2 KV). Wie in Art. 6 festgehalten, benötigen beide Arten von Ausgaben zusätzlich zum Ausgabenbeschluss einen genehmigten Voranschlagskredit und eine Rechtsgrundlage, um getätigt werden zu können. Art. 7 Abs. 1 definiert die gebundene Ausgabe. Dazu gehören jene Ausgaben, hinsichtlich deren Notwendigkeit, Umfang und Zeitpunkt den Behörden keine erhebliche Handlungsfreiheit zukommt. Oft wird eine Ausgabe diesbezüglich in einem Rechtssatz hinreichend bestimmt. Die Voraussetzungen müssen jedoch kumulativ erfüllt sein. Es darf also in keiner Hinsicht ein bedeutsamer Handlungsspielraum verbleiben. Wird eine Ausgabe bspw. durch einen Rechtssatz zwar prinzipiell vorgegeben, im Umfang jedoch nicht weiter begrenzt, so ist von einer neuen Ausgabe auszugehen. Das FHG kann nur eine generelle Umschreibung gebundener Ausgaben festlegen. Der Entscheid, ob es sich um eine neue oder eine gebundene Ausgabe handelt, ist letzten Endes immer im Einzelfall zu treffen und beinhaltet einen Ermessensspielraum. Als Orientierungshilfe dient die Frage, ob der verbleibende Handlungsspielraum derart gross ist, dass die politische Instanz echte Mitwirkungsmöglichkeiten erhält.

Aus diesem Grund konkretisiert Abs. 2 den Begriff der gebundenen Ausgabe für Bereiche, die in der Praxis häufig Fragen aufwerfen. Dies ist bei Umbauten, Sanierungen und zeitgemässen Erneuerungen (Renovationen) (lit. a) sowie bei Ersatzbeschaffungen (lit. b) der Fall. Ausgaben für Umbauten, Sanierungen und zeitgemässe Erneuerungen können demzufolge als gebunden betrachtet werden, wenn

sie der Erhaltung und dem Unterhalt des Werkes dienen. Entscheidend ist, dass die Ausgabe den Zweck und die vorhandenen Kapazitäten nicht erheblich verändert. Andernfalls kann sie nicht gebunden sein. Wird bspw. ein Ausbau eines Verwaltungsgebäudes vorgenommen, welcher es erweitert und dadurch zusätzlichen Raum zur Verfügung stellt, ist die Ausgabe als neu zu definieren. Werden im Rahmen der Erweiterung eines Gebäudes auch Anpassungen an bestehenden Gebäudeteilen vorgenommen, dürfen die Ausgaben für diese nur als gebunden definiert werden, wenn es Unterhaltsausgaben sind, die hin wie her fällig sind.

Ersatzbeschaffungen von Geräten, Fahrzeugen und Einrichtungen können als gebundene Ausgaben getätigt werden. Dies jedoch nur, wenn die Ersatzbeschaffung den bisherigen Verwendungszweck des alten Geräts, Fahrzeugs oder der Einrichtung erfüllt. Gebunden sind auch die Ausgaben für notwendige Anpassungen von Geräten, Fahrzeugen oder Einrichtungen an neue technische Erfordernisse zur Erfüllung des bisherigen Verwendungszwecks.

Art. 8 c) Neue Ausgaben

¹ *Eine Ausgabe gilt als neu, wenn sie nicht im Sinne von Artikel 7 gebunden ist. Sie ist als wiederkehrende Ausgabe zu behandeln, wenn sie während einer unbestimmten Zeitdauer periodisch anfällt.*

² *Die Zuständigkeit für die Bewilligung neuer Ausgaben richtet sich nach den Nettoausgaben. Zu deren Bestimmung werden die für einen bestimmten Zweck gebundenen Ausgaben von den Gesamtausgaben abgezogen. Bei wiederkehrenden Ausgaben sind die durchschnittlichen Nettoausgaben pro Jahr massgebend.*

³ *Ausgaben, die sachlich und zeitlich zusammengehören oder sich gegenseitig bedingen, dürfen nicht aufgeteilt werden.*

Art. 8 Abs. 1 definiert neue Ausgaben als diejenigen Ausgaben, welche die Anforderungen von Art. 7 nicht erfüllen. Als neue Ausgaben sind folglich alle Ausgaben zu betrachten, die nicht gebunden sind. Die Bezeichnung „neue Ausgabe“ ist folglich nicht im Sinne einer zuvor nicht getätigten Ausgabe zu verstehen, sondern benennt eine frei bestimmbare Ausgabe. Wie Abs. 1 klarmacht, können dazu auch wiederkehrende Ausgaben gehören. Dieser Begriff wird für Ausgaben verwendet, die während einer unbestimmten Zeitdauer periodisch anfallen. Die anderen neuen Ausgaben werden als einmalige Ausgaben bezeichnet. Diese Unterscheidung zwischen einmaligen und wiederkehrenden Ausgaben ist wichtig, da die KV die Finanzkompetenzen diesem Kriterium entsprechend zuordnet (vgl. Art. 76 & 88 KV). Die Kompetenzen von Exekutive und Legislative sind weiterreichend bei einmaligen neuen Ausgaben als bei wiederkehrenden. Beide Bedingungen („während einer unbestimmten Zeitdauer“ und „periodisch“ anfallend) müssen erfüllt sein, damit es sich um eine wiederkehrende Ausgabe handelt. Steht bspw. aufgrund der begrenzten Laufzeit eines Vertrags der Gesamtbetrag der eingegangenen Verpflichtungen im Voraus fest, handelt es sich um eine einmalige Ausgabe, auch wenn die Verpflichtungen in der Folge über mehrere Jahre verteilt in periodischen Tranchen anfallen. In *Tabelle 3* ist die Verteilung der Finanzkompetenzen auf Kantonebene gemäss der Kantonsverfassung ersichtlich.

Tabelle 3: Finanzkompetenzen beim Kanton gemäss Art. 76 + 88 KV

	<i>Regierungsrat</i>	<i>Kantonsrat</i>	<i>Stimmberechtigte</i>
Neue einmalige Ausgabe	bis 1% einer SE	1-5% einer SE	ab 5% einer SE
Neue wiederkehrende Ausgabe	bis 0.5% einer SE	0.5-1% einer SE	ab 1% einer SE
Gebundene Ausgabe	uneingeschränkt	-	-
Anlagen des Finanzvermögens	uneingeschränkt	-	-

SE = Steuereinheit

Auf Gemeindeebene sind die Finanzkompetenzen in der jeweiligen Gemeindeordnung geregelt.

Abs. 2 erläutert, wie die Höhe einer neuen Ausgabe zu ermitteln ist. Dazu werden die Nettoausgaben herangezogen. Diese werden bestimmt, indem von den Gesamtausgaben eines Vorhabens die gebundenen Ausgaben abgezogen werden. Die resultierenden Nettoausgaben beziffern den für die Kompetenzzuweisung massgebenden Umfang der Ausgabe. Sieht ein Vorhaben zum Beispiel vor, dass ein Gebäude renoviert und erweitert wird, so sind nur die Ausgaben für die Erweiterung für die Bestimmung der Finanzkompetenzen massgebend, da diejenigen für die Sanierung gemäss Art. 7 Abs. 2 lit. a als gebunden gelten. Sie fallen dadurch automatisch in die Kompetenz der Exekutive. Bei wiederkehrenden Ausgaben stützt man sich für die Kompetenzzuteilung auf die durchschnittlichen Nettoausgaben pro Jahr ab.

In Abs. 3 ist das Aufteilungsverbot enthalten. Ausgaben, die zusammengehören, dürfen nicht getrennt werden, um damit die Finanzkompetenzen zu umgehen. Jedes Vorhaben ist gesamthaft durch einen Ausgabenbeschluss genehmigen zu lassen, auch wenn die Realisierung in Etappen erfolgt.

Art. 9 Finanzierungstransparenz

Bei allen Vorlagen und Anträgen ist die Finanzierung der damit verbundenen Ausgaben auszuweisen. Ausserdem sind die Auswirkungen auf den Aufgaben- und Finanzplan aufzuzeigen.

Einen weiteren bedeutenden Grundsatz - die Finanzierungstransparenz - hält Art. 9 fest. Er wird abgeleitet von Art. 96 Abs. 3 KV, welcher besagt, dass neue Aufgaben erst übernommen werden dürfen, wenn ihre Finanzierung geregelt ist. Damit wollte der Verfassungsgeber sicherstellen, dass die Art der Finanzierung neuer Aufgaben im Zeitpunkt der Entscheidung für die Stimmberechtigten klar ist und ihre finanziellen Auswirkungen sichtbar sind. Diese Forderung nach Transparenz wird vom FHG übernommen, indem es in diesem Artikel zum einen vorschreibt, bei sämtlichen Vorlagen die Art der Finanzierung der damit verbundenen Ausgaben auszuweisen. Zusätzlich sollen die Auswirkungen auf den Aufgaben- und Finanzplan dargelegt werden, um die zukünftigen Folgen abschätzen zu können. Die dadurch gewährleistete Finanzierungstransparenz sorgt dafür, dass über Ausgaben jeweils auf Basis einer realistischen, transparenten und umfassenden Grundlage entschieden werden kann. Die Regelung trägt ausserdem dazu bei, eine Verschlechterung der Haushaltslage frühzeitig zu erkennen.

II. Haushaltsteuerung und Kredite

Der zweite Abschnitt des Gesetzes enthält die Bestimmungen zur Gesamtsteuerung des Haushaltes sowie zum Kreditwesen. Wichtige Neuerungen sind bspw. die Einführung des Aufgaben- und Finanzplanes in Art. 10 oder die Pflicht zur Einführung eines Internen Kontrollsystems (IKS) in Art. 25. Das Kreditwesen wird klarer und verständlicher als bisher geregelt und erfährt eine neue Zuteilung der Kompetenzen. Art. 16 gibt zudem die Möglichkeit, dafür geeignete Organisationseinheiten mittels Globalkredit und Leistungsauftrag zu steuern.

Art. 10 Aufgaben- und Finanzplan

¹ *Regierungsrat und Gemeinderat erstellen jährlich einen Aufgaben- und Finanzplan, der die mittelfristige Entwicklung von Leistungen und Finanzen aufzeigt. Die Tätigkeit des Gemeinwesens wird zu diesem Zweck in Hauptaufgaben und diese in Aufgabenbereiche gegliedert.*

² *Der Aufgaben- und Finanzplan enthält namentlich:*

- a) *die finanz- und wirtschaftspolitisch relevanten Eckdaten;*
- b) *eine Übersicht über die Entwicklung der Hauptaufgaben und über die strategischen Ziele und die Entwicklung der Leistungen in den einzelnen Aufgabenbereichen;*
- c) *eine Übersicht über die geplanten Investitionen;*
- d) *die Planrechnungen und den Plangeldfluss;*
- e) *den geschätzten Finanzierungsbedarf und die Finanzierungsmöglichkeiten;*
- f) *die finanzpolitischen Zielgrößen und die Entwicklung der Finanzkennzahlen.*

³ *Der Aufgaben- und Finanzplan wird dem Parlament und der Öffentlichkeit zur Kenntnis gebracht.*

Der bisherige Finanzplan wird erweitert um die Darstellung der Aufgaben der öffentlichen Verwaltung, welche finanziert werden sollen. Den Finanzen wird so ein inhaltlicher Wert gegenübergestellt, wodurch sie nicht isoliert von den damit erbrachten Leistungen beurteilt werden müssen. Bei diesem neuen Instrument spricht man von einem integrierten Aufgaben- und Finanzplan (IAFP). Sein Hauptzweck ist die mittelfristige Planung und Steuerung von Finanzen und Leistungen. Der IAFP ermöglicht durch eine gesamtheitliche Beurteilung von beiden Elementen (Aufgaben und ihre Finanzierung) die Erstellung einer mittelfristig ausgeglichenen Finanzplanung und gestaltet den Planungsprozess transparenter. Auf diese Weise entfaltet er eine gezieltere und effektivere Wirkung, da er verbindlicher wird. Gleichzeitig kann er die Funktion eines Frühwarninstruments erfüllen und unterstützt die zuständigen Organe auf allen Stufen dabei, zielgerichtete und sachgerechte politische Entscheidungen zu treffen.

Abs. 1 erteilt dem Regierungsrat und dem Gemeinderat den Auftrag zur Erstellung eines IAFP und umschreibt dessen Zweck. Der IAFP soll jährlich erstellt werden und die mittelfristige Entwicklung der Leistungen und Finanzen des Gemeinwesens aufzeigen. Die Leistungen sind bestimmten Aufgabenbereichen zuzuordnen, welche in übergeordnete Hauptaufgaben zusammengefasst werden.

Abs. 2 definiert den gesetzlich vorgeschriebenen Inhalt eines IAFP. In einem einleitenden Teil sollen die finanz- und wirtschaftspolitischen Eckdaten enthalten sein. Dazu gehören etwa Angaben zu volkswirtschaftlichen Entwicklungen, zur Bevölkerungsentwicklung oder zur Teuerung. Der Hauptteil

befasst sich mit der Entwicklung der Aufgabenerfüllung, den konkret zu erbringenden Leistungen, den dafür vorgesehenen Investitionen und den geplanten Mitteleinsätzen. Der IAFP soll letztlich eine Übersicht über die Gestaltung und Entwicklung des Finanzhaushalts im Zusammenhang mit den zu erfüllenden Aufgaben während der Planungsperiode bieten.

Dem Parlament und der Öffentlichkeit muss der IAFP gemäss Abs. 3 zur Kenntnisnahme vorgelegt werden. Zwar ist der IAFP primär ein Planungsinstrument des Regierungs- oder Gemeinderates. Dennoch trägt er entscheidend zur finanzpolitischen Willensbildung bei, weshalb das Parlament und die Öffentlichkeit darüber in Kenntnis gesetzt werden und die Möglichkeit haben müssen, die im IAFP aufgezeigte finanzpolitische Stossrichtung zu diskutieren. Dadurch wird die Planung der Exekutive transparent, und es können Rückschlüsse für die Ausgabensteuerung gewonnen und somit die Entscheidungsgrundlagen verbessert werden.

Die KV erteilt dem Regierungsrat auf kantonaler Ebene die Zuständigkeit zur Planung und Koordination des staatlichen Handelns und verpflichtet ihn zur Erstellung entsprechender finanzpolitischer Pläne (Art. 86 KV). Der IAFP soll die Funktion eines Planungsinstruments für eine gesamtheitliche Finanzpolitik wahrnehmen. Er wird deshalb insbesondere von der Exekutive und der Verwaltung als Massstab des Handelns für die entsprechende Planungsperiode verwendet. Für diese Organe soll der IAFP deshalb grundsätzlich bindend sein, auch wenn er keine Rechtsverbindlichkeit nach aussen entfaltet. Der Legislative bzw. der Öffentlichkeit kommt die wichtige Aufgabe zu, sich bei der Kenntnisnahme des IAFP eine Meinung zu bilden und diese einzubringen. Für die kantonale Ebene ist dies in der Verfassung in Art. 75 vorgesehen, wonach der Kantonsrat die Planungen des Regierungsrates berät. Dadurch erlangt der IAFP eine grössere Legitimität und entfaltet eine bessere Wirkung.

Da der Übergang und die erstmalige Erstellung des IAFP mit einigem Aufwand verbunden sind, definiert die Übergangsbestimmung in Art. 48 Fristen, innerhalb derer der IAFP durch ein selbständiges Projekt für den Kanton und die Gemeinden eingerichtet werden soll. Der IAFP soll die Funktion eines Planungsinstruments für eine ganzheitliche Finanzpolitik wahrnehmen.

Art. 11 Voranschlag

¹ *Mit dem Voranschlag werden die Leistungen des Gemeinwesens und deren Finanzierung für ein Kalenderjahr festgelegt.*

² *Leitende Grundsätze für die Erstellung des Voranschlages sind Spezifikation, Vollständigkeit, Vergleichbarkeit und Bruttodarstellung.*

³ *Der Voranschlag enthält namentlich:*

- a) die allgemeinen Erläuterungen;*
- b) die vorgeschlagene Erfolgs- und Investitionsrechnung;*
- c) den Anhang mit einer Darlegung der Grundlagen des Voranschlages, den Erläuterungen neuer Positionen und wesentlicher Veränderungen gegenüber dem Vorjahr sowie mit Informationen zur Finanzierung und über die Verwendung der laufenden Verpflichtungskredite.*

Der Begriff „Voranschlag“ wird aus der Kantonsverfassung übernommen und ersetzt die umgangssprachliche Bezeichnung „Budget“ (als Verb wird jedoch immer noch der Begriff „budgetieren“ verwendet). Wie Abs. 1 zu entnehmen ist, dient der Voranschlag der kurzfristigen Steuerung von

Leistungen und deren Finanzierung. Er enthält eine übersichtliche Darstellung der Einnahmen und Ausgaben, die für das kommende Jahr zu erwarten sind, und gibt Auskunft über die Finanzierung der Ausgaben. Neben der Jahresrechnung ist der Vergleich mit dem Voranschlag ein wichtiger Teil der Finanzberichterstattung (vgl. Art. 21). Er wird jährlich von der Exekutive zuhanden des Voranschlagsorgans erstellt.

Abs. 2 definiert die leitenden Grundsätze bei der Erstellung des Voranschlages. Sie können wie folgt umschrieben werden:

Der Grundsatz der *Spezifikation* beschreibt den Detaillierungsgrad der einzelnen Voranschlagspositionen. Sie sollen im Sinne der politischen, rechtlichen und administrativen Transparenz und Steuerbarkeit nach der Artengliederung unterteilt werden. Bei Verwaltungseinheiten, die mit Leistungsauftrag und Globalkredit geführt werden, kann von diesem Grundsatz abgewichen werden, da dort eine grössere Flexibilität besteht.

Der Grundsatz der *Vollständigkeit* soll sicherstellen, dass alle Aufwände und Erträge sowie Investitionsausgaben und -einnahmen aufgeführt werden, die im nächsten Jahr zu erwarten sind. Um als Entscheidungsgrundlage zu dienen, muss der Voranschlag die Leistungen und ihre Finanzierung vollständig, umfassend und transparent aufzeigen.

Die Transparenz soll auch durch den Grundsatz der *Vergleichbarkeit* gewährleistet werden. Die Voranschläge der Gemeinwesen müssen untereinander und im Zeitablauf sowie mit der Jahresrechnung vergleichbar sein, und zwar sowohl formell bezüglich Darstellung, Gliederung und Detaillierungsgrad als auch materiell bezüglich der angewandten Grundsätze. Ändern die Darstellung und/oder die angewandten Grundsätze oft, wird die Transparenz geschmälert, was die Entscheidungsfindung der politischen Organe erschwert. Bei unumgänglichen Abweichungen vom HRM2-Grundsatz der Vergleichbarkeit sind die Gründe und Auswirkungen im Anhang offenzulegen.

Finanzrechtlich und –wirtschaftlich von grosser Bedeutung ist auch der Grundsatz der *Bruttodarstellung*. Er schreibt vor, dass Aufwand und Ertrag sowie Einnahmen und Ausgaben ohne gegenseitige Verrechnung in voller Höhe aufzuführen sind, da Verrechnungen ebenfalls die Transparenz vermindern, indem sie Risiken verstecken und so die politische Entscheidungsfindung beeinflussen.

Abs. 3 nennt die Elemente, welche ein Voranschlag enthalten muss, da sie für die Entscheidungsfindung notwendig sind. Wichtig ist dabei eine möglichst einheitliche Darstellung, um die Grundsätze in Abs. 2 – insbesondere die Vergleichbarkeit – einhalten zu können. Die Einführung von HRM2 wird deshalb u.a. dazu genutzt, einige wesentliche Richtlinien aufzustellen. Gleichzeitig werden Inhalt und Darstellung der Berichterstattung angepasst und auf die Bedürfnisse der öffentlichen Hand ausgerichtet. Zugunsten einer gesamtheitlichen Sichtweise erscheinen einige Detailangaben nicht mehr im Voranschlag bzw. der Jahresrechnung selbst, sondern werden wenn nötig als Zusatzinformationen abgegeben. Der Voranschlag setzt sich somit aus drei Teilen zusammen. Die allgemeinen Erläuterungen sollen die Ausgabentätigkeit erklären und verständlich machen. Die vorgeschlagene Erfolgs- und Investitionsrechnung zeigt die für das kommende Jahr vorgesehenen Aufwände und Erträge bzw. Investitionsausgaben und –einnahmen auf. Sie wird in der Artengliederung dargestellt. Der Anhang bietet die Möglichkeit, zusätzliche Angaben zu machen, ohne den Voranschlag mit Informationen zu überladen. So sollen insbesondere die Grundlagen und angewandten Grundsätze bei der Erstellung des Voranschlags, die neuen Positionen und wesentlichen Veränderungen gegenüber dem Vorjahr sowie die Finanzierung und Verwendung der laufenden

Verpflichtungskredite dargelegt werden. Im Anhang soll auch eine Erfolgsrechnung nach der funktionalen Gliederung enthalten sein. Diese drei Teile (Erläuterungen, Rechnungen, Anhang) sind verbindliche Bestandteile des Voranschlags und unterliegen somit der Genehmigung durch das zuständige Organ. Nicht Teil der Vorlage über den Voranschlag ist in der Regel die Festlegung des Steuerfusses. Art. 15 Abs. 3 lit. e GG kann entnommen werden, dass die Stimmberechtigten sich explizit auch zum Steuerfuss äussern können müssen. Deshalb wird empfohlen, die Genehmigung des Voranschlags und die Festsetzung des Steuerfusses in einer kombinierten Abstimmungsfragen vorzulegen.

Art. 12 Voranschlagskredit
a) Wirkung

¹ *Der Voranschlagskredit ermächtigt dazu, die Jahresrechnung für den bezeichneten Zweck bis zum festgelegten Betrag zu belasten.*

² *Bis der Voranschlag genehmigt wird, sind der Regierungsrat, der Gemeinderat und die Gerichte ermächtigt, die für eine ordentliche Verwaltungstätigkeit unerlässlichen Ausgaben zu tätigen.*

³ *Nicht beanspruchte Voranschlagskredite verfallen am Ende des Rechnungsjahres.*

Abs. 1 beschreibt die Wirkung eines Voranschlagskredits. Mit der Genehmigung des Voranschlags und dadurch der darin enthaltenen Voranschlagskredite werden die Vollzugsorgane ermächtigt, die Jahresrechnung für den bezeichneten Zweck bis zum festgelegten Betrag zu belasten. Mittels eines Voranschlagskredits wird folglich der Zeitpunkt zur Tötigung einer Ausgabe genehmigt. Die Genehmigung eines entsprechenden Voranschlagskredits ist – neben einer Rechtsgrundlage und einer Ausgabenbewilligung – für sämtliche Ausgaben notwendig. Für die Verwaltung sind die im Voranschlag eingestellten Kredite grundsätzlich bindend und können nur unter gewissen Bedingungen (s. Art. 14 und 15) überschritten werden.

In der Regel soll die Genehmigung des Voranschlags jeweils vor Beginn des Rechnungsjahres erfolgen. Es können aber besondere Situationen eintreffen, die verhindern, dass rechtzeitig ein genehmigter Voranschlag vorliegt, so bspw. im Falle einer mehrmaligen Rückweisung. Den Vollzugsorganen fehlt in solchen Fällen eine der drei Grundlagen für die Tötigung von Ausgaben (s. Art. 6 Abs. 2), nämlich die Voranschlagskredite. Es dürfen deshalb insbesondere keine neuen Ausgaben getätigt werden. Regierungsrat, Gemeinderat und Gerichte ermächtigt Abs. 2 dieses Artikels jedoch, die für eine ordentliche Verwaltungstätigkeit unerlässlichen Ausgaben dennoch zu tätigen. Sie haben die Ausgaben aber auf das Mass zu beschränken, welches dafür unerlässlich ist. Alle anderen Ausgaben dürfen erst nach Genehmigung der Voranschlagskredite getätigt werden.

Gemäss Abs. 3 verfallen nicht beanspruchte Voranschlagskredite am Ende des Rechnungsjahres. Damit ist eine Kreditübertragung auf das Folgejahr ausgeschlossen. Eine solche würde das Prinzip der Jährlichkeit des Voranschlags negieren. Besteht eine auf einem Ereignis in der Vergangenheit (d.h. vor dem Bilanzstichtag) beruhende Verpflichtung, die noch nicht beglichen wurde, kann unter bestimmten Voraussetzungen eine Rückstellung gebildet werden. Folgende Bedingungen müssen dafür erfüllt sein:

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

Eine Rückstellung soll zudem nur für wesentliche Tatbestände gebildet werden, d.h. wenn sie für die zuverlässige Beurteilung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage notwendig ist. Die Rückstellungen können sowohl kurzfristigen wie auch langfristigen Charakter haben. Entsprechend werden sie im kurz- bzw. langfristigen Fremdkapital ausgewiesen. Die strengen Kriterien sollen die Bildung von Rückstellungen zur Abschlussgestaltung verunmöglichen. Auch so genannte Vorsichtsrückstellungen können nach HRM2 nicht gebildet werden.

Art. 13 b) Sperrung

Für voraussehbare Ausgaben, für welche bei der Beschlussfassung über den Voranschlag die Rechtsgrundlage oder der Verpflichtungskredit noch ausstehen, sind die Voranschlagskredite mit einem Sperrvermerk aufzunehmen. Sie bleiben gesperrt, bis die Rechtsgrundlage in Kraft tritt und der Verpflichtungskredit rechtmässig bewilligt ist.

Geplante Ausgaben, die im Voranschlag bewilligt werden, für die jedoch bei der Beschlussfassung über den Voranschlag die Rechtsgrundlage oder die Bewilligung des Verpflichtungskredits (also die Ausgabenbewilligung, s. Art. 6 Abs. 2) noch nicht vorhanden sind, müssen mit einem Sperrvermerk gekennzeichnet werden. Der Beschluss über den Voranschlag stellt selbst keinen Ausgabenbeschluss und keine Rechtsgrundlage für Ausgaben dar. Der Betrag eines entsprechenden Voranschlagskredits bleibt gesperrt, bis die Rechtsgrundlage vorhanden ist bzw. das zuständige Organ gemäss der Finanzkompetenzregelung in der Kantonsverfassung oder der Gemeindeordnung die Ausgabe durch einen besonderen Beschluss bewilligt hat. Solange ist der Voranschlagsposten lediglich eine Planungsgrösse und kann nicht verwendet werden.

Art. 14 c) Nachtragskredite

¹ *Der Voranschlag kann mit Nachträgen ergänzt werden. Zuständig ist das ordentliche Voranschlagsorgan.*

² *Ausgaben, für die im Voranschlag kein oder kein ausreichender Kredit vorgesehen ist, dürfen erst getätigt werden, wenn der Nachtragskredit bewilligt worden ist. Vorbehalten bleiben die Vorschriften über Kreditüberschreitungen.*

Es liegt in der Natur der Sache, dass die tatsächliche Entwicklung der Ausgabenbedürfnisse von der im Voranschlag geplanten abweichen kann. Sollen nach der Beschlussfassung über den Voranschlag Ausgaben getätigt werden, für die kein oder kein ausreichender Voranschlagskredit vorhanden ist, besteht deshalb laut Art. 14 die Möglichkeit von Nachtragskrediten. Abs. 1 bestimmt die Zuständigkeit für deren Genehmigung. Die Nachtragskredite ergänzen nachträglich den Voranschlag und fallen deshalb immer in die Kompetenz des ordentlichen Voranschlagsorgans. Im Kanton ist dies der Kantonsrat, in den Gemeinden sind es in der Regel die Stimmberechtigten. Mit der gesetzlich definierten Zuständigkeit in Art. 14 Abs. 1 wird klargestellt, dass Ergänzungen des Voranschlags grundsätzlich nur vom Voranschlagsorgan beschlossen werden können.

Abs. 2 erläutert, wann ein Begehren nach einem Nachtragskredit an das Voranschlagsorgan gestellt werden kann und zu welchem Zeitpunkt die entsprechenden Ausgaben getätigt werden dürfen. Es handelt sich dabei um Situationen, in denen eine Ausgabe erfolgen soll, für die im Voranschlag kein oder kein ausreichender Kredit vorgesehen ist, also die in Art. 6 Abs. 2 vorgeschriebene Grundlage eines

Voranschlagskredits fehlt. Das Voranschlagsorgan kann in solchen Fällen jederzeit, und ohne bestimmte Voraussetzungen beachten zu müssen, einen Nachtragskredit sprechen. Die Vollzugsorgane dürfen vor der Genehmigung des Nachtragskredits keine Verpflichtungen eingehen. Die entsprechende Ausgabe kann erst nach der Bewilligung des Nachtragskredits erfolgen. Ausnahmen, in denen die Exekutive ohne die Genehmigung eines Nachtragskredits eine im Voranschlag nicht oder in zu geringem Umfang vorgesehene Ausgabe tätigen darf, sind in Art. 15 definiert.

Art. 15 d) Kreditüberschreitungen

¹ *Im Voranschlag nicht vorgesehene Ausgaben können der Jahresrechnung ohne Einholung eines Nachtragskredites belastet werden, sofern eine der folgenden Voraussetzungen erfüllt ist:*

- a) *es handelt sich um eine gebundene Ausgabe;*
- b) *das Geschäft erträgt ohne nachteilige Folgen für das Gemeinwesen keinen Aufschub;*
- c) *den Ausgaben stehen im gleichen Rechnungsjahr entsprechende sachbezogene Einnahmen gegenüber;*
- d) *die Ausgabe ist geringfügig und liegt innerhalb der Kompetenzen des jeweiligen Organs.*

² *Regierungsrat und Gemeinderat orientieren mit der Jahresrechnung über wesentliche Kreditüberschreitungen.*

Die Exekutive benötigt dennoch in manchen Fällen einen gewissen Handlungsspielraum. Ist kein oder kein ausreichender Voranschlagskredit vorhanden, muss die Exekutive grundsätzlich die Möglichkeit haben, gewisse Ausgaben auch ohne die Bewilligung eines Nachtragskredits zu tätigen, da es nicht immer möglich oder zweckmässig ist, vorgängig das Voranschlagsorgan zu bemühen. Art. 15 Abs. 1 regelt, unter welchen Voraussetzungen die Exekutive ermächtigt ist, den Voranschlag ohne Nachtragskredit zu überschreiten. Es sind dies folgende:

Handelt es sich um eine gebundene Ausgabe im Sinne von Art. 7, kann sie nachträglich getätigt werden, ohne einen Nachtragskredit vom Voranschlagsorgan genehmigen zu lassen.

Eine Kreditüberschreitung ist auch möglich in ausserordentlichen Situationen, wenn eine Ausgabe dringlich ist. Dies ist der Fall, wenn das Geschäft ohne nachteilige Folgen für das Gemeinwesen keinen Aufschub erträgt.

Stehen den zusätzlichen Ausgaben im gleichen Rechnungsjahr entsprechende sachbezogene Einnahmen gegenüber, dürfen sie ebenfalls ohne Nachtragskredit getätigt werden.

Ausserdem ist es den Vollzugsorganen erlaubt, neue Ausgaben ohne Nachtragskredit zu tätigen, wenn sie geringfügig und innerhalb der Kompetenzen des jeweiligen Organs liegen. Dies entspricht einem Bedürfnis der Praxis, da der Aufwand zur Einholung eines Nachtragskredits für eine geringfügige Ausgabe unverhältnismässig ist. Art. 15 lit. d stellt zwei Bedingungen, damit für kleine Ausgaben eine Kreditüberschreitung möglich wird. Die Ausgabe muss einerseits geringfügig sein und zudem innerhalb der Kompetenzen des jeweiligen Organs liegen. Die zweite Bedingung ist sekundär. Die Ausgabenkompetenz stellt die Obergrenze dar, ab welcher immer ein Nachtragskredit erforderlich ist. Primäre Bedingung für eine Kreditüberschreitung gemäss Art. 15 lit. d ist, dass die Ausgabe geringfügig ist. In welchem Rahmen dies zutrifft, können die jeweiligen Gemeinwesen definieren, wodurch jedes seine eigene Praxis entwickeln wird, je nachdem, welchen finanziellen Spielraum das Voranschlagsorgan der Exekutive zugestehen will. Den Handlungsspielraum soll die Exekutive jedoch möglichst restriktiv nutzen. *Abbildung 1* stellt das Kreditwesen grafisch dar.

Abs. 2 hält die Rechenschaftspflicht der Exekutive über die wesentlichen Kreditüberschreitungen fest. Diese sind im Anhang zur Jahresrechnung in geeigneter Weise darzustellen und zu begründen (s. Art. 32 lit. i). Auch hinsichtlich der Definition einer wesentlichen Kreditüberschreitung sollen die Gemeinwesen eigene Regeln und eine eigene Praxis entwickeln und anwenden. Der Begriff „wesentlich“ soll dabei nicht nur die Höhe der Ausgabe umfassen. Eine Ausgabe kann als wesentlich eingeschätzt werden, obwohl ihre Höhe geringfügig ist, bspw. aus politischen Gründen.

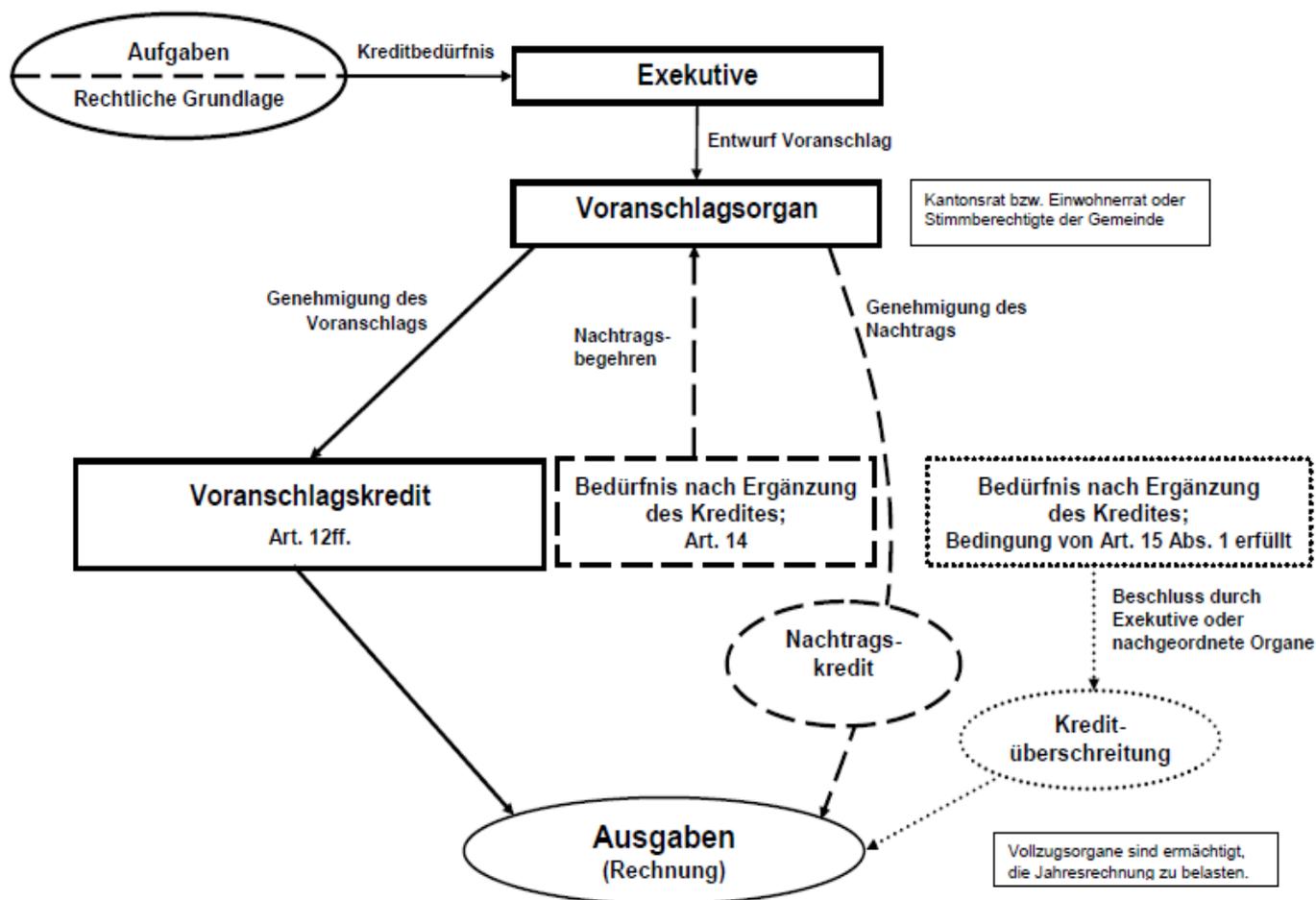


Abbildung 1: Kreditwesen

Art. 16 Globalkredit mit Leistungsauftrag

¹ Für geeignete Organisationseinheiten kann ein Globalkredit mit Leistungsauftrag bewilligt werden. Es ist eine Kosten- und Leistungsrechnung zu führen.

² Für die Genehmigung von Globalkredit und Leistungsauftrag ist das Voranschlagsorgan zuständig. Es können keine Nachträge genehmigt werden.

³ Ein Ertragsüberschuss kann bis zur Hälfte für neue Rücklagen verwendet werden, sofern im Leistungsauftrag nichts anderes bestimmt ist. Ein Aufwandüberschuss ist mit Rücklagen zu decken. Ungedeckte Aufwandüberschüsse werden über die Erfolgsrechnung des Gemeinwesens ausgeglichen.

⁴ Mit der Jahresrechnung ist ein finanzstatistischer Ausweis nach Artengliederung vorzulegen.

Bei einem Globalkredit werden nicht die einzelnen Aufwand- und Ertragspositionen je als einzelne Voranschlagsbeträge bewilligt, sondern es wird der Saldo der Aufwände und Erträge bzw. der Ausgaben und Einnahmen festgelegt. Dadurch wird den dafür geeigneten Verwaltungseinheiten mehr Entscheidungsfreiheit zugestanden. Wesentlich ist hierbei, dass Leistungsauftrag und Globalkredit grundsätzlich zusammen gehören. Es kann im Voranschlag ohne Leistungsauftrag keinen Globalkredit geben. Der Leistungsauftrag ist eine einseitige Auftragserteilung und kann folgende Elemente enthalten: Auftraggeber und Auftragnehmer, rechtliche Grundlage, Zweck und strategische Ziele, Leistungen und Produkte (Inhalt, Quantität, Qualität), Zielgruppen, finanzielle Abgeltungen, Berichtswesen, zeitliche Gültigkeit, Folgen bei Nichterfüllung, Rechtsmittel, Unterzeichnung. Die gemäss Leistungsauftrag zu erfüllenden Aufgaben sind in Leistungsgruppen oder einzelne Leistungen unterteilt. Obwohl nicht einzelne Aufwands- und Ertragspositionen oder Investitionsausgaben und –einnahmen bewilligt werden, sondern lediglich der daraus resultierende Saldo, sind die Leistungen sowie deren zurechenbare Kosten auszuweisen. Dazu soll eine Kosten- und Leistungsrechnung geführt werden.

Abs. 2 regelt die Zuständigkeit für die Genehmigung eines Globalkredits. Dieser wird zusammen mit dem Leistungsauftrag vorgängig von der Exekutive vorbereitet. Dann entscheidet das für den Voranschlag zuständige Organ sowohl über den Leistungsauftrag als auch über die finanziellen Mittel, welche global für die Erfüllung des Leistungsauftrags zur Verfügung gestellt werden. Da Globalkredit und Leistungsauftrag sich gegenseitig bedingen, können sie auch nicht getrennt von verschiedenen Organen behandelt werden. Zu Globalkrediten können gemäss Abs. 2 keine Nachtragskredite genehmigt werden. Da es Sinn und Zweck des Globalkredits ist, der entsprechenden Organisation zur Erfüllung des Leistungsauftrags die finanziellen Mittel global zur Verfügung zu stellen, ist eine Kreditergänzung mittels eines Nachtrags nicht möglich. Die Organisationseinheit soll leistungs- und ressourcenorientiert die vorhandenen finanziellen Mittel einsetzen.

Abs. 3 regelt, wie vorgegangen wird, wenn dabei ein Ertrags- oder Aufwandüberschuss entsteht. Grundsätzlich wird im Leistungsauftrag bestimmt, wie ein allfälliger Ertragsüberschuss zu verwenden ist. Enthält der Leistungsauftrag keine andere Regelung, kann die entsprechende Organisationseinheit den Ertragsüberschuss bis zur Hälfte für neue Rücklagen verwenden. Diese Rücklagen sollen primär zukünftige Aufwandüberschüsse decken. Sie können aber auch für zweckgebundene Ausgaben zur Verbesserung der Leistungen dienen, sofern dies im Leistungsauftrag vorgesehen ist und kein Aufwandüberschuss entsteht. Ein Aufwandüberschuss muss mit Rücklagen gedeckt werden. Reichen die Rücklagen dafür nicht vollständig aus, wird der ungedeckte Aufwandüberschuss über die Erfolgsrechnung des Gemeinwesens ausgeglichen.

Trotz Globalkredit soll der spezifische Aufwand und Ertrag eines Gemeinwesens ermittelt und ausgewiesen werden, um eine einheitliche und vergleichbare statistische Aussage machen zu können. Deshalb verlangt Abs. 4 dieses Artikels auch Organisationseinheiten die mit Leistungsauftrag und Globalkredit geführt werden, die Vorlage eines finanzstatistischen Ausweises nach Artengliederung im Rahmen der Finanzberichterstattung.

Art. 17 Verpflichtungskredit

a) Grundsätze

¹ *Der Verpflichtungskredit gibt die Ermächtigung, bis zu einer bestimmten Summe für einen bestimmten Zweck finanzielle Verpflichtungen einzugehen. Er ist erforderlich für neue Ausgaben, welche die Finanzkompetenzen von Regierungsrat und Gemeinderat übersteigen.*

² *Der Verpflichtungskredit wird als Objektkredit für ein Einzelvorhaben oder als Rahmenkredit für ein Programm gesprochen; er kann sich über mehrere Jahre erstrecken. Im Beschluss über den Rahmenkredit wird das zuständige Organ für die Aufteilung in einzelne Objektkredite bestimmt.*

³ *Kredite für Vorprojekte gelten hinsichtlich der Finanzkompetenzen als selbständige Ausgabenbeschlüsse.*

⁴ *Der Verpflichtungskredit kann netto beschlossen werden, soweit die Beiträge Dritter rechtskräftig zugesichert sind oder wenn er vorbehältlich bestimmter Leistungen Dritter bewilligt wird. Preisstandsklauseln sind zulässig; der Verpflichtungskredit erhöht oder verringert sich entsprechend der Vergleichsbasis.*

⁵ *Der Verpflichtungskredit verfällt, wenn der Zweck erreicht ist oder das Vorhaben aufgegeben wird.*

Art. 17 regelt und verdeutlicht die Thematik der Verpflichtungskredite. Ein Verpflichtungskredit ermächtigt die Exekutive, bis zu einer bestimmten Summe für einen bestimmten Zweck finanzielle Verpflichtungen einzugehen. Mit der Genehmigung des Verpflichtungskredits durch das zuständige Organ erfolgt der Ausgabenbeschluss für Ausgaben, welche die Finanzkompetenz des Exekutivorgans übersteigen. Nicht zu verwechseln ist der Verpflichtungskredit folglich mit den Voranschlagskrediten, welche dazu ermächtigen, die Jahresrechnung zu belasten (s. Art. 12). Eine Ausgabe, die die Finanzkompetenz der Exekutive übersteigt, bedarf also eines Verpflichtungskredits und auch der Bewilligung der jährlichen Fälligkeiten im Voranschlag. Da gebundene Ausgaben gemäss Art. 88 KV und Art. 19 GG immer in die Kompetenz der Exekutive fallen, kann ein Verpflichtungskredit nur für neue Ausgaben gesprochen werden. Finanzierungen, die sachlich und zeitlich zusammenhängen, sind in einem Kredit zu vereinigen. Denn ein Vorhaben darf nicht in einzelne Kredite zerstückelt werden, um die Finanzkompetenzen zu umgehen.

Abs. 2 definiert die zwei möglichen Arten von Verpflichtungskrediten. Ein solcher wird entweder als Objektkredit für ein Einzelvorhaben (bspw. ein Bauvorhaben) oder als Rahmenkredit für ein Programm (bspw. das Sanierungs- und Optimierungsprogramm des Psychiatrischen Zentrums mit mehreren Gebäuden) gesprochen. Obwohl ein Verpflichtungskredit sich oft über mehrere Jahre erstrecken kann, sind die jährlichen Ausgabebetranchen in den zutreffenden Voranschlag einzustellen. Die Modalitäten für eine allfällige Aufteilung des Kredits in einzelne Objektkredite werden im Antrag auf den Verpflichtungskredit geregelt. So soll insbesondere das dafür zuständige Organ bestimmt werden.

Als selbständige Ausgabenbeschlüsse gelten gemäss Abs. 3 hingegen Kredite für Vorprojekte. Ist zu Beginn eines Vorhabens die finanzielle Tragweite noch nicht klar, wird ein Projektierungskredit eingeholt. Ein solcher ist eigenständig bezüglich der Finanzkompetenzen und gehört nicht zum allfällig darauffolgenden Verpflichtungskredit. Die Zuständigkeit für den entsprechenden Ausgabenbeschluss eines Projektierungskredits kann folglich aus der Finanzkompetenzordnung in der Kantonsverfassung oder Gemeindeordnung abgeleitet werden. In der Kreditkontrolle und –abrechnung (s. Art. 19) sind der Projektierungskredit und der zugehörige Verpflichtungskredit jedoch zusammenzuführen, damit die effektiven Kosten eines Vorhabens ausgewiesen werden.

Da für ein Gemeinwesen bei der Beurteilung eines Vorhabens letztlich massgebend ist, wie hoch die Kosten sind, die von ihm selbst getragen werden müssen, können die Beiträge Dritter an ein Vorhaben abgezogen werden. Ein Nettokredit ist einerseits möglich, wenn die Beiträge oder Leistungen Dritter rechtskräftig zugesichert sind und nicht nur angenommen oder in Aussicht gestellt werden. Andererseits kann der Verpflichtungskredit auch netto beschlossen werden, wenn er vorbehältlich bestimmter Leistungen Dritter bewilligt wird. Jedenfalls soll der Verpflichtungskredit aufgrund sorgfältiger, nach fachmännischen Regeln erstellten Berechnungen ermittelt werden. Zur korrekten Bemessung der Höhe eines Verpflichtungskredits sind auch Preisstandsklauseln zulässig. Eine solche Bestimmung soll verhindern, dass der Kredit wegen teurerungsbedingter Mehrkosten nicht ausreicht. Entsprechend kann der Kredit im Falle eines Preisrückganges hingegen auch nicht voll beansprucht werden. Mit dem nicht beanspruchten Teil dürfen keine zusätzlichen Ausgaben getätigt werden.

Jeder Verpflichtungskredit ist – wie aus Abs. 1 deutlich wird – für einen bestimmten Zweck bestimmt und an diesen gebunden. Er darf nicht für andere Zwecke als den vorgesehenen verwendet werden. Ist dieser Zweck erreicht oder das Vorhaben wird aufgegeben, verfällt der Kredit gemäss Abs. 5 in jedem Fall und darf nicht weiter ausgeschöpft werden. Die Kompetenz, im Voranschlag Ausgaben für dieses Projekt vorzusehen, erlischt damit.

Art. 18 b) Erhöhung des Verpflichtungskredites

¹ *Zeigt sich vor oder während der Ausführung eines Vorhabens, dass der bewilligte Verpflichtungskredit nicht ausreicht, ist vor dem Eingehen neuer Verpflichtungen ein Zusatzkredit einzuholen. Dieser ist hinsichtlich der Finanzkompetenz als selbständiger Ausgabenbeschluss zu behandeln.*

² *Erträgt die Ausführung eines Vorhabens keinen Aufschub, können Regierungsrat und Gemeinderat unmittelbar dessen Fortsetzung beschliessen. Parlament und Öffentlichkeit sind über die zu erwartenden Mehrausgaben zu unterrichten.*

Art. 18 regelt das Vorgehen im Falle eines unzureichenden Verpflichtungskredits. Zeigt sich nachträglich, dass ein bewilligter Verpflichtungskredit zur Ausführung des Vorhabens nicht ausreicht, muss vorgängig eine Erhöhung veranlasst werden. Diese erfolgt durch die Genehmigung eines Zusatzkredits, wodurch verhindert wird, dass bedeutende Verpflichtungen ohne Ausgabenbewilligung eingegangen werden. Der Zusatzkredit ist wie der Kredit für ein Vorprojekt als selbständiger Ausgabenbeschluss zu behandeln. Die Finanzkompetenzen in der Kantonsverfassung oder Gemeindeordnung regeln folglich die Zuständigkeit für den Beschluss über einen Zusatzkredit.

Abs. 2 nennt die Ausnahmen von Abs. 1. In Situationen, in denen keine Handlungsfreiheit besteht und die Mehrausgabe dringlich ist, weil die Ausführung eines Vorhabens keinen Aufschub erträgt, kann die Exekutive auch ohne die formelle Genehmigung eines Zusatzkredits die Fortsetzung des Vorhabens beschliessen. Allerdings hat sie das Parlament und die Öffentlichkeit über die zu erwartenden Mehrausgaben zu informieren. *Abbildung 2* zeigt das gesamte Verfahren zum Eingehen von finanziellen Verpflichtungen grafisch auf.

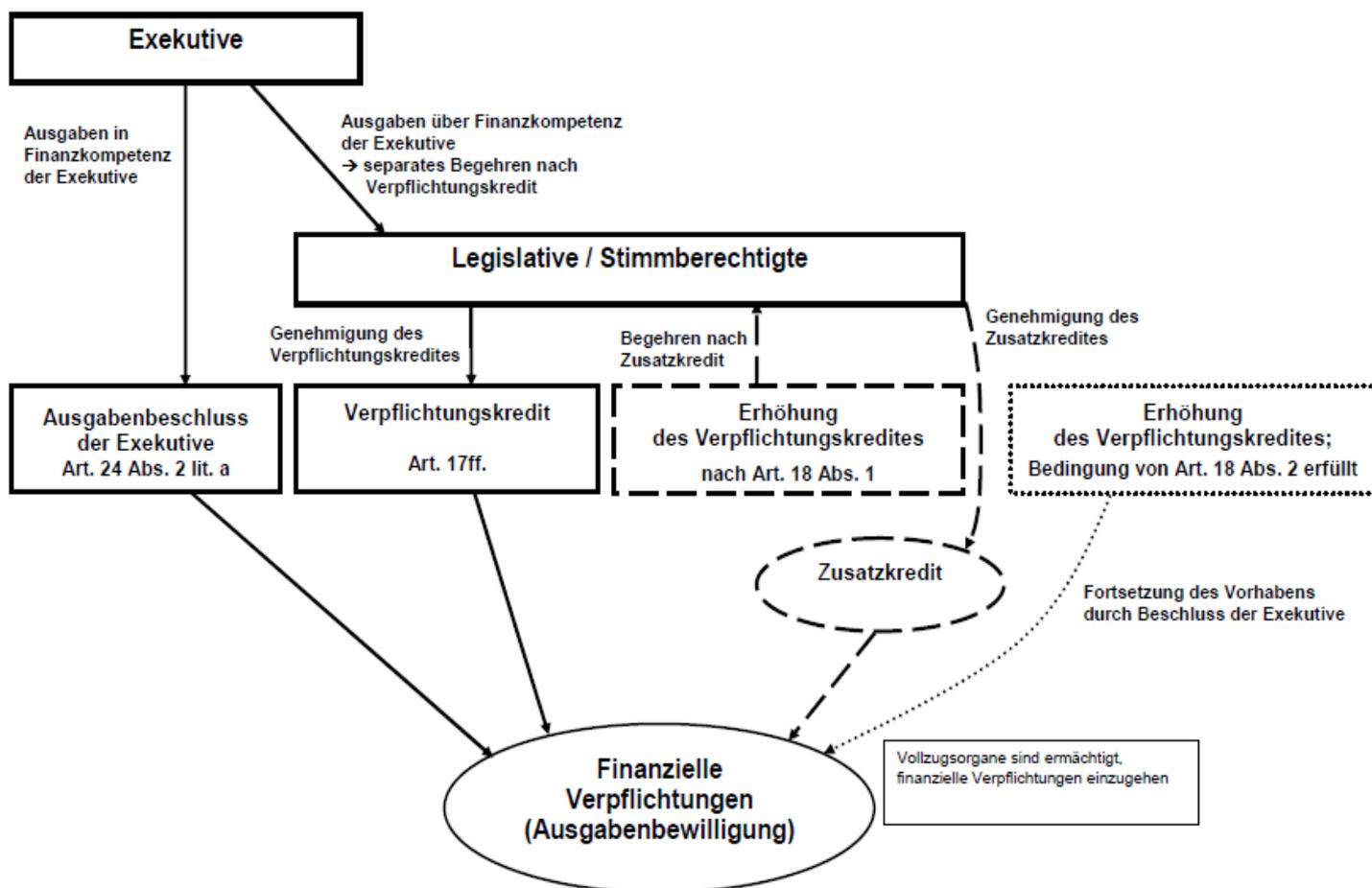


Abbildung 2: Eingehen von Verpflichtungen

Art. 19 c) Verfahren

¹ Dem zuständigen Organ ist für jeden Verpflichtungskredit eine separate Vorlage mit einem erläuternden Bericht zu unterbreiten, der auch die durch das Vorhaben ausgelösten Folgekosten aufzeigt.

² Über die Beanspruchung des Verpflichtungskredits ist eine Kontrolle zu führen, aus der hervorgeht, welche Verpflichtungen eingegangen wurden und welche Verpflichtungen für die Vollendung des Vorhabens noch erforderlich sind. Die jährlichen Fälligkeiten sind brutto im Voranschlag einzustellen.

³ Der Verpflichtungskredit ist nach Abschluss des Vorhabens abzurechnen. Über das Ergebnis ist das zuständige Organ zu informieren.

Art. 19 Abs. 1 umschreibt, in welcher Form ein Begehren nach einem Verpflichtungskredit erfolgen soll. Es soll in jedem Fall dem zuständigen Organ als separate Vorlage unterbreitet werden, kann also nicht im Rahmen der Genehmigung des Voranschlags bewilligt werden. Dazu muss ein erläuternder Bericht erstellt werden, der die finanziellen Auswirkungen des Vorhabens aufzeigt. Damit wird die in Art. 9 festgehaltene Bestimmung umgesetzt, bei allen Vorlagen und Anträgen die Finanzierung der damit verbundenen Ausgaben auszuweisen. Im Bericht müssen insbesondere auch die durch das Vorhaben ausgelösten Folgekosten aufgezeigt werden.

Abs. 2 schreibt für Verpflichtungskredite die Führung einer Kreditkontrolle vor. Von der operativ zuständigen Stelle muss aufgezeigt werden, welche Verpflichtungen im Rahmen des Verpflichtungskredits eingegangen

wurden und welche noch erforderlich sind. Die Kreditkontrolle muss die Funktion erfüllen, genau aufzuzeigen und zu begründen, wofür der Verpflichtungskredit benutzt wird. Die jährlichen Fälligkeiten sind zudem brutto im Voranschlag einzustellen. Dies dient nicht nur der Transparenz, sondern ist notwendig, um die entsprechenden Ausgaben zu tätigen, da Ausgaben gemäss Art. 6 nicht nur einer Ausgabenbewilligung (= Verpflichtungskredit), sondern auch eines Voranschlagskredits (und einer Rechtsgrundlage) bedürfen.

Sobald ein Vorhaben abgeschlossen ist, muss der Verpflichtungskredit gemäss Abs. 3 dieses Artikels abgerechnet werden. Das für die Genehmigung des Verpflichtungskredits zuständige Organ ist spätestens mit der Jahresrechnung über das Ergebnis der Abrechnung zu informieren.

Art. 20 Spezialfinanzierungen

¹ *Die vollständige oder teilweise Zweckbindung von Einnahmen zur Erfüllung einer bestimmten öffentlichen Aufgabe bedarf einer gesetzlichen Grundlage. Hauptsteuern dürfen nicht zweckgebunden werden.*

² *In der Spezialfinanzierung sind alle damit zusammenhängenden Aufwände und Erträge auszuweisen.*

Bei der Spezialfinanzierung werden Mittel zur Erfüllung bestimmter öffentlicher Aufgaben zweckgebunden. Die Erstellung einer Spezialfinanzierung erfordert gemäss Art. 20 Abs. 1 eine gesetzliche Grundlage. Im entsprechenden Spezialgesetz werden die Einzelheiten definiert, bspw. wer über die finanziellen Mittel für den definierten Zweck verfügen darf. Die zweckgebundenen Einnahmen 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 den Nutzniessern direkt erbrachten Entgelten ein Kausalzusammenhang besteht, so bspw. bei Parkinggebühren in Parkhäusern oder bei Kurtaxen. Hauptsteuern dürfen nicht zweckgebunden werden, da sonst die Gefahr besteht, dass sich die Aufgabenerfüllung nach dem zufälligen Ertrag richtet und dadurch der Einsatz der Mittel nach einer ausgewogenen Prioritätsordnung sowie eine konsistente Haushaltsführung erschwert werden. Das Setzen von Prioritäten durch die Voranschlagsorgane würde beeinträchtigt, da sie nicht mehr frei über die Verwendung der Einnahmen entscheiden könnten, weil ein Anteil an den Einnahmen (Hauptsteuern) automatisch einer Spezialfinanzierung zugewiesen werden müsste. Der Begriff „Hauptsteuern“ umfasst die Erträge aus dem Anteil an der direkten Bundes- und Verrechnungssteuer sowie die Steuererträge der natürlichen und der juristischen Personen, die Grundstückgewinnsteuern, die Erbschaftssteuern und die Handänderungssteuern. Für die Bildung von Spezialfinanzierungen eignen sich bspw. Gebühren, Regalien und Beiträge. Nicht den Bestimmungen dieses Artikels unterliegen die auf Gemeindeebene häufig vorkommenden Fonds resp. Legate, welche anstelle einer gesetzlichen Grundlage auf separaten Bestimmungen basieren.

Die Aufwände und Erträge der Spezialfinanzierungen sind in der Erfolgsrechnung zu verbuchen und die Saldi zu bilanzieren. HRM2 schreibt vor, dass die Spezialfinanzierungen, die einen Passivsaldo ausweisen, entweder dem Eigenkapital oder dem Fremdkapital zugeordnet werden. Auf die Kriterien für die Zuteilung wird im Kommentar zu Art. 31 Abs. 3 eingegangen.

Art. 21 Berichterstattung

Der Finanzbericht des Regierungsrates oder des Gemeinderates enthält:

- a) *den Finanzkommentar der Exekutive;*
- b) *die Jahresrechnung samt Vergleich mit Voranschlag und Vorjahr;*
- c) *gegebenenfalls eine konsolidierte Rechnung;*
- d) *den Prüfbericht des Revisionsorgans;*
- e) *Zusatzinformationen nach Bedarf.*

Art. 21 nennt die verbindlichen Elemente der finanziellen Berichterstattung. Dabei handelt es sich um den Finanzkommentar, die Jahresrechnung und den Prüfbericht des Revisionsorgans. Zusätzliche Elemente sind gegebenenfalls eine konsolidierte Rechnung und Zusatzinformationen, welche nach Bedarf erstellt werden. Zweck dieses Artikels ist es, die Rechnungsdarstellung einheitlicher zu gestalten, indem diese wesentlichen Bestandteile eingeführt werden. Die Berichterstattung der öffentlichen Körperschaften erfolgt nun in Anlehnung an die Praxis in der Privatwirtschaft und orientiert sich an den Grundsätzen der Relevanz und der Wesentlichkeit. Um diesen zu entsprechen, werden, wie in der Erläuterung von Art. 11 erwähnt, im Rahmen der neuen Berichterstattung zahlreiche Detailangaben nicht mehr in der Rechnung selber erscheinen, sondern nach Bedarf als Zusatzinformationen abgegeben. Diese sind nicht Bestandteil der Genehmigung der Jahresrechnung. Die einzelnen Teile der Finanzberichterstattung bilden eine Einheit, die einen Überblick über die finanzielle Lage und Entwicklung des Gemeinwesens bieten soll. Die zwei wichtigsten Funktionen sind:

- a) Entscheidungsgrundlage für Parlament, Bürger und übrige interessierte Kreise.
- b) Rechenschaftsablage über die Verwendung der anvertrauten Mittel.

Im FHG werden die grundsätzliche Struktur und die hauptsächlichen Inhalte der Berichterstattung geregelt, um insbesondere den Gemeinden deren Erstellung zu erleichtern. Daneben bleibt aber genügend Freiraum bestehen, um wesentliche individuelle Informationen in der geeigneten Art und Weise darzustellen. Die konkrete Ausgestaltung der Berichterstattung bleibt somit den jeweiligen Gemeinwesen überlassen. Als illustratives Muster kann auf den Fachbehelf des Kantons Appenzell Ausserrhoden zurückgegriffen werden. Er erläutert das FHG auf einer detaillierten finanztechnischen Ebene. Der vorliegende Kommentar geht im Abschnitt III. (Art. 26-37) näher auf die Grundsätze und einzelnen wesentlichen Elemente der Rechnungslegung ein.

Art. 22 Beurteilung der Finanzlage

¹ *Regierungsrat und Gemeinderat legen finanzpolitische Zielgrössen für die Beurteilung der Finanzlage und eine gesunde Entwicklung des Haushaltes fest.*

² *Für diese Beurteilung der Finanzlage sind massgebend:*

- a) *Nettoverschuldungsquotient;*
- b) *Selbstfinanzierungsgrad;*
- c) *Zinsbelastungsanteil.*

³ *Zusätzlich auszuweisen sind:*

- a) *Nettovermögen oder –schuld in Franken pro Einwohner;*
- b) *Selbstfinanzierungsanteil;*
- c) *Kapitaldienstanteil;*
- d) *Bruttoverschuldungsanteil;*
- e) *Investitionsanteil.*

Gemäss Art. 22 Abs. 1 legt das Exekutivorgan periodisch die finanzpolitische Zielgrössen fest, aufgrund derer die finanzielle Lage und Entwicklung des Gemeinwesens erfasst und beurteilt werden kann. Dazu sind wenige, prägnante Finanzkennzahlen notwendig, die sowohl Bewegungs- wie auch Bestandesgrössen berücksichtigen und Aspekte der Bilanz wie auch der Erfolgs- und der Investitionsrechnung umfassen. Für diese Kennzahlen werden von Regierungs- bzw. Gemeinderat Zielvorgaben bestimmt. Bei der Auswahl der Finanzkennzahlen ist die Exekutive grundsätzlich frei, jedoch müssen die in Abs. 2 genannten Kennzahlen in jedem Fall zur Beurteilung hinzugezogen werden.

Abs. 2 nennt die gemäss HRM2 für die Beurteilung der Finanzlage massgebenden Finanzkennzahlen. Diese drei Finanzkennzahlen sind bei einer finanzpolitischen Lagebeurteilung stets zu beachten, weil sie die grösste Aussagekraft haben. Der Nettoverschuldungsquotient ist eine bilanzbezogene Kennzahl, die anzeigt, welcher Anteil der Fiskalerträge erforderlich wäre, um die Nettoschuld abzutragen. Damit kann die Tragfähigkeit der Nettoverschuldung beurteilt werden. Der Selbstfinanzierungsgrad stellt eine Verbindung zwischen der Erfolgsrechnung und den Nettoinvestitionen her, indem er angibt, welchen Anteil ihrer Nettoinvestitionen eine öffentliche Körperschaft aus eigenen Mitteln finanzieren kann. Dies beeinflusst die jährliche Veränderung der Verschuldung. Der Zinsbelastungsanteil fokussiert schliesslich auf die Erfolgsrechnung. Er sagt aus, welcher Anteil des Finanzertrages jährlich durch den Nettozinsaufwand beansprucht wird.

In Abs. 3 sind die zusätzlich auszuweisenden Finanzkennzahlen aufgeführt. Diese sind für die Beurteilung der Finanzlage ebenfalls wichtig, jedoch gemäss HRM2 gegenüber denjenigen von Abs. 2 in zweiter Priorität massgebend. Sie dienen auch zu statistischen Zwecken.

Art. 23 Finanzstatistik

¹ *Mit der Jahresrechnung wird ein finanzstatistischer Ausweis in funktionaler Gliederung erstellt, welcher auch einen Zeitreihenvergleich umfasst.*

² *Diese Statistik ist auf die Vorgaben der eidgenössischen Finanzstatistik abgestimmt und ermöglicht Vergleiche zwischen den Gemeinwesen.*

Die Gemeinwesen erstellen eine Finanzstatistik und publizieren mit der Jahresrechnung einen funktionell gegliederten finanzstatistischen Ausweis, der auch einen Zeitreihenvergleich über mehrere Jahre beinhaltet. Die Finanzstatistik im Sinne dieses Artikels umfasst somit die Jahresrechnungen des Kantons und der Gemeinden von Appenzell Ausserrhodon. Die finanzstatistischen Anforderungen müssen auch für den Voranschlag erfüllt sein.

Die eidgenössische Finanzstatistik informiert detailliert über die Finanzströme, an denen die öffentlichen Haushalte (Bund, Kantone und Gemeinden) beteiligt sind. Sie wird jährlich von der Eidgenössischen Finanzverwaltung erstellt und soll eine transparente Darstellung der Ertrags-, Finanz- und Vermögenslage des staatlichen Sektors der Schweiz bieten sowie Vergleiche zwischen den Gemeinwesen ermöglichen. Eine erweiterte Form der Finanzstatistik umfasst alle öffentlichen Haushalte sowie die obligatorischen Sozialversicherungen. Zu Letzteren gehören die AHV/IV/EO, die Arbeitslosenversicherung und die Familienzulagen in der Landwirtschaft. Bis auf Weiteres ausgeklammert sind öffentliche Unternehmungen und öffentlich-rechtliche Sozialversicherungen. Um die finanzstatistische Vergleichbarkeit der

Gemeinwesen auf allen Ebenen zu gewährleisten, ist der finanzstatistische Ausweis im Sinne der Harmonisierung auf die Vorgaben der eidgenössischen Finanzstatistik abzustimmen. Dies wird durch Art. 23 Abs. 2 FHG. Die Finanzstatistik muss deshalb den Vorgaben des HRM2 entsprechen und auf der funktionalen Gliederung sowie dem Kontenrahmen gemäss Handbuch zum HRM2 basieren.

Art. 24 Controlling, Steuerung und Vollzug auf Verwaltungsebene

¹ *Regierungsrat und Gemeinderat schaffen die organisatorischen Voraussetzungen für einen gesetzmässigen Vollzug des Haushaltes. Sie sorgen insbesondere für ein angemessenes Controlling.*

² *Regierungsrat und Gemeinderat entscheiden über:*

- a) *Verpflichtungen im Rahmen ihrer Finanzkompetenzen;*
- b) *die Zweckänderung von Verwaltungsvermögen, sofern damit keine baulichen Massnahmen verknüpft sind;*
- c) *die Umwandlung nicht mehr benötigten Verwaltungsvermögens in Finanzvermögen;*
- d) *die Aufnahme von Mitteln, die der Finanzierung dienen;*
- e) *die Organisation des Rechnungswesens und der Belegaufbewahrung.*

³ *Die Organisationseinheiten sind verantwortlich für:*

- a) *die sparsame und wirtschaftliche Verwendung der ihnen anvertrauten Kredite und Vermögenswerte;*
- b) *die Geltendmachung finanzieller Ansprüche gegenüber Dritten;*
- c) *die Einhaltung der Voranschlags- und Verpflichtungskredite;*
- d) *die Führung eines zweckdienlichen Internen Kontrollsystems (IKS);*
- e) *den Nachweis der Wirksamkeit der Aufgabenerfüllung.*

Art. 24 regelt die finanzielle Führung auf Verwaltungsebene, um Problemstellungen bezüglich der Zuständigkeiten zu verhindern. Die Exekutive hat gemäss Abs. 1 die Aufgabe, die organisatorischen Voraussetzungen zur Erfüllung der finanzrechtlichen Vorgaben zu schaffen. Die internen Kompetenzen der Verwaltungseinheiten im Vollzug der öffentlichen Aufgaben werden vom jeweiligen Gemeinwesen in seiner Organisationsordnung geregelt. Darunter fällt insbesondere die Zuteilung der Ausgabenkompetenzen für den laufenden Aufwand und die Investitionen. Ausserdem sorgen die Exekutiven für ein angemessenes Controlling, damit die Grundsätze des FHG eingehalten werden. Das Controlling ist eine Führungsunterstützungsaufgabe zugunsten der Exekutive. Es soll das staatliche Handeln sowie die Organisation und die Arbeitsabläufe des Gemeinwesens überprüfen. Gegenstand dieser Prüfungen ist folglich nicht nur das Finanzgebaren eines Gemeinwesens, sondern sind insbesondere die Leistungserbringung, die erzielten Wirkungen, die dazu verwendeten Finanzmittel und die eingesetzten Personalressourcen. Dazu umfasst das Controlling in der Regel die Bestimmung von Zielen, die Planung von Massnahmen sowie eine unterstützende Gestaltung von Prozessen. Die Ausgestaltung dieser Unterstützungsaufgabe wird ebenfalls im Rahmen der Organisationsordnung festgelegt, weshalb die Regelung des Controllings nicht Gegenstand dieses Gesetzes ist. Das FHG verlangt einzig, dass das Controlling angemessen ist. Das heisst, dass es zweckmässig sein soll und Kosten sowie Nutzen des Controllings im Einklang stehen müssen. Ansonsten ist die Intensität des Controllings von spezifischen Faktoren im jeweiligen Gemeinwesen wie bspw. dessen Grösse abhängig. Dabei ist das (verwaltungsinterne) Controlling ausdrücklich von der verwaltungsunabhängigen Finanzkontrolle im Sinne von Abschnitt IV. dieses Gesetzes zu unterscheiden.

Abs. 2 nennt wesentliche Aufgaben der Exekutive. Sie ist insbesondere für Verpflichtungen im Rahmen ihrer Finanzkompetenzen und die Zweckänderung und Umwandlung von Verwaltungsvermögen zuständig. Ausserdem entscheidet sie über die Aufnahme von Mitteln zur Finanzierung und ist verantwortlich für die Organisation des Rechnungswesens.

Abs. 3 zählt die wichtigsten Verantwortlichkeiten der Organisationseinheiten auf. Diese sind vor allem für den haushälterischen Umgang mit den ihnen anvertrauten Krediten und Vermögenswerten sowie die Einhaltung der bewilligten Kredite verantwortlich. Insbesondere haben sie den Nachweis der Wirksamkeit der eingesetzten Mittel zu erbringen, auf dessen Grundlage die Exekutiven Rechenschaft über die Wirksamkeit der Aufgabenerfüllung ablegen. Sie sind nicht zuletzt auch zuständig für die Einforderung der Ansprüche des Gemeinwesens und die Führung eines Internen Kontrollsystems (IKS) gemäss Art. 25.

Art. 25 Internes Kontrollsystem

¹ Das Interne Kontrollsystem umfasst regulatorische, organisatorische und technische Massnahmen mit dem Ziel:

- a) das Vermögen zu schützen;
- b) die rechtmässige und wirtschaftliche Verwendung der Mittel sicherzustellen;
- c) Fehler und Unregelmässigkeiten bei der Rechnungsführung zu verhindern oder aufzudecken;
- d) die Ordnungsmässigkeit der Rechnungslegung und die verlässliche Berichterstattung zu gewährleisten.

² Das Interne Kontrollsystem hat folgende Mindestanforderungen zu erfüllen:

- a) es beruht auf einer aktuellen Risikoanalyse;
- b) die Zuständigkeiten und die Verantwortung bezüglich der Kontrollen sind geregelt;
- c) die Kontrolltätigkeiten, die Ergebnisse sowie die Korrekturmassnahmen bei festgestellten Fehlern sind dokumentiert.

³ Die Ausgestaltung des Internen Kontrollsystems berücksichtigt das Verhältnis von Kosten und Nutzen.

Art. 25 legt die Notwendigkeit eines IKS fest. Das IKS dient der Kontrolle innerhalb einer Organisationseinheit im Sinne der Qualitätssicherung und ist deshalb zu unterscheiden vom Controlling auf der Führungsebene gemäss Art. 24. Zum IKS gehören alle von den Führungsverantwortlichen festgelegten Grundsätze, Verfahren und (Kontroll-)Massnahmen regulatorischer, organisatorischer oder technischer Natur, die den ordnungsgemässen Ablauf sowie die Wirksamkeit und Wirtschaftlichkeit der Verwaltungstätigkeit sicherstellen sollen. Abs. 1 definiert die konkreten Ziele eines IKS. Erstes Ziel ist der Schutz des Vermögens. Er soll durch die rechtmässige und wirtschaftliche Verwendung der Mittel, die Verhinderung und Aufdeckung von Vermögensschädigungen sowie die ordnungsgemässe und verlässliche Rechnungslegung und finanzielle Berichterstattung gewährleistet werden. Dabei sollen die durch das IKS notwendigen Kontrollen einerseits die Wahrscheinlichkeit für Fehler in Arbeitsprozessen minimieren und andererseits bereits aufgetretene Fehler aufzeigen. Ein IKS beschränkt sich somit nicht auf reine Kontrollmassnahmen, sondern schliesst darüber hinaus Aktivitäten der Planung und Umsetzung sowie Lernprozesse ein. Interne Kontrollsysteme müssen auf allen Ebenen umgesetzt werden. Die jeweiligen Organisationseinheiten (im Kanton bspw. die Departemente) haben diese Aufgabe zu erfüllen.

Abs. 2 definiert die Mindestanforderungen, die ein IKS erfüllen muss. Ohne dieses Mindestmass zu erreichen, kann das IKS seinen Zweck nicht erfüllen, und die Ziele aus Abs. 1 werden nicht erreicht. Basis des IKS soll gemäss lit. a stets eine aktuelle Risikoanalyse sein. Risiken können externen Ursprungs sein,

wie bspw. eine verschlechterte Wirtschaftslage, oder intern auftreten, wie z. B. eine fehlerhafte Buchführung oder Unterschlagungen. Ausserdem müssen die Verantwortlichkeiten hinsichtlich der Kontrollen klar geregelt und sämtliche Kontrolltätigkeiten, Ergebnisse und ergriffenen Massnahmen sauber dokumentiert sein.

In Abs. 3 ist der Grundsatz festgehalten, dass das IKS wirtschaftlich ausgestaltet sein soll. Wie das System genau eingerichtet und geführt wird, bestimmt das jeweilige Gemeinwesen bzw. die Organisationseinheit im Rahmen eines separaten Projekts.

III. Rechnungslegung

Der dritte Abschnitt des FHG regelt die Rechnungslegung. Er setzt weitgehend die Vorgaben des HRM2 für die Gemeinwesen des Kantons Appenzell Ausserrhoden um und gestaltet dadurch die öffentliche Rechnungslegung transparenter, einheitlicher und verständlicher. Wichtige Neuerungen sind bspw. die Einführung einer Geldflussrechnung, der zweistufige Aufbau der Erfolgsrechnung und ein erweiterter Anhang zur Jahresrechnung.

Art. 26 Grundsätze

¹ *Die Rechnungslegung vermittelt ein Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage, das den Tatsachen möglichst entspricht. Sie orientiert sich am Harmonisierten Rechnungsmodell für die Kantone und Gemeinden.*

² *Grundsätze der Rechnungslegung sind Bruttodarstellung, Periodengerechtigkeit, Fortführung, Wesentlichkeit, Verständlichkeit, Zuverlässigkeit, Vergleichbarkeit und Stetigkeit. Rechnungsperiode ist das Kalenderjahr.*

³ *Voranschlag und Jahresrechnung sind gleich darzustellen.*

In Art. 26 Abs. 1 werden der Zweck und die Grundlagen der Rechnungslegung bezeichnet. Die Rechnungslegung soll ein Bild des Finanzhaushalts vermitteln, das der tatsächlichen Vermögens-, Finanz- und Ertragslage möglichst entspricht. Massnahmen, die zu einer von den tatsächlichen Verhältnissen abweichenden Darstellung der Finanzlage führen, wie bspw. die Vornahme zusätzlicher Abschreibungen oder die Bildung von Vorfinanzierungsreserven, sind möglich, wenn sie klar im Gesetz geregelt sind. Dabei handelt es sich ausnahmslos um Beeinflussungsspielräume, die gemäss HRM2 zulässig sind. Dennoch soll mittels geeigneter Massnahmen sichergestellt werden, dass die Rechnungen weitgehend die effektive finanzielle Situation der Gemeinwesen wiedergeben und die für eine Beurteilung der finanziellen Lage notwendigen Informationen enthalten.

Dabei orientiert sich die Rechnungslegung am HRM2 für die Kantone und Gemeinden. Das FHG verankert HRM2 in diesem Artikel als grundlegendes Rechnungslegungsmodell, dessen sämtliche Mindestvorschriften übernommen werden und welches bei der Ausgestaltung der Rechnungslegung als Orientierungshilfe gesetzlich vorgeschrieben ist. Abweichungen davon müssen gemäss Art. 32 Abs. 1 lit. a begründet werden. Damit kommen dem HRM2 eine spezielle Steuerungsfunktion und ein verbindlicher Charakter zu.

Abs. 2 nennt die wichtigsten Grundsätze der Rechnungslegung. Sie werden im Folgenden kurz erläutert.

Gemäss dem Grundsatz der *Bruttodarstellung* sind Aufwände und Erträge, Aktiven und Passiven sowie Investitionsausgaben und –einnahmen getrennt voneinander, ohne gegenseitige Verrechnung in voller Höhe auszuweisen.

Der Grundsatz der *Periodengerechtigkeit* verlangt, dass alle Aufwände und Erträge in derjenigen Periode erfasst werden, in welcher sie verursacht werden. Es gilt das Jährlichkeitsprinzip. Werden Beträge dem falschen Jahr zugerechnet, können die einzelnen finanziellen Vorfälle nicht in ihrer vollen Tragweite erfasst werden, und das True and Fair View-Prinzip wird nicht eingehalten.

Das Prinzip der *Fortführung* besagt, dass bei der Rechnungslegung von einer Fortführung der Tätigkeit der entsprechenden öffentlichen Körperschaft auszugehen ist. Das Prinzip betrifft insbesondere die Bewertung der Vermögenswerte. Diese sind bei Beachtung des Fortführungsprinzips nicht zu Liquidationswerten zu bewerten.

Der Grundsatz der *Wesentlichkeit* ist Bestandteil der Forderung nach Relevanz der Informationen. Wesentlich sind Informationen, wenn sie für eine rasche und umfassende Beurteilung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage notwendig sind. Irrelevante Informationen sollen weggelassen werden.

Die Informationen müssen gemäss dem Grundsatz der *Verständlichkeit* klar und nachvollziehbar sein, auch für Aussenstehende. Es sollte nicht möglich sein, Informationen durch unklare Ausdrucksweise zu verbergen.

Der Grundsatz der *Zuverlässigkeit* beinhaltet vier Subprinzipien. Informationen müssen richtig sein und glaubwürdig dargestellt werden (Richtigkeit). Der wirtschaftliche Gehalt bestimmt die Abbildung der Rechnungslegung (wirtschaftliche Betrachtungsweise). Zudem sollen die Informationen willkür- und wertfrei dargestellt werden (Neutralität), und wichtige Informationen dürfen nicht ausser Acht gelassen werden (Vollständigkeit).

Der Grundsatz der *Vergleichbarkeit* verlangt, dass die Rechnungen der Gemeinwesen sowohl untereinander als auch im Zeitablauf vergleichbar sind. Dies bedingt einerseits eine formelle Harmonisierung, indem in allen betroffenen Gemeinwesen über die Zeit die gleiche Darstellung, Gliederung und Detaillierung verwendet wird. Andererseits bedarf dieser Grundsatz einer materiellen Harmonisierung, indem dieselben Rechnungslegungsgrundsätze angewandt werden.

Um dem Prinzip der *Stetigkeit* gerecht zu werden, sollen die Grundsätze der Rechnungslegung soweit als möglich über einen längeren Zeitraum unverändert bleiben.

Um auch die Vergleichbarkeit zwischen der Planung und den tatsächlichen finanziellen Verhältnissen zu gewährleisten, müssen gemäss Abs. 3 der Voranschlag als Planungsinstrument und die Jahresrechnung als Instrument der Rechenschaftsablage gleich dargestellt werden. Der Voranschlag enthält jedoch nicht alle Elemente der Rechnung. So sind bspw. keine Plan-Bilanz und keine Plan-Geldflussrechnung im Voranschlag vorgeschrieben.

Art. 27 Jahresrechnung

Die Jahresrechnung umfasst:

- a) *die Erfolgsrechnung;*
- b) *die Investitionsrechnung;*
- c) *die Geldflussrechnung;*
- d) *die Bilanz;*
- e) *den Anhang.*

Die Jahresrechnung bildet das Kernstück der Rechnungslegung. Art. 27 legt fest, welche Elemente sie umfasst. Neu enthält sie gemäss HRM2 eine Geldflussrechnung. Ausserdem wird der Anhang ausführlicher. Während der Hauptteil der Jahresrechnung weniger detailliert und übersichtlicher dargestellt wird, werden im Anhang umfangreiche und teilweise vorgeschriebene zusätzliche Informationen abgegeben. Dies hat zum Zweck, sowohl eine rasch erfassbare Übersicht, aber auch ein adäquates Bild der finanziellen Risiken des öffentlichen Finanzhaushaltes zu vermitteln. Der in diesem Artikel definierte Inhalt der Jahresrechnung ist als Minimalvorgabe zu verstehen, die nicht unterschritten werden darf.

Selbstverständlich kann die Exekutive aber darüber hinaus weitere Unterlagen bereitstellen. Wie Art. 21 lit. b zu entnehmen ist, enthalten die Elemente der Jahresrechnung jeweils auch einen Vergleich mit dem Vorjahr und dem Voranschlag. Auf diese Weise wird rasch und klar die Einhaltung der im Voranschlag bewilligten Kredite geprüft und die finanzielle Entwicklung erkannt. Im FHG werden ausserdem neue Bezeichnungen für gewisse Bestandteile der Jahresrechnung verwendet. So heisst die bisherige Laufende Rechnung neu Erfolgsrechnung. Die Bestandesrechnung wird neu als Bilanz bezeichnet. In den folgenden Artikeln (Art. 28-32) werden die Elemente jeweils einzeln umschrieben.

Art. 28 Erfolgsrechnung

¹ *Die Erfolgsrechnung enthält den gesamten Aufwand und Ertrag einer Rechnungsperiode. Auf der ersten Stufe wird das ordentliche und auf der zweiten Stufe das ausserordentliche Ergebnis ermittelt. Der Aufwand- oder Ertragsüberschuss verändert das Eigenkapital.*

² *Aufwand und Ertrag gelten als ausserordentlich, wenn mit ihnen in keiner Art und Weise gerechnet werden konnte und sie sich der Einflussnahme und Kontrolle entziehen. Als ausserordentlich gelten zudem alle Veränderungen der Reserven.*

Die Erfolgsrechnung weist für die Rechnungsperiode die Erträge und Aufwände aus, mit dem Ziel, das jährliche finanzielle Ergebnis des Gemeinwesens im Sinne des True and Fair View-Prinzips darzustellen. Als Ertrag gilt der gesamte Wertzuwachs innerhalb der bestimmten Periode, als Aufwand der Wertverzehr. Erträge und Aufwände gelten als realisiert bzw. eingetreten, wenn ein verlässlich ermittelbarer Zufluss bzw. Abfluss an wirtschaftlichem oder öffentlichem Nutzen stattgefunden hat. Die Erfolgsrechnung wird nach Aufwand- und Ertragsarten unterteilt dargestellt, also nach der Artengliederung. Diese Form entspricht dem Kontenrahmen gemäss HRM2, welcher mit jenem des Bundes übereinstimmt. Dadurch wird die Vergleichbarkeit mit anderen Gemeinwesen gewährleistet. Um eine detailliertere Analyse zu ermöglichen und den in Art. 23 verlangten finanzstatistischen Ausweis zu erbringen, enthält der Anhang der Jahresrechnung eine Erfolgsrechnung nach der funktionalen Gliederung. Eine Darstellung in der institutionellen Gliederung ist nicht Teil der Jahresrechnung, kann aber bei Bedarf in den Zusatzinformationen der Berichterstattung wiedergegeben werden.

Im Zuge der Einführung von HRM2 wird die Erfolgsrechnung neu zweistufig dargestellt. Die erste Stufe enthält alle mit der Aufgabenerfüllung zusammenhängenden ordentlichen Aufwendungen und Erträge. Auf ihr wird ein operatives, betriebswirtschaftliches Ergebnis ausgewiesen, das mit anderen Gemeinwesen sowie dem Vorjahr und dem Voranschlag direkt vergleichbar ist. In der zweiten Stufe der Erfolgsrechnung sind die nicht mit der eigentlichen Geschäftstätigkeit zusammenhängenden, ausserordentlichen Posten und Reserveveränderungen zu erfassen. In Abs. 2 ist festgehalten, was unter ausserordentlichen Erträgen und Aufwänden zu verstehen ist. *Tabelle 4* zeigt den gestuften Erfolgsausweis und nennt einige Beispiele von Erträgen und Aufwänden der jeweiligen Stufen.

Der Saldo der Erfolgsrechnung zeigt den Ertrags- bzw. Aufwandüberschuss, welcher den Bilanzüberschuss bzw. den Bilanzfehlbetrag im Eigenkapital verändert.

Tabelle 4: Gestufter Erfolgsausweis

<p>+ Betrieblicher Ertrag</p> <ul style="list-style-type: none"> • Fiskalertrag • Regalien und Konzessionen • Entgelte • Verschiedene Erträge • Entnahmen Fonds/Spezialfinanzierungen • Transferertrag • Durchlaufende Beiträge • etc. <p>- Betrieblicher Aufwand</p> <ul style="list-style-type: none"> • Personalaufwand • Sach- und übriger Betriebsaufwand • Planmässige Abschreibungen • Einlagen Fonds/Spezialfinanzierungen • Transferaufwand • Durchlaufende Beiträge • etc.
Ergebnis aus betrieblicher Tätigkeit
<p>+ Finanzertrag</p> <p>- Finanzaufwand</p>
Ergebnis aus Finanzierung
Operatives Ergebnis (1. Stufe)
<p>+ Ausserordentlicher Ertrag</p> <ul style="list-style-type: none"> • Entnahmen aus Vorfinanzierungen • Entnahmen aus Neubewertungsreserven • Entnahmen aus Rücklagen der Globalbudgetbereiche • etc. <p>- Ausserordentlicher Aufwand</p> <ul style="list-style-type: none"> • Zusätzliche Abschreibungen • Einlagen in Vorfinanzierungen • Einlagen in Neubewertungsreserven • Einlagen in Rücklagen der Globalbudgetbereiche • etc.
Ausserordentliches Ergebnis (2. Stufe)
Gesamtergebnis Erfolgsrechnung

Abs. 2 definiert, unter welchen Umständen ein Ertrag oder Aufwand als ausserordentlich zu betrachten ist. Dies ist der Fall, wenn der Posten die folgenden Kriterien kumulativ erfüllt:

- **Selten:** Es konnte in keiner Art und Weise damit gerechnet werden und es ist nicht anzunehmen, dass sich derselbe Vorfall regelmässig wiederholt.
- **Ungewöhnlich:** Der Ertrag bzw. Aufwand unterscheidet sich klar von den durch die ordentliche Aufgabenerfüllung verursachten Aktivitäten.
- **Ausserhalb der Kontrolle:** Das für den Ertrag bzw. Aufwand massgebende Ereignis entzieht sich der Einflussnahme des Gemeinwesens.
- **Wesentlich:** Der Betrag ist im Gesamtzusammenhang der Rechnung wesentlich, d.h. bei einem Ausweis in der ersten Stufe würde sich der Bilanzleser ein falsches Bild der finanziellen Lage machen.

Neben den nicht beeinflussbaren Erfolgen aus ausserordentlichen Ereignissen gehören auch Reservebildungen und -auflösungen in die zweite Stufe der Erfolgsrechnung (s. Art. 37). Dadurch ist sichergestellt, dass die erste Stufe der Erfolgsrechnung sowohl von ausserordentlichen Einflüssen wie auch von Abschlussentscheiden nicht betroffen wird und vergleichbar bleibt, aber gesamthaft dennoch grösstmögliche finanzielle Transparenz herrscht.

Art. 29 Investitionsrechnung

¹ *Die Investitionsrechnung umfasst die Investitionsausgaben für Verwaltungsvermögen mit mehrjähriger Nutzungsdauer und stellt diese den Investitionseinnahmen gegenüber.*

² *Regierungsrat und Gemeinderat bestimmen, ab welcher Investitionshöhe eine Bilanzierung als Verwaltungsvermögen erfolgt.*

Die Investitionsrechnung gewährleistet einen Überblick über die öffentlichen Investitionsvorhaben. Sie umfasst zu diesem Zweck die Finanzvorfälle des Verwaltungsvermögens. Wesentliche Investitionsausgaben für Verwaltungsvermögen mit einer mehrjährigen Nutzungsdauer werden dabei den Investitionseinnahmen gegenübergestellt. Zu beachten ist, dass zwischen Investitionen und Unterhalt klar unterschieden werden muss. Voraussetzung für die Anerkennung als Investition ist, dass die Ausgabe einen echten Mehrwert erzeugt. Wertvermehrend ist eine Ausgabe, wenn damit ein zusätzlicher mehrjähriger Nutzen geschaffen, eine objektive Wertverbesserung stattfindet, die ursprüngliche Nutzungsdauer massgeblich verlängert oder die ursprüngliche Kapazität massgeblich erhöht wird. Beispielsweise beim Strassenunterhalt gehört das Flickern von Frostschäden oder die Erneuerung des Deckbelags in die Erfolgsrechnung, weil damit kein Mehrwert erzeugt und die Nutzungsdauer nicht verlängert wird. Eine Totalerneuerung einer Strasse hingegen, bei der auch die Kofferung erneuert wird, ist eine Investition, weil damit ein echter Mehrwert erzeugt wird. Die Investitionsrechnung erfasst ausserdem keine Transaktionen aus dem Finanzvermögen, da nur Ausgaben aufgenommen werden, welche im Hinblick auf einen mehrjährigen direkten zukünftigen öffentlichen Nutzen getätigt werden. Für die Investitionsrechnung relevante Vorgänge sind die Vermehrung und die Veräusserung (bzw. Übertragung ins Finanzvermögen) von Sachgütern sowie die Gewährung und der Bezug von Investitionsbeiträgen oder von Darlehen und Beteiligungen des Verwaltungsvermögens. Investitionsbeiträge sind finanzielle Leistungen, mit denen beim Empfänger der Beiträge dauerhafte Vermögenswerte mit Investitionscharakter begründet werden. Nach HRM2 sind die Investitionsbeiträge beim Beitragszahler in der Regel zu aktivieren und über die Nutzungsdauer der damit finanzierten Anlage abzuschreiben. Dieses Vorgehen hilft dabei,

grössere Investitionsbeiträge über mehrere Jahre zu verteilen. Dies stellt jedoch einen Systemwechsel dar, da beim Kanton Appenzell Ausserrhoden an Dritte gewährte Investitionsbeiträge bisher nicht aktiviert wurden. Um auch in den Übergangsjahren den realistischen Verhältnissen entsprechende Ergebnisse ausweisen zu können, ist vorgesehen, bei der Umstellung die ehemaligen Investitionsbeiträge zu reaktivieren. Aus dieser Neubewertung resultiert eine entsprechende Aufwertungsreserve im Eigenkapital (s. Art. 47). Beim Empfänger von Investitionsbeiträgen sieht HRM2 als Standard die bisherige Verbuchungspraxis vor, wobei der Nettoinvestitionsbetrag aktiviert wird.

Ab welcher Investitionshöhe eine Bilanzierung als Verwaltungsvermögen erfolgt, legen gemäss Abs. 2 der Regierungsrat bzw. der Gemeinderat fest. Ausgaben über der Aktivierungsgrenze werden in der Investitionsrechnung budgetiert und abgerechnet sowie in der Anlagenbuchhaltung geführt und über die Nutzungsdauer abgeschrieben. Nicht aktivierungsfähige Ausgaben und Anschaffungen sind in der Erfolgsrechnung zu budgetieren und im Anschaffungsjahr über das entsprechende ER-Konto zu buchen. Bezüglich der Aktivierungsgrenze gilt das Kriterium der Wesentlichkeit. Das Exekutivorgan definiert sie in Abhängigkeit von der Grösse des Gemeinwesens sowie weiterer besonderer Voraussetzungen. Empfohlene Richtwerte sind 100'000 CHF für den Kanton und 50'000 CHF für die Gemeinden. Es können auch weitere Kriterien angewendet werden. In speziellen Umständen kann die Aktivierungsgrenze unterschiedlich sein. Liegen gesamtschweizerisch gültige Branchenregelungen vor, sind die dort üblichen Limiten zu übernehmen. Die weiteren Kriterien für die Aktivierungsfähigkeit sind in Art. 34 erläutert. Für vom Kanton oder von Gemeinden ausgerichtete Investitionsbeiträge gelten kumulativ folgende Bedingungen zur Aktivierung:

- Die mitfinanzierte Anlage erbringt einen langfristigen Nutzen für die Öffentlichkeit.
- Es besteht ein Rückerstattungsanspruch bei Zweckentfremdung der mitfinanzierten Anlage.
- Die Investitionsbeiträge übersteigen die Aktivierungsgrenze.

Art. 30 Geldflussrechnung

¹ *Die Geldflussrechnung orientiert über Herkunft und Verwendung der flüssigen Mittel, aufgegliedert nach Betriebs-, Investitions- und Finanzierungstätigkeit. Der Saldo zeigt die Veränderung der flüssigen Mittel.*

Im Rahmen von HRM2 ist eine Geldflussrechnung zu erstellen. Sie gibt Auskunft über die Herkunft und Verwendung der Geldmittel. Zu diesem Zweck stellt sie die Einnahmen eines Gemeinwesens während der Rechnungsperiode den Ausgaben gegenüber. Die Darstellung der Geldflüsse im Rahmen der Jahresrechnung ist wichtig, da das Parlament und die Stimmberechtigten dadurch wertvolle Informationen zur Finanzierung der öffentlichen Aufgaben erhalten und über die einzelnen Liquiditätsvorgänge detailliert orientiert werden. Die Geldflussrechnung wird unterteilt in Geldflüsse aus betrieblicher Tätigkeit, aus Investitionstätigkeit und aus Finanzierungstätigkeit. Die jeweiligen Saldi zeigen die Veränderung der Liquiditätssituation im entsprechenden Bereich. Diese Kenngrösse wird als Cash Flow bezeichnet. Summiert zeigen die drei Cash Flows den gesamten Zu- bzw. Abgang von flüssigen Mitteln in der Periode. Zur Ermittlung des Geldflusses aus betrieblicher Tätigkeit sieht der Fachbehelf des Kantons Appenzell Ausserrhoden die indirekte Methode vor: Der Cash Flow wird ausgehend vom Ergebnis durch Aufrechnung der liquiditätsunwirksamen Posten wie bspw. der Abschreibungen berechnet und auf diese Weise

dargestellt. Die Geldflüsse aus Investitions- und aus Finanzierungstätigkeit können nur direkt ermittelt und dargestellt werden.

Art. 31 Bilanz

¹ *Die Bilanz enthält auf der Aktivseite das Finanz- und das Verwaltungsvermögen, auf der Passivseite das Fremd- und das Eigenkapital.*

² *Das Verwaltungsvermögen besteht aus den Vermögenswerten, die unmittelbar der öffentlichen Aufgabenerfüllung dienen. Alle übrigen Vermögenswerte gehören zum Finanzvermögen.*

³ *Spezialfinanzierungen werden nach Massgabe der Verfügungsfreiheit dem Fremd- oder dem Eigenkapital zugeordnet.*

Die Bilanz wurde vormals Bestandesrechnung genannt. Sie stellt die Aktiven (Vermögen) den Passiven (Verpflichtungen) gegenüber. Dabei wird gemäss Abs. 1 die Aktivseite in Finanz- und Verwaltungsvermögen unterteilt. Abs. 2 erläutert die Unterscheidung der beiden Vermögensarten. Die Passivseite setzte sich bisher aus drei Teilen zusammen, nämlich dem Fremdkapital, den Spezialfinanzierungen und dem Eigenkapital. Mit HRM2 sind die Spezialfinanzierungen neu nach vorwiegenden Merkmalen dem Fremd- oder Eigenkapital zuzuordnen. Die Kriterien der Zuordnung werden im Abschnitt zu Abs. 3 erläutert.

Die Unterteilung der Aktivseite der Bilanz in Finanz- und Verwaltungsvermögen ist eine schweizerische Besonderheit, die eng mit dem Kreditrecht und der Kompetenz für die Ausgabenbewilligung zusammenhängt. Begriff und Handhabung von Verwaltungs- und Finanzvermögen ändern sich mit HRM2 nicht. Als Unterscheidungskriterium gilt der unmittelbare Bedarf von finanziellen Mitteln im Hinblick auf die Erfüllung von Verwaltungsaufgaben. Das Verwaltungsvermögen dient dem Gemeinwesen unmittelbar zur Erfüllung der öffentlichen Aufgaben. Es kann deshalb nicht ohne Beeinträchtigung der Aufgabenerfüllung veräussert werden und ist folglich nicht frei realisierbar. Zeigt sich, dass ein im Verwaltungsvermögen bilanzierter Vermögenswert nicht mehr für die öffentliche Aufgabenerfüllung gebraucht wird, ist er in das Finanzvermögen umzuteilen. Das Finanzvermögen besteht aus jenen Vermögensbestandteilen, welche der Erfüllung öffentlicher Aufgaben nur mittelbar durch ihren Kapitalwert dienen. Das Finanzvermögen wird von der Exekutive nach kaufmännischen Grundsätzen verwaltet. Zum Finanzvermögen gehört bspw. der vorsorgliche Landerwerb, da er noch nicht an eine öffentliche Aufgabe gebunden ist. Umschichtungen innerhalb des Finanzvermögens werden als Anlagen bezeichnet und ändern zwar die Zusammensetzung, jedoch nicht die Höhe des Finanzvermögens. Die Unterscheidung zwischen Verwaltungs- und Finanzvermögen ist für die Zuständigkeit von Bedeutung. Während das Finanzvermögen im alleinigen Zuständigkeitsbereich der Exekutive liegt, ist die Zuständigkeit für das Verwaltungsvermögen differenziert gemäss den Finanzkompetenzen.

An der Definition von Spezialfinanzierungen ergeben sich im Zuge der Totalrevision des FHG keine Änderungen (s. Art. 20). Abs. 3 verankert jedoch die Regel von HRM2 im Gesetz, wonach Spezialfinanzierungen dem Fremd- oder Eigenkapital zugeordnet werden müssen. Dies stellt eine Neuerung gegenüber der bisherigen Handhabung dar, welche die Spezialfinanzierungen als eigenen Abschnitt auf der Passivseite der Bilanz darstellte. Als Kriterien für die Zuteilung gelten:

- Fremdkapital:
 - Es besteht ein Kausalzusammenhang zwischen der öffentlichen Aufgabe und den Nutzniessern und/oder
 - der Entscheidungsspielraum für den Mitteleinsatz ist gering.

Als Beispiel kann auf Kantonsebene die Spezialfinanzierung Gewässerschutz genannt werden.

- Eigenkapital:
 - Die Rechtsgrundlage kann vom eigenen Gemeinwesen geändert werden oder
 - es besteht ein erheblicher Gestaltungsspielraum, auch wenn die Rechtsgrundlage auf übergeordnetem Recht basiert.

Als Beispiele können auf Kantonsebene die Spezialfinanzierung Kulturfonds, auf Gemeindeebene eine Spezialfinanzierung Parkplatzbewirtschaftung dienen.

Nach denselben Grundsätzen und Kriterien wie Spezialfinanzierungen werden Fonds gehandhabt. Veränderungen von Spezialfinanzierungen und Fonds im Fremdkapitel werden erfolgswirksam in der ersten Stufe der Erfolgsrechnung gebucht, diejenigen von Spezialfinanzierungen und Fonds im Eigenkapital hingegen in der zweiten Stufe. Investitionen zu Lasten von Spezialfinanzierungen und Fonds werden aktiviert und über die Nutzungsdauer der entsprechenden Position belastet.

Art. 32 Anhang

Der Anhang der Jahresrechnung:

- a) *nennt die Grundlagen der Rechnungslegung und begründet Abweichungen vom Harmonisierten Rechnungsmodell für die Kantone und Gemeinden,*
- b) *fasst die Rechnungslegungsgrundsätze einschliesslich der wesentlichen Bilanzierungs- und Bewertungsgrundsätze zusammen,*
- c) *bezeichnet die von der Jahresrechnung erfassten Organisationseinheiten,*
- d) *zeigt die Ursachen der Veränderungen im Eigenkapital auf (Eigenkapitalnachweis),*
- e) *informiert über Bestand und Veränderungen der Anlagen im Verwaltungs- und Finanzvermögen (Anlagespiegel),*
- f) *führt die Organisationen auf, an denen das Gemeinwesen kapitalmässig oder anders massgeblich beteiligt ist (Beteiligungsspiegel),*
- g) *orientiert über Bestand und Veränderung der Rückstellungen (Rückstellungsspiegel),*
- h) *führt die Tatbestände auf, aus denen sich in Zukunft wesentliche Verpflichtungen des Gemeinwesens ergeben können (Gewährleistungsspiegel),*
- i) *begründet wesentliche Kreditüberschreitungen,*
- j) *gibt Auskunft über wesentliche Ereignisse nach dem Bilanzstichtag,*
- k) *verzeichnet die beanspruchten und noch verfügbaren Verpflichtungskredite,*
- l) *weist die Finanzkennzahlen aus,*
- m) *enthält zusätzliche Angaben, die für die Beurteilung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage und der finanziellen Risiken von Bedeutung sind.*

Der Anhang zur Jahresrechnung enthält diejenigen Informationen, welche für das Verständnis der finanziellen Lage und der Entwicklung des Finanzhaushalts notwendig sind. Er ist ausführlicher als der Anhang zum Voranschlag, da in der Jahresrechnung keine Plangrössen mehr verwendet, sondern tatsächliche Grössen dargestellt werden. Die enthaltenen Informationen sind keine wertenden Kommentare, sondern Fakten, welche aus der Buchhaltung und anderen Grundlagen hervorgehen. Es handelt sich dabei um materielle Aussagen über die Rechnungslegung, die angewendeten Grundsätze und um Detailausweise über Einzelheiten des Haushalts. Der Anhang ermöglicht eine detaillierte Analyse und Beurteilung der finanziellen Lage und der Risiken. Die diversen Spiegel geben bspw. Auskunft über den

Bestand und die Veränderung von Buchwerten. Der von HRM2 vorgeschriebene Mindestgehalt des Anhangs wird im FHG ergänzt durch weitere, wichtige Informationen, welche im Anhang vorhanden sein müssen. Die in diesem Artikel vorgegebenen Elemente sind obligatorisch darzulegen. Als Teil der Jahresrechnung ist der Anhang auch Gegenstand der externen Prüfung durch die Finanzkontrolle.

Art. 33 Konsolidierte Rechnung

¹ *Mit der Jahresrechnung wird dem zuständigen Organ eine konsolidierte Rechnung zur Kenntnisnahme vorgelegt, wenn:*

- a) *die finanziellen Risiken bei bedeutenden Beteiligungen an Anstalten, Körperschaften und anderen Institutionen nicht verlässlich aus der Jahresrechnung ersichtlich sind;*
- b) *eine Beurteilung der Finanzlage des Kantons oder der Gemeinde ohne konsolidierte Rechnung nicht möglich ist.*

² *In die konsolidierte Rechnung sind insbesondere Organisationen aufzunehmen, die wesentlich beeinflusst werden können und bedeutende Beiträge oder Entschädigungen erhalten.*

³ *Die konsolidierte Rechnung wird nach der Methode der Vollkonsolidierung und den Grundsätzen für die Jahresrechnung erstellt. Eine vereinfachte Darstellung ist zulässig.*

⁴ *Der Regierungsrat oder der Gemeinderat bestimmt, welche Angaben die betroffenen Organisationen zu melden haben.*

Zur Gewährleistung eines umfassenden Überblicks über die finanzielle Lage eines Gemeinwesens sind nicht nur die politischen Organe, die Verwaltung und die Gerichte in der Jahresrechnung abzubilden, sondern auch die eigenständigen kantonalen bzw. kommunalen Anstalten. Eine konsolidierte Rechnung unter Einbezug weiterer beherrschter Organisationen kann im Rahmen von HRM2 freiwillig erstellt werden. Wird keine solche vorgelegt, sind zumindest die Verhältnisse der Beteiligungen in einem Beteiligungsspiegel resp. im Gewährleistungsspiegel im Anhang zur Jahresrechnung darzustellen. Art. 33 Abs. 1 nennt die beiden wichtigsten Situationen, in denen die Exekutive zur Wahrnehmung der eigenen Verantwortung eine konsolidierte Rechnung erstellen sollte:

- a) Es gibt eindeutige Hinweise darauf, dass das finanzielle Gleichgewicht unter Einbezug der beherrschten Einheiten gefährdet ist. Dies ist der Fall, wenn bei bedeutenden Beteiligungen finanzielle Risiken vorhanden sind. Hinweise darauf können aus der Jahresrechnung der beherrschten Einheit ersichtlich sein, bspw. wenn diese eine hohe Verschuldung, eine ungenügende Eigenkapitalbasis oder eine nachhaltige Verlustsituation aufweist. In solchen Situationen ist dem zuständigen Organ eine konsolidierte Rechnung unter Einbezug der risikobehafteten Beteiligung zur Kenntnisnahme vorzulegen.
- b) Ist eine verlässliche Beurteilung der tatsächlichen Finanzlage ohne konsolidierte Rechnung nicht möglich, weil sonst bedeutende Informationen nicht miteinbezogen werden, muss ebenfalls eine konsolidierte Rechnung erstellt werden. Dies ist bspw. der Fall, wenn öffentliche Aufgaben in einem bedeutenden Ausmass in eigene Rechtsträger ausgegliedert werden. Eine solche Situation besteht zum Beispiel bei den Spitälern. Diese übernehmen eine wichtige öffentliche Aufgabe, sind jedoch eigene Rechtsträger.

Mittels einer konsolidierten Rechnung wird eine mögliche Gefährdung des finanziellen Gleichgewichts frühzeitig erkannt, damit die notwendigen Massnahmen ergriffen werden können. Ausserdem gewährleistet sie im Sinne des True and Fair-Prinzips die Transparenz und die Abbildung der tatsächlichen Verhältnisse bei der Rechnungslegung. Die Verantwortung für den Entscheid über die Erstellung einer konsolidierten

Rechnung liegt bei der Exekutive. Die konsolidierte Rechnung wird im Rahmen der Finanzberichterstattung dem Parlament oder den Stimmberechtigten zur Kenntnisnahme vorgelegt. Die konsolidierte Rechnung dient folglich nicht der finanzpolitischen Steuerung. Dafür werden der Voranschlag und die Jahresrechnung beigezogen. Aus diesem Grund werden auch keine konsolidierten Voranschläge erstellt. Die konsolidierte Rechnung ermöglicht einen gesamthaften Überblick über die finanziellen Verhältnisse und funktioniert daher als Informations- und Frühwarninstrument.

Abs. 2 nennt die Kriterien, welche für die Aufnahme einer Organisation in die konsolidierte Rechnung kumulativ ausschlaggebend sind. Dazu gehört einerseits, dass die Organisation wesentlich durch den Kanton oder die Gemeinde beeinflusst werden kann, und andererseits, dass sie bedeutende Beiträge von diesen erhält. Eine wesentliche Beeinflussung liegt insbesondere vor, wenn das Parlament oder der Regierungs- bzw. Gemeinderat zum Beispiel durch Festlegung der Strategie, Genehmigung des Voranschlags und Abnahme der Rechnung, Wahl der obersten Führungsorgane oder durch Stimmenmehrheit die Geschicke einer Organisation massgebend prägen kann. Als Richtwert, ab welchem Beiträge und Entschädigungen im Sinne von Art. 33 Abs. 2 bedeutend sind, gilt der Betrag von 5% des gesamten Aufwandvolumens des Kantons oder der Gemeinde. Aufgrund dieser Kriterien bestimmt der Regierungs- bzw. Gemeinderat durch Beschluss die zu konsolidierenden Einheiten. Anzustreben ist eine Kontinuität beim Kreis der zu konsolidierenden Organisationen, da andernfalls das Erkennen von bedeutsamen Entwicklungen stark erschwert wird.

Für die Erstellung der konsolidierten Rechnung gelten gemäss Abs. 3 dieselben Grundsätze wie für die Jahresrechnung. Allerdings sind eine vereinfachte Art und eine verkürzte Form zulässig, da nicht formelle Aspekte im Vordergrund stehen, sondern der materielle Gehalt. Die konsolidierte Rechnung wird zudem nach der Methode der Vollkonsolidierung erstellt. Das bedeutet, dass die Aktiva und Passiva der jeweiligen Institution vollständig übernommen werden. Diese Methode umfasst im Wesentlichen eine Kapital-, Schulden-, Aufwands- und Ertragskonsolidierung.

Gemäss Abs. 4 bestimmt die Exekutive, welche Angaben die betroffenen Organisationen für die Erstellung der konsolidierten Rechnung zu melden haben. Die vollständige konsolidierte Rechnung wird dem Parlament bzw. den Stimmberechtigten zur Kenntnisnahme (nicht zur Genehmigung) vorgelegt.

Art. 34 Bilanzierungsgrundsätze

¹ *Vermögenswerte werden bilanziert, wenn sie einen künftigen wirtschaftlichen Nutzen erbringen oder unmittelbar der öffentlichen Aufgabenerfüllung dienen und ihr Wert verlässlich ermittelt werden kann.*

² *Verpflichtungen werden bilanziert, wenn sie auf einem Ereignis in der Vergangenheit beruhen und ihre Erfüllung voraussichtlich zu einem Mittelabfluss führen wird, dessen Höhe verlässlich ermittelt werden kann. Sind Fälligkeit oder Höhe mit Unsicherheiten behaftet, werden Rückstellungen gebildet.*

Mit den Bilanzierungs- und Bewertungsgrundsätzen (Art. 34 und 35) werden übergreifende Regeln für die Rechnungslegung definiert. Die Bilanzierungsgrundsätze dieses Artikels befassen sich mit der Frage, welche Kriterien für die Zuordnung eines Postens zu den Aktiven oder den Passiven gelten. Gemäss Abs. 1 werden Vermögenswerte aktiviert, wenn sie entweder einen künftigen wirtschaftlichen Nutzen erbringen

(primär Finanzvermögen) oder unmittelbar zur Erfüllung einer öffentlichen Aufgabe genutzt werden (primär Verwaltungsvermögen) und ihr Wert verlässlich ermittelt werden kann. Ausserdem sind ergänzend zu diesen Kriterien die Regelungen zur Aktivierungsgrenze zu beachten (s. Art. 29 Abs. 2). Eine Anlage des Verwaltungsvermögens ist zu aktivieren, wenn sie einen mehrjährigen Nutzen für die Öffentlichkeit erbringt und die Nettoinvestitionen dafür die festgelegte Aktivierungsgrenze übersteigen. Güter, welche unmittelbar oder innerhalb einer begrenzten Periode verzehrt werden, können nach vorhergehender Definition nicht aktiviert werden, da sie nicht die Schaffung dauerhafter Vermögenswerte bezwecken. Dies betrifft bspw. auch Ausgaben für den Unterhalt eines Objektes im Bereich des Hoch- und Tiefbaus. Wertvermehrende Ausgaben, mit denen ein zukünftiger Nutzen geschaffen wird, werden hingegen aktiviert.

Abs. 2 legt fest, unter welchen Bedingungen Verpflichtungen auf der Passivseite der Bilanz aufgeführt werden. Demnach sind Verpflichtungen im Fremdkapital aufgeführt, wenn sie aufgrund eines Ereignisses in der Vergangenheit bestehen und zu ihrer Erfüllung mit einem Mittelabfluss gerechnet werden muss. Ausserdem muss auch hier der Betrag der Verpflichtung verlässlich ermittelt werden können, um sie passivieren zu können. Sollte der Zeitpunkt oder die Höhe des künftigen Mittelabflusses mit Unsicherheiten behaftet sein, wird eine Verbindlichkeit in der Form einer Rückstellung gebildet. Vorsichtsrückstellungen für absehbare zukünftige Risiken sind nicht mehr möglich. Sämtliche Verpflichtungen (auch Rückstellungen) müssen diesen Bilanzierungsgrundsätzen entsprechen und somit auf einem Ereignis in der Vergangenheit beruhen, um in den Passiven aufgeführt werden zu können. Dadurch wird eine Beeinflussung der Rechnung durch willkürliche Rückstellungsbildungen und –auflösungen verhindert.

Art. 35 Bewertungsgrundsätze

¹ *Finanzvermögen wird mit dem Verkehrswert bilanziert und Fremdkapital mit dem Nominalwert.*

² *Verwaltungsvermögen wird erstmalig mit dem Anschaffungs- oder Herstellungswert bilanziert. Übertragungen aus dem Finanzvermögen erfolgen zum Verkehrswert.*

³ *Die Veräusserung von Vermögenswerten an Dritte erfolgt in der Regel zum Verkehrswert.*

Die Bewertungsgrundsätze definieren, mit welchen Werten die Aktiven und das Fremdkapital bilanziert werden. Positionen des Finanzvermögens werden gemäss Abs. 1 grundsätzlich mit dem Verkehrswert bilanziert. Bei Sachanlagen des Finanzvermögens erfolgt die Bewertung nach HRM2 bei erstmaliger Bilanzierung zu Anschaffungskosten. Erfolgt der Zugang ohne Kosten, muss zum Verkehrswert beim Zeitpunkt des Zugangs bewertet werden. Folgebewertungen erfolgen zum Verkehrswert am Bilanzierungsstichtag, wobei periodisch alle 3 bis 5 Jahre eine Neubewertung stattfindet. Eine Neuermittlung der Verkehrswerte ist insbesondere dann vorzunehmen, wenn die Marktverhältnisse sich massgebend verändert haben. Die Anlagen im Finanzvermögen werden deshalb nicht systematisch abgeschrieben, sondern periodisch an den aktuellen Verkehrswert angepasst. Zur Ermittlung des Verkehrswertes der Anlagen im Finanzvermögen wird empfohlen, den amtlichen Schätzwert anzuwenden.

Finanzielle Forderungen und Verbindlichkeiten werden zum Nominalwert bewertet. Auf eine Diskontierung von nicht marktkonform verzinsten langfristigen Forderungen und Verbindlichkeiten, wie Rückstellungen, wird aus Komplexitätsgründen verzichtet.

Die Positionen des Verwaltungsvermögens werden gemäss Abs. 2 zu Anschaffungs- bzw. Herstellkosten bewertet. Dazu gehören sowohl die Kosten für Drittleistungen wie auch Kosten von Eigenleistungen. Entstehen keine Kosten bzw. wurde kein Preis bezahlt, wird der amtliche Verkehrswert bilanziert. Die Anschaffungs- bzw. Herstellkosten bilden den Eingangswert. Die Entwertung des Verwaltungsvermögens durch die ordentliche Nutzung wird durch planmässige Abschreibungen über die angenommene Nutzungsdauer berücksichtigt. Aufwertungen über den Eingangswert sind folglich nicht möglich. Erfährt eine Position des Verwaltungsvermögens eine nachhaltige Wertverminderung, wird eine entsprechende Wertberichtigung vorgenommen, sobald die Wertminderung absehbar ist (s. Art. 36). Für solche Wertkorrekturen sind Kreditüberschreitungen möglich. Finanzvermögen, das dem Verwaltungsvermögen gewidmet wird, wird zum Verkehrswert übertragen.

Wenn Vermögenswerte an Dritte veräussert werden, erfolgt dies gemäss Abs. 3 in der Regel zum Verkehrswert. Abweichungen davon bedürfen einer besonderen Begründung.

Art. 36 Ordentliche Abschreibungen, Wertberichtigungen

¹ *Positionen des Verwaltungsvermögens, die durch Nutzung einem Wertverzehr unterliegen, werden linear nach ihrer voraussichtlichen Nutzungsdauer abgeschrieben. Regierungsrat und Gemeinderat legen die Abschreibungssätze nach Anlagekategorien fest.*

² *Ist bei einer Position eine dauerhafte Wertminderung absehbar, wird deren Bilanzwert berichtigt.*

In Art. 36 wird der Wertverzehr von Verwaltungsvermögen geregelt. Entsprechende Positionen, die durch Nutzung eine Wertminderung erfahren, werden je Anlagekategorie durch planmässige, lineare Abschreibungen über eine festgelegte voraussichtliche Nutzungsdauer entwertet. Basis für diese betriebswirtschaftliche Abschreibung ist die für die Anlagewerte des Verwaltungsvermögens zu führende Anlagebuchhaltung. Wichtig zur Erfüllung der Vorgaben von Art. 36 Abs. 1 ist, dass Anlagekategorien gebildet und die Nutzungsdauer sowie der Abschreibungssatz pro Kategorie festgelegt werden. HRM2 gibt eine empfohlene Bandbreite für diese Werte pro Anlagekategorie vor, innerhalb derer die Exekutive jeweils aufgrund der spezifischen Gegebenheiten die Sätze festlegen soll (s. Illustration in *Tabelle 5*). Abweichungen davon müssen im Anhang zur Jahresrechnung begründet werden (s. Art. 32 lit. a). Beim Entscheid über den Abschreibungssatz liegt der Fokus auf der effektiven Nutzungsdauer der entsprechenden Anlagekategorie. Jede Anlage wird einer Anlagekategorie zugeteilt, woraus sich die jährlichen Abschreibungen für den jeweiligen Vermögenswert ergeben. Eine Aufteilung einer Anlage in verschiedene Kategorien ist nicht zulässig. Ebenso dürfen im Kreditbeschluss keine abweichenden Abschreibungssätze beschlossen werden. Die Abschreibungen erfolgen linear und sind folglich über die gesamte Nutzungsdauer unveränderbar. Die Höhe der Abschreibungen wird also vom Anschaffungswert berechnet und nicht mehr vom jeweiligen Restbuchwert wie unter HRM1. Die ordentlichen Abschreibungen über die effektive Nutzungsdauer werden in der ersten Stufe der Erfolgsrechnung dargestellt. Zusätzliche ausserplanmässige Abschreibungen erfolgen in der zweiten Stufe der ER (s. Art. 37). Dieses Vorgehen gewährleistet einerseits eine gewisse Einheitlichkeit bezüglich der Abschreibungsmethode beim Kanton und den Gemeinden, was die Transparenz und Vergleichbarkeit der Finanzhaushalte erhöht. Andererseits lässt es den Gemeinwesen einen gewissen Handlungsspielraum. Eine vollständige Harmonisierung der Abschreibungspraktiken würde die Gemeindeautonomie einschränken. Eine Verringerung der

Vergleichbarkeit der ER wird in Kauf genommen, da sich für Vergleiche insbesondere die Finanzkennzahlen oder die Geldflussrechnung anbieten und besser dafür geeignet sind als die ER.

Tabelle 5: Abschreibungssätze je Anlagekategorie nach HRM2 als Richtwerte zur Illustration

Anlagekategorie	Lebensdauer (in Jahren)	Abschreibungssätze in % (bei linearer Abschreibung)
Grundstücke unüberbaut	keine Abschreibung	
Gebäude / Hochbauten	25 – 50	2 – 4%
Tiefbauten		
Strassen	40 – 60	1.66 – 2.5%
Kanalbauten	40 – 60	1.66 – 2.5%
Brücken	40 – 60	1.66 – 2.5%
Mobilien, Maschinen, Fahrzeuge		
Mobilien	4 – 10	10 – 25%
Maschinen	4 – 10	10 – 25%
Fahrzeuge	4 – 10	10 – 25%
Abwasseranlagen	15	6.5%
Abfallanlagen	40	2.5%
Immaterielle Anlagen (Patent-, Firmen-, Verlags-, Konzessions-, Lizenz- und andere Nutzungsrechte, Goodwill)	5	20%
Informatik		
Hardware	3	33.3%
Software	5	20%

Abs. 2 legt fest, dass die dauerhafte Wertminderung eines Vermögenswertes mit einer Buchung zu berichtigen ist, sobald sie absehbar ist. Dabei handelt es sich im Gegensatz zu den planmässigen Abschreibungen in Abs. 1 um nicht planbare Wertebussen, die zu einer dauerhaften Wertminderung der entsprechenden Bilanzposition führen. Beispiele für nachhaltige Wertminderungen, die einer Wertberichtigung bedürfen:

- Aufgrund einer verwaltungsinternen Umnutzung weist ein Gebäude voraussichtlich für unabsehbare Zeit Leerstände auf.
- Eine Bergbahn, an der das Gemeinwesen massgebend beteiligt ist, gerät aufgrund der Klimaveränderung und rückgängigen Winterumsätzen in finanziellen Schwierigkeiten.
- Ein Darlehensgläubiger weist eine schlechte Bonität auf.

Fällt der Grund für die Wertminderung weg, wird die Wertberichtigung aufgehoben. Während die Wertberichtigungen des Verwaltungsvermögens erfolgswirksam sind, werden die Wertschwankungen des

Finanzvermögens erfolgswirksam über die Neubewertungsreserve Finanzvermögen (Konto 2960) ausgeglichen (s. Art. 47). Erst wenn diese aufgebraucht ist, werden auch die Wertberichtigungen des Finanzvermögens erfolgsrelevant über die ER gebucht (Konto 3441, Wertberichtigung Sachanlagen FV).

Art. 37 Reserven

¹ *Zusätzliche Abschreibungen sind zulässig, soweit die Erfolgsrechnung im ordentlichen Ergebnis mit einem Ertragsüberschuss schliesst, der nicht anderweitig verwendet wird. Die betroffenen Positionen des Verwaltungsvermögens sind einzeln auszuweisen.*

² *Unter den gleichen Voraussetzungen können im Sinne einer Vorfinanzierung zweckgebundene Reserven für bewilligte Investitionsvorhaben gebildet werden. Sie sind über die Nutzungsdauer des Investitionsgutes schrittweise aufzulösen.*

Art. 37 regelt die Bildung und Auflösung von Reserven. Zu den Reserven, die diese Regelung umfasst, gehören einerseits die Abschreibungsreserven für zusätzliche Abschreibungen (Abs. 1) und andererseits die Vorfinanzierungsreserven (Abs. 2).

Wie in Art. 36 erläutert, sind Abschreibungen nach HRM2 grundsätzlich linear über die Nutzungsdauer vorzunehmen. Art. 37 Abs. 1 lässt jedoch unter besonderen Voraussetzungen zusätzliche, über die planmässigen Abschreibungen hinausgehende Abschreibungen zu. Diese sind in der zweiten Stufe der Erfolgsrechnung auszuweisen. Zusätzliche Abschreibungen sind nicht betriebswirtschaftlich begründet, sondern werden primär aufgrund finanzpolitischer Überlegungen vorgenommen. Werden sie zusammen mit den planmässigen Abschreibungen in der ersten Stufe ausgewiesen, mindert dies erheblich die Transparenz und Vergleichbarkeit der Rechnungen, was bspw. im Zusammenhang mit dem kantonalen Finanzausgleich von Bedeutung ist. Um das Ergebnis der ersten Stufe der Erfolgsrechnung nicht zu beeinträchtigen, wird deshalb bei einer zusätzlichen Abschreibung eine Abschreibungsreserve gebildet. Während das Objekt in der ersten Stufe weiterhin wie geplant abgeschrieben wird, erfolgt in der zweiten Stufe in den Folgejahren eine Auflösung der Abschreibungsreserve. Dadurch werden die Vergleichbarkeit der ersten Stufe und die Transparenz der Rechnungslegung gewährleistet, ohne jedoch den finanzpolitischen Handlungsspielraum zu schmälern. *Abbildung 3* zeigt das planmässige Vorgehen bezüglich Abschreibungen am Beispiel eines Vermögenswerts, der im Anschaffungsjahr einen Wert von 100'000 CHF aufweist und dessen Nutzungsdauer auf fünf Jahre festgelegt wird. Die planmässigen Abschreibungen betragen folglich jährlich 20'000 CHF, wobei der Bilanzwert des Vermögenswerts linear über die gesamte Nutzungsdauer jährlich um 20'000 CHF abnimmt. Zum Vergleich ist in *Abbildung 4* die Vorgehensweise im Falle der Vornahme einer zusätzlichen Abschreibung in der gesamten Höhe des Restwerts im dritten Nutzungsjahr dargestellt. Während der ersten beiden Jahre wird der Vermögenswert wie im vorherigen Beispiel planmässig abgeschrieben. Im dritten Jahr bestehen die Möglichkeit und der Wunsch, den gesamten Wert abzuschreiben. Damit die planmässigen Abschreibungen in der ursprünglichen Höhe fortgesetzt werden und das ordentliche Ergebnis (die 1. Stufe) der ER nicht verfälscht wird, erfolgen eine zusätzliche Abschreibung des Restwertes in der 2. Stufe und die Bildung einer Abschreibungsreserve in der entsprechenden Höhe. Der Bilanzwert sinkt dadurch auf Null. Die planmässigen Abschreibungen werden jedoch fortgesetzt, wodurch nun statt dem Bilanzwert die gebildete Abschreibungsreserve jährlich um 20'000 CHF sinkt. Diese Vorgehensweise garantiert ein vergleichbares ordentliches Ergebnis in der 1. Stufe, bietet aber dennoch die Möglichkeit, in der 2. Stufe finanzpolitisch

motivierte Abschreibungen zu tätigen. Durch entsprechendes Führen der Anlagebuchhaltung ist sicherzustellen, dass die für den Ausweis der Abschreibungen in der ersten und zweiten Stufe notwendigen Informationen verfügbar sind.

Art. 37 Abs. 1 nennt die Voraussetzungen für die Vornahme zusätzlicher Abschreibungen:

- Die zusätzlichen Abschreibungen sind nur soweit zulässig, als die erste Stufe einen Ertragsüberschuss ausweist, der nicht anderweitig verwendet wird. Zusammen mit den Vorfinanzierungen (s. Abs. 2) dürfen die zusätzlichen Abschreibungen folglich nicht höher sein als der Ertragsüberschuss der ersten Stufe. Die Mittel für die Bildung der Reserven für Vorfinanzierungen oder zusätzliche Abschreibungen müssen somit aus dem operativen Ergebnis finanziert werden. Durch die Auflösung von Reserven entstandene Erträge können bspw. nicht für neue Reserven verwendet werden.
- Die Bildung und die Auflösung der Abschreibungsreserve müssen aus den oben erläuterten Gründen der Transparenz und Vergleichbarkeit über die zweite Stufe der Erfolgsrechnung gebucht werden.
- Die zusätzlichen Abschreibungen beziehen sich auf einzelne Objekte. Der Restbuchwert des Objekts darf nicht kleiner als Null sein.

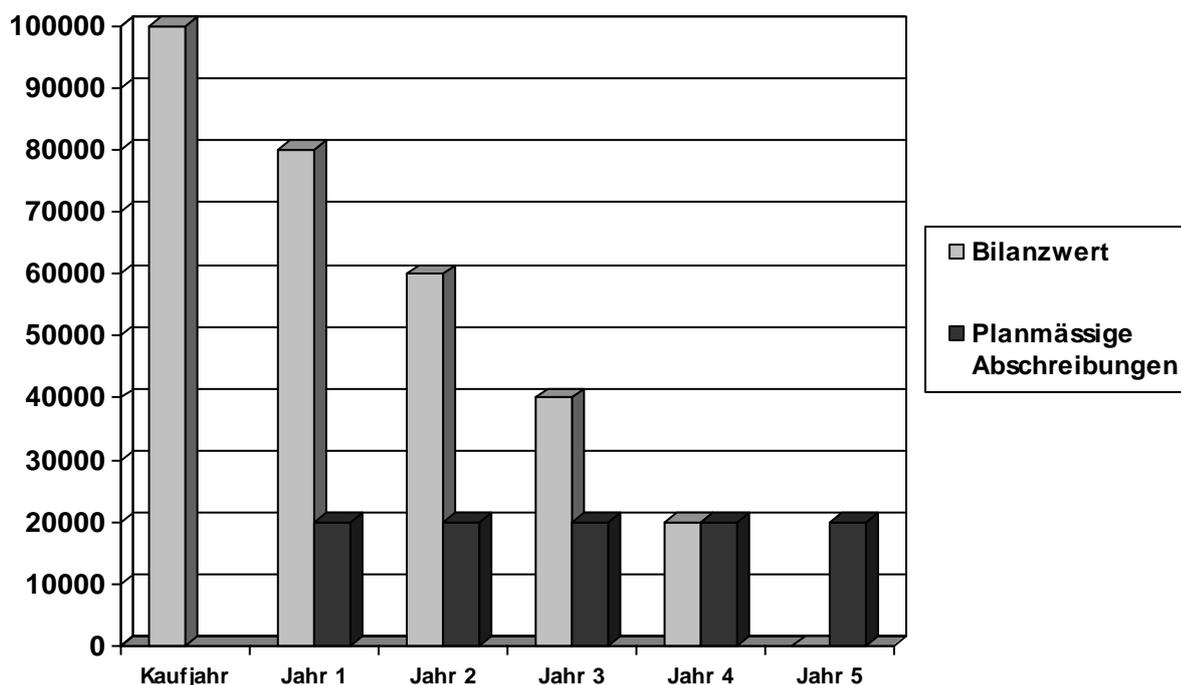


Abbildung 3: Planmässige Abschreibungen (Art. 36)

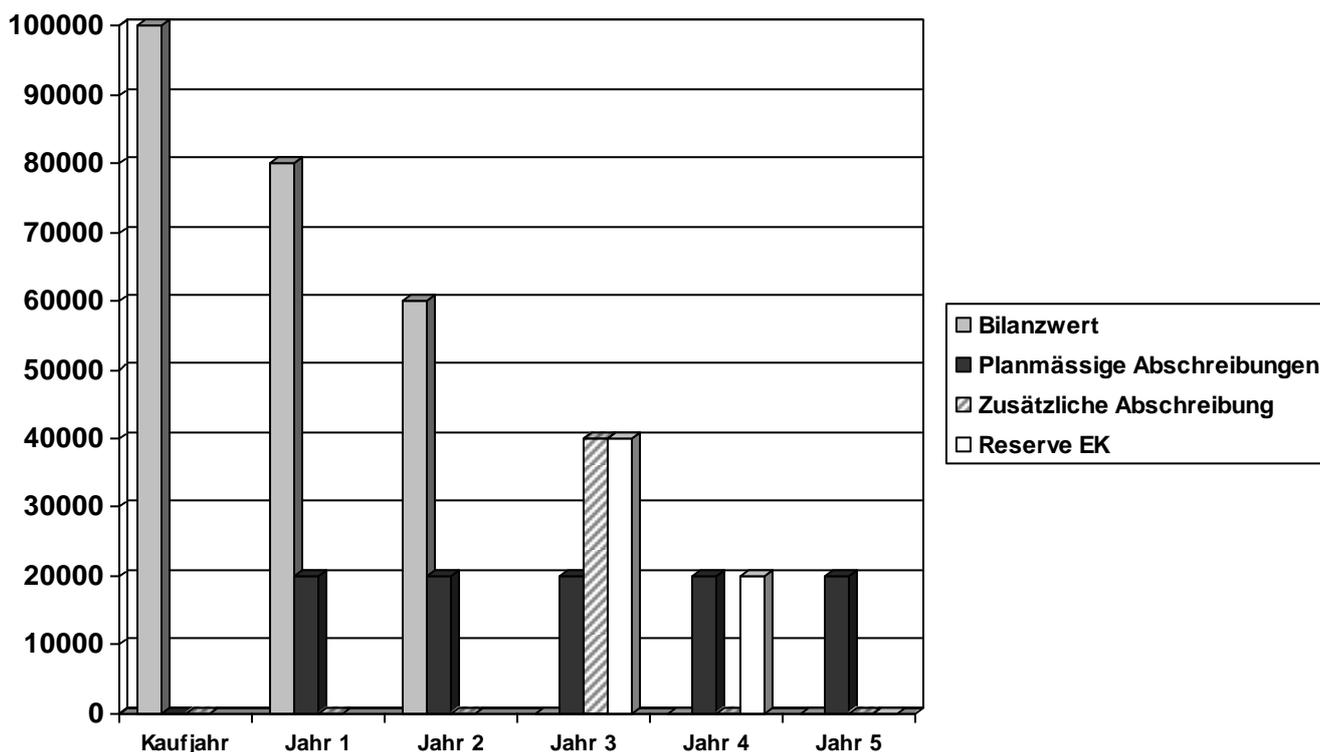


Abbildung 4: Zusätzliche Abschreibungen und Abschreibungsreserve (Art. 37)

Abs. 2 regelt die zweckgebundenen Reserven für Vorfinanzierungen. Sie können unter den gleichen Voraussetzungen wie die Abschreibungsreserven gebildet werden und sind Teil des Eigenkapitals. Vorfinanzierungen können insbesondere für grössere Investitionsvorhaben in kleineren Gemeinden sinnvoll sein, bilden jedoch einen massgebenden Einschnitt in die Periodengerechtigkeit und beeinflussen die Aussagefähigkeit der Rechnung wesentlich. Zudem ergibt sich dadurch eine gewisse Durchmischung der Finanzierungsformen (Vor- und Nachfinanzierung). Deshalb sind Vorfinanzierungen nur unter folgenden kumulativen Bedingungen zulässig:

- Im Zeitpunkt der Bildung muss für das spezifische Projekt, für welches die Vorfinanzierungsreserve gebildet wird, ein vom zuständigen Organ genehmigter Kredit vorhanden sein. Ein allfälliger Ausgabenbeschluss kann dann später erfolgen.
- Vorfinanzierungen müssen zweckgebunden sein und können deshalb nur für spezifische Projekte gebildet werden.
- Zusammen mit den zusätzlichen Abschreibungen dürfen sie den Ertragsüberschuss der ersten Stufe der ER nicht übertreffen.
- Die Bildung und Auflösung der Vorfinanzierungsreserve wird in der zweiten Stufe ausgewiesen, damit der ordentliche Erfolg nicht beeinflusst wird. Wie Abschreibungsreserven dürfen Vorfinanzierungen somit nicht zur allgemeinen Erfolgssteuerung gebildet werden. Die Auflösung der Vorfinanzierungsreserve erfolgt über die Nutzungsdauer der finanzierten Anlage.

IV. Finanzkontrolle

Die Kantonsverfassung schreibt in Art. 96 Abs. 4 vor, dass verwaltungsunabhängige Kontrollorgane prüfen, ob der Finanzhaushalt gesetzmässig geführt wird. Auf kommunaler Stufe wird diese Aufgabe gemäss Art. 23 GG von den unabhängigen GPK wahrgenommen. Das neue Finanzhaushaltsgesetz hebt die Bedeutung der externen Finanzaufsicht hervor, indem es dafür den Titel der Finanzkontrolle reserviert. Es nimmt dadurch eine klarere Abgrenzung zum Controlling, dem internen Führungsinstrument des Regierungsrates, vor. Stellung und Aufgaben des Controllings sind im Organisationsgesetz und der Organisationsverordnung zu regeln, weshalb auf eine Erwähnung im FHG verzichtet wird. Ausserdem unterstreicht das Gesetz die organisatorische Stellung der Finanzkontrolle als unabhängiges Fachorgan zur Finanzaufsicht, indem es ihre Befugnisse, Aufgaben und das Prüfverfahren ausführlich regelt.

Art. 38 Allgemeines

¹ *Die Finanzkontrolle ist das Fachorgan für die Finanzaufsicht. Sie ist verwaltungsunabhängig und in ihrer Tätigkeit nur Verfassung und Gesetz verpflichtet.*

² *Der Kantonsrat wählt die Mitglieder der kantonalen Finanzkontrolle und bestimmt deren Leitung. Die Anstellungsbedingungen richten sich sinngemäss nach den personalrechtlichen Bestimmungen für die kantonale Verwaltung.*

³ *Der Kantonsrat kann der kantonalen Finanzkontrolle für die Prüfung der Jahresrechnung den Beizug eines anerkannten Revisionsunternehmens bewilligen.*

⁴ *Die Finanzkontrolle in den Gemeinden wird durch die Geschäftsprüfungskommission wahrgenommen. Sie zieht für die Prüfung der Jahresrechnung ein anerkanntes Revisionsunternehmen bei.*

Art. 38 definiert den Zweck und die Stellung der Finanzkontrolle. Sie ist gemäss Abs. 1 ein selbständiges Fachorgan für die Finanzaufsicht über die Kantons- oder Gemeindeverwaltung. Zur externen Finanzaufsicht gehört nicht nur die Rechnungsprüfung, sondern die Aufsicht über das gesamthafte Finanzwesen des Gemeinwesens. Insbesondere soll im Sinne von Art. 96 Abs. 4 KV geprüft werden, ob der Finanzhaushalt gesetzmässig geführt wird. Das Fachorgan muss von der Verwaltung unabhängig sein. Das heisst, die Finanzkontrolle ist sachlich und personell von der Exekutive getrennt und kann nicht durch diese geführt oder beauftragt werden. Ihr Auftrag ergibt sich alleine aus der Verfassung und dem Gesetz.

Die Mitglieder der kantonalen Finanzkontrolle sowie ihre Leitung werden gemäss Abs. 2 vom Kantonsrat gewählt. Die Wahl wird von der Finanzkommission vorbereitet, wie dies in der Geschäftsordnung des Kantonsrates bestimmt ist. Die Finanzkontrolle ist dem Kantonsrat administrativ angegliedert, geniesst aber grösstmögliche Selbständigkeit und Unabhängigkeit. Für die Anstellung der Mitglieder der Finanzkontrolle werden sinngemäss die personalrechtlichen Bestimmungen der kantonalen Verwaltung angewendet.

Die Finanzkontrolle ist unter anderem für die Prüfung der Jahresrechnung des Kantons zuständig. Wenn sie externe Unterstützung bei der Prüfung der Jahresrechnung benötigt, muss sie gemäss Abs. 3 an den Kantonsrat gelangen, der ihr die Bewilligung zum Beizug eines anerkannten Revisionsunternehmens erteilen kann. Der Kantonsrat vergibt jedoch keine Aufträge an eine Revisionsgesellschaft, er bewilligt der

Finanzkontrolle nur deren Beizug. Diese Gesellschaft kann die Finanzkontrolle bei der Rechnungsrevision unterstützen, aber nicht deren verfassungs- und gesetzmässigen Aufgaben erfüllen.

Die Aufgaben im Rahmen der Finanzkontrolle übernimmt in den Gemeinden gemäss Abs. 4 die jeweilige GPK. Sie hat die Aufgabe, die Geschäftsführung des Gemeinderates und der gesamten Gemeindeverwaltung zu überprüfen und dem Volk darüber Bericht zu erstatten. Im Rahmen der Finanzkontrolle hat sie vor allem zu prüfen, ob der Finanzhaushalt gesetzmässig und mittelfristig ausgeglichen geführt wird. Dazu gehört auch die Aufgabe, die Jahresrechnung zu revidieren. Da die komplexen Regeln über die Rechnungslegung nach HRM2 und die Beurteilung der Finanzlage sehr anspruchsvoll sind und die Prüfung der Jahresrechnung viel Zeit und Sachkenntnis beansprucht, müssen die Gemeinden dafür ein anerkanntes Revisionsunternehmen beiziehen. Diese Pflicht bezweckt eine Entlastung der kommunalen GPK, die sich dadurch besser auf ihren Auftrag zur Prüfung der Gesetzmässigkeit des Handelns der Exekutive und der Verwaltung fokussieren kann. Die GPK stellt mit dieser Regelung eine hohe Qualität ihrer Arbeiten sicher. Die Gemeinden haben ein grosses Interesse daran, dass die Jahresrechnungen sachlich und zeitlich gleichmässig überprüft werden.

Art. 39 Aufgaben

¹ *Die Finanzkontrolle prüft die Gesetzmässigkeit und die Einhaltung der Grundsätze des Finanzhaushaltes. Sie legt ihr jährliches Prüfprogramm selbständig fest.*

² *Sie prüft insbesondere:*

- a) *die Jahresrechnung;*
- b) *die separaten Rechnungen;*
- c) *die Verwendung von Krediten;*
- d) *die Einrichtung eines gesetzmässigen Internen Kontrollsystems;*
- e) *das Risikomanagement der Organisationseinheiten..*

³ *Sie kann Sachverständige beiziehen, wenn in einzelnen Prüfbereichen besondere Fachkenntnisse erforderlich sind oder eine Aufgabe nicht mit dem ordentlichen Personalbestand erfüllt werden kann.*

⁴ *Der Finanzkontrolle dürfen keine Vollzugsaufgaben übertragen werden.*

⁵ *Der Kantonsrat kann die kantonale Finanzkontrolle für die Wahrnehmung der parlamentarischen Aufsicht beiziehen.*

⁶ *Die kantonale Finanzkontrolle kann Revisionsmandate von öffentlichen Institutionen wahrnehmen. Sie lehnt die Übernahme solcher Aufgaben ab, wenn ihr gesetzlicher Auftrag dadurch beeinträchtigt wird.*

Art. 39 Abs. 1 definiert die Aufgabe der Finanzkontrolle. Sie prüft die Gesetzmässigkeit und die Einhaltung der Grundsätze des Finanzhaushalts. Dadurch kann sie finanzielle Risiken und unrechtmässige Vorgänge erkennen. Sie kann somit zu einer korrekten Umsetzung der verfassungsmässigen und gesetzlichen Bestimmungen beitragen und vor riskanten finanziellen Entwicklungen warnen. Das Prüfprogramm der Finanzkontrolle wird jährlich von ihr selbständig und unabhängig festgelegt.

Abs. 2 konkretisiert die wichtigsten Aufgaben der Finanzkontrolle. Die genannten Prüfungen stellen den Mindestumfang dar. Darüber hinaus können weitere Aufträge erledigt werden. Neben der Revision der Rechnungen gehört insbesondere auch die Prüfung der Kreditverwendung, der Einrichtung eines IKS und des Risikomanagements zu den gesetzlich vorgeschriebenen Kernaufgaben der Finanzkontrolle.

Gemäss Abs. 3 hat die Finanzkontrolle des Kantons und der Gemeinden die Kompetenz, Sachverständige für einzelne Prüfbereiche beizuziehen, falls besondere Fachkenntnisse erforderlich sind. Dies könnte in speziellen, fachspezifischen Verwaltungsbereichen wie bspw. dem Bauwesen der Fall sein.

Abs. 4 hält fest, dass die Finanzkontrolle keine Vollzugsaufgaben übernehmen darf. Die in Art. 1 Abs. 1 umschriebenen Zwecke der Steuerung, des Vollzugs und der Kontrolle des Finanzhaushalts finden grösstenteils auf verschiedenen Ebenen statt und werden von unterschiedlichen, voneinander unabhängigen Organen wahrgenommen. Während der Vollzug des FHG primär Aufgabe der Exekutive und der Verwaltung ist, wird die Kontrolle durch ein verwaltungsunabhängiges Organ, nämlich die Finanzkontrolle, vorgenommen. Die Unabhängigkeit dieses Organs ist dabei von zentraler Bedeutung.

Die Existenz einer kantonalen Finanzkontrolle hilft dem Kantonsrat seinen Aufsichtspflichten nachzukommen. Gemäss Abs. 5 hat der Kantonsrat resp. dessen Finanzkommission die Möglichkeit, die Finanzkontrolle für besondere Prüfaufträge im Bereich der parlamentarischen Aufsicht beizuziehen. Sinnvollerweise werden solche besonderen Aufgaben mit der Planung der jährlichen Prüftätigkeit der Finanzkontrolle koordiniert. Es kann aber durchaus sein, dass die Finanzkommission des Kantonsrates aus wichtigen Gründen einen Spezialauftrag zwischenzeitlich erteilt.

Da es sinnvoll sein kann, dass die kantonale Finanzkontrolle auch öffentliche Institutionen revidiert, bei denen sie keinen Kontrollauftrag hat, sieht Abs. 6 diese Möglichkeit vor. Die Finanzkontrolle kann selbständig über die Annahme von Revisionsmandaten entscheiden. Allerdings darf dadurch die Erfüllung ihres gesetzlichen Auftrags nicht beeinträchtigt werden. Sonst ist die Finanzkontrolle verpflichtet, die Übernahme zusätzlicher Aufgaben abzulehnen.

Art. 40 Zuständigkeiten der kantonalen Finanzkontrolle

¹ Die kantonale Finanzkontrolle ist zuständig für:

- a) die kantonalen Behörden und die Gerichte;
- b) die kantonale Verwaltung;
- c) die selbständigen Anstalten des Kantons;
- d) weitere Personen und Organisationen, denen die Erfüllung kantonalen Aufgaben übertragen ist.

² Sie kann die Finanzaufsicht auch dort ausüben, wo nach Gesetz eine eigene Revisionsstelle besteht. Sie hat bei subventionierten Organisationen ein Einsichtsrecht bezüglich der Verwendung von kantonalen Beiträgen.

Art. 40 Abs. 1 definiert den gesetzlichen Zuständigkeitsbereich der kantonalen Finanzkontrolle näher. Sie ist dem Grundsatz nach überall für die Finanzaufsicht zuständig, wo kantonale Aufgaben wahrgenommen werden. Neben den kantonalen Behörden, Gerichten und Verwaltungsträgern unterstehen daher abweichend vom allgemeinen Geltungsbereich des Gesetzes auch die selbständigen kantonalen Anstalten der Aufsicht der kantonalen Finanzkontrolle.

Abs. 2 gibt der kantonalen Finanzkontrolle die Kompetenz, auch bei den Organisationen die Aufsicht auszuüben, die über eine eigene Revisionsstelle verfügen. Grund dafür ist einerseits der unterschiedliche Zweck der Finanzkontrolle und einer Revisionsstelle. Während die Revisionsstelle die Rechnung revidiert, soll die Finanzkontrolle vor allem die Gesetzmässigkeit und die Einhaltung der Grundsätze des finanziellen

Haushaltens prüfen sowie die Finanzlage und die damit verbundenen Risiken beurteilen. Andererseits ist die Finanzkontrolle ein unabhängiges Fachorgan. Sie muss deshalb unbeachtet des Bestehens einer Revisionsstelle alle Organisationen, die eine kantonale Aufgabe erfüllen, überprüfen. Aus diesem Grund hat sie gemäss Abs. 2 auch bei sämtlichen Organisationen, welche massgeblich vom Kanton subventioniert werden, ein Einsichtsrecht. Diese Einsicht beschränkt sich jedoch auf die Überprüfung der zweckgerichteten und wirksamen Verwendung der kantonalen Beiträge.

Art. 41 Berichterstattung

¹ *Die Finanzkontrolle erstattet dem Kantonsrat, dem Gemeindeparlament oder den Stimmberechtigten jährlich Bericht.*

² *Sie informiert vorgängig den Regierungsrat oder den Gemeinderat und hört ihn an.*

In Art. 41 Abs. 1 ist bestimmt, an welches Organ die Finanzkontrolle Bericht erstattet. Die kantonale Finanzkontrolle wird vom Kantonsrat eingesetzt. Dieser ist deshalb auch Adressat ihrer Berichterstattung. Die Finanzgeschäfte des Kantonsrates werden von der Finanzkommission vorbereitet, weshalb die Berichterstattung der Finanzkontrolle jährlich an diese zuhanden des Kantonsrates erfolgt. Auf Gemeindeebene berichtet die GPK wie bisher an die Stimmberechtigten oder an das Gemeindeparlament, wo ein solches besteht.

Gemäss Abs. 2 muss die Finanzkontrolle vorgängig die Exekutive des Kantons oder der Gemeinde über den Bericht in Kenntnis setzen. Diese soll sich dazu äussern können, weshalb sie von der Finanzkontrolle anzuhören ist, bevor die Berichterstattung ans Parlament bzw. die Stimmberechtigten erfolgt.

Art. 42 Informations- und Auskunftspflicht, Datenschutz

¹ *Die Finanzkontrolle verkehrt direkt mit denjenigen Stellen, welche geprüft werden. Die zu prüfenden Stellen wirken mit, legen alle notwendigen Unterlagen vor und erteilen die erforderlichen Auskünfte.*

² *Die Finanzkontrolle ist berechtigt, sämtliche Personen- und Sachdaten im Rahmen der Prüftätigkeit einzusehen und nötigenfalls zu kopieren. Gesammelte Daten dürfen nur zu Prüfzwecken verwendet und nicht weitergegeben werden. Personendaten sind nach Abschluss eines Prüf- oder Strafverfahrens zu vernichten.*

Art. 42 Abs. 1 hält die Informations- und Auskunftspflicht der von der Finanzkontrolle zu prüfenden Organisationen und Personen fest. Die Finanzkontrolle verkehrt direkt mit den Stellen, welche sie prüft. Die der jeweiligen Stelle übergeordnete Exekutive wird über die Prüftätigkeiten informiert, wozu u.a. der Prüfplan der Finanzkontrolle dient. Die betroffenen Stellen müssen bei der Prüfung mitwirken und alle notwendigen Unterlagen bereitstellen sowie die erforderlichen Auskünfte erteilen.

Abs. 2 regelt den Datenschutz im Rahmen der Tätigkeiten der Finanzkontrolle. Diese soll in ihrer Tätigkeit möglichst nicht behindert werden, damit sie ihren verfassungs- und gesetzmässigen Auftrag erfüllen kann. Deshalb kann sie in alle für eine Prüfung nötigen Daten, auch besonders schützenswerte, Einsicht nehmen und diese sammeln, bearbeiten und aufbewahren. Die Daten müssen jedoch vertraulich behandelt werden. Sie dürfen nur zu Prüfzwecken verwendet und nicht weitergegeben werden. Insbesondere die Personendaten sind nach Abschluss eines Verfahrens zu vernichten.

Art. 43 Prüfberichte, Beanstandungen, Anzeige

¹ Die Finanzkontrolle übergibt den Prüfbericht der geprüften Stelle und gleichzeitig dem Regierungsrat, dem Gemeinderat oder dem Aufsichtsorgan der jeweiligen Organisation.

² Der Prüfbericht enthält Hinweise und Empfehlungen zu den festgestellten Sachverhalten sowie allfällige Beanstandungen. Die Finanzkontrolle hat kein Weisungsrecht.

³ Bei Beanstandungen wird eine Frist für die Mängelbehebung angesetzt. Die geprüfte Stelle meldet der Finanzkontrolle auf dem Dienstweg die Erledigung unter Beilage einer zureichenden Dokumentation.

⁴ Bei begründetem Verdacht auf eine strafbare Handlung erstattet die Finanzkontrolle Anzeige bei der zuständigen Strafverfolgungsbehörde.

⁵ Solange die Untersuchung bei einem strafrechtlichen Vorfall nicht abgeschlossen ist, dürfen in der beanstandeten Sache ohne Zustimmung der Finanzkontrolle weder Zahlungen geleistet noch Verpflichtungen eingegangen werden.

Dieser Artikel regelt das Prüfungsverfahren und das Vorgehen der Finanzkontrolle. Ihr Prüfbericht wird gemäss Abs. 1 der geprüften Stelle wie auch dem Regierungsrat, dem Gemeinderat oder dem für die entsprechende Organisation zuständigen Aufsichtsorgan übergeben. Dies dient der Transparenz der Kontrolltätigkeit.

Abs. 2 definiert den Inhalt eines Prüfberichts. Die Finanzkontrolle macht darin Feststellungen, gibt Hinweise und Empfehlungen dazu ab. Stellt sie Fehler oder Mängel fest, macht sie Beanstandungen. Die Finanzkontrolle hat jedoch kein Weisungsrecht.

In Abs. 3 ist das Vorgehen bei Beanstandungen festgehalten. Die Finanzkontrolle setzt der geprüften oder der vorgesetzten Stelle eine Frist, innerhalb derer die Mängel behoben werden müssen. Beanstandungen der Finanzkontrolle bringen also eine gesetzliche Handlungspflicht mit sich. Die Erledigung der Beanstandung ist der Finanzkontrolle auf dem Dienstweg zu melden. Auf diese Weise ist auch die aufsichtspflichtige vorgesetzte Stelle darüber informiert. Zudem ist der Prozess der Mängelbehebung genügend zu dokumentieren. Die Beanstandung und die entsprechende Problemlösung werden dadurch nachvollziehbar, und die Sache muss idealerweise nicht nochmals geprüft werden.

Stellt die Finanzkontrolle bei ihrer Prüfungstätigkeit eine möglicherweise strafbare Handlung fest, ist sie gemäss Abs. 4 verpflichtet, bei der zuständigen Strafverfolgungsbehörde Anzeige zu erstatten.

In diesem Fall dürfen gemäss Abs. 5 keine Geschäfte mit finanziellen Auswirkungen ohne die Zustimmung der Finanzkontrolle getätigt werden, bis die strafrechtliche Untersuchung abgeschlossen ist.

V. Kantonale Finanzaufsicht über die Gemeinden

Dieser Abschnitt behandelt die Finanzaufsicht des Kantons über die Gemeinden. Dabei geht es nicht um eine Finanzkontrolle im Sinne des vierten Abschnitts, welche in den Gemeinden von der GPK wahrgenommen wird. Es geht um die Beurteilung der Finanzlage anhand bestimmter Kriterien, damit der Kanton finanzielle Risiken und eine finanzielle Fehlentwicklung in einer Gemeinde frühzeitig erkennt. Ausserdem wird geregelt, wie der Kanton vorgeht, wenn er bei einer Gemeinde eine Verletzung der entsprechenden Bestimmungen feststellt. Die Bestimmungen in diesem Teil des Gesetzes setzen weitgehend die bewährte Praxis des bisherigen Rechts fort.

Art. 44 Jährliche Prüfung der Finanzlage

¹ *Der Kanton prüft jährlich die Finanzlage der Gemeinden. Die Gemeinden sind zur Mitwirkung verpflichtet und stellen die erforderlichen Unterlagen zur Verfügung. Das Ergebnis der Prüfung wird dem Gemeinderat eröffnet.*

² *Der Regierungsrat setzt für den Vollzug der Finanzaufsicht eine beratende Kommission ein. Er erstattet dem Kantonsrat jährlich Bericht über das Ergebnis der Prüfungen.*

Gemäss Art. 44 Abs. 1 prüft der Kanton die Finanzlage der Gemeinden jährlich. Dabei handelt es sich um eine Prüfung der generellen Finanzlage der Gemeinden, nicht um eine Einzelprüfung, wie sie die GPK bzw. die Revisionsgesellschaft der Gemeinde vornimmt. Es geht darum, allfällige finanzielle Risiken und Fehlentwicklungen festzustellen. Aus diesem Grund werden insbesondere das Haushaltsgleichgewicht und die Verschuldung mittels der von der entsprechenden Gemeinde ausgewiesenen Finanzkennzahlen geprüft. Um eine zuverlässige Prüfung vornehmen zu können, sind die vorgeschriebenen Kennzahlen von Art. 22 deshalb auch für die Gemeinden sehr wichtig und zwingend auszuweisen. Die Gemeinden haben eine Auskunftspflicht, müssen bei der Prüfung ihrer Finanzlage mitwirken und die erforderlichen Unterlagen zur Verfügung stellen. Die Berichterstattung über das Prüfergebnis erfolgt an den entsprechenden Gemeinderat.

Die bisherige Kommission für den Finanzausgleich und die Finanzaufsicht besteht gemäss Abs. 2 weiterhin und berät in diesem Bereich den Regierungsrat. Dieser erstattet gesamtheitlich über die Ergebnisse aller Gemeinden Bericht an den Kantonsrat.

Art. 45 Massnahmenplan, Aufsichtsmassnahmen

¹ *Wird eine Verletzung der Regeln über das Haushaltsgleichgewicht oder die Schuldenbegrenzung festgestellt, ist der Gemeinderat verpflichtet, innert sechs Monaten einen Massnahmenplan zu erstellen und dem Regierungsrat zur Genehmigung vorzulegen. Der Massnahmenplan enthält verbindliche Fristen zur Sicherstellung des Haushaltsgleichgewichtes und der Schuldenbegrenzung.*

² *Wird kein oder ein ungenügender Massnahmenplan vorgelegt, trifft der Regierungsrat die erforderlichen Aufsichtsmassnahmen. Er kann namentlich die Genehmigungspflicht vorsehen für:*

- a) *den Voranschlag sowie den Aufgaben- und Finanzplan;*
- b) *geplante Investitionsvorhaben;*
- c) *die Festlegung von Steuerfuss, Abgaben und Gebühren.*

Art. 45 regelt das Verfahren bei einer Verletzung der Regeln über das Haushaltsgleichgewicht oder die Schuldenbegrenzung nach den Bestimmungen dieses Gesetzes. Stellt der Kanton eine solche fest, ist der Gemeinderat der betroffenen Gemeinde verpflichtet, innerhalb von sechs Monaten einen Massnahmenplan zur Korrektur der finanziellen Fehlentwicklung vorzulegen und vom Regierungsrat genehmigen zu lassen. Gemäss Abs. 1 muss dieser Plan verbindliche Fristen für die Vornahme der Massnahmen enthalten.

Abs. 2 enthält die Kompetenzen zur Ergreifung von aufsichtsrechtlichen Massnahmen des Regierungsrates. Wird kein oder ein ungenügender Massnahmenplan vorgelegt, kann der Regierungsrat erforderliche Aufsichtsmassnahmen zur Sicherstellung des Haushaltsgleichgewichts und der Schuldenbegrenzung der betroffenen Gemeinde treffen. Dazu gehört insbesondere eine Genehmigungspflicht für die in Abs. 2 lit. a-c enthaltenen Elemente.

Art. 46 Unterstützungsdarlehen

¹ *Der Kanton kann den Gemeinden zur Sicherstellung des Haushaltsgleichgewichtes verzinsliche Darlehen ausrichten. Die Darlehen können mit Auflagen über die Mittelverwendung verbunden und von der vorgängigen Erfüllung verfügbarer Massnahmen abhängig gemacht werden.*

Art. 46 gibt dem Kanton ausserdem die Möglichkeit, einer Gemeinde im Rahmen der verfassungsmässigen Finanzkompetenzen ausserordentliche finanzielle Mittel auszurichten, falls diese das Haushaltsgleichgewicht nicht aus eigener Kraft wiederherstellen kann. Dieser Beitrag erfolgt durch ein verzinsliches Darlehen und kann an zusätzliche Auflagen und Bedingungen geknüpft werden. Somit können vom Kanton keine Beiträge à fonds perdu geleistet werden.

VI. Übergangs- und Schlussbestimmungen

Im letzten Teil des Finanzhaushaltsgesetzes wird das Vorgehen beim Übergang zu HRM2 und den neuen Bestimmungen geregelt. Die Umstellung erfordert gewisse Neubewertungen, wozu Art. 47 Bestimmungen festlegt. Für die Einführung neuer Elemente der finanziellen Führung werden in Art. 48 Übergangsfristen festgelegt, um insbesondere den Gemeinden genügend Zeit für die Umsetzung des neuen Gesetzes zu geben.

Art. 47 Neubewertungen

¹ *Mit dem Inkrafttreten dieses Gesetzes erfolgt eine Neubewertung des Finanzvermögens, der Rückstellungen, der Rechnungsabgrenzungsposten, der Beteiligungen und Darlehen sowie weiterer ausgewählter Positionen des Verwaltungsvermögens.*

² *Die Differenz aus der Neubewertung des Finanzvermögens wird als Neubewertungsreserve im Eigenkapital bilanziert. Sie ist zweckgebunden für den Ausgleich künftiger Wertberichtigungen im Finanzvermögen zu verwenden.*

³ *Die Differenz aus der Neubewertung des Verwaltungsvermögens wird als Aufwertungsreserve im Eigenkapital bilanziert. Sie ist innerhalb von maximal zehn Jahren linear über die zweite Stufe der Erfolgsrechnung aufzulösen. Regierungsrat und Gemeinderat legen mit der Neubewertung die Amortisationsdauer unveränderlich fest.*

⁴ *Die erste Jahresrechnung nach diesem Gesetz enthält einen Bericht über die Neubewertungen. Der Vergleich mit dem Vorjahr entfällt.*

Durch die Umstellung zu HRM2 müssen gewisse Neubewertungen erfolgen, um die Aussagefähigkeit und Vergleichbarkeit des Erfolgsausweises zu gewährleisten. Im Vordergrund stehen dabei nicht die Bilanzwerte selbst, sondern die möglichst realistische Erfassung der Erfolgspositionen wie der Abschreibungen. In Art. 47 Abs. 1 sind die von HRM2 verlangten Mindestanforderungen von Neubewertungen enthalten. Diese umfassen alle Positionen des Finanzvermögens, die Rückstellungen, die aktiven und passiven Rechnungsabgrenzungen sowie die Beteiligungen und Darlehen. Diese Positionen sind verbindlich in Übereinstimmung mit den Vorgaben von HRM2 auf den Zeitpunkt von dessen Einführung neu zu bewerten. Die übrigen Bilanzpositionen, namentlich des Verwaltungsvermögens, können freiwillig neu bewertet werden, da deren Neubewertung in der Regel aufwändig ist, insbesondere bei den Anlagen. Trotzdem sollen alle Positionen, deren Bewertung einen massgebenden Einfluss auf zukünftige Erfolgsausweise haben, neu bewertet werden. Dies ist wichtig, da die Neubewertungen die Qualität der Rechnungslegung auf lange Frist beeinflussen. Wenn die bisherigen Restbuchwerte des Verwaltungsvermögens unter HRM2 weitergeführt werden, sind die Abschreibungen in den Anfangsjahren aufgrund von Überabschreibungen nach bisherigem degressivem System tendenziell zu tief. Mittelfristig ist mit einem Anstieg der Abschreibungsbeiträge zu rechnen, was finanzpolitische Auswirkungen haben dürfte. Mit einer Aufwertung dieser Positionen wird erreicht, dass das bisherige Abschreibungsniveau gemäss HRM2 in den ersten Jahren erreicht werden kann. Dennoch soll die Neubewertung von Verwaltungsvermögen eher die Ausnahme bilden und pragmatisch erfolgen. Massgebend für den Entscheid zur Neubewertung ist die Wesentlichkeit der entsprechenden Position.

Abs. 2 legt fest, wie die Differenz aus der Neubewertung des Finanzvermögens zu verbuchen ist. Sie wird zu Verkehrswerten in einer sog. Neubewertungsreserve im Eigenkapital erfasst. Bewertungskorrekturen infolge Zu- oder Abnahmen der Verkehrswerte in Folgejahren werden der Neubewertungsreserve gutgeschrieben bzw. belastet. Die Buchungen erfolgen über das entsprechende Anlagekonto und das Passivkonto „Neubewertungsreserve Finanzvermögen“. Somit wird die Erfolgsrechnung erst betroffen, wenn die Neubewertungsreserve aufgebraucht ist. In diesem Fall wird eine spätere Wertaufholung im Ausmass der früheren Erfolgsbelastung als Ertrag verbucht. Die Neubewertungsreserve ist deshalb zweckgebunden für zukünftige Wertberichtigungen des Finanzvermögens zu verwenden.

Beispiel:

Eine von der Gemeinde gehaltene Renditeliegenschaft wird im Rahmen der HMR2- Umstellung vom bisherigen Buchwert von CHF 600'000 auf den Verkehrswert von CHF 850'000 aufgewertet. Daraus resultiert eine Neubewertungsreserve von CHF 250'000.

	<u>Soll</u>	<u>Haben</u>
Buchung: Liegenschaften Finanzvermögen	CHF 250'000	
Neubewertungsreserve		CHF 250'000

Eine Neuschätzung der Liegenschaft in 2017 ergibt einen Verkehrswert von CHF 650'000.

Buchung: Neubewertungsreserve	CHF 200'000	
Liegenschaften Finanzvermögen		CHF 200'000

Bei der nächsten Neuschätzung in 2022 beträgt der Verkehrswert CHF 500'000.

Buchung: Neubewertungsreserve	CHF 50'000	
Wertberichtigung Sachanlagen FV (Konto 3441)	CHF 100'000	
Liegenschaften Finanzvermögen		CHF 150'000

In 2025 beträgt der Verkehrswert aufgrund einer neuen Schätzung CHF 720'000.

Buchungen: Liegenschaften Finanzvermögen	CHF 220'000	
Marktwertanpassung Liegenschaften (Konto 4443)		CHF 100'000
Neubewertungsreserve		CHF 120'000

Abs. 3 regelt die Behandlung von Differenzen aus einer allfälligen Neubewertung von Verwaltungsvermögen. Diese werden in einer sog. Aufwertungsreserve im Eigenkapital erfasst. In den Folgejahren wird diese linear aufgelöst in der Höhe der durch die Aufwertung entstandenen Abschreibungen, die bereits in Vorjahren der Rechnung belastet wurden. Damit wird verhindert, dass dasselbe Investitionsgut teilweise doppelt abgeschrieben wird. Die Auflösung der Aufwertungsreserve soll innert einer Zeitspanne von 5 bis maximal 10 Jahren erfolgen. Mit dieser Vorgabe werden die

Auswirkungen des Übergangs zeitlich beschränkt. Durch einen einmaligen Beschluss legt der Regierung- oder Gemeinderat mit der Neubewertung die genaue Amortisationsdauer fest. Der Nachteil dieses Vorgehens ist, dass die Erfolgsrechnung auf Jahre durch Reserveauflösungen zu gut dargestellt wird. Damit das operative Ergebnis der Jahresrechnung nicht verfälscht und der Effekt transparent dargestellt wird, werden die Auflösungen der Aufwertungsreserve der 2. Stufe der ER gutgeschrieben. Die aufgewertete Position im Verwaltungsvermögen wird linear über die restliche Nutzungsdauer vom HRM2-Eingangswert in der 1. Stufe der ER abgeschrieben.

Mittels einer Aufwertungsreserve im Eigenkapital werden auch die Bewertungsdifferenzen aus den Neubewertungen aller anderen Bilanzpositionen ausser dem Finanzvermögen erfasst.

Beispiel:

Die Liegenschaften des Verwaltungsvermögens werden im Zuge der HRM2-Umstellung neu bewertet. Daraus resultiert eine Aufwertung der bisherigen Restbuchwerte von CHF 12.8 Mio. (31.12.2013) um CHF 2.8 Mio. auf einen HRM2-Eingangswert von CHF 15.6 Mio. (01.01.2014). Die durchschnittliche Restnutzungsdauer dieser Liegenschaften beträgt Anfang 2014 noch 12 Jahre. Der Gemeinderat hat beschlossen, die Aufwertungsreserve linear über 10 Jahre aufzulösen.

		<u>Soll</u>	<u>Haben</u>
01.01.2014:	Liegenschaften Verwaltungsvermögen	CHF 2'800'000	
	Aufwertungsreserve		CHF 2'800'000
Ende 2014:	Abschreibungen (1. Stufe ER)	CHF 1'300'000	
	Liegenschaften Verwaltungsvermögen		CHF 1'300'000
	Aufwertungsreserve	CHF 280'000	
	Auflösung Aufwertungsreserve (2. Stufe ER)		CHF 280'000

Im Einführungsjahr von HRM2 ist aufgrund der Umstellung auf die neue Rechnungslegung einmalig der Vergleich mit dem Vorjahr nicht möglich. Der erste Voranschlag und die erste Jahresrechnung nach diesem Gesetz werden deshalb gemäss Abs. 4 ohne Vorjahresangaben publiziert. Jedoch hat die Jahresrechnung einen Bericht über die Neubewertungen zu enthalten. Dieser Bilanzanpassungsbericht wird dem Parlament resp. den Stimmberechtigten zusammen mit der Rechnung zur Genehmigung vorgelegt. Eine Vorlage des Bilanzanpassungsberichts bereits im Zeitpunkt der Voranschlagsgenehmigung ist nicht möglich, da viele Positionen dann noch nicht ermittelt sind. Da es sich während der Budgetierung noch um Schätzungen handelt, soll im ersten Voranschlag nach diesem Gesetz angegeben werden, wie die Daten für die Bewertung ermittelt wurden.

Art. 48 Übergangsfristen

¹ *Der neue Aufgaben- und Finanzplan wird im Kanton spätestens auf das Jahr 2017 und in den Gemeinden spätestens auf das Jahr 2019 eingeführt. Bis zu dessen Einführung ist ein Finanzplan nach altem Recht zu erstellen.*

² *Das Interne Kontrollsystem wird im Kanton und in den Gemeinden spätestens im Jahr 2015 eingeführt.*

Um den Gemeinwesen genügend Zeit für eine sorgfältige Umstellung zur neuen Rechnungslegung zu geben, werden in Art. 48 Übergangsfristen für den neuen Aufgaben- und Finanzplan und das IKS festgelegt.

Gemäss Abs. 1 wird der Aufgaben- und Finanzplan für den Kanton im Rahmen eines eigenständigen Projekts spätestens für das Rechnungsjahr 2017 erstellt. Für die Gemeinden dauert die Übergangsfrist bis spätestens 2019, damit sie von den Erfahrungen des Kantons profitieren können. Bis zur Umstellung sind die Finanzpläne nach bisherigem Recht zu erstellen.

Um die Umstellung auf HRM2 nicht zu überladen, wird für die Einführung des IKS in Abs. 2 ebenfalls eine Übergangsfrist gewährt. Kanton und Gemeinden haben es bis spätestens 2015 einzurichten.

VII. Glossar

Abschreibungsmethode	Die Abschreibungsmethode legt fest, wie die Abschreibungen von Anlagegütern zeitlich über die Nutzungsdauer verteilt werden.
Anhang	Als Anhang bezeichnet man zusätzliches Material oder Dokumente, die einem Hauptdokument beigelegt werden. In der Rechnungslegung ist der Anhang ein integrierender Bestandteil der Jahresrechnung. Er enthält die für die Erstellung der Rechnung geltenden Grundsätze, ergänzende Informationen zu den übrigen Elementen der Jahresrechnung und Informationen, die für ein Verständnis der Rechnung notwendig sind.
Anlagekategorie	Die Anlagekategorien bezeichnen die Gruppen von Anlagegütern mit gleichen Abschreibungs- bzw. Nutzungsdauern.
Anlagespiegel	Der Anlagespiegel ist ein Zusatz im Anhang zur Bilanz, welcher über die Wertentwicklung der einzelnen Bilanzpositionen des Anlagevermögens informiert.
Anstalt	Anstalten sind Organisationseinheiten, in denen persönliche und sachliche Mittel zusammengefasst werden, die zur dauerhaften Erfüllung bestimmter Aufgaben dienen. Anstalten können öffentlich-rechtlich oder selbständig organisiert sein.
Aufwand	Als Aufwand gilt der gesamte Wertverzehr innerhalb einer bestimmten Periode.
Ausgaben	Im FHG ist eine Ausgabe definiert als die Verwendung von Finanzvermögen zur Erfüllung öffentlicher Aufgaben. Sie bedarf einer hinreichenden Rechtsgrundlage, eines Kredites sowie einer Ausgabenbewilligung des zuständigen Organs.
Beteiligung	Mit Beteiligungen im Sinne des FHG sind nicht nur reine kapitalmässige Beteiligungen gemeint, wie z.B. Gebäudeversicherungen oder Kantonalbanken, sondern auch Organisationen, an welche das Gemeinwesen massgebliche Betriebsbeiträge (ausgenommen sind Subventionen) bezahlt (wesentliche Finanzierung) oder welche es massgeblich beeinflusst (wesentliche Steuerung).
Beteiligungsspiegel	Der Beteiligungsspiegel zeigt alle kapitalmässigen Beteiligungen und diejenigen Unternehmen auf, welche das Gemeinwesen massgeblich beeinflusst.
Bilanz	Die Bilanz ist eine Aufstellung von Herkunft und Verwendung des Kapitals. Auf der Aktivseite sind

	die Vermögenswerte aufgeführt (Mittelverwendung bzw. Investitionen), auf der Passivseite das Fremdkapital und das Eigenkapital (Herkunft bzw. Finanzierung).
Bilanzfehlbetrag	Der Bilanzfehlbetrag ist eine massgebende Grösse zur Beurteilung des finanziellen Zustands eines Gemeinwesens. Ist ein solcher vorhanden, sind das Fremdkapital und die gebundenen Positionen des Eigenkapitals nicht durch Vermögen gedeckt.
Bilanzstichtag	Der Bilanzstichtag ist derjenige Tag, an dem die Bilanz erhoben wird und auf den die Jahresrechnung abgeschlossen wird.
Bruttodarstellung	Einen Wert brutto darzustellen bedeutet, ihn als Ganzes ohne Verrechnung von Aufwendungen und Erträgen bzw. Aktiven und Passiven darzustellen.
Bruttoverschuldungsanteil	Der Bruttoverschuldungsanteil entspricht den Bruttoschulden in Prozenten des laufenden Ertrags (betrieblicher Ertrag ohne durchlaufende Beiträge, Finanzertrag, Entnahmen aus Fonds und Spezialfinanzierungen, ausserordentlichen Ertrag sowie interne Verrechnungen).
Eigenkapital	Das Eigenkapital ist die Differenz zwischen Vermögen (Aktivseite) und Fremdkapital (Passivseite). Ein aus den Vorjahren akkumulierter Bilanzfehlbetrag wird als Abzugsposten auf der Passivseite ausgewiesen.
Eigenkapitalnachweis	Der Eigenkapitalnachweis ist eine Rechnung, in der die Ursachen der Veränderungen in einzelnen Bestandteilen des Eigenkapitals (Reserven, Fonds, Eigenkapital im engeren Sinne) aufgezeigt werden. Der Eigenkapitalnachweis ist Teil des Anhangs.
Erfolgsrechnung	Die Erfolgsrechnung stellt die Aufwendungen den Erträgen gegenüber. Durch die Saldierung aller Erträge und Aufwendungen wird der Erfolg einer Periode ermittelt.
Erhöhung des Verpflichtungskredites	Falls ein bewilligter Verpflichtungskredit nicht ausreicht, ist vor dem Eingehen neuer Verpflichtungen beim zuständigen Organ ein Zusatzkredit einzuholen, welcher den Verpflichtungskredit ergänzt.
Ertrag	Als Ertrag gilt der gesamte Wertzuwachs innerhalb einer bestimmten Periode.
Finanzierungstätigkeit	Die Finanzierungstätigkeit bezeichnet die Bemühungen der öffentlichen Körperschaft um eine angemessene Finanzierung über externe Kapitalgeber (z.B. Banken). Der Geldfluss aus Finanzierungstätigkeit hilft, die zukünftigen Ansprüche von Kapitalgebern abzuschätzen.
Finanzstatistik	Die Finanzstatistik ist eine Synthesestatistik und stellt die Ausweise der Ertrags-, Finanz- und

	Vermögenslage öffentlicher Haushalte (Bund, Kantone, Gemeinden und öffentliche Sozialversicherungen) sowie die Struktur ihrer Ausgaben, gegliedert nach Aufgabengebieten, auf eine vergleichbare Grundlage. Davon abgeleitet werden gesamtwirtschaftliche Kennziffern, wie die Staats-, Defizit-, Fiskal- und Schuldenquote des Staates.
Finanzvermögen	Das Finanzvermögen umfasst jene Vermögenswerte, die ohne Beeinträchtigung der öffentlichen Aufgabenerfüllung veräussert werden können.
Fortführung	Bei der Rechnungslegung ist von einer Fortführung der Staatstätigkeit auszugehen.
Geldflussrechnung	Die Geldflussrechnung ist eine Gegenüberstellung von Einnahmen und Ausgaben, gegliedert nach Geschäftstätigkeit, Investitionstätigkeit und Finanzierungstätigkeit. Als Saldo resultiert die Veränderung der liquiden Mittel (Kassa, Post und Bank) in einer Periode. .
Gesetzmässigkeit	Dies ist die Einhaltung sämtlicher Gesetze und Beschlüsse.
Gewährleistung	Bei einer Gewährleistung handelt es sich um einen Tatbestand, aus dem sich in Zukunft eine wesentliche Verpflichtung ergeben kann. Die Definition umfasst sowohl Eventualverbindlichkeiten (z.B. Bürgschaften, Garantieverpflichtungen, Haftung bei Forderungsabtretung, Pfandbestellung) als auch Sachverhalte mit Eventualcharakter (z.B. Defizitgarantie, Konventionalstrafe, Reuegelder oder Prozessrisiken).
Gewährleistungsspiegel	Im Gewährleistungsspiegel werden jene Tatbestände aufgeführt, aus denen sich in Zukunft eine wesentliche Verpflichtung des Gemeinwesens ergeben kann.
Haushaltgleichgewicht	Gleichgewicht von Aufwand und Ertrag.
Investitionsanteil	Der Investitionsanteil entspricht den Bruttoinvestitionen (ohne ausserordentliche Investitionen und durchlaufende Beiträge) in Prozenten des konsolidierten Gesamtaufwands (laufender Aufwand ohne Abschreibungen auf dem Verwaltungsvermögen, ohne durchlaufende Beiträge, ohne Einlagen in Fonds und Spezialfinanzierungen, ohne ausserordentlichen Aufwand, ohne interne Verrechnungen; zuzüglich der Bruttoinvestitionen ohne ausserordentliche Investitionen und ohne durchlaufende Beiträge).
Investitionsausgaben	Investitionsausgaben sind die Ausgaben zur Schaffung von Vermögenswerten mit mehrjähriger Nutzung.
Investitionseinnahmen	Investitionseinnahmen sind die Einnahmen aus Investitionen oder Desinvestitionen.

Investitionsrechnung	Die Investitionsrechnung stellt die Investitionsausgaben den Investitionseinnahmen gegenüber. Sie enthält die Investitionstätigkeit des Verwaltungsvermögens.
Jahresrechnung	Die Jahresrechnung besteht aus den Elementen Erfolgsrechnung, Investitionsrechnung, Geldflussrechnung, Bilanz und Anhang.
Kapitaldienstanteil	Der Kapitaldienstanteil besteht aus dem Nettozinsaufwand und den ordentlichen Abschreibungen in Prozent des laufenden Ertrags (betrieblicher Ertrag ohne durchlaufende Beiträge, Finanzertrag, Entnahmen aus Fonds und Spezialfinanzierungen, ausserordentlicher Ertrag sowie interne Verrechnungen).
Konsolidierung	Unter Konsolidierung versteht man die Zusammenfassung und Bereinigung von Einzelabschlüssen mehrerer Einheiten zu einem Gesamtabschluss (konsolidierter Abschluss).
Leistungsauftrag	Der Leistungsauftrag definiert die Vorgaben zur mittelfristigen Steuerung von Betrieben.
Nachtrag zum Voranschlag	Der Nachtrag zum Voranschlag ist die Ergänzung eines nicht ausreichenden Voranschlagskredits.
Neubewertung	Die Neubewertung bezeichnet den Vorgang der erstmaligen Bewertung der Bestandeskonten nach den HRM2-Bewertungsrichtlinien.
Neubewertungsreserve	Das Konto „Neubewertungsreserve“ dient dazu, dass Auf- oder Abwertungen des Finanzvermögens im Zeitpunkt der Neubewertung nicht erfolgswirksam werden. Sie werden in Folgejahre zum Ausgleich von Wertschwankungen verwendet.
Nettoverschuldungsquotient	Der Nettoverschuldungsquotient ist die Differenz zwischen Fremdkapital und Finanzvermögen in Prozenten des Fiskalertrags.
Nutzungsdauer	Die Nutzungsdauer bezeichnet die Dauer, während der ein sich abnützendes Wirtschaftsgut genutzt werden kann.
Periodenabgrenzung	Der Begriff Periodenabgrenzung bezeichnet einen Rechnungslegungsgrundsatz, gemäss welchem die finanziellen Vorgänge den ihnen entsprechenden Perioden zugeordnet werden.
Rechnungsperiode	Die Rechnungsperiode ist der Zeitraum, auf den sich die Erfolgsrechnung bezieht. Sie beträgt ein volles Jahr (Rechnungsjahr). Aufwände und Erträge werden nach dem Abgrenzungsprinzip auf die Rechnungsperiode abgegrenzt.
Rückstellungsspiegel	Der Rückstellungsspiegel ist eine Aufstellung aller bestehenden Rückstellungen.
Selbstfinanzierung	Die Selbstfinanzierung ist eine Kennzahl, welche

	definiert wird als die Summe aus dem Saldo der Erfolgsrechnung, aus den Abschreibungen und Reserveveränderungen.
Selbstfinanzierungsanteil	Der Selbstfinanzierungsanteil ist die Selbstfinanzierung in Prozenten des laufenden Ertrags (betrieblicher Ertrag ohne durchlaufende Beiträge, Finanzertrag, Entnahmen aus Fonds und Spezialfinanzierungen, ausserordentlicher Ertrag sowie interne Verrechnungen).
Selbstfinanzierungsgrad	Der Selbstfinanzierungsgrad ist die Selbstfinanzierung in Prozenten der Nettoinvestitionen.
Sparsamkeit	Sparsamkeit ist die Prüfung von Ausgabenbedürfnissen auf deren Notwendigkeit und Tragbarkeit.
Sperrvermerk	Anmerkung im Voranschlag, dass voraussehbare Aufwände noch nicht rechtskräftig bewilligt sind.
Spezialfinanzierungen	Eine Spezialfinanzierung ist die vollständige oder teilweise Zweckbindung von Einnahmen für bestimmte Aufgaben.
Stetigkeit	Unveränderbarkeit der Rechnungslegung über einen längeren Zeitraum.
Überschreitung des Voranschlagskredites	Möglichkeit, gebundene Ausgaben oder Ausgaben, die ohne nachteilige Folgen für das Gemeinwesen keinen Aufschub ertragen durch die Exekutive zu bewilligen.
Vergleichbarkeit	Vergleichbarkeit der Rechnungen des Kantons und der Gemeinden sollen sowohl untereinander als auch über die Zeit hinweg.
Verpflichtungskredit	Der Verpflichtungskredit gibt die Ermächtigung, bis zu einer bestimmten Summe für einen bestimmten Zweck finanzielle Verpflichtungen einzugehen. Er ist erforderlich für neue Ausgaben, welche die Finanzkompetenzen von Regierungsrat und Gemeinderat übersteigen. Der Verpflichtungskredit wird als Objektkredit für ein Einzelvorhaben oder als Rahmenkredit für ein Programm gesprochen.
Verständlichkeit	Klarheit und Verständlichkeit von Informationen.
Verursacherprinzip	Das Verursacherprinzip legt fest, dass die Nutzniesser besonderer Leistungen und die Verursacher besonderer Kosten die zumutbaren Kosten zu tragen haben.
Verwaltungsvermögen	Das Verwaltungsvermögen umfasst jene Vermögenswerte, die unmittelbar der öffentlichen Aufgabenerfüllung dienen und die ohne diese zu beeinträchtigen, nicht veräussert werden können.
Vollkonsolidierung	Bei der Vollkonsolidierung werden die Aktiva und Passiva bzw. der Aufwand und Ertrag der kontrollierten Einheit voll in die konsolidierte Rechnung übernommen. Es werden diejenigen Transaktionen bereinigt, welche zwischen der kontrollierten

	Einheit und dem Gemeinwesen stattgefunden haben.
Voranschlag	Der Voranschlag ist die zusammenfassende und vollständige Darstellung der geplanten finanziellen Vorgänge des Gemeinwesens in einer bestimmten Planungsperiode.
Voranschlagskredit	Mit dem Voranschlagskredit werden die Vollzugsorgane ermächtigt, die Jahresrechnung für den bezeichneten Zweck bis zum festgelegten Betrag zu belasten.
Vorfinanzierungen	Bildung zweckgebundener Reserven für bewilligte Investitionsvorhaben.
Vorteilsabgeltung	Einforderung dem Nutzen entsprechender Beträge für besondere wirtschaftliche Vorteile aus öffentlichen Einrichtungen oder Anordnungen.
Wertberichtigungen	Eine Wertberichtigung ist eine Passivierung in einem Bestandeskonto als Gegenposten zu einem zu hoch bilanzierten Aktivum.
Wesentlichkeit	Sämtliche Informationen, die für eine rasche und umfassende Beurteilung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage notwendig sind.
Wirtschaftlichkeit	Wahl der wirtschaftlich günstigsten Lösung für ein Vorhaben.
Zinsbelastungsanteil	Der Zinsbelastungsanteil ist die Differenz zwischen Zinsaufwand und Zinsertrag in Prozenten des laufenden Ertrags (betrieblicher Ertrag ohne durchlaufende Beiträge, Finanzertrag, Entnahmen aus Fonds und Spezialfinanzierungen, ausserordentlicher Ertrag sowie interne Verrechnungen).
Zuverlässigkeit	Der Begriff umfasst u.a.: - sachlich richtige und glaubwürdige Darstellung von Informationen - willkür- und wertfreie Darstellung von Informationen - Vollständigkeit von Informationen