



## Erläuterungen zum neuen Finanzhaushaltsgesetz

### A. Allgemeine Bemerkungen

Im Bestreben, das öffentliche Rechnungswesen in der Schweiz zu vereinheitlichen, hat die Konferenz der Kantonalen Finanzdirektoren 1977 in erster Auflage das "Handbuch des Rechnungswesens der öffentlichen Haushalte" herausgegeben. Dieses Handbuch enthielt im Sinne einer unverbindlichen Empfehlung ein Harmonisiertes Rechnungsmodell (HRM), das nach und nach in praktisch allen Kantonen und Gemeinden eingeführt worden ist. Auch das kantonale Finanzhaushaltsgesetz vom 30. April 1995 beruht auf diesem Rechnungsmodell.

In jüngerer Zeit sind diese Harmonisierungsbemühungen durch eine neue Tendenz in der Führung der öffentlichen Haushalte gefährdet worden. Vorab unter dem Druck finanzieller Engpässe haben verschiedene Kantone und Gemeinden neue Konzepte der Verwaltungsführung eingeführt, insbesondere aus dem Bereich New Public Management. Dabei sind betriebsbuchhalterische Ansätze in den Vordergrund gerückt, was sich auch in den Finanzbuchhaltungen niedergeschlagen hat. Die Tendenz zur Abweichung vom HRM hat sich verstärkt, seit einige Kantone ihr Rechnungswesen auf die neuen International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) ausgerichtet haben.

Die Finanzdirektorenkonferenz sah sich veranlasst, dieser Entwicklung entgegenzutreten und das harmonisierte Rechnungsmodell an die neuen Anforderungen anzupassen. Diese Bemühungen trafen sich zeitlich mit der Reform des Rechnungsmodells des Bundes, was zusätzlich Gelegenheit bot, die beiden Systeme einander anzunähern. Resultat davon ist das neue "Handbuch Harmonisiertes Rechnungslegungsmodell für die Kantone und Gemeinden HRM2", das 2008 in der Schriftenreihe der Fachgruppe für kantonale Finanzfragen erschienen ist. Es handelt sich um eine unverbindliche Empfehlung der Finanzdirektorenkonferenz. Mehrere Kantone und Gemeinden haben in der Zwischenzeit ihr Rechnungswesen an das HRM2 angepasst, in anderen sind Reformprozesse mit dem gleichen Ziel im Gange.

Die vorliegende Totalrevision des Finanzhaushaltsgesetzes bildet die Grundlage für die Einführung von HRM2 in Appenzell Ausserrhoden. Wie schon beim Finanzhaushaltsgesetz von 1995 soll und kann dieser Prozess nicht einfach durch die Übernahme des von der Finanzdirektorenkonferenz vorgeschlagenen Mustergesetzes erfolgen. Die Umsetzung hat vielmehr die finanzrechtlichen und organisatorischen Besonderheiten der kantonalen Verfassung zu berücksichtigen. Zudem soll auch das neue Gesetz wiederum für Kanton und Gemeinden gelten und darüber hinaus auch die Finanzkontrolle und die Finanzaufsicht des Kantones über die Gemeinden regeln.

Die Einführung von HRM2 bot zudem Gelegenheit, nicht nur die Vorschriften über die Rechnungslegung, sondern auch die übrigen finanzrechtlichen Begriffe, Regeln und Institute zu überdenken, sie zu klären und nach Möglichkeit zu vereinfachen. So erhält namentlich das Institut des Finanzplanes eine grundlegende Reform. Mit der Umgestaltung zu einem umfassenden Aufgaben- und Finanzplan soll künftig ein griffiges Instrument für



die mittelfristige Planung und Steuerung des Haushaltes zur Verfügung stehen. Ferner war es ein Anliegen der Totalrevision, die verfassungsrechtlichen Vorgaben adäquater umzusetzen. Dies betrifft insbesondere die in Art. 96 Abs. 4 KV enthaltene Forderung nach einem verwaltungsunabhängigen Kontrollorgan für die Prüfung der Gesetzmässigkeit der Finanzhaushaltsführung. Dieser verfassungsrechtliche Auftrag ruft nach einem ständigen unabhängigen Kontrollorgan, dessen Aufgabe sich nicht auf die Revision der Jahresrechnung beschränken kann.

## **B. Erläuterungen einzelner Bestimmungen**

### **Art. 1 Zweck und Geltungsbereich**

Der Regelungsgegenstand des Gesetzes lässt sich mit Steuerung, Vollzug und Kontrolle des Finanzhaushaltes umschreiben. Der Steuerung auf politischer Ebene dienen in erster Linie der Aufgaben- und Finanzplan, der Voranschlag und die Kreditbeschlüsse. Eine wichtige Funktion erfüllen in diesem Zusammenhang auch die Finanzberichterstattung und die Finanzstatistik. Das Gesetz regelt darüber hinaus die Steuerung und den Vollzug auf Verwaltungsebene, indem es unter anderem ein angemessenes Controlling und die Schaffung eines zweckmässigen Internen Kontrollsystems (IKS) verlangt. Beibehalten wurde auch das Konzept, im Finanzhaushaltsgesetz die Finanzkontrolle einschliesslich der Finanzaufsicht des Kantons über die Gemeinden zu regeln.

Wie bisher gilt das Finanzhaushaltsgesetz für die kantonalen und kommunalen Behörden und Verwaltungen, für die unselbständigen Anstalten und die Gerichte. Für kommunale Zweckverbände gilt es kraft der Verweisung in Art. 37 des Gemeindegesetzes. Deshalb wurde auf deren Erwähnung im Finanzhaushaltsgesetz verzichtet. Durch Verweisungen können auch weitere Organisationen den Regeln des Finanzhaushaltsgesetzes unterstellt werden. Zu denken ist dabei vorab an die selbständigen Anstalten. Grundsätzlich regelt deren Organisationsstatut die Anwendbarkeit des Finanzhaushaltsgesetzes. Eine Ausnahme besteht im Bereich der kantonalen Finanzkontrolle, die gemäss Art. 40 ausdrücklich auch für die selbständigen Anstalten zuständig ist. Dabei geht es jedoch nicht um die Rechnungsprüfung als Revisionsorgan, sondern um die Finanzaufsicht und das Einsichtsrecht.

### **Art. 2 Haushaltsgleichgewicht und Schuldenbegrenzung**

Das Gebot der ausgeglichenen Haushaltsführung gehört zu den wichtigsten finanzpolitischen Grundsätzen. Verlangt wird ein mittelfristiger Ausgleich der Erfolgsrechnung. Ist die Erfolgsrechnung ausgeglichen, werden die laufenden Aufwendungen oder der finanzwirtschaftliche Konsum (Ausgaben inkl. Abschreibungen) durch die laufenden Erträge gedeckt.

Unter mittelfristig nach Art. 96 Abs. 1 KV wird in der Regel eine Zeitspanne von sieben Jahren verstanden. Bei der Festlegung des Zeitraumes lehnt man sich an das untere Ende eines Konjunkturzyklus an. Daher wird in Abs. 2 der Abbau von Bilanzfehlbeträgen innert längstens dieser Frist gefordert. Neu ist im Aufgaben- und Finanzplan aufzuzeigen, wie die Abtragung des Bilanzfehlbetrags erfolgen soll. Die jährlichen Tranchen der Abtragung sind zudem im Voranschlag in der zweiten Stufe der Erfolgsrechnung unter "Abtragung Bilanzfehlbetrag" einzustellen. Besteht ein Bilanzfehlbetrag, darf die Erfolgsrechnung in der ersten Stufe nicht mit einem Aufwandüberschuss budgetiert werden.



Der Bilanzfehlbetrag entspricht nicht der Saldogrösse des Eigenkapitals. Insbesondere werden die folgenden im Eigenkapital ausgewiesenen Positionen nicht zum Bilanzfehlbetrag gezählt: die Verpflichtungen gegenüber Spezialfinanzierungen im Eigenkapital, die Fonds sowie die Vorfinanzierungen. Diese Positionen haben eine eigene Zweckbindung und können damit nicht zur Wiedererlangung des finanziellen Gleichgewichts herangezogen werden. Damit wird der Bilanzfehlbetrag ermittelt als Saldo aus dem Bilanzfehlbetrag (Saldo der kumulierten Vorjahresergebnisse) und der Neubewertungsreserve des Finanzvermögens. Der Einbezug der Neubewertungsreserve rechtfertigt sich damit, dass das Finanzvermögen jederzeit veräusserbar und diese Reserven somit realisierbar sind.

Das Gesetz sieht neu eine Regel zur Schuldenbegrenzung vor (Abs. 3). Zusätzlich zur Tilgung des Bilanzfehlbetrags wird eine Begrenzung der Neuverschuldung für hoch verschuldete Haushalte vorgesehen. Ein Haushalt gilt als hoch verschuldet, wenn der Nettoverschuldungsquotient mehr als 200% beträgt. In diesem Falle soll die Zunahme des Fremdkapitals aus der Investitionstätigkeit verhindert werden, indem nur noch investiert werden darf, was auch selber finanziert werden kann (Selbstfinanzierungsgrad grösser oder gleich 100%). Der Grund, warum beim Selbstfinanzierungsgrad vom Musterfinanzhaushaltsgesetz (80%) abgewichen wurde liegt darin, dass ab einem gewissen Verschuldungsgrad keine zusätzliche Verschuldung mehr möglich sein darf. Deshalb stellt sich die Frage, ab wann diese Schuldenbremse zu wirken beginnen soll. Eine Anpassung der Schuldenbremse muss deshalb immer über die Höhe des Nettoverschuldungsquotienten gemacht werden. Der Nettoverschuldungsquotient darf nicht mit der heutigen Bruttoverschuldung verglichen werden.

### **Art. 3 Sparsamkeit**

Der Artikel umschreibt den gängigen Sparbegriff nach Art. 96 Abs. 1 KV. Der Grundsatz der Sparsamkeit bezieht sich auf die Ausgabenbedürfnisse und ihre Prioritätsordnung im Rahmen des finanziell Tragbaren. Es dürfen nur notwendige und tragbare Ausgaben getätigt werden. Notwendig ist eine Ausgabe dann, wenn das Parlament oder die Stimmberechtigten sie als notwendiges Ausgabenbedürfnis beschliessen oder wenn die Vornahme der Ausgabe kein zeitlicher Aufschub möglich ist.

Tragbar ist eine Ausgabe, wenn sie nicht zu einer finanziell unerwünschten Anspannung des Haushaltes führt. Bei neuen oder erweiterten Ausgaben ist nachzuweisen, dass sie längerfristig tragbar sind. Dieser Nachweis ist umfassend zu verstehen. Es sind auch die mit einer Investition verbundenen wiederkehrenden Betriebsausgaben sowie die mutmassliche Kostenentwicklung der neuen Aufgabe oder einer Einrichtung aufzuzeigen und deren Deckung im Aufgaben- und Finanzplan nachzuweisen.

Der Grundsatz der Sparsamkeit ist von jenem der Wirtschaftlichkeit oder Wirksamkeit zu trennen. Sparsamkeit bezeichnet ein tragbares Verhältnis zwischen Ausgaben und Einnahmen. Sie dient der Vermeidung einer übermässigen Verschuldung resp. der Einhaltung des Haushaltgleichgewichtes. Bei der Wirksamkeit (folgend) steht das Verhältnis zwischen Kosten und Nutzen im Mittelpunkt.

### **Art. 4 Wirksamkeit und Wirtschaftlichkeit**

Die Wirksamkeit beinhaltet, dass jede finanzielle Entscheidung auf ihre Wirkung hin auszurichten ist. Es soll also nicht nur das Ziel verfolgt werden, eine bestimmte Leistung möglichst günstig zu erbringen, sondern diese Leistung muss auch die gewünschte Wirkung entfalten. Erbringt eine Massnahme nicht die gewünschte



Wirkung, so ist sie aufzugeben oder durch eine besser geeignete zu ersetzen. Die Wirkung einer Ausgabe ist anhand von Indikatoren nach der Zielerreichung und dem Kosten-Nutzen-Verhältnis zu messen. Es sind dazu verschiedene Ansätze möglich: a) Effektivität: Verhältnis zwischen Zielerreichung und Zielvorgabe; b) Effizienz: Verhältnis zwischen Resultat und eingesetzten Ressourcen; c) Wirtschaftlichkeit: Verhältnis zwischen Soll- und Ist-Kosten.

Der Grundsatz der Wirtschaftlichkeit befasst sich mit der optimalen, kostengünstigsten Kombination der finanziellen, personellen und sachlichen Mittel im Rahmen der grundsätzlich vorgegebenen Ziele. Es ist periodisch zu überprüfen, ob die Aufgaben nicht durch eine kostengünstigere Kombination der Ressourcen erfüllt werden können. Die unwirtschaftliche Erfüllung von Aufgaben ist zu vermeiden.

### **Art. 5 Verursacherprinzip und Vorteilsabgeltung**

Abs. 1: Öffentliche Aufgaben werden nach dem Gemeinlastprinzip weitgehend über Steuern finanziert. Wo jedoch staatliche Leistungen eindeutig einer individuell bestimmbaren Person zurechenbar sind, ist das Gemeinlastprinzip nur bedingt gerechtfertigt. Die vorliegende Bestimmung fordert daher ergänzend eine angemessene Verursacherfinanzierung. Der Verursacher besonderer Leistungen soll in der Regel die zumutbaren Kosten tragen. Die Umsetzung dieses finanzhaushaltsrechtlichen Grundsatzes ist an verfassungsrechtliche Vorgaben gebunden und bedarf jeweils einer besonderen Rechtsgrundlage (vgl. Art. 69 lit. b KV).

Abs. 2: Das Prinzip der Vorteilsabgeltung besagt, dass besondere wirtschaftliche Vorteile aus öffentlichen Einrichtungen und Anordnungen abzugelten sind. Dabei sollen die Abgeltungen dem Nutzen entsprechen, den die Bevorteilten aus dem jeweiligen Vorteil ziehen können. Vorteilsabgeltungen kommen insbesondere bei Erschliessungs- und Infrastrukturvorhaben zum Tragen. Die Erhebung von Abgeltungen ist wiederum an verfassungsrechtliche Vorgaben gebunden und bedarf jeweils einer besonderen Rechtsgrundlage (vgl. Art. 69 lit. b KV).

### **Art. 6 Ausgaben** **a) Grundsatz**

Abs. 1: Der Begriff der Ausgabe ist finanzrechtlich von zentraler Bedeutung. Die Einnahmen des Gemeinwesens sind allgemein freie Mittel, über die für beliebige öffentliche Aufgabenzwecke verfügt werden kann; sie werden als Finanzvermögen bezeichnet. Mit der Verwendung von Finanzvermögen für die Erfüllung einer öffentlichen Aufgabe entsteht eine Ausgabe im finanzrechtlichen Sinn. Massgeblich ist dabei der Zeitpunkt, in dem die freien Mittel im Hinblick auf die Erfüllung öffentlicher Aufgaben dauernd gebunden werden. Ausgaben haben entweder einen Verzehr der Mittel zur Folge (Aufwand in der Erfolgsrechnung), oder sie führen zu einer Zunahme des Verwaltungsvermögens in der Bilanz (Investitionsausgaben).

Klar von der Ausgabe zu unterscheiden ist die Anlage von Finanzvermögen. Die Anlage bindet nicht Finanzvermögen für die Erfüllung öffentlicher Aufgaben. Sie entspricht vielmehr einem frei realisierbaren Wert, der ohne Beeinträchtigung der öffentlichen Aufgabenerfüllung wieder veräussert werden kann. Eine Anlage von Finanzmitteln stellt damit eine reine Umschichtung innerhalb des Finanzvermögens dar. Für die Bewirtschaftung des Finanzvermögens gelten die kaufmännischen Grundsätze.



Ein anschauliches Beispiel bietet der Kauf von Liegenschaften. Werden die Liegenschaften zu reinen Ertragszwecken erworben, sind sie als Anlage zu bezeichnen. Die erworbenen Liegenschaften stellen keine Bindung von Finanzvermögen im Hinblick auf die öffentliche Aufgabenerfüllung dar, denn es wird nur ein kaufmännischer Ertrag angestrebt. Werden jedoch Liegenschaften zur Durchführung von Verwaltungstätigkeiten (z.B. für eine Schule) erworben, liegt finanzrechtlich eine Ausgabe vor. Die Liegenschaften können nun, weil sie zur Erfüllung einer öffentlichen Aufgabe dienen, nicht mehr ohne weiteres veräussert werden.

Abs. 2: Die Bestimmung folgt Art. 99 KV, wonach jede Ausgabe eine Rechtsgrundlage, einen entsprechenden Kredit sowie einen Ausgabenbeschluss des zuständigen Organs voraussetzt. Die Verfassung gibt keine nähere Bezeichnung der Rechtsgrundlage vor. Bedeutendere Ausgaben bedürfen aber regelmässig eines formellen Gesetzes oder eines anderen referendumpflichtigen Beschlusses (vgl. Art. 69 KV). Präzisiert wird sodann, dass es sich beim erwähnten Kredit um den Voranschlagskredit handelt; der Verfassungsgeber wollte die Verwaltung an den genehmigten Voranschlag binden (vgl. Jörg Schoch, Leitfaden durch die Auser-rhodische Verfassung vom 30. April 1995, Art. 99, N. 2 und Art. 76, N 1). Der Voranschlagskredit darf jedoch nicht mit der Ausgabenbewilligung gleichgesetzt werden. Die Bewilligung neuer Ausgaben erfolgt, soweit sie die Finanzkompetenzen der Exekutive übersteigen, durch einen Verpflichtungskredit (Art. 17), der je nach Höhe der Ausgabe beim Parlament oder beim Stimmvolk einzuholen ist. In allen anderen Fällen ist die Exekutive für die Bewilligung der Ausgaben zuständig (Art. 24 Abs. 2 lit. a). Die Finanzkompetenzen selbst sind nicht im Finanzhaushaltsgesetz geregelt. Sie ergeben sich aus der Verfassung und den Spezialgesetzen und können nach den üblichen Delegationsregeln (Art. 68 KV) auf nachgeordnete Organe übertragen werden.

## **Art. 7 b) Gebundene Ausgaben**

Abs. 1: Die Unterscheidung zwischen neuen und gebundenen Ausgaben ist wesentlich für die Abgrenzung der Finanzkompetenzen. Über gebundene Ausgaben entscheidet die Exekutive in der Regel ohne Beschränkung, während ihr im Bereich der neuen Ausgaben nur eine eingeschränkte Kompetenz zukommt (vgl. Art. 88 Abs. 2 KV).

Eine Ausgabe ist gebunden, wenn die Behörden hinsichtlich ihrer Notwendigkeit, ihres Umfangs und ihres Zeitpunktes keine erhebliche Handlungsfreiheit haben. Die Voraussetzungen müssen kumulativ erfüllt sein, d.h. es darf in keiner Hinsicht ein bedeutsamer Handlungsspielraum verbleiben. Ist eine Ausgabe durch einen Rechtsatz zwar prinzipiell vorgegeben, ohne aber im Umfang klar begrenzt zu sein, so ist von einer neuen Ausgabe auszugehen. Die Unterscheidung zwischen neu und gebunden ist dabei gelegentlich nicht einfach zu treffen. Zu fragen ist jeweils, ob der verbleibende Handlungsspielraum derart gewichtig ist, dass er nach einer Mitwirkung der politischen Instanzen ruft.

Abs. 2: Die Bestimmung konkretisiert den Begriff der gebundenen Ausgabe für Bereiche, die in der Praxis häufig Fragen aufwerfen, nämlich Umbauten, Sanierungen und Renovationen (lit. a) sowie Ersatzbeschaffungen (lit. b). Materiell entspricht die Regelung dem geltenden Recht.

Betreffend Gebäudeunterhalt sagt das Bundesgericht, dass Ausgaben für den Unterhalt von Gebäuden grundsätzlich gebunden seien, wozu auch die Beseitigung unzulänglicher Verhältnisse für eine in einem Gebäude betriebene Anstalt gehöre. Konkret bezeichnete das Bundesgericht im einen Fall den Einbau eines Lifes und die Umwandlung der Abwartwohnung in Verwaltungsbüros als gebundene Ausgaben. Auch den Begriff der Ersatzbeschaffung versteht das Bundesgericht in einem weiten Sinne. So hat es in einem Entscheid über den



Ersatz einer EDV-Anlage festgehalten, dass solche Ausgaben gebunden seien. Der Charakter der Ersatzbeschaffung wurde bejaht, obgleich die Kosten für die neue Anlage um 4 Mio. Fr. höher als die der alten Einrichtung lagen. In Anlehnung an diese Praxis ist festgehalten, dass der Ersatz von Einrichtungen, wozu auch die ITK-Mittel gehören, von Geräten und Fahrzeugen generell eine gebundene Ausgabe ist, worüber die Exekutiven abschliessend entscheiden dürfen.

#### **Art. 8 c) Neue Ausgaben**

Abs. 1: Alle Ausgaben, welche die Anforderungen von Art. 7 nicht erfüllen, gelten als neu. Für die Finanzkompetenzen wichtig ist bei den neuen Ausgaben die Unterscheidung zwischen einmalig und wiederkehrend. Eine Definition der wiederkehrenden Ausgaben hat bisher gefehlt. Die vorliegende Bestimmung stellt klar, dass periodische Ausgaben nur dann als wiederkehrend zu betrachten sind, wenn sie während einer unbestimmten Zeitdauer anfallen. Dies ist vor allem bei Verträgen von Bedeutung. Steht aufgrund der begrenzten Laufzeit eines Vertrages der Gesamtbetrag der eingegangenen Verpflichtungen im Voraus fest, so handelt es sich um eine einmalige Ausgabe, auch wenn die Verpflichtungen in der Folge über mehrere Jahre verteilt in periodischen Tranchen anfallen.

Abs. 2: Die Zuständigkeit für die Bewilligung neuer Ausgaben richtet sich wie bisher nach den Nettoausgaben. Zu diesem Zweck werden die für einen bestimmten Zweck gebundenen Ausgaben von den Gesamtausgaben abgezogen. Sieht ein Beschluss zum Beispiel vor, dass ein Gebäude renoviert und erweitert wird, so sind nur die Ausgaben für die Erweiterung für die Bestimmung der Finanzkompetenzen massgebend. Bei wiederkehrenden Ausgaben sind die durchschnittlichen Nettoausgaben pro Jahr massgebend. Von den Gesamtkosten abziehbar sind ferner rechtskräftig zugesicherte Beiträge Dritter (Art. 17 Abs. 4). Das Nettoprinzip hat sich heute in allen Kantonen durchgesetzt.

Die Erweiterung eines Gebäudes verursacht oft auch Anpassungen und Ergänzungen an bestehenden Gebäudeteilen. Es werden neue Einrichtungen wie Aufzüge, Eingangsbereiche, Zufahrten, Umnutzung von Räumen, Änderung von Versorgungseinrichtungen usw. geschaffen. Wenn diese Einrichtungen ohne die Erweiterung des Gebäudes nicht vorgenommen werden, dürfen die Kosten zur Berechnung der Nettoausgaben nicht abgezogen werden.

Abs. 3: Hier ist das Aufteilungsverbot enthalten. Was zusammen gehört, darf nicht getrennt werden, um eine Ausgabe aus politischen, finanziellen oder zeitlichen Gründen in verschiedene Ausgabenbeschlüsse aufzuteilen. Ein Vorhaben ist durch einen Ausgabenbeschluss genehmigen zu lassen, auch wenn alsdann die Realisierung in Etappen erfolgt.

#### **Art. 9 Finanzierungstransparenz**

Gemäss Art. 96 Abs. 3 KV dürfen neue Aufgaben erst übernommen werden, wenn ihre Finanzierung geregelt ist. Angestrebt hat der Verfassungsgeber, dass die Art der Finanzierung neuer Aufgaben im Zeitpunkt des Entscheides für die Stimmberechtigten klar ist. Das Gesetz übernimmt die Forderung nach Transparenz, indem es bei allen Vorlagen und Anträgen verlangt, dass die Finanzierung der damit verbundenen Ausgaben ausgewiesen wird. Zugleich sind die Auswirkungen auf den Aufgaben- und Finanzplan aufzuzeigen. Die Regelung soll dazu beitragen, eine Verschlechterung der Haushaltslage frühzeitig zu erkennen. So kann dargelegt werden, dass der Finanzhaushalt weiterhin mittelfristig ausgeglichen bleibt und keine schleichende Verschlech-



terung der Haushaltslage eintreten wird. Diese Bestimmung ist insbesondere bei Beschlüssen über neue Aufgaben von grosser Bedeutung.

## II. Haushaltsteuerung und Kredite

### Art. 10 Aufgaben- und Finanzplan

Der bekannte Finanzplan wird erweitert durch die Integration der Aufgaben, welche finanziert werden sollen, damit ihm ein inhaltlicher Wert zukommt. Man spricht dann von einem integrierten Aufgaben- und Finanzplan. Dieser soll gemäss der Übergangsbestimmung im Gesetz zu einem späteren Zeitpunkt durch ein selbständiges Projekt für den Kanton und die Gemeinden zeitlich gestaffelt eingerichtet werden. Der Aufgaben- und Finanzplan ist notwendig, damit die Finanzen nicht isoliert von den Aufgaben beurteilt werden. Im Vordergrund stehen die Aufgaben, welche erfüllt und finanziert werden müssen. Erst durch eine gesamtheitliche Beurteilung von beiden Elementen (Aufgaben und deren Finanzierung) unter Einbezug der Haushaltsgrundsätze wird es möglich, eine mittelfristig ausgeglichene Finanzplanung zu erstellen. Wesentlich ist auch, dass die Annahmen, welche der Planung zu Grunde liegen, aufgezeigt werden, damit die Planung nachvollzogen werden kann. Das Resultat der Planung, ohne deren Voraussetzungen zu kennen, kann nicht beurteilt werden. Der Hauptzweck ist die mittelfristige Planung und Steuerung von Finanzen und Leistungen. Er ist daher ein wesentlicher Teil der Haushaltsführung und zudem auch ein Planungsinstrument für eine gesamtheitliche Finanzpolitik.

Abs. 1: Der Aufgaben- und Finanzplan wird vom Regierungsrat oder Gemeinderat erstellt und soll die mittelfristige Entwicklung von Leistungen und Finanzen aufzeigen.

Abs. 2: Der Aufgaben- und Finanzplan soll in einem einleitenden Teil die finanz- und wirtschaftspolitischen Eckdaten enthalten. Dazu gehören etwa Angaben zu volkswirtschaftlichen Entwicklungen, zur Bevölkerungsentwicklung, zu Beziehungen der einzelnen Staatsebenen zueinander, zur Teuerung usw. Die Aufgabenerfüllung und deren Entwicklung sowie die dafür vorgesehenen Investitionen im Zusammenhang mit der Gestaltung des Finanzhaushaltes in der Planungsperiode müssen aufgezeigt werden.

Abs. 3: Auch wenn der Aufgaben- und Finanzplan eine Planung von Regierungsrat oder Gemeinderat ist, trägt er dennoch entscheidend zur finanzpolitischen Willensbildung bei, indem er die wesentlichen Akzente setzt, insbesondere bei der Beurteilung von Investitionsvorhaben und bei der Festsetzung des Steuerfusses. Gerade deshalb wird der Aufgaben- und Finanzplan dem Parlament oder den Stimmberechtigten zur Kenntnis gebracht und zur Diskussion gestellt werden. Durch die Diskussion können Rückschlüsse für die Ausgabensteuerung gezogen werden. Der Aufgaben- und Finanzplan dient in diesem Sinne auch als Frühwarninstrument. Wo weder ein Parlament noch eine Versammlung der Stimmberechtigten (Gemeindeversammlung) besteht, muss die Diskussion allerdings der reinen Kenntnisnahme weichen.

Der fehlenden Rechtsverbindlichkeit des Aufgaben- und Finanzplanes nach aussen muss umso mehr eine Eigenbindung der Exekutive gegenüberstehen. Der Plan ist für die Behörden und die Verwaltung grundsätzlich bindend. Damit vermag er eine erhebliche Wirkung zu entfalten. Wird er umgekehrt von der Behörde und der Verwaltung nicht ernst genommen, ist die Wirkung äusserst bescheiden. Es ist daher auch eine Aufgabe der Finanzkommission des Kantonsrates und der GPK in den Gemeinden zu prüfen, inwiefern die Exekutive und



die Verwaltung den Aufgaben- und Finanzplan tatsächlich als Massstab des Handelns verwendet haben. Eine solche Prüfung vermag die Wirkung der Aufgaben- und Finanzplanung erheblich zu verstärken.

### Art. 11 Voranschlag

Abs. 1: Der Begriff Voranschlag steht in der Kantonsverfassung und ist eine andere Bezeichnung für das Budget. Im Voranschlag werden die Leistungen und deren Finanzierung eines Gemeinwesens für ein Rechnungs- resp. Kalenderjahr festgelegt. Er enthält einerseits eine übersichtliche Darstellung von Einnahmen und Ausgaben, welche für das kommende Jahr zu erwarten sind, und gibt Auskunft über die Finanzierung der Ausgaben.

Abs. 2: Massgebend für die Gestaltung des Voranschlages ist der festgelegte Kontenplan. Die leitenden Grundsätze können wie folgt umschrieben werden:

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

Der Grundsatz der *Vollständigkeit* soll sicherstellen, dass alle Aufwände und Erträge sowie Investitionsausgaben und -einnahmen aufgeführt werden, die im nächsten Jahr zu erwarten sind.

In dieselbe Richtung geht der Grundsatz der *Vergleichbarkeit*. Der Voranschlag muss im Zeitablauf vergleichbar sein, und zwar formell bezüglich Darstellung, Gliederung und Detaillierungsgrad sowie auch materiell bezüglich der angewandten Grundsätze. Ändern die Darstellung und/oder die angewandten Grundsätze, wird die Transparenz geschmälert, was den politisch zuständigen Organen die Entscheidungsfindung erschwert. Bei unumgänglichen Abweichungen vom Grundsatz der Vergleichbarkeit, sind die Gründe und Auswirkungen im Anhang offen zu legen. Der Grundsatz der *Bruttodarstellung* ist finanzrechtlich und finanzwirtschaftlich wichtig. Aufwand und Ertrag sowie Einnahmen und Ausgaben sind ohne gegenseitige Verrechnung in voller Höhe aufzuführen. Gegenseitige Verrechnungen verstecken Risiken und beeinflussen die politische Entscheidungsfindung.

Abs. 3: Die Elemente, welche für die Entscheidungsfindung notwendig sind, werden namentlich aufgezählt. Ein besonderes Augenmerk ist auf die Erläuterungen zu legen, damit daraus die Ausgabentätigkeit verständlich wird. Der Inhalt der vorgeschlagenen Erfolgs- und Investitionsrechnung ergibt sich einerseits aus dem Handbuch HRM2 und dem Fachbehelf Rechnungslegung AR. Die Einführung von HRM2 wird u.a. dazu genutzt, einige wesentliche Richtlinien für eine einheitliche Darstellung aufzustellen. Gleichzeitig werden Inhalt und Darstellung der Berichterstattung zu Rechnung und Voranschlag an die bewährte Praxis der Privatwirtschaft, welche für die öffentliche Hand modifiziert wurde, angepasst. Diese Praxis orientiert sich an den Grundsätzen der Relevanz und der Wesentlichkeit.

Im Anhang muss die Finanzierung und Verwendung der noch laufenden Verpflichtungskredite detailliert enthalten sein, wobei diese neu vollständig aufgeführt werden müssen. Zusatzinformationen werden nach Bedarf beigelegt, damit besondere Positionen näher erläutert werden können, ohne den Voranschlag mit Informationen zu überladen.



## **Art. 12 Voranschlagskredit**

### **a) Wirkung**

Abs. 1: Mit der Genehmigung des Voranschlages werden die Vollzugsorgane ermächtigt, die Jahresrechnung für den bezeichneten Zweck bis zum festgelegten Betrag zu belasten. Die im Voranschlag eingestellten Kredite sind für die Verwaltung grundsätzlich verbindlich. Reicht ein Voranschlagskredit nicht aus, um die vorgesehenen Aufgaben zu erfüllen, ist dem Budgetorgan ein Nachtragsbegehren zu unterbreiten (Art. 14), was namentlich bei neuen Ausgaben von Bedeutung ist. Bei gebundenen Ausgaben und in bestimmten weiteren Fällen hat die Exekutive eine Befugnis, den Kredit zu überschreiten (Art. 15).

Abs. 2: An sich ist anzustreben, dass der Beschluss über den Voranschlag jeweils vor Beginn des Rechnungsjahres gefasst wird. Es kann aber besondere Situationen geben, die verhindern, dass rechtzeitig ein genehmigter Voranschlag vorliegt (z.B. im Falle der mehrmaligen Rückweisung). In diesen Fällen dürfen vorläufig insbesondere keine neuen Ausgaben getätigt werden. Regierungsrat, Gemeinderat und Gerichte haben die Ausgaben auf das zu beschränken, was für die Aufrechterhaltung einer ordentlichen Verwaltungstätigkeit unerlässlich ist.

Abs. 3: Neu ist die Bestimmung, dass nicht beanspruchte Voranschlagskredite am Ende des Rechnungsjahres verfallen. Eine Kreditübertragung auf das Folgejahr ist ausgeschlossen.

## **Art. 13 b) Sperrung**

Geplante Ausgaben im Voranschlag, für die bei der Beschlussfassung über den Voranschlag die rechtskräftige Ausgabenbewilligung noch aussteht, sind mit einem Sperrvermerk zu kennzeichnen (vgl. auch Art. 19). Solange das zuständige Organ gemäss der Finanzkompetenzregelung in der Kantonsverfassung oder in der Gemeindeordnung eine Ausgabe durch einen besonderen Beschluss noch nicht bewilligt hat, bleibt der entsprechende Kredit im Voranschlag gesperrt. Dieser ist lediglich eine Planungsgrösse und kann nicht verwendet werden bis die Rechtsgrundlage oder ein gültiger Ausgabenbeschluss vorliegt. Gemäss dem Grundsatz der Gesetzmässigkeit kann keine Ausgabe ohne eine hinreichende Rechtsgrundlage getätigt werden. Der Beschluss über den Voranschlag ist keine Rechtsgrundlage für Ausgaben; es bedarf einer besonderen Ausgabenbewilligung.

## **Art. 14 c) Nachträge**

Abs. 1: Die Planung eines Rechnungsjahres kann sich aus verschiedenen Gründen als unzureichend erweisen. So können zum Beispiel seit der Erstellung des Voranschlages neue Aufgaben auf das Gemeinwesen zugekommen sein, für die im Voranschlag kein Kredit vorgesehen ist. Die vorliegende Bestimmung sieht deshalb die Möglichkeit vor, den Voranschlag mit Nachträgen zu ergänzen. Diese Nachträge sind an keine besonderen Voraussetzungen gebunden. Zuständig ist das ordentliche Voranschlagsorgan.

Abs. 2: Der Voranschlag ist für die Verwaltung grundsätzlich verbindlich. Ausgaben, für die im Voranschlag kein oder kein ausreichender Kredit vorgesehen ist, dürfen deshalb erst getätigt werden, wenn ein allfälliger Nachtragskredit bewilligt worden ist. Vorbehalten bleiben die nach Art. 15 zulässigen Kreditüberschreitungen.



#### **Art. 15 d) Kreditüberschreitung**

Abs. 1: Eine Kreditüberschreitung liegt vor, wenn die Jahresrechnung mit einer Ausgabe belastet wird, für die weder im Voranschlag noch in einem allfälligen Nachtrag ein ausreichender Kredit enthalten ist. Unerheblich ist dabei, ob die Höhe eines Kredites nicht ausreicht oder ein Kredit gänzlich fehlt.

Der Artikel nennt zunächst die drei Fälle, in denen ein Voranschlagskredit schon nach altem Recht überschritten werden konnte, nämlich:

- a) bei gebundenen Ausgaben im Sinne von Art. 7;
- b) bei dringlichen Geschäften, die keinen Aufschub ertragen, ohne nachteilige Folgen für das Gemeinwesen zu haben; und
- c) soweit den Ausgaben im gleichen Rechnungsjahr entsprechende sachbezogene Ausgaben gegenüberstehen.

Ergänzt wird diese Aufzählung unter d) mit dem Tatbestand der geringfügigen Ausgaben, die zudem innerhalb der Kompetenzen des jeweiligen Organs liegen müssen. Damit werden Kreditüberschreitungen auch bei neuen Ausgaben in einem beschränktem Umfang toleriert, was insbesondere einem Bedürfnis der Praxis entspricht.

Abs. 2: Die Exekutive hat mit der Jahresrechnung über wesentliche Kreditüberschreitungen zu orientieren.

#### **Art. 16 Globalkredit mit Leistungsauftrag**

Abs. 1: Der Voranschlag enthält in der Regel detailliert den Planaufwand und -ertrag resp. die Planinvestitionsausgaben und -einnahmen. Somit können das Parlament oder die Stimmberechtigten über jede einzelne Position entscheiden. Für geeignete Verwaltungseinheiten, welche nach dem Prinzip des Leistungsauftrages mit Globalbudget geführt werden, sind besondere Regelungen vorgesehen. Wesentlich ist hier die grundsätzliche Aussage, dass es ohne einen Leistungsauftrag des Gemeinwesens auch keinen Globalkredit im Voranschlag geben kann.

Der Leistungsauftrag ist eine einseitige Auftragserteilung (nicht zu verwechseln mit der Leistungsvereinbarung) und enthält mindestens folgende Elemente: 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 zu erfüllenden Aufgaben gemäss Leistungsauftrag sind unterteilt in Leistungsgruppen oder einzelne Leistungen; diese sind zu erläutern. Mit dem dazugehörenden Globalkredit werden nun nicht die einzelnen Aufwand- und Ertragspositionen oder Investitionsausgaben und -einnahmen je als einzelne Positionen im Voranschlag bewilligt, sondern es wird lediglich der Saldo entweder für die Organisationseinheit insgesamt oder für Leistungsgruppen oder Leistungen im Einzelnen festgelegt.

Damit die Leistungen gemäss Leistungsauftrag sowie deren zurechenbare Kosten ausgewiesen werden können, ist eine Kostenrechnung zu führen.

Abs. 2: Die Exekutive bereitet vorgängig den Leistungsauftrag zusammen mit dem entsprechenden Globalkredit vor. Das für den Voranschlag zuständige Organ entscheidet dann sowohl über den Leistungsauftrag als



auch über die finanziellen Mittel, welche global für die Erfüllung des Leistungsauftrages zur Verfügung gestellt werden.

Da die finanziellen Mittel global zur Verfügung gestellt werden, können keine Nachtragskredite bewilligt werden. Es ist gerade Sinn und Zweck des Globalkredits, der entsprechenden Organisation bei der Erfüllung des Leistungsauftrages einen finanziellen Handlungsspielraum einzuräumen. Resultiert daraus ein Aufwandüberschuss, ist dieser nach Massgabe von Abs. 3 zu decken.

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

Entsteht ein Aufwandüberschuss, der nicht durch eine vorhandene Rücklage gedeckt ist, so ist dieser über die Erfolgsrechnung des Gemeinwesens auszugleichen.

Abs. 4: Um eine einheitliche statistische Aussage schweizweit zu erhalten, ist trotz Globalbudget ein statistischer Ausweis nach der vorgegebenen Artengliederung zu erstellen. Dies ist notwendig, um den spezifischen Aufwand resp. Ertrag eines Gemeinwesens ermitteln und ausweisen zu können.

## **Art. 17 Verpflichtungskredit**

### **a) Grundsätze**

Abs. 1: Die Thematik der Verpflichtungskredite führt in der Praxis oft zu Schwierigkeiten bezüglich Auslegung und Anwendung der Bestimmungen. Kredite und Ausgaben sind eng miteinander verbunden. In Art. 6 ff. werden die Ausgaben und die Zuständigkeit dafür definiert sowie der Unterschied zwischen gebundenen und neuen Ausgaben erläutert. Im II. Abschnitt über die Haushaltsteuerung und Kredite (Art. 10 ff.) werden die verschiedenen Kreditarten zur Finanzierung der Ausgaben näher beschrieben. Wie vorne erwähnt ist für jede Ausgabe eine Rechtsgrundlage sowie ein Kredit zwingend notwendig. Ein Verpflichtungskredit ist immer dann einzuholen, wenn ein Kreditbegehren die Kompetenz der Exekutive übersteigt und die Ausgabe nicht gebunden ist. Der Verpflichtungskredit ist immer beim zuständigen finanzkompetenten Organ einzuholen. Die Finanzkompetenzen der Exekutive, des Parlamentes oder der Stimmberechtigten für die Bewilligung von Verpflichtungskrediten sind in der Kantonsverfassung oder in der Gemeindeordnung geregelt und werden durch das FHG nicht beeinträchtigt.

Der Verpflichtungskredit ist *zudem* das Instrument, über den Voranschlag hinaus Verpflichtungen eingehen zu können und somit die Jährlichkeit des Budgets zu überwinden. Der Verpflichtungskredit kommt demzufolge insbesondere bei Projekten und Programmvereinbarungen zum Zuge, welche zu Ausgaben in künftigen Budgetperioden führen, oder bei Vorhaben, bei denen das Eingehen der Verpflichtung und die daraus resultierenden Ausgaben nicht in das gleiche Rechnungsjahr fallen.

Der jährliche Mittelbedarf aus dem Verpflichtungskredit ist als Aufwand oder Investitionsausgabe in den jeweiligen Voranschlag aufzunehmen. Sobald das entsprechende Vorhaben realisiert ist oder die Realisierung obsolet wurde, erlischt die Kompetenz, im Voranschlag weiterhin Ausgaben für dieses Projekt vorzusehen.



Finanzierungen, welche sachlich und zeitlich zusammenhängen, sind in einem Kredit zu vereinigen. Dabei geht es um das Verbot der Zerstückelung von Vorhaben in einzelne Kredite. Damit wird verhindert, dass die Finanzkompetenzen umgangen werden. Mit dem Antrag auf einen Verpflichtungskredit sind auch die Folgekosten (wiederkehrende Aufwendungen, Abschreibungen, Auswirkungen auf den Finanzplan) aufzuzeigen, damit die Beschlussfassung unter Abwägung aller Gesichtspunkte erfolgen kann.

Abs. 2: Es gibt zwei Arten von Verpflichtungskrediten: den Objektkredit oder den Rahmenkredit. Ein Objektkredit betrifft ein Einzelvorhaben (bspw. ein Bauvorhaben oder einen Lastenausgleich), welches wegen seiner Ausgabenhöhe eine besondere Beschlussfassung bedingt. Die zweite Form des Verpflichtungskredites ist der Rahmenkredit. Mit dem Rahmenkredit wird die Exekutive ermächtigt, für ein definiertes Programm oder für mehrere in einem Programm zusammengefasste Einzelvorhaben (bspw. vierjährige Programmvereinbarung mit dem Bund oder Strassenbauprogramm) bis zum bewilligten Betrag Verpflichtungen einzugehen. Der Rahmenkredit bezieht sich normalerweise auf eine Zeitspanne, welche über das Budgetjahr hinausgeht. Es bleibt aber bei einer einmaligen Ausgabe, denn die Ausgaben innerhalb eines bestimmten Zeitraumes sind keine (dauernd) wiederkehrenden Ausgaben (siehe auch Art. 7).

Im Antrag auf den Verpflichtungskredit können die Modalitäten für eine allfällige Aufteilung des Kredites in Tranchen geregelt werden. Es kann bspw. festgelegt werden, wer die Höhe der Tranchen bestimmt und für die Ausgabe zuständig ist, oder auch, welcher Betrag maximal pro Jahr ausgegeben werden darf.

Abs. 3: Wenn zu Beginn eines Vorhabens die finanzielle Tragweite noch nicht klar ist, sollte ein Projektierungskredit eingeholt werden, bevor mit umfangreichen Studien oder Vorinvestitionen begonnen wird, welche präjudizierend wirken. Der Projektierungskredit ist eigenständig bezüglich der Finanzkompetenzen. Er gehört auch nicht zu einem allfällig folgenden Verpflichtungskredit, weil er bereits beschlossen und in der Regel auch belastet resp. ausgeschöpft ist. Es kann nicht zweimal über einen Kredit, wenn möglich auch noch von verschiedenen Organen beschlossen werden. Jedoch sind der Projektierungskredit und der zugehörige Verpflichtungskredit in der Kreditkontrolle und -abrechnung zusammenzuführen, damit die effektiven Kosten eines Vorhabens ausgewiesen werden.

Abs. 4: Da ein Gemeinwesen jedes Vorhaben unter finanzpolitischem Aspekt letztlich danach beurteilt, wie hoch die Kosten sind, die von ihm selbst getragen werden müssen, können die Beiträge Dritter in Abzug gebracht werden. Ein Nettokredit ist möglich, wenn Beiträge Dritter in ihrer Höhe rechtskräftig und verbindlich zugesichert sind oder, wenn der Kredit vorbehältlich bestimmter Leistungen Dritter bewilligt wird. Bezüglich des Finanzreferendums sind die effektiven Nettokosten massgeblich.

Wesentlich ist, dass der Beitrag oder die Leistung Dritter rechtskräftig zugesichert ist und nicht nur angenommen oder in Aussicht gestellt wird. Aber auch eine Nettobetrachtung durch die Veräusserung von Vermögenswerten eines Gemeinwesens als Finanzierungsbeitrag ist nur zulässig, wenn das zuständige Organ einen entsprechenden Beschluss gefasst hat. Es genügt nicht, dass Annahmen (bspw. Verkauf von Bauland) getroffen und in der Berechnung des Nettokredites berücksichtigt werden.

Der Kredit wird aufgrund sorgfältiger, nach fachmännischen Regeln erstellter Berechnungen ermittelt. Mit fachmännischen Regeln sind allgemein gebräuchliche Methoden von Berufsständen oder anerkannten Vereinigungen gemeint. Eine wichtige Bestimmung dabei ist die Preisstandsklausel, die verhindern soll, dass wegen



teuerungsbedingter Mehrkosten ein Zusatzkredit (Art. 20) beantragt werden muss. Bei Preisrückgängen kann folgerichtig der Kredit jedoch nicht durch zusätzliche Ausgaben voll beansprucht werden.

Abs. 5: Da Kredite zweckbestimmt sind, dürfen sie nicht für einen anderen Zweck verwendet werden als denjenigen, für den sie bewilligt wurden. Wenn der Zweck erreicht ist, verfällt der Kredit in jedem Fall. Wird ein Kredit für den gegebenen Zweck nicht aufgebraucht oder wird ein Vorhaben aufgegeben, verfällt der Kredit und darf nicht anderweitig verwendet werden; dies gilt generell für alle Kreditarten.

#### **Art. 18 b) Erhöhung des Verpflichtungskredites**

Abs. 1: Reicht ein Verpflichtungskredit nicht aus, ist vorgängig eine Erhöhung zu veranlassen. Dadurch soll verhindert werden, dass bedeutende Verpflichtungen ohne Kreditbewilligung eingegangen werden. Der Zusatzkredit ist wie der Planungskredit ein selbständiger Ausgabenbeschluss. Darüber hat das zuständige Organ gemäss der Finanzkompetenzregelung zu entscheiden.

Bei unbedeutenden kleineren Kostenüberschreitungen wird wohl auf den formellen Aufwand für einen Zusatzkredites verzichtet werden. Die Überschreitung bei teuerungsbedingten Mehrkosten ist aber nur gestattet, wenn der Verpflichtungskredit eine Preisstandsklausel enthält.

Abs. 2: Eine Ausnahme bilden gebundene Ausgaben, die sofort getätigt werden müssen, da hier gemäss Definition keine Handlungsfreiheit besteht (bspw. notfallmässige Sicherung einer Baugrube). Beschliesst die Exekutive über unvermeidliche, dringliche Mehrausgaben, hat sie das Parlament oder die Stimmberechtigten darüber zu informieren.

#### **Art. 19 c) Verfahren**

Abs. 1: Bei neuen Ausgaben, welche die Finanzkompetenz von Regierungsrat oder Gemeinderat übersteigen, ist vorgängig ein Verpflichtungskredit des zuständigen Organs notwendig, damit die Exekutive überhaupt eine Verpflichtung zur Erfüllung einer ihr übertragenen Aufgabe eingehen darf. Mit der Bewilligung dieses Kredites wird die Ermächtigung erteilt, finanzielle Verpflichtungen bis zu einem festgelegten Betrag für einen bestimmten Zweck einzugehen. Der bewilligte Kredit ist gesamt oder anteilmässig in den jährlichen Voranschlag (Art. 14) aufzunehmen, damit Zahlungen getätigt werden können resp. die Jahresrechnung durch die Exekutive entsprechend belastet werden darf.

Abs. 2: Über den Verpflichtungskredit ist jedenfalls eine Kreditkontrolle bei der für die Aufgabenerfüllung operativ zuständigen Stelle zu führen; evtl. ist diese im Kreditbeschluss zu bezeichnen.

Abs. 3: Sobald ein Verpflichtungskredit verfallen ist, ist dieser abzurechnen. Die Abrechnung ist dem zuständigen Organ für die Genehmigung des Kredites spätestens mit der Jahresrechnung zu unterbreiten.

#### **Art. 20 Spezialfinanzierungen**

Abs. 1: Mit dem Erfordernis einer gesetzlichen Grundlage werden an die Errichtung einer Spezialfinanzierung speziell hohe Anforderungen gestellt. Spezialfinanzierungen sollen nur dort gebildet werden, wo zwischen der



erfüllten Aufgabe und den von den Nutzniessern direkt erbrachten Entgelten ein Kausalzusammenhang besteht.

Einnahmen, die zweckgebunden sind und in eine Spezialfinanzierung eingelegt werden, stehen nicht mehr für den allgemeinen Haushalt zur Verfügung. Deshalb ist dafür eine gesetzliche Grundlage erforderlich. Das Spezialgesetz definiert die Einzelheiten, bspw. wer über die finanziellen Mittel für den definierten Zweck - entgegen der allgemeinen Grundsätze - verfügen darf.

Die Zweckbindung von Hauptsteuern ist nicht zulässig, weil sonst die Gefahr besteht, dass der Einsatz der Mittel nach einer ausgewogenen Prioritätsordnung - über alle staatlichen Aufgabenbereiche nach politischen Kriterien - sowie eine konsistente Haushaltführung erschwert wird. Das Setzen von Prioritäten durch die Budget-Organen würde beeinträchtigt; sie können nicht mehr frei über die Verwendung der Einnahmen entscheiden. Die Zweckbindung von Hauptsteuern könnte auch den Prinzipien der Sparsamkeit und der Wirtschaftlichkeit widersprechen. Aus besonderen Gründen kann mit einem bewussten Einzelentscheid beschlossen werden, jährlich einen Anteil an den Einnahmen (Hauptsteuern) einer Spezialfinanzierung zuzuweisen. Dies kann aber nur und erst beim Beschluss über die Verwendung des Rechnungsergebnisses und nicht zum Voraus bei der Beratung des Voranschlages geschehen.

Hauptsteuern umfassen die Erträge aus dem Anteil an der direkten Bundes- und Verrechnungssteuer sowie die Steuererträge der natürlichen Personen (inkl. Quellensteuer) und der juristischen Personen, die Grundstückgewinnsteuern, die Erbschaftssteuern und die Handänderungssteuern.

Entsprechend dem allgemeinen Grundsatz können die Bestimmungen dieses Finanzhaushaltsgesetzes durch eine Spezialgesetzgebung übersteuert werden, obwohl dies finanztechnisch nicht sinnvoll ist. In diesem Sinn werden die Einlagen in den Kulturfonds (Kulturförderungsgesetz, bGS 420.1) und in den Energiefonds (Energiegesetz, bGS 750.1) von der neuen Bestimmung (Hauptsteuern dürfen nicht zweckgebunden werden) nicht mehr direkt betroffen und können weiter bestehen bleiben.

Den Bestimmungen dieses Artikels unterliegen auch die auf Gemeinde-Ebene häufig vorkommenden Fonds resp. Legate, welche anstelle einer gesetzlichen Grundlage auf separaten Bestimmungen basieren.

Abs. 2: Aufwände und Erträge der Spezialfinanzierungen sind in der Erfolgsrechnung zu verbuchen und die Saldi zu bilanzieren. Sie werden entweder dem Eigenkapital oder dem Fremdkapital zugeordnet (bezüglich Kriterien für die Zuteilung siehe Erläuterungen zu Art. 31 Abs. 3). Spezialfinanzierungen des Fremdkapitals sind netto zu verzinsen; Spezialfinanzierungen des Eigenkapitals hingegen werden nicht verzinst.

## **Art. 21 Berichterstattung**

Der Finanzbericht beinhaltet verbindliche Elemente: den Finanzkommentar, die Jahresrechnung und den Prüfbericht des Revisionsorgans sowie zusätzliche Elemente: ggf. eine konsolidierte Rechnung und Zusatzinformationen, welche nach Bedarf erstellt werden.

Die Einführung von HRM2 wird dazu genutzt, einige wesentliche Grundsätze für die bisher uneinheitliche Rechnungsdarstellung einzuführen. Die Berichterstattung wird im Fachbehelf in Anlehnung an die bewährte Praxis in der Privatwirtschaft beschreiben. Die Berichterstattung orientiert sich neu an den Grundsätzen der



Relevanz und der Wesentlichkeit. Im Vergleich zur gegenwärtig üblichen Rechnungsdarstellung sind künftig, zugunsten eines Blicks auf das Ganze, verschiedene Detailangaben nicht mehr in der Rechnung enthalten, sondern werden – sofern Details noch benötigt sind – als Zusatzinformationen der Jahresrechnung beigelegt.

Mit der neuen Finanzberichterstattung kann der interessierte Leser sich einen Überblick verschaffen über die finanzielle Lage und Entwicklung des Gemeinwesens. Die Finanzberichterstattung erfüllt zwei wichtige Funktionen:

- a) Entscheidungsgrundlage: Das Parlament oder die Stimmberechtigten und übrige interessierte Kreise erhalten eine solide Entscheidungsgrundlage für die Steuerung der Finanzen des Gemeinwesens.
- b) Rechenschaftsablage: Im öffentlich-rechtlichen Umfeld wird mit dem Finanzbericht Rechenschaft über die Verwendung der anvertrauten Mittel abgelegt.

## **Art. 22 Beurteilung der Finanzlage**

Abs. 1: Der Regierungsrat oder der Gemeinderat legt die Finanzkennzahlen periodisch entsprechend der finanzpolitischen Ziele fest. Es wird empfohlen, dass die Räte dies nach Anhören der zuständigen Finanz- oder Geschäftsprüfungskommission festlegen. Dadurch sind die Exekutive sowie die Aufsichtsinstanzen in diese Thematik miteinbezogen.

Zur Beurteilung der Finanzlage sind wenige, prägnante Finanzkennzahlen notwendig. Dabei handelt es sich um relative Kennzahlen, die einen Bezug zu Bewegungsgrössen und zu Bestandesgrössen haben und sowohl die Erfolgsrechnung und Investitionsrechnung als auch die Bilanz betreffen.

Abs. 2: Die massgebenden Kennzahlen in erster Linie: Nettoverschuldungsquotient, Selbstfinanzierungsgrad und Zinsbelastungsanteil, erfüllen die Voraussetzungen für die Beurteilung der finanzpolitischen Zielgrössen. Der Nettoverschuldungsquotient ist eine bilanzbezogene Kennzahl, welche Bezug nimmt auf die Tragfähigkeit der Nettoverschuldung bezogen auf den Fiskalertrag des Gemeinwesens.

Der Selbstfinanzierungsgrad ist das Scharnier zwischen der Erfolgsrechnung und den Nettoinvestitionen und betrifft die jährliche Veränderung der Verschuldung.

Der Zinsbelastungsanteil betrifft lediglich die Laufende Rechnung. Er legt dar, welcher Teil der Fiskalerträge jährlich durch den Nettozinsaufwand beansprucht wird.

Abs. 3: Im Weiteren werden zusätzliche Finanzkennzahlen zur Beurteilung der Finanzlage erhoben. Diese dienen auch zu statistischen Zwecken. Die Begriffe sind im Glossar hinten im erläuternden Bericht erläutert.

## **Art. 23 Finanzstatistik**

Abs. 1: Die Gemeinwesen erstellen eine Finanzstatistik und publizieren einen finanzstatistischen Ausweis zusammen mit der Jahresrechnung. Dieser ist funktionell gegliedert und beinhaltet auch einen Zeitreihenvergleich über mehrere Jahre. Die Finanzstatistik nach HRM2 informiert über die Finanzströme, an denen die öffentlichen Haushalte beteiligt sind.

Die Finanzstatistik basiert auf der funktionalen Gliederung sowie dem Kontenrahmen gemäss dem Handbuch HRM2. Beim Kanton kommt gegebenenfalls eine konsolidierte Rechnung hinzu. Leistungserbringer mit Globalkredit haben mit HRM2 diesen globalen Kredit ebenfalls in eine funktionale Gliederung gemäss dem Konten-



plan HRM2 aufzuschlüsseln. Die Anforderungen an die Finanzstatistik müssen beim Kanton auch für den Voranschlag gewährleistet sein.

Abs. 2: Im Sinne der Harmonisierung ist der finanzstatistische Ausweis auf die Vorgaben der eidgenössischen Finanzstatistik abzustimmen. Diese Statistik ermöglicht Vergleiche zwischen den Kantonen sowie zwischen den Gemeinden. Eine erweiterte Finanzstatistik umfasst den öffentlichen Sektor inklusive die obligatorischen Sozialversicherungen. Zu den obligatorischen Sozialversicherungen zählen die AHV/IV/EO, die Arbeitslosenversicherung und die Familienzulagen in der Landwirtschaft. Bis auf weiteres ausgeklammert sind öffentliche Unternehmen und öffentlichrechtliche Sozialversicherungen. Die Finanzstatistiken über alle Gemeinwesen werden durch die Eidg. Finanzverwaltung in detaillierter Form erstellt.

#### **Art. 24 Controlling, Steuerung und Vollzug auf Verwaltungsebene**

Abs. 1: Die Verantwortlichkeiten der Exekutiven werden genannt, um Problemstellungen bezüglich der Zuständigkeit resp. Abgrenzung zu verhindern. Für die Erfüllung dieser Aufgaben zieht die Exekutive ihre Verwaltungseinheiten bei. Die internen Zuständigkeiten und Kompetenzen der Verwaltungseinheiten im Vollzug der Aufgaben regelt das Gemeinwesen in seiner Organisationsordnung. Darunter fällt insbesondere die Regelung über die Ausgabenkompetenzen für den laufenden Aufwand sowie für Investitionsausgaben innerhalb eines Gemeinwesens.

Die Exekutiven sorgen auch für ein angemessenes Controlling, damit die Grundsätze des Finanzhaushaltsgesetzes eingehalten werden. Das Controlling ist eine Führungsunterstützungsaufgabe zugunsten der Exekutive. Sie hat im Rahmen ihrer Organisationsordnung festzulegen, wie diese Unterstützungsaufgabe erfüllt werden soll. Deshalb ist die Regelung des Controllings nicht Gegenstand des Finanzhaushaltsgesetzes. Das Controlling soll zweckmässig und angemessen sein, das heisst, Kosten und Nutzen stehen im Einklang. Die Intensität des Controllings ist u.a. abhängig von der Grösse eines Gemeinwesens.

Der Begriff "Controlling" wird im modernen Sinn verstanden. Das Controlling umfasst in der Regel die Bestimmung von Zielen, die Planung von Massnahmen sowie eine unterstützende Gestaltung von Prozessen. Es geht dabei um die Überprüfung des staatlichen Handelns sowie der Organisation und der Arbeitsabläufe und nicht nur um das Finanzgebaren eines Gemeinwesens.

Das Controlling sollte in vier Bereichen stattfinden:

- a) Leistungserbringung;
- b) erzielte Wirkungen;
- c) verwendete Finanzmittel und
- d) eingesetzte Personalressourcen.

Alle vier erwähnten Bereiche sind gleich wichtig. Das Controlling ist eine Führungsaufgabe und ist ausdrücklich von der Finanzkontrolle oder der GPK, einem Kontrollorgan im engeren Sinne zu unterscheiden (vgl. IV. Abschnitt).

Abs. 2: Ergänzend werden wesentliche Aufgaben der Exekutive aufgezählt, damit die Zuständigkeiten in diesen Bereichen bestimmt sind. Die Zuständigkeit über das Eingehen von Verpflichtungen ist wie die Zuteilung der Ausgabenkompetenzen in der internen Organisationsordnung festzulegen, sofern die Exekutive nicht selbst darüber entscheidet. Eine Regelung ist wichtig, damit die Zuständigkeiten und Kompetenzen für



Verpflichtungen geregelt, aufgeschrieben und nachvollziehbar sind. Für die Umwandlung von nicht mehr benötigtem Verwaltungsvermögen in Finanzvermögen entscheidet die Exekutive selbstverständlich im Rahmen ihrer Finanzkompetenz.

Abs. 3: Die Organisationseinheiten sind verantwortlich für den haushälterischen Umgang mit den ihnen anvertrauten Vermögenswerten und bewilligten Krediten. Sie haben auch die Ansprüche des Gemeinwesens einzufordern.

Sie haben insbesondere auch den Nachweis der Wirksamkeit der eingesetzten Mittel zu erbringen. Aufgrund dessen können die Exekutiven gegenüber dem Parlament oder den Stimmberechtigten Rechenschaft ablegen über die Wirksamkeit der Aufgabenerfüllung.

## **Art. 25 Internes Kontrollsystem**

Unter dem Internen Kontrollsystem (IKS) werden alle von den Führungsverantwortlichen festgelegten Grundsätze, Verfahren und (Kontroll-)Massnahmen verstanden, welche den ordnungsgemässen Ablauf der Geschäftstätigkeit sowie die Wirksamkeit und Wirtschaftlichkeit sicherstellen soll. Dazu gehören der Schutz des Vermögens, die Verhinderung und Aufdeckung von Vermögensschädigungen, die ordnungsgemässe und verlässliche Rechnungslegung, die finanzielle Berichterstattung sowie die Einhaltung der rechtlichen Vorschriften. Die durch das IKS notwendigen Kontrollen sollen dabei einerseits die Wahrscheinlichkeit für Fehler in Arbeitsprozessen minimieren und andererseits bereits aufgetretene Fehler aufzeigen. Folglich beschränkt sich die interne Kontrolle nicht auf reine Kontrollmassnahmen, sondern schliesst darüber hinaus Aktivitäten der Planung, der Umsetzung, der Realisierung und des Lernens ein. Damit wird erreicht, dass die Geschäftstätigkeit von Kanton und Gemeinden optimal gesteuert werden kann.

Die Bestimmungen für das IKS gelten für alle, die dem FHG unterstellt sind, sofern keine abweichenden spezialgesetzlichen Grundlagen bestehen. Die Organisationseinheiten (im Kanton sind die Departemente dafür verantwortlich) haben diese Aufgabe zu erfüllen. Das IKS ist Kontrolle innerhalb einer Organisationseinheit im Sinne der Qualitätssicherung und nicht Controlling auf der Führungsebene.

Abs. 1: Im IKS sind verschiedene Massnahmen anzuordnen, um das definierte Ziel (lit. a-d) zu erreichen. Die Verantwortlichen erlassen gemäss den Minimalanforderungen (Abs. 2) die notwendigen Weisungen für das IKS.

Abs. 2: Die Mindestanforderungen an ein IKS, welche zu erfüllen sind, sind gesetzlich definiert. Daraus wird gefolgert, dass es ohne dieses Mindestmass nicht geht und ein IKS in jedem Fall eingerichtet und nachgewiesen werden muss. Ausgang eines IKS ist immer eine aktuelle Risikoanalyse.

Abs. 3: Beim IKS bestimmt das Gemeinwesen resp. die Organisation, wie das System auch nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten eingerichtet werden soll.



### III. Rechnungslegung

#### Art. 26 Grundsätze

Abs. 1: Die Rechnungslegung soll ein Bild des Finanzhaushalts vermitteln, das der tatsächlichen Vermögens-, Finanz- und Ertragslage möglichst entspricht. Die einschränkende Formulierung „möglichst“ ist notwendig, da z.B. die Möglichkeiten zur Vornahme ausserordentlicher Abschreibungen und zur Bildung von Vorfinanzierungsreserven die Darstellung der tatsächlichen Vermögens-, Finanz- und Ertragslage relativieren. Dabei handelt es sich ausnahmslos um Beeinflussungsspielräume, die gemäss HRM2 zulässig sind. Durch geeignete Massnahmen wird sichergestellt, dass die Rechnungen weitgehend die effektive finanzielle Situation wiedergeben bzw. die für eine Beurteilung der effektiven finanziellen Situation notwendigen Informationen enthalten.

Grundlage der Rechnungslegungsvorschriften im vorliegenden Gesetz bilden die Empfehlungen von HRM2. Sämtliche Mindestvorschriften der Fachempfehlungen von HRM2 sind eingehalten. Durch das vorliegende Gesetz wird damit die Bestrebung zu einer Harmonisierung der Rechnungslegung im öffentlichen Sektor der Schweiz unterstützt.

Abs. 2: Die wichtigsten Grundsätze der Rechnungslegung sind festgehalten.

Gemäss dem Grundsatz:

- der *Bruttodarstellung* sind Aufwände und Erträge, Aktiven und Passiven sowie Investitionsausgaben und Investitionseinnahmen getrennt voneinander, ohne gegenseitige Verrechnung, in voller Höhe auszuweisen.
- der *Periodenabgrenzung* sind alle Aufwände und Erträge in derjenigen Periode zu erfassen, in welcher sie verursacht werden. Die Bilanz ist als Stichtagsrechnung zu führen. Es gilt das Jährlichkeitsprinzip.
- der *Fortführung* ist bei der Rechnungslegung von einer Fortführung der Tätigkeit der öffentlichen Körperschaft auszugehen.
- der *Wesentlichkeit* sind sämtliche Informationen im Hinblick auf die Adressaten der Rechnung offen zu legen, welche für eine rasche und umfassende Beurteilung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage notwendig sind. Nichtrelevante Informationen sollen ausgelassen werden.
- der *Verständlichkeit* müssen die Informationen klar und nachvollziehbar sein.
- der *Zuverlässigkeit* müssen die Informationen richtig sein und glaubwürdig dargestellt werden (Richtigkeit). Der wirtschaftliche Gehalt soll die Abbildung der Rechnungslegung bestimmen (wirtschaftliche Betrachtungsweise). Die Informationen sollen willkürfrei und wertfrei dargestellt werden (Neutralität). Es sollen keine wichtigen Informationen ausser Acht gelassen werden (Vollständigkeit).
- der *Vergleichbarkeit* sollen die Rechnungen der Gemeinwesen sowohl untereinander als auch über die Zeit hinweg vergleichbar sein. Dies bedingt eine formelle Vergleichbarkeit, d.h. eine über die Zeit gleiche Darstellung, Gliederung und Detaillierung sowie eine materielle Vergleichbarkeit, d.h. die Anwendung gleicher Rechnungslegungsgrundsätze. Bei unumgänglichen Abweichungen vom Grundsatz der Vergleichbarkeit, sind die Gründe und Auswirkungen im Anhang offenzulegen.



- der *Stetigkeit* sollen die Grundsätze der Rechnungslegung soweit als möglich über einen längeren Zeitraum unverändert bleiben.

### **Art. 27 Jahresrechnung**

Die Jahresrechnung bildet das Kernstück der Rechnungslegung. Neue und zusätzliche Elemente der Jahresrechnung gemäss HRM2 sind die Geldflussrechnung (Art. 32) sowie ein ausführlicher Anhang (Art. 34). Ebenfalls in Übereinstimmung mit HRM2 heissen die bisherige Laufende Rechnung neu Erfolgsrechnung und die bisherige Bestandesrechnung neu Bilanz. Der festgelegte Umfang der Jahresrechnung darf nicht unterschritten werden. Selbstverständlich kann die Exekutive aber darüber hinaus weitere Unterlagen bereitstellen. Alle Elemente der Jahresrechnung zeigen auch den Vergleich mit dem Vorjahr und, soweit möglich, dem Voranschlag. Nur so ist es möglich, auch die Einhaltung der Kredite, welche mit dem Voranschlag bewilligt wurden, zu prüfen und die finanzielle Entwicklung klarer zu erkennen.

### **Art. 28 Erfolgsrechnung**

Abs. 1: Die Erfolgsrechnung ist zweistufig abzuschliessen. Auf der operativen, ersten Stufe wird ein betriebswirtschaftliches „richtiges“ Ergebnis ausgewiesen, das mit anderen Gemeinwesen vergleichbar ist. Die nicht mit der eigentlichen Geschäftstätigkeit zusammenhängenden Posten (siehe Erläuterungen zu Abs. 2), sind auf der zweiten Stufe zu erfassen. Die Gliederung der Erfolgsrechnung wird im Fachbehelf festgelegt.

Abs. 2: Ein Aufwand oder ein Ertrag kann ausserordentlich sein. Neben nicht beeinflussbaren Erfolgen aus Ereignissen, die nicht zur ordentlichen Tätigkeit gehören, sind dies Reserveveränderungen und finanzpolitisch motivierte Buchungen wie z.B. zusätzliche Abschreibungen. Mit der mehrstufigen Erfolgsrechnung ist sichergestellt, dass die erste Stufe der Erfolgsrechnung (operatives Ergebnis) von ausserordentlichen Einflüssen und Abschlussentscheiden unbeeinflusst bleibt.

### **Art. 29 Investitionsrechnung**

Abs. 1: Die Investitionsrechnung umfasst die Finanzvorfälle des Verwaltungsvermögens. Es sind dies die Vermehrung und die Veräusserung (bzw. Übertragung in das Finanzvermögen) von Sachgütern, die Gewährung und der Bezug von Investitionsbeiträgen sowie von Darlehen und Beteiligungen des Verwaltungsvermögens (z.B. Erhöhung von Dotationskapitalien). Zu beachten ist, dass zwischen Investitionen und Unterhalt klar unterschieden werden muss. Der Unterhalt bspw. für Strassen gehört in die Erfolgsrechnung. Die Gliederung der Investitionsrechnung wird im Fachbehelf festgelegt.

Abs. 2: Der Regierungsrat und der Gemeinderat legen einmalig die Aktivierungsgrenze für Investitionsausgaben fest. Aktivierungsfähige 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 unter der Aktivierungsgrenze werden als Erfolgsrechnungskredit budgetiert und im Anschaffungsjahr über das entsprechende Erfolgsrechnungskonto gebucht. Die Kriterien für die Aktivierungsfähigkeit finden sich in den Erläuterungen zu Art. 34 Abs. 1.

Bezüglich Aktivierungsgrenze gilt das Kriterium der Wesentlichkeit. Die Exekutive sollte die Aktivierungsgrenze in Abhängigkeit von der Grösse des Gemeinwesens sowie weiterer besonderer Voraussetzungen festlegen.



Empfohlene Richtwerte sind 100'000 Franken für den Kanton und von 50'000 Franken für die Gemeinden. Zudem können auch weitere Kriterien bspw. bei Spezialfinanzierungen angewendet werden und die Aktivierungsgrenze kann, wenn spezielle Umstände vorliegen, unterschiedlich sein. Bei gesamtschweizerisch gültigen Branchenregelungen (Spitäler, Heime, Gewässerschutzanlagen usw.) sind die dort üblichen Limiten zu übernehmen. Diese Institutionen werten ihre Daten nach diesen Vorgaben aus und stellen damit wertvolle Vergleichsunterlagen über die Wirtschaftlichkeit in diesen Bereichen zur Verfügung.

## **Art. 30 Geldflussrechnung**

Die Geldflussrechnung zeigt die Herkunft und die Verwendung der Geldmittel auf und wird unterteilt in Geldflüsse aus betrieblicher Tätigkeit, aus Investitionstätigkeit und aus Finanzierungstätigkeit.

Die Geldflussrechnung ist wichtig, damit die Finanzierungstätigkeit und der Finanzierungsbedarf einzeln analysiert und kommuniziert werden können. Bereits mit dem Voranschlag erhalten das Parlament und die Stimmberechtigten wertvolle Informationen zur Finanzierung der Aufgaben. Mit einer gestuft dargestellten Geldflussrechnung können sie zusätzlich über die betrieblichen, die investitionsbedingten und die tresoreriebezogenen Vorgänge detailliert orientiert werden.

## **Art. 31 Bilanz**

Abs. 1: Die Bilanz (vormals Bestandesrechnung) wird gemäss dem Kontenrahmen HRM2 gegliedert. Die Aktivseite wird wie bisher in Finanz- und Verwaltungsvermögen unterteilt (siehe Abs. 2). Auf der Passivseite gab es bisher drei Gliederungsgruppen, nämlich Fremdkapital, Spezialfinanzierungen und Eigenkapital. Mit HRM2 sind die Spezialfinanzierungen nach vorwiegenden Merkmalen dem Fremd- oder Eigenkapital zuzuordnen (siehe Abs. 3).

Abs. 2: Die Unterteilung der Aktivseite der Bilanz in Finanz- und in Verwaltungsvermögen ist eine schweizerische Besonderheit, die eng mit dem Kreditrecht und der Kompetenz für die Ausgabenbewilligung zusammenhängt. Diese Unterteilung ist ein Element der Gewaltentrennung und des direkt-demokratischen Prinzips mit dem fakultativen oder obligatorischen Finanzreferendum. Das Unterscheidungskriterium ist der unmittelbare Bedarf von finanziellen Mitteln im Hinblick auf die Erfüllung von Verwaltungsaufgaben. Das Finanzvermögen dient der Aufgabenerfüllung nur mittelbar und ist rechtlich frei realisierbares Vermögen im Gegensatz zum Verwaltungsvermögen, das zweckgebunden für die Erfüllung der öffentlichen Aufgaben und nicht frei realisierbar ist. Hier wird die wichtige Unterscheidung zwischen Finanzvermögen im alleinigen Zuständigkeitsbereich der Exekutive und dem Verwaltungsvermögen mit differenzierter Zuständigkeit gemäss den Finanzkompetenzen festgelegt.

Das Verwaltungsvermögen dient dem Gemeinwesen unmittelbar zur Erfüllung der öffentlichen Aufgaben (bspw. Spitäler, Verwaltungsgebäude, Schulhäuser, Werkhöfe). Es kann deshalb nicht ohne Beeinträchtigung der Aufgabenerfüllung veräussert werden. Zeigt sich, dass bspw. ein Gebäude, welches im Verwaltungsvermögen bilanziert ist, für die öffentliche Aufgabenerfüllung nicht mehr gebraucht wird, ist es in das Finanzvermögen umzuteilen. Die Zuständigkeit für diese Umteilung bzw. Entwidmung aus dem Verwaltungszweck liegt beim Organ, welches für die ursprüngliche Widmung und Bildung des Vermögenswertes verantwortlich war.



Das Finanzvermögen besteht aus jenen Vermögensbestandteilen, welche der Erfüllung öffentlicher Aufgaben nur mittelbar, nämlich durch ihren Kapitalwert dienen. Das Finanzvermögen kann dem Gemeinwesen auch als Tauschwert in andere Anlageformen dienen. Anlagen des Finanzvermögens sind jene Finanzvorfälle, welche zwar die Zusammensetzung, jedoch nicht die Höhe des Finanzvermögens verändern. Der vorsorgliche Land-erwerb gehört zum Beispiel wegen seiner noch fehlenden Bindung für eine öffentliche Aufgabe zum Finanzvermögen. Das Finanzvermögen wird von der Exekutive nach kaufmännischen Grundsätzen verwaltet.

Begriff und Handhabung von Verwaltungs- und Finanzvermögen erfahren mit HRM2 keine Änderungen.

Abs. 3: In der Definition von Spezialfinanzierungen ergeben sich mit HRM2 gegenüber dem geltenden FHG keine massgebenden Änderungen (zweckgebundene Mittel zur Erfüllung einer öffentlichen Aufgabe; gesetzliche Grundlage als Voraussetzung; keine Zweckbindung von Hauptsteuern). Neu ist hingegen, dass die Spezialfinanzierungen mit einem Passivsaldo zwingend dem Fremd- oder Eigenkapital zuzuweisen sind. Spezialfinanzierungen des Fremdkapitals sind netto zu verzinsen, solche des Eigenkapitals werden nicht verzinst. Wichtigste Kriterien für die Zuordnung ins Fremd- oder Eigenkapital sind:

- Fremdkapital: Kausalzusammenhang zwischen der finanzierten öffentlichen Aufgabe und den Nutzniessern (Gebühren, Regalien usw.) sowie geringer Beeinflussungsspielraum für den Mitteleinsatz (z.B. auf übergeordnetem Recht basierende Rechtsgrundlage)
- Eigenkapital: Erheblicher Gestaltungsspielraum beim Mitteleinsatz oder Änderungskompetenz für massgebendes Gesetz beim eigenen Gemeinwesen

## **Art. 32 Anhang**

Der Anhang enthält diejenigen Informationen, welche für das Verständnis der finanziellen Lage und der Entwicklung des Finanzhaushaltes notwendig sind. Bei diesen Informationen handelt es sich um Fakten, welche entweder aus der Buchhaltung oder andern überprüfbaren Grundlagen hervorgehen und nicht um wertende Kommentare. Die für den Anhang vorgegebenen Einzelheiten sind obligatorisch darzulegen. Es handelt sich um materielle Aussagen über die Rechnungslegung und die Rechnungslegungsgrundsätze sowie um Detailausweise über Einzelheiten des Haushalts. Die diversen Spiegel geben Auskunft über den Bestand und die Veränderung von Buchwerten. Sie enthalten die notwendigen Angaben für die Beurteilung der Finanzlage und der Risiken. Der Anhang ist als Teil der Jahresrechnung auch Gegenstand der verwaltungsexternen Prüfung durch die Finanzkontrolle oder die GPK.

## **Art. 33 Konsolidierte Rechnung**

Nach HRM2 sind neben der Legislative, der Exekutive und der Verwaltung auch die Gerichte und selbstständige kantonale bzw. kommunale Anstalten in der Rechnung abzubilden. Dies ist in Appenzell Ausser Rhoden bereits heute der Fall. Eine eigentliche konsolidierte Rechnung unter Einbezug weiterer beherrschter Organisationen wird von HRM2 nicht verlangt; eine solche Rechnung kann freiwillig erstellt werden. Wenn keine konsolidierte Rechnung vorgelegt wird, sind die Verhältnisse der Beteiligungen in einem Beteiligungsspiegel resp. im Gewährleistungsspiegel im Anhang zur Jahresrechnung darzustellen.



Abs. 1: Die Exekutive erstellt eine konsolidierte Rechnung, wenn dies zur Wahrnehmung der eigenen Verantwortung notwendig ist. Das Gesetz nennt die beiden wichtigsten Situationen, in denen dies zutrifft:

- a) Es gibt eindeutige Hinweise darauf, dass das finanzielle Gleichgewicht unter Einbezug der beherrschten Einheiten gefährdet ist (Risikobeurteilung). Solche Hinweise können aus der Jahresrechnungen der beherrschten Einheiten ersichtlich sein, wie bspw. eine hohe Verschuldung bzw. Auslagerung von Schulden, ungenügende Eigenkapitalbasis, nachhaltige Verlustsituation, hohe übrige Risiken (Beispiel: Fall Leukerbad).
- b) Eine Beurteilung der Finanzlage ohne konsolidierte Rechnung ist nicht möglich; bspw. wenn öffentliche Aufgaben in einem bedeutenden Ausmass in eigene Rechtsträger ausgegliedert werden (Beispiel: Spitäler).

Eine konsolidierte Rechnung hat den Zweck, den Überblick über die gesamten finanziellen Verhältnisse zu gewährleisten und eine mögliche Gefährdung des finanziellen Gleichgewichts frühzeitig zu erkennen, damit die notwendigen Massnahmen eingeleitet werden können. Die Verantwortung für den Entscheid, ob eine konsolidierte Rechnung zu erstellen ist, liegt bei der Exekutive. Wenn eine konsolidierte Rechnung für die Gesamtbeurteilung der Finanzlage oder zur Beurteilung von Investitionsentscheiden notwendig ist, legt sie diese dem Parlament oder den Stimmberechtigten zur Kenntnisnahme vor. Die finanzpolitische Steuerung erfolgt über den Voranschlag und die Jahresrechnung und nicht über die konsolidierte Rechnung. Es werden keine konsolidierten Voranschläge erstellt.

Abs. 2: Die Kriterien, welche für die Aufnahme in die konsolidierte Rechnung kumulativ zu erfüllen sind, werden wie folgt festgelegt:

- a) Eine wesentliche Beeinflussung der Organisation durch den Kanton oder die Gemeinde ist gegeben. Eine wesentliche Beeinflussung liegt insbesondere vor, wenn das Parlament, der Regierungsrat oder der Gemeinderat bspw. durch Festlegung der Strategie, die Genehmigung des Budgets oder die Abnahme der Rechnung, die Wahl der Führungsorgane oder durch Stimmverhältnisse die Geschicke einer Organisation massgebend beeinflussen kann.
- b) Es werden wesentliche Betriebsbeiträge durch den Kanton oder die Gemeinde an eine Organisation geleistet. Betriebsbeiträge können als wesentlich bezeichnet werden, wenn sie mindestens 5% des gesamten Aufwandsvolumens des Kantons oder der Gemeinde ausmachen.

Abs. 3: Konsolidierte Rechnungen können in einer gegenüber der Jahresrechnung vereinfachten Art und in einer verkürzten Form erstellt werden. Im Vordergrund stehen dabei nicht formelle Aspekte, sondern der materielle Gehalt. Die konsolidierte Rechnung wird nach der Methode der Vollkonsolidierung und denselben Grundsätzen wie für die Jahresrechnung erstellt.

Abs. 4: Der Regierungsrat oder der Gemeinderat legt die zu konsolidierenden Organisationen aufgrund der vorgegebenen Kriterien durch Beschluss fest und bestimmt die von den zu konsolidierenden Organisationen zu meldenden notwendigen Angaben. Anzustreben ist eine Kontinuität beim Kreis der zu konsolidierenden Organisationen. Andernfalls wird das Erkennen von bedeutsamen Entwicklungen stark erschwert.

Beispiel:



Auch wenn der Spitalverbund AR in eine selbständige Anstalt mit eigener Rechtspersönlichkeit ausgegliedert ist und somit auch weiterhin dem Kanton gehört, sind die obigen Kriterien erfüllt. Eine konsolidierte Rechnung einschliesslich des Spitalverbundes wird dem Parlament zur Kenntnisnahme (nicht zur Genehmigung) vorgelegt. Die Assekuranz AR gehört nach obiger Definition nicht zum Konsolidierungskreis, da keine Betriebsbeiträge geleistet werden. Es ist zu beachten, dass bei diesem Ansatz die Unterstellung des Feuerschutzamtes neu geregelt werden muss. Ein Elektrizitätswerk einer Gemeinde wird nicht konsolidiert, da ebenfalls keine Betriebsbeiträge fließen.

#### **Art. 34 Bilanzierungsgrundsätze**

Mit den Bilanzierungsgrundsätzen und den Bewertungsgrundsätzen (Art. 37) werden die Grundregeln für die Rechnungslegung definiert. Die Bilanzierungsgrundsätze befassen sich mit der Frage, welche Kriterien für die Zuordnung eines Postens zu den Aktiven, den Passiven, dem Aufwand oder dem Ertrag gelten.

Abs. 1: Vermögenswerte werden in den Aktiven der Bilanz geführt, wenn sie einen künftigen wirtschaftlichen Nutzen generieren (primär Finanzvermögen) oder sie unmittelbar zur Erfüllung einer öffentlichen Aufgabe genutzt werden (primär Verwaltungsvermögen) und ihr Wert verlässlich ermittelt werden kann. Ergänzend zu den hier genannten Kriterien sind die Regelungen zur Aktivierungsgrenze zu beachten (Art. 29).

Abs. 2: Verbindlichkeiten werden als Fremdkapital auf der Passivseite der Bilanz geführt, wenn eine Verpflichtung aufgrund eines Ereignisses mit Ursprung in der Vergangenheit besteht, zu deren Erfüllung mit einem Mittelabfluss gerechnet werden muss und der Betrag der Verpflichtung zuverlässig ermittelt werden kann. Wenn der Zeitpunkt der Erfüllung und die Höhe des künftigen Mittelabflusses mit Unsicherheiten behaftet sind, wird eine Verbindlichkeit in der Form einer Rückstellung gebildet.

Nach den neuen Regelungen sind damit keine sogenannten Vorsichtsrückstellungen für absehbare zukünftige Risiken mehr möglich, sofern diese nicht auf einem Ereignis der Vergangenheit beruhen. Eine willkürliche Beeinflussung der Rechnung durch Rückstellungsbildungen und -auflösungen ist in Zukunft nicht mehr möglich.

#### **Art. 35 Bewertungsgrundsätze**

Bei den Bewertungsgrundsätzen geht es um die Frage, mit welchen Wertansätzen die Bilanzpositionen angesetzt werden.

Abs. 1: Die Positionen des Finanzvermögens werden zu Verkehrswerten bewertet. Anlagen des Finanzvermögens werden nicht planmässig abgeschrieben, sondern periodisch, mindestens alle fünf Jahre, an den aktuellen Verkehrswert angepasst. Eine Neuermittlung der Verkehrswerte ist insbesondere dann vorzunehmen, wenn die Marktverhältnisse sich massgebend verändert haben. Für die Grundstücke und Gebäude gelten die amtlichen Werte als massgebende Verkehrswerte. Der Wertansatz für Fremdkapital ist der Nominalwert. Dies bedeutet, dass z.B. auf die Abzinsung langfristiger unverzinslicher Verpflichtungen (wie Rückstellungen) verzichtet wird.

Abs. 2: Die Anlagen des Verwaltungsvermögens werden zu Anschaffungswerten bewertet. Die Anschaffungswerte bzw. die Herstellkosten bilden den Eingangswert. Zu den Anschaffungskosten gehören sowohl Dritt-



leistungen wie auch Kosten von Eigenleistungen. Entstehen keine Kosten bzw. wurde kein Preis bezahlt, wird wenn möglich der amtliche Verkehrswert bilanziert. Aufwertungen über die Anschaffungswerte hinaus sind nicht möglich. Finanzvermögen, das dem Verwaltungsvermögen gewidmet wird, wird zum Verkehrswert übertragen.

Abs. 3: Wenn ein Vermögenswert an Dritte veräussert wird, erfolgt dies in der Regel zum Verkehrswert. Abweichungen davon bedürfen einer besonderen Begründung.

### **Art. 36 Ordentliche Abschreibungen, Wertberichtigungen**

Abs. 1: Das Verwaltungsvermögen, das einer Wertminderung durch Nutzung unterliegt, wird je nach Anlagekategorie durch planmässige, lineare Abschreibungen über eine festgelegte voraussichtliche Nutzungsdauer entwertet. Wesentlich ist, dass Anlagekategorien gebildet werden und die Nutzungsdauer verbindlich festgelegt wird. Daraus ergeben sich die Abschreibungen, welche linear und demzufolge in der Regel unveränderbar sind.

Eine für den Kanton und die Gemeinden einheitliche Abschreibungsmethode erhöht die Transparenz und Vergleichbarkeit der Finanzhaushalte. Das Gesetz legt die lineare Abschreibung als verbindliche Methode für den Kanton und die Gemeinden fest.

Die Abschreibungen sind vom Anschaffungswert zu berechnen und nicht mehr wie bis anhin (unter HRM1) vom jeweiligen Restbuchwert. Für die Anlagewerte des Verwaltungsvermögens ist deshalb eine Anlagenbuchhaltung zu führen. Unter HRM2 wird zudem erst ab Nutzungsbeginn abgeschrieben. Eine Anlage wird in der Anlagebuchhaltung gesamthaft einer Anlagekategorie zugeteilt und nach Nutzungsdauer dieser Kategorie abgeschrieben. Eine Aufteilung einer Anlage in verschiedene Kategorien, mit dem Ziel höhere Abschreibungsquoten zu erreichen, ist nicht zulässig. Ebenso dürfen im Kreditbeschluss keine abweichenden Abschreibungssätze beschlossen werden.

Die Exekutive bestimmt die Anlagekategorien und die massgeblichen Abschreibungssätze, welche dann über die gesamte Abschreibungsdauer unveränderlich sind, aufgrund der spezifischen Gegebenheiten. Abweichungen zu den Vorgaben sind im Anhang zur Jahresrechnung offen zu legen. Beim Festlegen der Abschreibungsdauer muss der Fokus auf der effektiven voraussichtlichen Nutzungsdauer liegen. So ist bspw. eine Nutzungsdauer von vierzig Jahren für eine Bergstrasse nicht sachgerecht. Deshalb muss diese wesentlich schneller abgeschrieben werden als eine Strasse in einer Talregion.

Abs. 2: Dauerhafte Wertminderungen von Vermögenswerten sind mit einer Buchung zu berichtigen, sobald dies absehbar ist. Es handelt sich dabei im Gegensatz zu den planmässigen Abschreibungen um nicht planbare Werteinbussen, die zu einer dauerhaften Wertminderung der entsprechenden Bilanzposition führen. Als Beispiele können genannt werden: schlechte Bonität eines Darlehensgläubigers, nachhaltige Verlustsituation bei einer Beteiligungsgesellschaft, Wertminderung eines Anlagegutes aufgrund einer Zweckänderung. Wenn der Grund für die Wertminderung wegfällt, wird die Wertberichtigung aufgehoben.

Nachhaltige Wertverminderungen oder -aufholungen werden durch entsprechende Korrekturen auf den jeweiligen Nutzwert angepasst, sobald eine solche Wertänderung absehbar ist. Für notwendige, nicht budgetierte



Wertkorrekturen sind Budgetüberschreitungen möglich; sie werden bei der Abnahme der Jahresrechnung zum Entscheid vorgelegt.

## **Art. 37 Reserven**

Abs. 1: Abschreibungen sind nach HRM2 grundsätzlich planmässig über die Nutzungsdauer vorzunehmen. Zusätzliche, über die planmässigen Abschreibungen hinausgehende Abschreibungen sind unter besonderen kumulativen Voraussetzungen zugelassen. Zusätzliche Abschreibungen sind nicht betriebswirtschaftlich begründet, sondern werden primär aufgrund finanzpolitischer Überlegungen vorgenommen. Es gelten folgende Voraussetzungen:

- a) Die zusätzlichen Abschreibungen dürfen - zusammen mit der Bildung von Vorfinanzierungen - nicht höher sein als der Ertragsüberschuss der ersten Stufe der Erfolgsrechnung des betreffenden Jahres.
- b) Bildung und Auflösung von Abschreibungsreserven werden über die zweite Stufe der Erfolgsrechnung gebucht.
- c) Die zusätzlichen Abschreibungen haben sich auf einzelne Objekte zu beziehen. Der Restbuchwert eines Objekts darf nicht kleiner als Null sein.

Bei den Voraussetzungen für die Reservebildung wird bewusst auf das Ergebnis der ersten Stufe der Erfolgsrechnung abgestützt. Somit müssen die Mittel für die Bildung von Vorfinanzierungen bzw. die Vornahme von zusätzlichen Abschreibungen aus dem operativen Ergebnis finanziert werden können. So können beispielsweise aus Erträgen, welche durch die Auflösung von Reserven entstanden sind, keine neuen Reserven gebildet werden. Dagegen kann ein Ertrag aus einem unerwarteten Verkauf einer Liegenschaft für die Reservebildung verwendet werden, da der Gewinn aus dem Verkauf einer Liegenschaft in der ersten Stufe der Erfolgsrechnung verbucht wird.

Im Gegensatz zum aktuellen System müssen die zusätzlichen Abschreibungen als Reserven ausgewiesen und in späteren Jahren wieder aufgelöst werden. Somit können die Nachteile von zusätzlichen Abschreibungen auf die Transparenz der Rechnungslegung mit dem Ausweis über die Reserveänderung in der zweiten Stufe der Erfolgsrechnung teilweise wieder ausgeglichen werden. Durch entsprechendes Führen der Anlagebuchhaltung ist sicherzustellen, dass die für den Ausweis der Abschreibungen in der ersten und zweiten Stufe notwendigen Informationen verfügbar sind.

Abs. 2: Unter den gleichen, oben erwähnten Voraussetzungen können zweckgebundene Reserven als sogenannte Vorfinanzierungen gebildet werden. Dies kann für kleinere Gemeinden von Vorteil sein. Ein Investitionsvorhaben, für welches die Vorfinanzierung bestimmt ist, muss jedoch vorgängig bewilligt sein. Ein allfälliger Ausgabenbeschluss kann dann später erfolgen. Die Bildung von Fonds oder zusätzliche Einlagen in Spezialfinanzierungen mit dem Rechnungsüberschuss sind ausgeschlossen.

Die Vorfinanzierungen bilden einen massgebenden Einschnitt in die Periodengerechtigkeit der Rechnungslegung und sie beeinflussen die Aussagefähigkeit der Rechnung wesentlich. Zudem ergibt sich eine gewisse Durchmischung der Finanzierungsformen (Vor- und Nachfinanzierung). Vorfinanzierungen sollen deshalb nur unter strengen, kumulativ zu erfüllenden Bedingungen zulässig sein, die nachfolgend nochmals genannt sind:



- a) Im Zeitpunkt der Bildung muss ein Kreditbeschluss des zuständigen Organs für das spezifische Projekt vorliegen, für welches eine Vorfinanzierungsreserve gebildet wird.
- b) Der Finanzierungs-Teilbetrag darf zusammen mit den ausserordentlichen Abschreibungen nicht höher sein als der Ertragsüberschuss der ersten Stufe der Erfolgsrechnung des betreffenden Jahres.
- c) Die Bildung und Auflösung der Vorfinanzierungsreserve wird in der zweiten Stufe der Erfolgsrechnung ausgewiesen, damit der ordentliche Erfolg nicht beeinflusst ist.

Vorfinanzierungen dürfen somit nicht zur allgemeinen Erfolgssteuerung gebildet werden. Sie können insbesondere in den Gemeinden für grössere Investitionsvorhaben sinnvoll sein. Die Vorfinanzierungsreserven sind Teil des Eigenkapitals. Die Auflösung einer Vorfinanzierungsreserve wird über die Nutzungsdauer (Abschreibungsdauer) der finanzierten Anlage vorgenommen.

## IV. Finanzkontrolle

### Einleitende Bemerkungen

Gemäss Art. 96 Abs. 4 KV prüfen verwaltungsunabhängige Kontrollorgane, ob der Finanzhaushalt gesetzmässig geführt wird. Auf kommunaler Stufe wird diese Aufgabe von den unabhängigen Geschäftsprüfungskommissionen (GPK) wahrgenommen (vgl. Art. 23 Gemeindegesetz). Das Finanzhaushaltsgesetz von 1995 schreibt auch dem Kanton die Einsetzung eines ständigen Fachorgans für die externe Finanzaufsicht vor, was jedoch bis anhin nicht vorgenommen wurde. Die Praxis begnügt sich damit, eine private Revisionsgesellschaft mit der Prüfung der Jahresrechnung zu beauftragen, was weder dem verfassungsrechtlichen Auftrag noch dem Gesetz entspricht. Die Einsetzung eines ständigen und unabhängigen Fachorgans für die Finanzaufsicht des Kantonsrates ist heute in fast allen Kantonen vollzogen worden.

Das Gesetz unterstreicht die organisatorische Stellung der Finanzkontrolle als unabhängiges Fachorgan der Finanzaufsicht, indem deren Befugnisse und das Verfahren einlässlich regelt werden. Die Wahl der Finanzkontrolle fällt in die Zuständigkeit des Kantonsrates (Art. 73 Abs. 1 lit. e KV). Der Kantonsrat ist damit auch zuständig, als Aufsichtsorgan die formellen Rahmenbedingungen zu regeln, was eine Anpassung der Geschäftsordnung des Kantonsrates erforderlich macht.

Das neue FHG beseitigt die bestehende Begriffsverwirrung im Bereich der Finanzaufsicht, indem es den Titel der Finanzkontrolle für die externe Finanzaufsicht reserviert. Damit wird die Abgrenzung gegenüber der Stabsstelle Controlling deutlicher. Die Stabsstelle Controlling dient als Führungsinstrument des Regierungsrates der internen Dienstaufsicht; sie kann die Funktion einer externen Finanzaufsicht nicht erfüllen. Ihre Stellung und ihre Aufgaben sind im Organisationsgesetz und in der Organisationsverordnung zu regeln, auf eine Erwähnung im Finanzhaushaltsgesetz wurde deshalb verzichtet.



## Art. 38 Allgemeines

Abs. 1: Die Finanzkontrolle im Kanton und die Geschäftsprüfungskommission (GPK) in den Gemeinden ist ein selbständiges Fachorgan für die Finanzaufsicht über die Kantons- oder die Gemeindeverwaltung. Es ist nicht nur für die Rechnungsprüfung zuständig, sondern vor allem für die Geschäftsprüfung von Exekutive und Verwaltung sowie für die Prüfung des gesetzmässigen Handelns gemäss FHG.

Das Fachorgan ist von der Verwaltung unabhängig, d.h. es ist sachlich und personell von der Exekutive völlig getrennt und kann nicht durch diese geführt oder beauftragt werden. Das Fachorgan erfüllt auch keine Vollzugsaufgaben für die Verwaltung. Der Auftrag ergibt sich alleine aus der Verfassung und dem Gesetz. Aufträge können der Finanzkontrolle oder der GPK nur durch die politische Aufsicht erteilt werden.

Abs. 2: Der Kantonsrat wählt die Mitglieder der kantonalen Finanzkontrolle und bestimmt deren Leitung. Es ist vorgesehen, mit zwei Personen die Aufgaben gemäss FHG zu erfüllen.

Der Kantonsrat hat die Wahlkompetenz; er ist auch "Arbeitgeber" der an sich selbständigen Finanzkontrolle. Der Präsident der Finanzkommission soll stellvertretend als Ansprechpartner für die Finanzkontrolle gelten. Die personalrechtlichen Bestimmungen der kantonalen Verwaltung sind nur sinngemäss anwendbar, weil das Personalgesetz für die Verwaltung gilt und nicht für den Kantonsrat und selbständige Behörden (vgl. Gerichte).

Abs. 3: Die Finanzkontrolle ist u.a. für die Prüfung der Jahresrechnung zuständig. Sie berichtet dem Kantonsrat über das Ergebnis. Wenn aufgrund einer besonderen personellen Situation bei der Finanzkontrolle die Jahresrechnung des Kantons nicht selbständig geprüft werden kann, gelangt sie an den Kantonsrat. Dieser kann der Finanzkontrolle dann die Bewilligung erteilen, ein anerkanntes Revisionsunternehmen beizuziehen. Der Kantonsrat bewilligt nur den Beizug; er vergibt keine Aufträge an eine Revisionsgesellschaft.

Abs. 4: Die Finanzkontrolle in den Gemeinden ist mit der Geschäftsprüfungskommission geregelt. Neu ist die Vorschrift, dass für die Revision der Jahresrechnung der Gemeinde und ihrer Anstalten und Betriebe aus fachlichen und verantwortlichen Gründen zwingend ein anerkannter Revisor oder eine anerkannte Revisionsgesellschaft beauftragt werden muss. Diese sind im öffentlichen Register der Revisionsaufsichtsbehörde (RAB) eingetragen.

## Art. 39 Aufgaben

Abs. 1: Die Finanzkontrolle überprüft das gesamte Finanz- und Rechnungswesen und die Jahresrechnungen sowie die Einrichtung eines gesetzmässigen, internen Kontrollsystems der Verwaltung und der Anstalten. Wesentlich sind aber insbesondere die Prüfung der Gesetzmässigkeit von Ausgaben und die Einhaltung der Grundsätze des Finanzhaushaltgesetzes sowie die Beurteilung der finanziellen Risiken. Ihre Arbeit legt die Finanzkontrolle in einem jährlichen Prüfprogramm fest.

Abs. 2: Der Mindestumfang der Prüfungen ist definiert. Darüber hinaus können weitere Aufträge erledigt werden.



Abs. 3: Die Finanzkontrolle des Kantons und der Gemeinde hat die Kompetenz, Sachverständige beizuziehen, wenn besondere Fachkenntnisse erforderlich sind. Dies könnte in speziellen, fachspezifischen Verwaltungsbereichen (Bauwesen) der Fall sein.

Abs. 4: Der Finanzkontrolle dürfen keine Vollzugsaufgaben übertragen werden. Dies ist aufgrund der unabhängigen Stellung weniger ein Problem, als wenn die Finanzkontrolle der Exekutive unterstellt wäre.

Abs. 5: Die kantonale Finanzkontrolle ist ein selbständiges Instrument des Kantonsrates. Die Finanzkommission kann die Finanzkontrolle für besondere Prüfaufträge im Bereich der parlamentarischen Aufsicht beiziehen. Sinnvollerweise werden besondere 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.

Abs. 6: Es kann sinnvoll sein, dass die Finanzkontrolle auch öffentliche Institutionen revidieren kann, bei denen sie keinen Kontrollauftrag hat.

## **Art. 40 Zuständigkeiten der kantonalen Finanzkontrolle**

Abs. 1: Die kantonale Finanzkontrolle übt die Finanzaufsicht über alle kantonalen Behörden, Gerichte und Verwaltungsträger aus. Sie ist dem Grundsatz nach überall für die Finanzaufsicht zuständig, wo kantonale Aufgaben wahrgenommen werden. Ihrer Aufsicht unterstehen daher abweichend vom allgemeinen Geltungsbereich des Gesetzes auch die selbständigen kantonalen Anstalten.

Abs. 2: Die kantonale Finanzkontrolle prüft auch dort, wo für eine selbständige Anstalt oder ein selbständiges Unternehmen eine eigene Revisionsstelle besteht. Es geht ja bei der Finanzaufsicht der politischen Instanzen nicht um die Rechnungsrevision, sondern va. auch um die Prüfung der Gesetzmässigkeit und der Grundsätze des finanziellen Haushaltens sowie um die Beurteilung der Finanzlage und der damit verbundenen Risiken, auch in den Anstalten und Unternehmen. Zudem hat die Finanzkontrolle ein Einsichtsrecht bei Organisationen, welche massgeblich vom Kanton subventioniert werden (beträglich oder anteilmässig). Diese Einsicht ist jedoch beschränkt auf die Überprüfung der zweckgerichteten und wirksamen Verwendung der kantonalen Beiträge.

## **Art. 41 Berichterstattung**

Abs. 1: Die Finanzkontrolle erstattet der Finanzkommission jährlich Bericht zuhanden des Kantonsrates. Die Kommission ist das Organ des Kantonsrates, welches die Finanzgeschäfte vorbereitet. Adressat ist der Kantonsrat, weil die Finanzkontrolle von ihm eingesetzt wird.

Die Berichterstattung der GPK in den Gemeinden bleibt unverändert. Sie berichtet an die Stimmberechtigten, ausser in Herisau, wo die Berichterstattung an das Gemeindeparlament erfolgt.

Abs. 2: Vorgängig der Berichterstattung ist die Exekutive zu informieren und anzuhören. Sie hat also ein Recht über den Bericht in Kenntnis gesetzt zu werden und sich dazu auch zu äussern.



#### **Art. 42 Informations- und Auskunftspflicht, Datenschutz**

Abs. 1: Die Finanzkontrolle hat das Recht, direkt mit den zu prüfenden Stellen zu verkehren. Es gehört sich, dass die Exekutive über die Prüftätigkeiten informiert ist. Dazu dient u.a. auch der Prüfplan der Finanzkontrolle. Die betroffenen Stellen müssen bei der Prüfung mitwirken und alle notwendigen Unterlagen bereitstellen sowie die erforderlichen Auskünfte erteilen.

Abs. 2: Der Datenschutz ist zu regeln, damit die Finanzkontrolle ihren Auftrag erfüllen kann und in ihrer Tätigkeit wegen entsprechenden Vorbehalten nicht behindert wird. Die Finanzkontrolle muss in alle für eine Prüfung nötigen Daten, auch in besonders schützenswerte Daten Einsicht nehmen und die Daten auch sammeln, bearbeiten und aufbewahren können.

#### **Art. 43 Prüfberichte, Beanstandungen, Anzeige**

Abs. 1: Der Prüfbericht der Finanzkontrolle ist sowohl der geprüften Stelle als auch der Exekutive oder einem Aufsichtsorgan zu übergeben. Dies dient u.a. auch der Transparenz der Kontrolltätigkeit.

Abs. 2: Die Finanzkontrolle hat kein Weisungsrecht gegenüber der Verwaltung oder den Anstalten. Sie macht Feststellungen, gibt Empfehlungen ab und macht Hinweise zur geprüften Sache. Bei festgestellten Fehlern oder Mängeln macht sie Beanstandungen.

Abs. 3: Beanstandungen sind durch die geprüfte oder die vorgesetzte Stelle innerhalb einer gesetzten Frist zu erledigen. Es besteht also eine gesetzliche Handlungspflicht aufgrund von Beanstandungen. Die Erledigung einer Beanstandung ist auf dem Dienstweg zu melden, damit auch die vorgesetzte Stelle darüber informiert ist, weil sie aufsichtspflichtig ist. Die Erledigung einer Beanstandung ist zudem genügend zu dokumentieren resp. nachzuweisen, damit sie nachvollziehbar ist und die beanstandete Sache nicht nochmals geprüft werden muss.

Abs. 4: Bei der Feststellung von möglicherweise strafbaren Handlungen ist die Finanzkontrolle verpflichtet, Anzeige bei der Strafverfolgungsbehörde zu erstatten.

Abs. 5: Bei strafrechtlichen Untersuchungen dürfen keine Geschäfte mit finanziellen Auswirkungen ohne die Zustimmung der Finanzkontrolle getätigt werden, damit die ordentliche Geschäftsabwicklung sichergestellt ist.

### **V. Finanzaufsicht über die Gemeinden**

#### **Art. 44 Jährliche Prüfung der Finanzlage**

Abs. 1: Die Überprüfung der generellen Finanzlage der Gemeinden ist keine Einzelprüfung wie die GPK resp. die Revisionsgesellschaft der Gemeinde diese vornimmt, sondern eine Prüfung des Haushaltsgleichgewichtes und der Verschuldung mittels der Finanzkennzahlen. Die Berichterstattung über das Prüfergebnis erfolgt wie bis anhin an den Gemeinderat und gesamtheitlich über alle Gemeinden an den Kantonsrat. Es geht darum, die Finanzlage der Gemeinde und allfällige Risiken festzustellen. Die Verpflichtung der Gemeinden zur Mitarbeit



und zur Bereitstellung von Unterlagen sowie die Auskunftspflicht, wurden aus der bisherigen Regelung übernommen.

Abs. 2: Die regierungsrätliche Kommission für den Finanzausgleich und die Finanzaufsicht soll weiterhin bestehen bleiben und in diesem Bereich beratend zur Verfügung stehen.

#### **Art. 45 Massnahmenplan, Aufsichtsmassnahmen**

Abs. 1: Wird eine Verletzung der Regeln über das Haushaltsgleichgewicht oder die Schuldenbegrenzung nach den neuen Bestimmungen im FHG festgestellt, hat der Gemeinderat wie im geltenden Recht innerhalb von sechs Monaten einen Massnahmenplan mit verbindlichen Fristen für die Vornahme von Massnahmen zu erstellen und vom Regierungsrat genehmigen zu lassen.

Abs. 2: Die Kompetenzen des Regierungsrates für aufsichtsrechtliche Massnahmen entsprechen der bisherigen Regelung.

#### **Art. 46 Unterstützungsdarlehen**

Kann eine Gemeinde das Haushaltsgleichgewicht aus eigener Kraft nicht wieder herstellen, kann der Kanton im Rahmen der verfassungsmässigen Finanzkompetenzen ausserordentliche finanzielle Mittel ausrichten. Die notwendige Unterstützung erfolgt durch ein zu verzinsliches Darlehen und evtl. mit zusätzlichen Auflagen. Beiträge à fonds perdu können keine geleistet werden.

### **VI. Übergangs- und Schlussbestimmungen**

#### **Art. 47 Neubewertungen**

Abs. 1: HRM2 verlangt als Mindestanforderung, dass die Positionen des Finanzvermögens, die Rückstellungen und die Rechnungsabgrenzungen (aktiv und passiv) sowie die Beteiligungen und Darlehen auf den Zeitpunkt der Einführung neu bewertet werden. Die übrigen Bilanzpositionen, namentlich das Verwaltungsvermögen, können freiwillig neu bewertet werden. Die Neubewertungen beeinflusst die Qualität der Rechnungslegung auf lange Frist. Wenn die Bilanzpositionen nicht einheitlich bewertet sind, ist die Aussagekraft der Rechnung beeinträchtigt.

#### **- Neubewertungen bei der Erstabibilanzierung**

Nach eingehender Beurteilung aller Aspekte ist für den Kanton und die Gemeinden folgendes Vorgehen geplant:

- Die Positionen des Finanzvermögens, die Rückstellungen und die aktiven und passiven Rechnungsabgrenzungsposten sowie die Beteiligungen und Darlehen werden in Übereinstimmung mit den Vorgaben von HRM2 neu bewertet.
- Die Positionen des Verwaltungsvermögens werden grundsätzlich nicht neu bewertet. Ein Restatement von einzelnen Positionen des Verwaltungsvermögens erfolgt dann, wenn durch den Systemwechsel auf HRM2 aus „Überabschreibungen“ nach bisherigen System in den ersten Jahren danach in einem wesentlichen



Ausmass zu tiefe Abschreibungen gemäss den neuen Kriterien entstehen, welche dann langfristig wieder stetig ansteigen. Mit einer Aufwertung dieser Positionen wird erreicht, dass das bisherige Abschreibungsniveau gemäss HRM2 in den ersten Jahren erreicht werden kann. Die Neubewertung des Verwaltungsvermögens soll eher die Ausnahme bilden. Bei der Beurteilung, ob eine Position des Verwaltungsvermögens neubewertet wird, ist die Wesentlichkeit massgebend.

- Einer vollständigen Neubewertung werden die Positionen „Beteiligungen“ und „Darlehen“ des Verwaltungsvermögens unterzogen.

Abs. 2: Die Differenzen der Neubewertung des Finanzvermögens werden in einer sog. „Neubewertungsreserve“ im Eigenkapital erfasst und bilden eine zweckgebundene Reserve für künftige Wertberichtigungen. Bewertungsanpassungen infolge Zu- oder Abnahme der Verkehrswerte in den Folgejahren werden der Neubewertungsreserve gutgeschrieben bzw. belastet. Die Erfolgsrechnung wird erst betroffen, wenn die Neubewertungsreserve aufgebraucht ist. In diesem Fall wird eine spätere Wertaufholung im Ausmass der früheren Erfolgsbelastung als Ertrag verbucht.

Abs. 3: Differenzen aus der Neubewertung des Verwaltungsvermögens werden in einer sog. „Aufwertungsreserve“ im Eigenkapital erfasst. Diese Reserve wird durch einen einmaligen Beschluss des Regierungsrates oder des Gemeinderates über die Amortisationsdauer in den folgenden, maximal zehn Jahren aufgelöst. Die Auflösung erfolgt über die zweite Stufe der Erfolgsrechnung, damit das operative Ergebnis der Jahresrechnungen nicht verfälscht wird und der Vorgang transparent dargestellt ist. Dadurch wird auch verhindert, dass dasselbe Investitionsgut teilweise doppelt zulasten der Steuererträge abgeschrieben wird.

Abs. 4: Durch die Umstellung auf die neue Rechnungslegung ist einmalig die Vergleichbarkeit mit dem Vorjahr nicht möglich. Das gleiche gilt auch für den ersten Voranschlag nach HRM2.

#### **- Genehmigung der Neubewertungen**

Die Neubewertungen werden dem Parlament resp. den Stimmberechtigten in einem Bilanzanpassungsbericht zusammen mit der ersten Rechnung nach neuem System zur Genehmigung vorgelegt.

Im ersten Voranschlag gemäss HRM2 ist anzugeben, wie die Daten für die Bewertung ermittelt wurden, da es sich während der Budgetierung noch um Schätzungen handelt. Der definitive Bericht über die Bilanzanpassung kann im Zeitpunkt der Genehmigung des Voranschlages noch nicht vorgelegt werden, weil viele Positionen bis dahin noch nicht ermittelt werden konnten. Der Bericht wird demzufolge mit der ersten Rechnungslegung erstellt.

#### **Art. 48 Übergangsfristen**

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

Abs. 2: Um die Einführung von HRM2 nicht zu überladen, wird für die Einführung des internen Kontrollsystems (IKS) ebenfalls eine Übergangsfrist gewährt. Kanton und Gemeinden haben das IKS bis spätestens 2015 einzuführen.

**C. Glossar über die Begriffe im FHG**

Abschreibungsmethode	Die Abschreibungsmethode legt fest, wie die Abschreibungen von Anlagegütern zeitlich über die Nutzungsdauer verteilt werden.
Anhang	Als Anhang bezeichnet man grundsätzlich zusätzliches Material oder Dokumente, die einem Hauptdokument beigefügt 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 Rechnungen, 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	In Anstalten werden persönliche und sachliche Mittel zusammengefasst, 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 nFHG ist eine Ausgabe definiert als die Verwendung von Finanzvermögen zur Erfüllung öffentlicher Aufgaben. Sie bedarf einer hinreichenden Rechtsgrundlage und eines Kredits.
Beteiligung	Mit Beteiligungen im Sinne des nFHG 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	Sie 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. Ein Bilanzfehlbetrag muss innert 7 Jahren abgetragen werden. Dieser wird definiert als Saldo aus dem Bilanzfehlbetrag und den Neubewertungsreserven des Finanzvermögens.
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, ausserordentlicher Ertrag sowie interne Verrechnungen).
Eigenkapital	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 einander die Aufwendungen und Erträge gegenüber. Durch die Saldierung aller Erträge und Aufwendungen wird so der Erfolg einer Periode ermittelt.
Erhöhung des Verpflichtungskredites	Die Erhöhung des Verpflichtungskredites ist ein Zusatzkredit, falls ein bewilligter Verpflichtungskredit nicht ausreicht. Dieser ist vor dem Eingehen neuer Verpflichtungen einzuholen.
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	Eine 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	Jede öffentliche Ausgabe bedarf einer Rechtsgrundlage.



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	Aufwand und Ertrag sind auf Dauer im Gleichgewicht zu halten.
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 ausserordentlicher 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 für Investitionen oder Desinvestitionen.
Investitionsrechnung	Die Investitionsrechnung stellt die Investitionsausgaben den Investitionseinnahmen gegenüber. Sie enthält die Investitionstätigkeit des Verwaltungsvermögens. Zusammen mit den Investitionen im Finanzvermögen bilden sie den Geldfluss aus Investitionen in der Geldflussrechnung.
Jahresrechnung	Die Jahresrechnung besteht aus den Elementen Erfolgsrechnung, Investitionsrechnung, Geldflussrechnung, Bilanz und Anhang.



Kapitaldienstanteil	Der Kapitaldienstanteil ist der Nettozinsaufwand und die 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 im finanziellen Rechnungswesen die Zusammenfassung und Bereinigung von Einzelabschlüssen mehrerer Einheiten zu einem Gesamtabchluss (konsolidierter Abschluss).
Leistungsauftrag	Der Leistungsauftrag ist ein Instrument zur mittelfristigen Steuerung von Betrieben.
Nachtrag zum Voranschlag	Der Nachtrag zum Voranschlag ist die Ergänzung eines nicht ausreichenden Voranschlagskredites.
Neubewertung	Die Neubewertung, auch englisch „Restatement“, bezeichnet den Vorgang der erstmaligen Bewertung der Bestandskonten nach den HRM2-Bewertungsrichtlinien.
Neubewertungsreserve	Das Konto „Neubewertungsreserve“ dient dazu, dass Auf- oder Abwertungen des Finanzvermögens im Zeitpunkt der Neubewertung nicht erfolgswirksam sind. 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, die 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 meist 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 und 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	Ausgabenbedürfnisse sind auf ihre Notwendigkeit und Tragbarkeit hin zu prüfen.
Sperrvermerk	Voraussehbare Aufwände beziehungsweise Ausgaben aus Verpflichtungskrediten sowie vorgesehene Änderungen bei den Erträgen oder Einnahmen, für die bei der Beschlussfassung über den Voranschlag die rechtskräftige Bewilligung des Volkes oder des Kantonsrates noch aussteht, sind mit einem Sperrvermerk ins Budget aufzunehmen. Sie bleiben gesperrt, bis die Rechtsgrundlage in Kraft ist.
Spezialfinanzierungen	Eine Spezialfinanzierung ist die vollständige oder teilweise Zweckbindung von Einnahmen für bestimmte Aufgaben.
Stetigkeit	Die Grundsätze der Rechnungslegung sollen soweit als möglich über einen längeren Zeitraum unverändert bleiben.
Überschreitung des Voranschlagskredites	Gebundene Ausgaben oder Ausgaben, die ohne nachteilige Folgen für das Gemeinwesen keinen Aufschub ertragen, können durch den Regierungsrat oder den Gemeinderat auch getätigt werden, wenn im Voranschlag kein oder kein ausreichender Kredit bewilligt worden ist.
Vergleichbarkeit	Die Rechnungen des Kantons und der Verwaltungseinheiten sollen sowohl untereinander als auch über die Zeit hinweg möglichst vergleichbar sein.



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	Informationen müssen klar und verständlich sein.
Verursacherprinzip	Die Nutzniesser besonderer Leistungen und die Verursacher besonderer Kosten haben in der Regel die zumutbaren Kosten zu tragen. Bei der Kostenüberwälzung wird insbesondere auf die sozialen und wirtschaftlichen Verhältnisse der Betroffenen Rücksicht genommen.
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	Unter gewissen Voraussetzungen können zweckgebundene Reserven für bewilligte Investitionsvorhaben gebildet werden. Sie sind über die Nutzungsdauer des Investitionsgutes schrittweise aufzulösen.
Vorteilsabgeltung	Für besondere wirtschaftliche Vorteile aus öffentlichen Einrichtungen oder Anordnungen sind angemessene, dem Nutzen aus dem Vorteil



	entsprechende Beträge einzufordern.
Wertberichtigungen	Eine Wertberichtigung ist eine Passivierung in einem Bestandeskonto als Gegenposten zu einem zu hoch bilanzierten Aktivum, In seltenen Fällen auch im umgekehrten Sinne anwendbar.
Wesentlichkeit	Sämtliche Informationen, die für eine rasche und umfassende Beurteilung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage notwendig sind, werden offen gelegt.
Wirtschaftlichkeit	Für jedes Vorhaben ist jene Variante zu wählen, die bei gegebener Zielsetzung die wirtschaftlich günstigste Lösung gewährleistet.
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	Die Informationen sollen sachlich richtig und glaubwürdig dargestellt werden (Richtigkeit). Der wirtschaftliche Gehalt soll die Abbildung der Rechnungslegung bestimmen (wirtschaftliche Betrachtungsweise). Die Informationen sollen willkürfrei und wertfrei dargestellt werden (Neutralität). Die Darstellung soll nach dem Vorsichtsprinzip erfolgen (Vorsicht). Es sollen keine wichtigen Informationen ausser Acht gelassen werden (Vollständigkeit).