Appenzell Ausserrhoden

Fachkonzept Rechnungslegung nach HRM2 - Umsetzung AR

Version:	V 1.3
Dateiname:	FACHKONZEPT HRM2 V 1.3
Letzte Änderung:	23.11.2010
Durch:	B. Mayer

Verabschiedet:

- Projektteam am:	08.07.2010
- Projektaufsicht am:	26.08.2010
- Regierungsrat am:	23.11.2010

Änderungskontrolle

Version	Datum	Bemerkungen
V 0.1	17.05.2010	Erste Kapitel an Projektteam für Sitzung vom 20.05.10
V 0.2	18.06.2010	Übernahme der Änderungen A. Baur
V 0.3	20.06.2010	Übernahme der Änderungen B. Mayer
V 0.4	21.06.2010	Version an Projektteam für Sitzung vom 23.06.10
V 0.5	24.06.2010	Übernahme der Anpassungen aus Sitzung PT vom 23.06.10
V 1.0	05.07.2010	Version an Projektteam für Sitzung vom 08.07.10
V 1.1	12.07.2010	Version an Aufsicht für Sitzung vom 26.08.10
V 1.2	30.09.2010	Version nach Aufsicht für Strategiesitzung RR vom 16.11.10
V 1.3	23.11.2010	Version nach Genehmigung RR vom 23.11.10

Inhaltsverzeichnis

0. Management Summary 4

1. Einleitung 6

2. Für die zukünftige Rechnungslegung massgebende Leitlinien 7

3. Richtungsentscheide bei wesentlichen Entscheidungsfreiräumen von HRM2 8

4. Wirkungen 10

5. Wesentliche Fachthemen HRM2 12

5.1 Finanzberichterstattung (Jahresrechnung und Budget) 12

5.2 Allgemeine Bilanzierungs- und Bewertungsgrundsätze 16

5.3 Sachanlagen des Finanzvermögens 19

5.4 Anlagen des Verwaltungsvermögens 20

5.5 Investitionsbeiträge 27

5.6 Beteiligungen und Darlehen 29

5.7 Rechnungsabgrenzungen 32

5.8 Rückstellungen, Eventualverbindlichkeiten und Ereignisse nach dem Bilanzstichtag 34

5.9 Spezialfinanzierungen und Fonds, Vorfinanzierungen, Rücklagen 37

5.10 Steuern 39

5.11 Ausserordentliche Posten und Reserveveränderungen 40

5.12 Konsolidierte Rechnung 43

5.13 Restatement / Übergang zu HRM2 44

6. Zusätzlicher Handlungsbedarf AR 50

7. Umsetzung 51

7.1 Meilensteinplan 51

7.2 Fachliche Grundlagen 52

7.3 Schulungen 53

7.4 Grobanforderungen an technische Umsetzung 54

7.5 Ressourcen- und Kostenschätzung 54

8. Verwandte Themen 56

8.1 Finanzstatistik 56

8.2 Finanzkennzahlen 56

8.3 Finanzpolitische Steuerung 58

9. Beschluss des Regierungsrates und weiteres Vorgehen 59

0. Management Summary

Das vorliegende Fachkonzept basiert auf dem Handbuch „**Harmonisiertes Rechnungslegungsmodell für die Kantone und Gemeinden HRM2**“ vom Januar 2008. Die Konferenz der kantonalen Finanzdirektoren empfiehlt den Kantonen und Gemeinden, diese Fachempfehlung so rasch wie möglich, d.h. innerhalb der kommenden 10 Jahre, umzusetzen. Der Regierungsrat von Appenzell Ausserrhoden hat am 18. März 2008 resp. am 8. Dezember 2009 entsprechende Beschlüsse gefasst, welche zu einer Totalrevision des Finanzhaushaltsgesetzes führen.

Das Rechnungsmodell HRM2 ersetzt das aus dem Jahre 1981 stammende harmonisierte Rechnungsmodell HRM1 in Koordination mit dem Neuen Rechnungsmodell des Bundes (NRM). Das Handbuch enthält 20 Fachempfehlungen und ein Musterfinanzhaushaltgesetz. Diese Fachempfehlungen verzichten auf absolut zwingende Formulierungen und lassen den Kantonen einen gewissen Handlungsspielraum, ohne dabei das Ziel einer gesamtschweizerisch vergleichbaren Rechnungslegung aus den Augen zu verlieren.

Das vorliegende **Fachkonzept** ist das Resultat ausführlicher, vertiefter Diskussionen im Projektteam resp. in der Projektaufsicht und definiert die wesentlichen Festlegungen zur Einführung von HRM2 im Kanton Appenzell Ausserrhoden. Dieses Fachkonzept wird im Rahmen der weiteren Vorbereitungen zu einem (finanztechnischen) Rechnungslegungs-Manual AR ausgebaut und als Fachbehelf für Kanton und Gemeinden dienen.

Die Richtungsentscheide, die mit der Verabschiedung dieses Fachkonzepts zu treffen sind, werden in den Entwurf für ein totalrevidiertes Finanzhaushaltsgesetz eingehen. Sie beeinflussen die strategische und die finanzielle Führung von Kanton und Gemeinden in wesentlichem Ausmass und haben weit über das rein Finanztechnische hinaus tiefgreifende Konsequenzen.

Übersicht über die wesentlichsten Festlegungen zur Einführung von HRM2 in Ausserrhoden:

- Die Analyse der Wirkungen einer HMR2 Einführung in der vorgeschlagenen Ausprägung kommt zu einer positiven Wertung, vor allem in Bezug auf Vollständigkeit, Klarheit, Genauigkeit, Wahrheit sowie qualitative, quantitative und zeitliche Bindung. Die Umsetzung von HRM2 wird mit einem gewissen Zusatzaufwand verbunden sein. Es wird jedoch damit gerechnet, dass die Anwendung nach der Einführungsphase ohne zusätzliche Ressourcen möglich ist.
- Die Finanzberichterstattung zu Budget und Rechnung wird wesentlich gestrafft und an die in der Privatwirtschaft sowie beim Bund und einigen Kantonen bereits praktizierte Form angepasst. Der bessere Überblick über die finanzielle Lage und Entwicklung bildet die Grundlage für die finanzwirtschaftliche, betriebswirtschaftliche und volkswirtschaftliche Steuerung. Dazu sollen später die Aufgaben- mit der Finanzplanung verknüpft werden (integrierte Aufgaben- und Finanzplanung IAFP).
- Die Mindestanforderungen von HRM2 werden vollständig übernommen. In einzelnen Fällen werden die Mindestanforderungen überschritten resp. mit Vereinfachungen eine pragmatische Umsetzung ermöglicht.
- Die Rechnungslegungsvorschriften mit einem einheitlichen Kontenplan sollen, verbindlicher als bisher, für den Kanton und alle Gemeinden gelten, um die Vergleichbarkeit der Rechnungen massgeblich zu verbessern. Zugleich sind sie auch Grundlage für den Finanzausgleich.
- Die Budgets und die Rechnungen für das erste nach dem neuen Finanzhaushaltgesetz geführte Jahr werden ohne Vorjahresangaben publiziert. Damit wird der Schnitt von „alt“ zu „neu“ dokumentiert, und es können aufwändige Anpassungen der Vorjahresinformationen vermieden werden. Den für die Budget- und Rechnungsabnahme zuständigen Gremien wird zusammen mit der ersten Rechnung ein Bilanzanpas-

sungsbericht zur Genehmigung vorgelegt, aus dem alle im Zusammenhang mit der HRM2-Einführung vorgenommenen Neubewertungen hervorgehen.

- Unter Wahrung von Föderalismus und Subsidiarität werden bestimmte Konkretisierungen an das jeweilige Exekutivorgan (Regierungsrat oder Gemeinderat) delegiert, um sicherzustellen, dass die spezifischen Bedürfnisse angemessen berücksichtigt werden können.
- Die von HRM2 für die finanzpolitische Steuerung vorgesehenen Finanzkennzahlen und Mechanismen (mittelfristig ausgeglichener Haushalt, Abtragung Bilanzfehlbetrag und Schuldenbegrenzung) werden umgesetzt. Das Fachkonzept beschreibt Anwendungsaspekte aus der Rechnungslegungssicht. So wird z.B. als massgebende Erfolgsgrösse für die Messung des ausgeglichenen Haushalts der Saldo der ersten Stufe der Erfolgsrechnung bestimmt.
- Wichtigste Grundlage zur finanzpolitischen Steuerung wird die zweistufige Erfolgsrechnung sein. Die erste Stufe enthält alle mit der Aufgabenerfüllung zusammen hängenden ordentlichen Aufwendungen und Erträge; als Saldo dieser Stufe resultiert das „effektive“ Ergebnis. In einer zweiten Stufe werden allfällige ausserordentliche Posten und alle Reserveveränderungen dargestellt.
- Das Finanzvermögen wird zu Verkehrswerten in der Bilanz enthalten sein. Als Verkehrswerte der Liegenschaften werden die amtlichen Schätzwerte übernommen. Diese sind mindestens alle 5 Jahre neu festzulegen. Das Finanzvermögen, die aktiven und passiven Rechnungsabgrenzungen sowie die Rückstellungen werden mit Einführung von HRM2 neu beurteilt und bewertet.
- Das Verwaltungsvermögen wird neu linear über die voraussichtliche Nutzungsdauer abgeschrieben. Ausserordentliche (zusätzliche) Abschreibungen sind auf der zweiten Stufe der Erfolgsrechnung grundsätzlich möglich, sofern definierte Regeln eingehalten werden. Eine generelle Neubewertung des Verwaltungsvermögens ist nicht vorgesehen. Zur Vermeidung von finanziellen Verwerfungen, sollen durch pragmatische Aufwertungen jedoch eine ausgeglichene Belastung der Erfolgsrechnung gewährleistet werden. Massgebend dabei ist die Richtigkeit der Erfolgsrechnung und nicht die absolute Richtigkeit der Bilanzbeträge.
- Die Differenzen der Neubewertungen werden in spezifischen Reserven im Eigenkapital erfasst (Neubewertungsreserve Finanzvermögen / Aufwertungsreserve Verwaltungsvermögen). Über die Neubewertungsreserve werden alle zukünftigen Verkehrswertanpassungen von Positionen des Finanzvermögens gebucht. Die Aufwertungsreserve des Verwaltungsvermögens wird linear innert längstens zehn Jahren zugunsten der zweiten Stufe der Erfolgsrechnung aufgelöst.
- Die Bilanzierungsrichtlinien (für aktivierungsfähige „wertvermehrende“ resp. nicht aktivierungsfähige „werterhaltende“ Ausgaben) werden exakter definiert.
- Investitionen in Strassen werden in Zukunft in der Strassenrechnung nicht mehr direkt abgeschrieben, sondern wie andere Investitionen aktiviert und über die Nutzungsdauer abgeschrieben.
- An Dritte gewährte Investitionsbeiträge werden nicht mehr wie bisher im Jahr der Auszahlung erfolgswirksam ausgebucht, sondern aktiviert und über die Nutzungsdauer der mitfinanzierten Investition amortisiert.
- Spezialfinanzierungen werden nach beschriebenen Kriterien auf Fremd- und Eigenkapital aufgeteilt.
- Neu wird die Bildung von Vorfinanzierungsreserven über die zweite Stufe der Erfolgsrechnung möglich sein.
- Die Rechnung von externen „beherrschten Einheiten und Organisationen“ soll konsolidiert werden, wenn dies aus Transparenz- oder Risikogründen angezeigt erscheint.

1. Einleitung

a) Ausgangslage

Seit der erfolgreichen Einführung des bestehenden harmonisierten Rechnungsmodells (HRM) ist die Entwicklung des öffentlichen Rechnungswesens, insbesondere mit der Einführung von Kosten- und Leistungsrechnungen, weiter vorangeschritten. Die Reform dieses Rechnungsmodells, die von der Konferenz der Kantonalen Finanzdirektoren (FDK) im Jahr 2002 in Auftrag gegeben und im Januar 2008 beschlossen wurde, trifft sich zeitlich mit der Reform des Rechnungsmodells des Bundes [Neues Rechnungsmodell (NRM)], was die einmalige Gelegenheit mit sich bringt, beide Systeme soweit möglich anzugleichen. Die FDK empfiehlt den Kantonen und Gemeinden, die Fachempfehlung HRM2 innerhalb der kommenden Jahre umzusetzen.

Im Zentrum der Reform HRM2 steht die duale Ausrichtung des Rechnungssystems, die den Ansprüchen der finanzpolitischen Gesamtsteuerung und den Bedürfnissen der betriebswirtschaftlichen Führung auf Verwaltungsebene gleichermassen gerecht werden soll. Weitere Ziele der Reform sind ein neuer Rechnungsaufbau in Anlehnung an die Privatwirtschaft (mit Erfolgsrechnung, Bilanz, Geldflussrechnung), einheitliche Normen durch teilweise Orientierung an den International Public Sector Accounting Standard (IPSAS), eine zeitgemässe Finanzberichterstattung und die Vergleichbarkeit der öffentlichen Haushalte.

Das Finanzhaushaltsgesetz vom 30. April 1995 von Appenzell Ausserrhoden (FHG, bGS 612.0) gilt für den Kanton und die Gemeinden sowie für die unselbständigen Anstalten, Zweckverbände und für die Gerichte. Damit die Zielsetzungen des HRM2 erreicht werden können, ist das kantonale FHG in Zusammenarbeit mit den Gemeinden total zu revidieren.

b) Auftrag

Der Regierungsrat erklärte sich im März 2008 mit der Totalrevision FHG und der Einführung des HRM2 einverstanden und beauftragte das Departement Finanzen mit der Durchführung des Projektes. Da das neue Rechnungsmodell HRM2 zahlreiche Regelungen mit einem teilweise grossen Ermessensspielraum enthält, ist vorerst zu definieren, in welchem Umfang der neue Rechnungslegungs-Standard in das zu revidierende FHG einfliessen soll. Die Projektaufsicht erteilte deshalb im Januar 2010 dem Projektteam den Auftrag, dazu ein „Fachkonzept Rechnungslegung nach HRM2“ zu erstellen.

c) Zielsetzung des Fachkonzeptes

Im vorliegenden Fachkonzept Rechnungslegung nach HRM2 wird definiert, in welchem Umfang der neue Rechnungslegungs-Standard eingeführt werden soll. Es umfasst dabei nur die Elemente des zukünftigen FHG, welche von der Rechnungslegung oder der Finanzberichtserstattung betroffen sind. Alle übrigen Teile werden im Rahmen der Gesetzesarbeit zur Totalrevision FHG behandelt.

2. Für die zukünftige Rechnungslegung massgebende Leitlinien

Aus den von der Projektaufsicht genehmigten Projektzielsetzungen lassen sich folgende für die zukünftige Rechnungslegung massgebende Leitlinien ableiten:

- Die Rechnungslegung soll ein möglichst der Realität entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage darstellen. Mit der Formulierung „möglichst“ sollen auch Vereinfachungen und klar definierte Ausnahmen möglich sein. Diese werden im vorliegenden Fachkonzept spezifisch gekennzeichnet.
- Die Rechnungslegung folgt den Regeln der finanziellen Transparenz. Dies kommt u.a. in einer neu gestalteten Finanzberichterstattung und in der Definition einer zweistufigen Erfolgsrechnung zum Ausdruck.
- Die Mindestanforderungen von HRM2 sollen eingehalten werden. Ausnahmen sind nur in gut begründeten Fällen zuzulassen. Wo dies im Hinblick auf eine qualitativ hoch stehende Rechnungslegung angezeigt erscheint, werden auch Umsetzungen vorgeschlagen, die über die Mindestanforderungen von HRM2 hinausgehen. Auf beide Fälle wird im vorliegenden Fachkonzept explizit hingewiesen.
- Die Rechnungslegung des Kantons und der Gemeinden soll formell wie auch materiell weitgehend harmonisiert und damit vergleichbar gemacht werden. Dabei werden im Finanzhaushaltgesetz die Grundsätze festgeschrieben. Den verantwortlichen Exekutivorganen (Regierungsrat, Gemeinderat) verbleibt ein gewisser Spielraum bei der Umsetzung, so dass auf die konkreten Umstände angepasste Lösungen möglich sind (z.B. Festlegung der Aktivierungsgrenzen).
- Die Rechnungslegung soll nicht Selbstzweck sein, sondern die Grundlagen liefern für eine gesunde Finanzpolitik. Dies bedeutet, dass nach den Grundsätzen der Wesentlichkeit und Relevanz auch pragmatische Lösungen möglich sein sollen. Damit wird die notwendige Akzeptanz bei Politik und Verwaltung sichergestellt.

Im vorliegenden Fachkonzept wird im Besonderen auf Punkte eingegangen, die entweder mit diesen für den Kanton und die Gemeinden massgebenden Leitlinien zusammen hängen, in der Anwendung eine wesentliche Änderungen gegenüber dem Status Quo bedeuten oder aber ein Entscheid innerhalb des von HRM2 belassenen Spielraums bedeuten.

Als unproblematisch beurteilte Neuerungen von HRM2, die auch in der Umsetzung keine grösseren Unwägbarkeiten beinhalten, werden nicht spezifisch behandelt.

3. Richtungsentscheide bei wesentlichen Entscheidungsfreiräumen von HRM2

HRM2 enthält zahlreiche Regelungen, die dem Anwender Entscheidungsfreiräume überlassen. Die Qualität der Rechnungslegung wird durch diese Entscheide massgebend beeinflusst. Die wesentlichsten dieser Richtungsentscheide betreffen:

- Umgang mit zusätzlichen, ausserplanmässigen Abschreibungen auf dem Verwaltungsvermögen
- Möglichkeit zur Bildung von Vorfinanzierungsreserven für zukünftige Investitionen
- Umfang der Neubewertungen beim Übergang von der bisherigen Rechnungslegung auf HRM2

Auf die Einzelheiten der vorgeschlagenen Umsetzung wird in Teil 5 des Fachkonzepts eingegangen.

Bei diesen Entscheiden gilt es folgende grundsätzliche Aspekte zu beachten:

a) Finanzpolitische Beeinflussung der Rechnung

Die Möglichkeit zur Vornahme von ausserplanmässigen Abschreibungen und zur Bildung von Vorfinanzierungsreserven bedeutet eine Beeinträchtigung der finanziellen Transparenz. Es werden damit vorwiegend zur finanzpolitischen Ergebnissteuerung nicht betriebswirtschaftlich begründete Abschlussbuchungen gestattet.

Etwas vereinfacht kann wie folgt formuliert werden:

Finanzpolitik mit einer transparenten Rechnung: die Rechnung wird so realitätsnah wie möglich dargestellt. In guten Jahren wird ein Überschuss ausgewiesen, in schlechten Jahren ein entsprechender Fehlbetrag. Das ausgewiesene Eigenkapital ist nicht durch finanzpolitische Massnahmen beeinträchtigt. Die Finanzpolitik erfolgt aufgrund der transparenten Rechnung.

Finanzpolitik in der Rechnung: Die Rechnung enthält bereits finanzpolitische Massnahmen und kann deshalb nicht den Anspruch erheben, die finanzielle Lage realistisch wiederzugeben. Die Finanzpolitik erfolgt - zumindest teilweise - in der Rechnung selber.

Im Fachkonzept wird die folgende mit der Projektaufsicht abgesprochene Umsetzung für Appenzell-Ausserrhoden vorgeschlagen:

Ausserplanmässige Abschreibungen:

Zusätzliche Abschreibungen werden im Umfeld des Kantons Appenzell-Ausserrhoden und seiner Gemeinden unter gewissen Bedingungen als sinnvolles Instrument der finanzpolitischen Steuerung erachtet; sie sollen deshalb nicht ausgeschlossen, deren Bildung aber an Regeln gebunden werden. Der Regierungsrat bzw. Gemeinderat kann demzufolge ausserplanmässige Abschreibungen auf Anlagen des Verwaltungsvermögens vornehmen, wenn die im Finanzhaushaltsgesetz abschliessend zu nennenden Regeln eingehalten sind. Weitere Ausführungen zu diesem Thema finden sich in Abschnitt 5.4.5.

Vorfinanzierungsreserven:

Das bisherige Finanzhaushaltgesetz sah das Instrument der Vorfinanzierung von Investitionen nicht vor. Mit der Einführung von HRM2 soll die Bildung von Vorfinanzierungsreserven unter gewissen, restriktiven Bedingungen möglich sein; diese sind in Abschnitt 5.9.2 im Einzelnen genannt. Vorfinanzierungen können vor allem bei bereits beschlossenen grösseren Investitionen auf Gemeindeebene sinnvoll sein.

b) Inhalt und Präsentation

Die Transparenz einer Rechnungslegung wird einerseits von den materiellen Regelungen (Beispiele siehe oben) und andererseits von der Art und Weise der Präsentation geprägt. Das vorliegende Fachkonzept enthält bezüglich der Rechnungspräsentation zwei grundlegende Neuerungen, die eine massgebende Qualitätssteigerung bedeuten:

Finanzberichterstattung: Budget und Jahresrechnung sollen in einer neuen Form präsentiert werden. Diese lehnt sich an die in der Privatwirtschaft übliche und auch vom Bund mit NRM (Neues Rechnungsmodell Bund) eingeführte Finanzberichterstattung an. Das Schwergewicht liegt dabei beim Überblick über die finanzielle Lage und Entwicklung und weniger bei Detailinformationen.

Gestaltung der Erfolgsrechnung: Wie von HRM2 vorgegeben, wird die Erfolgsrechnung in 2 Stufen dargestellt. Die erste Stufe enthält die operativen Aufwände und Erträge, die zweite Stufe die ausserordentlichen Posten und alle Reserveveränderungen. Dabei geht das Fachkonzept AR über die Mindestanforderungen von HRM2 hinaus, da auch Reserveauflösungen in der zweiten Stufe offengelegt werden. Sämtliche Buchungen im Zusammenhang mit den oben erwähnten ausserordentlichen Abschreibungen und Vorfinanzierungsreserven werden über die zweite Stufe der Erfolgsrechnung abgewickelt. Damit ist sichergestellt, dass in der ersten Stufe der Erfolgsrechnung das effektive Ergebnis ausgewiesen wird. Mit dieser Lösung wird das in den Projektzielsetzungen verlangte Gebot der finanziellen Transparenz erfüllt.

c) Umfang der Neubewertungen

Bei jeder Rechnungslegungsänderung oder –einführung stellt sich die Frage, in welchem Umfang die Bilanzpositionen neu bewertet werden sollen. HRM2 verlangt eine systematische Neubewertung für das Finanzvermögen, die Rückstellungen und die Rechnungsabgrenzungen. Den Anwendern wird es insbesondere überlassen, ob die Anlagen des Verwaltungsvermögens neu bewertet werden.

Wenn von der Annahme ausgegangen wird, dass die Anlagen aufgrund der bisherigen Regelung (degressive Abschreibung von Restbuchwert) tiefer ausgewiesen werden als das nach den neuen Regeln der Fall sein wird, kann der Verzicht auf eine systematische Neubewertung bedeuten, dass in einer längeren Übergangsphase relativ tiefe Abschreibungsbelastungen bestehen, die mittelfristig aber ansteigen werden.

Um diese finanzpolitisch unerwünschten Auswirkungen zu vermeiden, schlägt das Fachkonzept bezüglich der Neubewertungen im Übergang zu HRM2 vor, dass die Positionen des Verwaltungsvermögens nach pragmatischen Grundsätzen neu bewertet werden, wenn ohne Neubewertung ein wesentlicher Effekt auf zukünftige Erfolgsausweise zu erwarten wäre (insbesondere in Zukunft steigende Abschreibungen). Bei diesen Neubewertungen im Verwaltungsvermögen steht nicht die Richtigkeit der Bilanzwerte im Vordergrund, sondern die Richtigkeit der mit ihnen zusammen hängenden Erfolgspositionen.

4. Wirkungen

a) Finanzpolitische Wirkungen

Mit den vorgeschlagenen Neuerungen wird die Rechnungslegung auf einheitliche, gleichermassen für Kanton und Gemeinden geltende, Grundlagen gestellt. Damit werden die Voraussetzungen geschaffen, dass mit einer transparenteren Rechnungslegung die Aussagekraft von Budget und Rechnung wesentlich erhöht und für viele Bürger verständlicher werden wird. Dank der erhöhten Transparenz und Verständlichkeit können die politischen Instanzen aller Stufen bessere finanzpolitische Ziele formulieren und diese auch besser überprüfen. Grundlage dazu bildet Art. 96 der Verfassung mit der Aussage, dass der Finanzhaushalt sparsam, wirtschaftlich und mittelfristig ausgeglichen zu führen ist. Die transparentere Rechnungslegung wird zudem die Formulierung von Legislaturzielen erleichtern, weil eine Koordination zwischen Aufgabenplanung und Finanzplanung möglich wird.

Im Einzelnen sind folgende Wirkungen besonders erwähnenswert:

- Transparente Rechnungslegung und verständliche, auf das Wesentliche ausgerichtete Finanzberichterstattung, Annäherung von betrieblichem und finanziellem Rechnungswesen ergibt gute Grundlage für finanzielle Entscheide
- sachgerechter Ausweis der Vermögensverhältnisse in der Bilanz
- Vergleichbarkeit der öffentlichen Haushalte auf Bundes-, Kantons- und Gemeindeebene durch die Einführung von Kennzahlen mit einheitlicher Definition
- Nachhaltige Bewirtschaftung des Vermögens (Kosten sind transparent dargestellt), v.a. auch des Finanzvermögens (bewertet zu effektiven Werten)
- Gerechtere Verschiebung der Abschreibungskosten von der Investitionsgeneration zur Nutzergeneration; dadurch möglicherweise grössere Investitionsbereitschaft
- Einmaleffekte infolge neuer Abschreibungspolitik werden durch gezielte, pragmatische Aufwertungen des Verwaltungsvermögens vermieden resp. ausgeglichen
- Höherer Eigenkapitalausweis absehbar aufgrund der Neubewertung der Vermögenspositionen sowie der konsequenten Trennung von Fremd- und Eigenkapital
- Eigenkapital wird echter Risikoausgleichsposten und Schwankungsreserve; dies bedingt ein Umdenken auf politischer Ebene (höheres EK heisst nicht, dass mehr Mittel zur Verfügung stehen!)
- Keine wesentlichen Auswirkungen auf Verschuldung absehbar, aber transparente Darstellung der Veränderungen in der Geldflussrechnung
- Erfolg der 1. Stufe der Erfolgsrechnung wird volatiler; der Ausgleich erfolgt durch Reserveveränderungen in der 2. Stufe
- Möglichkeit zur Altlastenbereinigung durch Neubewertungen in der HRM2 Eingangsbilanz
- Förderung des Risikobewusstseins (konkretisierte Risiken führen unmittelbar zu Rückstellungen, Offenlegung von finanziellen Risiken im Anhang)
- Keine erkennbaren Auswirkungen auf den horizontalen und vertikalen Finanzausgleich
- Finanzaufsicht des Kantons über die Gemeinden: bessere Beurteilung dank einheitlich definierter Kennzahlen

b) Volkswirtschaftliche Wirkungen

- Keine direkten volkswirtschaftlichen Wirkungen absehbar, wenn sich die Investitionsbereitschaft nicht ändert
- Eigenkapitalpolster kann der antizyklischen Investitionstätigkeit förderlich sein (benötigt aber immer noch politische Bereitschaft und entsprechende Entscheide)
- Eine Abschreibungspraxis, welche sich konsequent an der Lebensdauer orientiert, kann allenfalls die Erfolgsrechnung nachhaltig entlasten. Dies kann zu einer erhöhten Standortattraktivität führen

c) Wirkungen für Mitarbeitende

- Erhöhte Bedeutung/Aufwertung der Finanzfunktionen in Kanton und Gemeinden; besseres Verständnis für finanzielle Auswirkungen von Entscheiden
- Steigerung der fachlichen Anforderungen (Job enrichment) mit der Übernahme kaufmännischer Rechnungslegungsstandards
- Grössere Durchlässigkeit zu/von Privatwirtschaft aufgrund der Angleichung der Rechnungslegung Förderung der managementorientierten Verwaltungsführung

d) Kosten/Nutzen Analyse

- Nutzenseitig stehen umfassendere, transparentere und verlässlichere Finanzinformationen zur Verfügung. Die Diskussionen und Entscheide der Legislative können damit besser auf die Strategie fokussiert werden; die Entscheide der Exekutive basieren auf besseren Grundlagen.
- Finanziell ist von einem Nullergebnis auszugehen
- Aufwandseitig entsteht primär einmaliger Einführungs-/Umstellungsaufwand
- Der wiederkehrende Sachaufwand ist im bisherigen Rahmen zu erwarten. Die notwendige bessere Unterstützung durch Informatikanwendungen ist in der sowieso anstehenden Erneuerung der Systeme anzurechnen.
- Der personelle Mehraufwand (z.B. für die neue Anlagebuchhaltung/den neuen Anhang) dürfte mit den vorhandenen Ressourcen bewältigt werden können sofern die entsprechenden organisatorischen Massnahmen getroffen werden.
- Finanzielle Mehrerträge sind nebst dem finanzpolitischen und volkswirtschaftlichen Nutzen unwahrscheinlich.

5. Wesentliche Fachthemen HRM2

5.1 Finanzberichterstattung (Jahresrechnung und Budget)

Die Einführung von HRM2 soll dazu genutzt werden, einige wesentliche Grundsätze für die bisher uneinheitliche Rechnungs- und Budgetdarstellung einzuführen. Gleichzeitig werden Inhalt und Darstellung der Berichterstattung zu Rechnung und Budget an die bewährte Praxis der Privatwirtschaft (die für einige wichtige Reformprojekte der öffentlichen Hand, z.B. beim Bund, übernommen wurden) angepasst; sie orientiert sich an den Grundsätzen der Relevanz und der Wesentlichkeit. Im Vergleich zur gegenwärtig üblichen Rechnungsdarstellung werden zugunsten eines Blicks auf das Ganze in Zukunft zahlreiche Detailangaben nicht mehr in der Rechnung selber erscheinen, sondern – sofern sie noch benötigt werden – als Zusatzinformationen ausserhalb der eigentlichen Rechnung.

Mit der Finanzberichterstattung soll sich der interessierte Leser einen Überblick verschaffen können über die finanzielle Lage und Entwicklung des Gemeinwesens. Die beiden Hauptzielsetzungen der Finanzberichterstattung sind:

- Entscheidgrundlage
  Mit der Finanzberichterstattung erhalten Parlament, Bürger und übrige interessierte Kreise einen Überblick über die finanzielle Lage und Entwicklung des Gemeinwesens und damit eine solide Entscheidgrundlage.
- Rechenschaftsablage
  Die Finanzberichterstattung dient im öffentlich-rechtlichen Umfeld ebenso zur Rechenschaftsablage über die Verwendung der anvertrauten Mittel.

Im vorliegenden Zusammenhang werden als Teile der Finanzberichterstattung das Budget und die Rechnung verstanden. Nicht behandelt wird der Finanzplan, da er mit dem Rechnungswesen und der Rechnungslegung nur indirekt zu tun hat.

HRM2 macht zur konkreten Ausgestaltung der Finanzberichterstattung keine Vorgaben. Die Jahresrechnung als wichtiger Teil der Finanzberichterstattung wird definiert über die Hauptelemente, die sie ausmachen: Bilanz, Erfolgsrechnung, Investitionsrechnung, Geldflussrechnung und Anhang. Zur genaueren Darstellung der Jahresrechnung äussert sich HRM2 jedoch nicht.

5.1.1 Neuerungen HRM2

Neben der grundsätzlichen Überarbeitung der Budget- und Rechnungsdarstellung sind aufgrund von HRM2 die folgenden Änderungen gegenüber dem Status Quo zu verzeichnen:

- Änderung von Bezeichnungen
  - Laufende Rechnung wird Erfolgsrechnung
  - Bestandesrechnung wird Bilanz

- Einführung neuer Elemente der Jahresrechnung
  - Geldflussrechnung
  - Anhang als vollwertiger Teil der Jahresrechnung

5.1.2 Struktur und Umfang

Um die Vergleichbarkeit zu gewährleisten, sind Budget und Rechnung gleich strukturiert. Das Budget wird jedoch nicht alle Elemente der Rechnung enthalten.

Berichterstattung zum Budget:

- Budgetkommentar des Exekutivorgans
- Budget (Erfolgsrechnung, Investitionsrechnung, Anhang)

- Zusatzinformationen (nach Bedarf)

Berichterstattung zur Rechnung:

- Finanzkommentar des Exekutivorgans
- Jahresrechnung (Erfolgsrechnung, Investitionsrechnung, Geldflussrechnung, Bilanz, Anhang)
- Konsolidierte Rechnung (falls eine solche erstellt wird)
- Testat(e) des externen Prüfers

- Zusatzinformationen (nach Bedarf)

Die einzelnen Teile der Finanzberichterstattung bilden eine Einheit mit dem Anspruch, einen Überblick über die finanzielle Lage und Entwicklung zu geben.

Es ist davon auszugehen, dass Budget und Rechnung je zwischen 20 (kleinere Gemeinden) und 60 Seiten (Kanton) umfassen werden.

Allfällige Zusatzinformationen sind nicht Teil der eigentlichen Finanzberichterstattung; sie werden bei Bedarf in einer separaten Publikation bzw. in elektronischer Form zur Verfügung gestellt.

Die grundsätzliche Struktur der Finanzberichterstattung und die hauptsächlichen Inhalte sind für alle dem Finanzhaushaltsgesetz unterstellten Gemeinwesen verbindlich. Diese Vorgaben sollen insbesondere den Gemeinden die Erstellung der Finanzberichterstattung erleichtern. Daneben muss aber genügend Freiraum bestehen, um wesentliche Informationen in der geeigneten Art und Weise darzustellen. Das heisst: Regelung der Grundsätze, Freiraum in der Umsetzung.

Das Fachkonzept enthält als Beilage eine beispielhafte Muster-Jahresrechnung.

5.1.3 Erläuterungen zu ausgewählten Teilen und Elementen

a) Budget- bzw. Finanzkommentar des Exekutivorgans

Kommentierung des Budgets bzw. der Rechnung als Ganzes sowie der wesentlichen Elemente und Veränderungen gegenüber der Vorperiode aus der Sicht der Exekutive. Dieser Teil enthält auch Erläuterungen zur Entwicklung in den letzten Jahren sowie einen Ausblick und die Einschätzung erwarteter Entwicklungen.

Beim Kanton ist sicherzustellen, dass der „Rechenschaftsbericht des Regierungsrates“ inhaltlich mit dem Finanzkommentar abgestimmt wird (keine Doppelspurigkeiten).

Geschätzter Umfang: 5 - 10 Seiten (Kanton), 1 – 5 Seiten (Gemeinden)

b) Erfolgsrechnung

Die Erfolgsrechnung wird nach der ***Artengliederung*** (Aufwand- und Ertragsarten) dargestellt. Der Anhang der Jahresrechnung enthält eine Erfolgsrechnung nach der funktionalen Gliederung. Die offizielle Jahresrechnung wird jedoch keine Erfolgsrechnung nach der institutionellen Gliederung enthalten; diese kann bei Bedarf in den Zusatzinformationen wiedergegeben werden.

Die Erfolgsrechnung wird ***zweistufig*** dargestellt. Die erste Stufe enthält alle mit der Aufgabenerfüllung zusammen hängenden ordentlichen Aufwendungen und Erträge. In der zweiten Stufe sind ausserordentliche Posten und Reserveveränderungen enthalten. Damit ist sichergestellt, dass die erste Stufe der Erfolgsrechnung von ausserordentlichen Einflüssen und Abschlussentscheiden unbeeinflusst bleibt und direkt vergleichbar mit dem Budget und dem Vorjahr ist.

Ausführungen zur Definition und Handhabung der ausserordentlichen Posten und der Reserveveränderungen finden sich in Kapitel 5.11.

Der ***Budgetvergleich*** in der Rechnung erfolgt mit dem ursprünglichen, vom Parlament genehmigten Budget. Die Nachtragskredite und Kreditübertragungen werden im Anhang dargestellt.

c) Geldflussrechnung

Die Geldflussrechnung weist die Veränderung des Fonds „Geld“ nach; dieser besteht aus den Positionen der Flüssigen Mittel und der sog. Geldnahen Mittel (Verflüssigung in eigener Kompetenz innerhalb von 3 Monaten und ohne bedeutendes Wertschwankungsrisiko möglich).

Die Geldflussrechnung wird unterteilt in Geldflüsse aus betrieblicher Tätigkeit, aus Investitionstätigkeit und aus Finanzierungstätigkeit.

Der Geldfluss aus betrieblicher Tätigkeit wird nach der indirekten Methode dargestellt, d.h. ausgehend vom Ergebnis durch Aufrechnung der nicht geldwirksamen Posten (z.B. Abschreibungen, erfolgswirksame Bildung und Auflösung von Rückstellungen).

Bei den Geldflüssen aus Investitionstätigkeit ist sicherzustellen, dass die in der Investitionsrechnung aufgeführten Salden mit der Geldflussrechnung abstimmbar sind. Die Investitionsrechnung stellt den kreditrechtlich relevanten Teil der Investitionstätigkeit dar.

Der Nachweis über die Veränderung des Fonds im Berichtsjahr vervollständigt die Geldflussrechnung.

d) Anhang

Der **Anhang des Budgets** enthält die Grundsätze, die bei der Budgeterstellung angewandt wurden, zusätzliche Einzelheiten zu den Budgetpositionen der Erfolgsrechnung und der Investitionsrechnung sowie Informationen zur Finanzierung und die Verwendung von laufenden Verpflichtungskrediten (gemäss HRM2 Musterfinanzhaushaltgesetz Art. 18).

HRM2 definiert den Mindestgehalt des **Anhangs der Jahresrechnung** wie folgt:

- Der Rechnungslegung zugrunde gelegtes Regelwerk und gegebenenfalls Begründung für Abweichungen
- Angewandte Rechnungslegungsgrundsätze, einschliesslich Bilanzierungs- und Bewertungsgrundsätze
- Eigenkapitalnachweis
- Rückstellungsspiegel, Beteiligungs- und Gewährleistungsspiegel, Anlagespiegel
- Zusätzliche, für die Beurteilung der finanziellen Lage und Entwicklung notwendige Angaben (wie z.B. Leasingverträge, Verzeichnis der Verpflichtungskredite, Angaben zum Risikomanagement, Aussagen zur Einhaltung der Vorgaben zur Schuldenbremse, finanzielle Zusicherungen)

In Fachempfehlung FE 16 „Anhang“ sind Darstellungsbeispiele zu diesen Vorgaben enthalten.

Zusätzlich zum HRM2 Mindestgehalt wird der Anhang in der Umsetzung AR die folgenden Informationen enthalten:

- Erfolgsrechnung nach der funktionalen Gliederung
- Nachtragskredite und Kreditübertragungen
- Finanzkennzahlen
- Einzelheiten zu wesentlichen Positionen der Rechnung mit Erläuterung der bedeutenden Abweichungen zu Budget und Vorjahr
- Finanzielle Risiken
- Ereignisse nach dem Bilanzstichtag

Der Anhang enthält diejenigen Informationen, die für das Verständnis der finanziellen Lage und Entwicklung notwendig sind. Bei den Anhangangaben handelt es sich um „Fakten“ (d.h. Informationen, die entweder aus der Buchhaltung oder andern überprüfbaren Grundlagen hervorgehen) und nicht um wertende Kommentare. Der Anhang ist als Teil der Jahresrechnung Gegenstand der externen Prüfung.

e) Zusatzinformationen

Umfang und Gegenstand der Zusatzinformationen sind Gemeinwesen-spezifisch zu bestimmen. Es kann sich um Informationen handeln, die z.B. von der Verwaltung als Arbeitsmittel benötigt werden; in der Regel dürften sie aber für die Öffentlichkeit und die Mitglieder des Parlaments von geringerem Interesse sind. Die Zusatzinformationen sollten auf derselben Datenbasis gründen wie die Jahresrechnung.

Beispiele für Zusatzinformationen: Erfolgsrechnung nach der institutionellen Gliederung, Einzelheiten der Erfolgsrechnung (4-stellige Gliederung), Detailinventare zu Bilanzpositionen.

5.2 Allgemeine Bilanzierungs- und Bewertungsgrundsätze

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

5.2.1 Bilanzierungsgrundsätze

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.

a) Aktiven:

Vermögenswerte werden in den Aktiven der Bilanz geführt, wenn

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

b) Verbindlichkeiten:

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.

c) Ertrag:

Als Ertrag gilt der gesamte Wertzuwachs innerhalb einer bestimmten Periode. Alle Erträge werden in der Periode ihrer Verursachung erfasst. Ein Ertrag gilt als realisiert, wenn in der betreffenden Periode ein Zufluss an wirtschaftlichem oder öffentlichem Nutzen stattgefunden hat, der verlässlich ermittelt werden kann.

d) Aufwand:

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

5.2.2 Bewertungsgrundsätze

Beim **Vermögen** kommen die beiden grundsätzlichen Bewertungskonzepte “Anschaffungswert / Herstellkosten” oder “Verkehrswert / Marktwert” zur Anwendung. Es gilt der Grundsatz der Einzelbewertung.

Anschaffungswert / Herstellkosten

- Die Positionen des Verwaltungsvermögens werden zu Anschaffungswerten / Herstellkosten bewertet.
- Die Anschaffungswerte bzw. die Herstellkosten bilden den Eingangswert. Aufwertungen über diese Grösse hinaus sind nicht möglich.
- Die Entwertung des Verwaltungsvermögens durch die ordentliche Nutzung wird durch planmässige Abschreibungen über die angenommene Nutzungsdauer berücksichtigt.
- Nachhaltigen Wertverminderungen bzw. Wertaufholungen wird durch entsprechende Wertkorrekturen auf den jeweiligen Nutzwert Rechnung getragen, sobald eine solche Wertminderung absehbar ist. Für nicht budgetierte notwendige Wertkorrekturen sind Kreditüberschreitungen möglich; sie werden mit der Abnahme der Rechnung genehmigt.

Beispiele für nachhaltige Wertminderungen

Nachhaltigen Wertminderungen können unterliegen: Forderungen, Vorräte, Sachanlagen des Verwaltungsvermögens, Immaterielle Anlagen, Darlehen, Beteiligungen, Investitionsbeiträge (Aufzählung nicht abschliessend).

- o *Aufgrund einer verwaltungsinternen Umnutzung weist ein Gebäude voraussichtlich für unabsehbare Zeit Leerstände auf.*
  - *Die Wertminderung ist in durch eine erfolgswirksame Wertkorrektur zu berücksichtigen.*

- o *Eine Bergbahn, an der die Gemeinde mit einem massgebenden Anteil beteiligt ist (Beteiligung des Verwaltungsvermögens), ist aufgrund der Klimaveränderung und rückgängigen Winterumsätzen in finanziellen Schwierigkeiten.*
  - *Die Wertminderung ist in durch eine erfolgswirksame Wertkorrektur zu berücksichtigen.*

- o *Eine Gesellschaft mit Sitz im Kanton ist in Nachlassstundung. Die Steuern der letzten drei Jahre sind veranlagt, aber noch nicht bezahlt.*
  - *Der Steuerausstand (Debitor) wird nach Beurteilung der Zahlungswahrscheinlichkeit wertberichtigt.*

- o *In den vergangenen fünf Jahren mussten bei den natürlichen Personen durchschnittlich 0,5% der Steuerforderungen wegen Zahlungsunfähigkeit der Schuldner ausgebucht werden.*
  - *Auf den Steuerausständen Ende Jahr wird eine pauschale Wertberichtigung von 0,5% für latente Ausfälle gebildet.*

Verkehrswert / Marktwert

- Die Anlagen des Finanzvermögens werden zu Verkehrswerten bewertet.
- Positionen, die zu Verkehrswerten erfasst sind, werden nicht planmässig abgeschrieben, sondern periodisch angepasst.
- Eine Neuermittlung der Verkehrswerte ist insbesondere vorzunehmen, wenn sich die Marktverhältnisse massgebend verändert haben.

Finanzielle Forderungen und Verbindlichkeiten werden grundsätzlich zum **Nominalwert** bilanziert. Auf eine Diskontierung von nicht marktkonform verzinsten langfristigen Forderungen und Verbindlichkeiten wird aus Komplexitätsgründen verzichtet.

5.3 Sachanlagen des Finanzvermögens

Zu den Sachanlagen des Finanzvermögens gehören insbesondere folgende Anlagekategorien:

- Grundstücke
- Gebäude
- Anlagen im Bau
- Anzahlungen
- Übrige Sachanlagen

Nach HRM2 erfolgt die Bewertung der Sachanlagen im Finanzvermögen bei Erstzugang zum Anschaffungswert und für Folgebewertungen zum Verkehrswert:

Erstbewertung der Anlagen im Finanzvermögen: Sachanlagen im Finanzvermögen sind bei erstmaliger Bilanzierung zu Anschaffungskosten zu bewerten. Erfolgt der Zugang ohne Kosten, muss zum Verkehrswert zum Zeitpunkt des Zugangs bewertet werden.

Folgebewertung der Anlagen im Finanzvermögen: Folgebewertungen erfolgen zum Verkehrswert am Bilanzierungsstichtag, wobei eine Neubewertung periodisch alle 3 bis 5 Jahre stattfindet. Ein möglicher Wertverzehr wird nicht durch Abschreibungen, sondern durch periodische Neubewertung berücksichtig (Finanzvermögen wird deshalb nicht abgeschrieben).

Wertberichtigungen der Anlagen im Finanzvermögen: Da die Bewertung der Anlagen im Finanzvermögen grundsätzlich zum Verkehrswert erfolgt, werden sie nicht systematisch abgeschrieben. Ist bei einer Anlage des Finanzvermögens allerdings eine dauernde Wertverminderung absehbar, soll diese sofort wertberichtigt werden. Wertberichtigungen sind in der Regel nicht erfolgsrelevant, da die Wertschwankungen über die Neubewertungsreserve Finanzvermögen (Kto. 2960) ausgeglichen werden. Erst wenn diese Neubewertungsreserve aufgebraucht ist, werden Wertberichtungen ergebnisrelevant über die Erfolgsrechnung gebucht (Kto. 3441, Wertberichtigung Sachanlagen FV).

Das Fachkonzept schlägt vor, bei der Ermittlung des Verkehrswertes der Anlagen im Finanzvermögen den amtlichen Schätzwert anzuwenden. Eine periodische Neubewertung hat im Rahmen von 3 bis 5 Jahren zu erfolgen. Nach Ablauf von 5 Jahren ist zwingend eine neue amtliche Schätzung bei Renditeliegenschaften des Finanzvermögens vorzunehmen. Es hat jährlich eine Gesamtbeurteilung zur Angemessenheit der bilanzierten Werte stattzufinden.

Nachträgliche wertvermehrende Investitionen für Sachanlagen im Finanzvermögen werden aktiviert. Wertvermehrend ist eine Investition dann, wenn dadurch zusätzlicher künftiger wirtschaftlicher Nutzen geschaffen oder die Nutzung gesteigert wird. Planungs- und Projektierungskosten sind ebenfalls zu aktivieren (Drittkosten wie auch Eigenkosten).

Anlagen im Bau (angefangene Arbeiten) müssen nach HRM2 separat ausgewiesen werden (Kto. 1087, Anlagen im Bau). Vorauszahlungen für angefangene Arbeiten müssen periodengerecht abgegrenzt werden.

5.4 Anlagen des Verwaltungsvermögens

5.4.1 Allgemeines zur Investitionsrechnung

Die Investitionsrechnung (IR) gehört zu den Hauptelementen des Rechnungsmodells HRM2. Sie umfasst wesentliche Ausgaben mit einer mehrjährigen Nutzungsdauer, die als Verwaltungsvermögen aktiviert werden. Die Investitionsrechnung ist eine separate Rechnung für Investitionseinnahmen und Investitionsausgaben. Die IR soll den Überblick über die öffentlichen Investitionsvorhaben gewährleisten und weist nur diejenigen Ausgaben aus, welche im Hinblick auf einen mehrjährigen direkten zukünftigen öffentlichen Nutzen im Sinne einer Investition getätigt werden.

Die Investitionsrechnung ist weiterhin relevant für die Kreditgenehmigung und Abrechnung der Investitionen.

5.4.2 Aktivierung und Bewertung

HRM2 verlangt die Führung einer Anlagebuchhaltung für alle Anlagegüter. In der Anlagebuchhaltung werden die Vermögenswerte erfasst, die über mehrere Jahre genutzt werden und sie gibt Auskunft über die detaillierten Angaben und über die Entwicklung der Anlagegüter.

Die Anlagen des Verwaltungsvermögens werden in folgende grundsätzliche Anlagekategorien aufgeteilt:

- Sachanlagen VV (materielle Anlagen)
    - Grundstücke unüberbaut
    - Strassen
    - Wasserbau
    - Übrige Tiefbauten (Kläranlagen, Kanalisationen, Wasserversorgungsanlagen etc.)
    - Hochbauten
    - Waldungen
    - Mobilien (Fahrzeuge, Geräte, Maschinen, Informatikgeräte etc.)
    - Anlagen im Bau
- Immaterielle Anlagen
    - Software
    - Lizenzen, Nutzungsrechte, Markenrechte

Die Bewertung der Anlagen im Verwaltungsvermögen erfolgt beim Erstzugang zum Anschaffungswert (Anschaffungs- bzw. Herstellkosten); danach werden sie planmässig abgeschrieben. Zu den Anschaffungskosten gehören sowohl Drittleistungen wie auch Kosten von Eigenleistungen. Entstehen keine Kosten bzw. wurde kein Preis bezahlt, wird wenn möglich der amtliche Verkehrswert bilanziert.

Eine Anlage ist zu aktivieren, wenn sie folgende Bedingungen erfüllt (kumulativ):

- Die Anlage erbringt einen mehrjährigen Nutzen für die Öffentlichkeit und
- die Nettoinvestitionen der Anlage übersteigen die Aktivierungsgrenze.

Bezüglich Aktivierungsgrenze gilt das Kriterium der Wesentlichkeit. Das Fachkonzept HRM2 sieht vor, dass die Aktivierungsgrenze vom Gemeinderat bzw. vom Regierungsrat in Abhängigkeit der Grösse der Gemeinwesen sowie deren weiteren besonderen Voraussetzungen festgelegt wird. Dabei gilt als Empfehlung 100'000 Franken für den Kanton und 50'000 Franken für die Gemeinden. Der Rat kann ausserdem weitere Kriterien für die Aktivierung der Investitionen festlegen und allenfalls die Aktivierungsgrenze pro Anlagekategorie differenziert festsetzen.

Nach vorhergehender Definition können demzufolge Ausgaben für den Konsum nicht aktiviert werden. Hierbei handelt es sich um Ausgaben, die nicht die Schaffung dauerhafter Vermögenswerte zum Zweck haben. Es betrifft also Güter, welche unmittelbar oder innerhalb einer begrenzten Periode verzehrt werden.

Im Bereich des Hoch- und Tiefbaus gelten Ausgaben für den Unterhalt ebenfalls als Konsum und können somit nicht aktiviert werden. Hingegen müssen die Ausgaben, die eine Wertvermehrung der Grundstücksubstanz herbeiführen aktiviert werden. Wertvermehrend ist eine Investition dann, wenn:

- Zusätzlicher künftiger wirtschaftlicher Nutzen geschaffen wird (Aufrüstung in eine neue technologische Generation, z.B. Kantonale Notrufzentrale, Polizeifunk POLYCOM).
- Eine objektive Wertverbesserung resultiert.
- Die Nutzung gesteigert wird durch:
    - Verlängerung der ursprünglichen Nutzungsdauer,
    - Erhöhung der ursprünglichen Kapazität / Raumvolumen (Erweiterungsinvestitionen) oder
    - Verringerung der Betriebs- und Unterhaltskosten (Rationalisierungsinvestition).
- Bauprojekte, die verwirklicht oder zusammen mit dem Grundstück weiterveräussert werden, sind wertvermehrende Aufwendungen.

Als werterhaltende und somit nicht aktivierbar gelten folgende Aufwendungen:

- Instandhaltungskosten,
- Instandstellungskosten,
- Behebung kleiner Mängel,
- funktioneller, betrieblicher oder periodischer Unterhalt und
- Wartung.

Mit dem Übergang zu Amortisationen über die voraussichtliche Nutzungsdauer (siehe auch Abschnitt 5.4.3) ist es nicht mehr opportun, auch grössere werterhaltende Ausgaben zu aktivieren.

Beispiele:

- Erneuerung eines Strassendeckbelages aufgrund von Winterschäden => Unterhalt, da keine Verlängerung der ursprünglichen Nutzungsdauer.
- Sanierung einer Strasse inkl. neuer Kofferung => Wertvermehrend, da Verlängerung der ursprünglichen Nutzungsdauer.
- Periodischer Neuanstrich der Hausfassade bzw. Neueindeckung des Daches bei einem bestehenden Gebäude => Werterhaltend (Unterhalt), da kein zusätzlicher Nutzen.
- Fassaden- oder Dachsanierung eines bestehenden Gebäudes mit zusätzlichen energetischen Massnahmen => Wertvermehrend (Investition), da zusätzlicher Nutzen.

Mit den oben beschriebenen Unterhaltsmassnahmen, die mehrmals innerhalb der Lebensdauer anfallen werden, kann gewährleistet werden, dass die Nutzungsdauer nach HRM2 erreicht werden kann. Die Belastung der Erfolgsrechnung erfolgt über den Unterhalt, weil gleichzeitig die Abschreibungen reduziert werden (ergebnisneutral).

Anlagen im Bau oder in Realisierung müssen auch im Verwaltungsvermögen separat ausgewiesen werden (Kto. 1407, Anlagen im Bau und Kto. 1427, immaterielle Anlagen in Realisierung). In diesen Konten werden die jährlichen Investitionen im Verwaltungsvermögen aktiviert, bevor die Anlage genutzt wird. Mit Nutzungsbeginn wird unterjährig auf das entsprechende Bilanzkonto umgebucht. Ist beim Start der Nutzung der Anlage (Immobilie) die Bauabrechnung noch nicht eingegangen, werden die voraussichtlichen Restkosten als Ausgaben in der Investitionsrechung und als passive Rechnungsabgrenzung verbucht. Ebenfalls sind Vorauszahlungen für angefangene Arbeiten periodengerecht abzugrenzen.

5.4.3 Abschreibungsmethode und Abschreibungssätze

Anlagen des Verwaltungsvermögens, die durch die Nutzung einem Wertverzehr unterliegen, werden ordentlich je Anlagekategorie nach der angenommen Nutzungsdauer abgeschrieben. Basis für die betriebswirtschaftliche Abschreibung ist die Anlagebuchhaltung und die je Anlagekategorie angenommene Nutzungsdauer.

Nach HRM2 können die Abschreibungen linear oder degressiv vorgenommen werden. Eine einmal gewählte Methode muss jedoch beibehalten werden. Eine kantonsweit einheitliche Abschreibungsmethode erhöht jedoch die Transparenz und Vergleichbarkeit der Finanzhaushalte. Das Fachkonzept HRM2 sieht deshalb vor, dass die lineare Abschreibung im FHG als verbindliche Methode für den Kanton und die Gemeinden festgelegt wird.

Die Vorgaben zur Nutzungsdauer bzw. Abschreibungssätze (jeweils linear und degressiv) im Handbuch HRM2 lehnen sich an die Sätze der Eidgenössischen Steuerverwaltung an, welche auch im Handbuch Kosten- und Leistungsrechung berücksichtigt sind. Die angegebenen Werte sind als Richtwerte zu verstehen. Das Fachkonzept sieht deshalb vor, dass der Regierungsrat resp. Gemeinderat die massgebenden Abschreibungssätze pro Anlagekategorie aufgrund der spezifischen Gegebenheiten festlegt. Abweichungen zu den Vorgaben im HRM2 sind im Anhang offen zu legen. Beim Festlegen der Abschreibungsdauer muss der Fokus auf der effektiven Nutzungsdauer liegen. So kann beispielsweise eine Bergstrasse nicht über 40 bis 60 Jahren genutzt werden und muss deshalb wesentlich schneller abgeschrieben werden.

Die Abschreibungssätze sind vom Anschaffungswert zu berechnen. Unter HRM2 kann erst ab Nutzungsbeginn abgeschrieben werden. 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.

Nach Kontenplan HRM2 sind nicht überbaute Grundstücke des Verwaltungsvermögens (Grünzonen, Parkanlagen, Biotope, landwirtschaftliche Flächen etc.) separat zu führen (Konto 1400). Diese Grundstücke unterliegen keinem Wertverzehr und dürfen somit nicht abgeschrieben werden.

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

Tabelle Abschreibungssätze je Anlagekategorie nach HRM2 als Richtwerte zur Illustration

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

Bemerkung: Der Regierungsrat resp. der Gemeinderat legt die massgebenden Abschreibungssätze pro Anlagekategorie aufgrund der spezifischen Gegebenheiten fest. Dabei liegt der Fokus auf der effektiven Nutzungsdauer dieser Anlagekategorie.

5.4.4 Strassenrechnung

Im HRM2 ist vorgesehen, dass Investitionen nach Lebensdauer abgeschrieben werden. In den Beispielen zur Fachempfehlung 12 wird bei den Strassen eine Lebensdauer von 40 - 60 Jahre angegeben. Heute werden beim Kanton die Investitionen im Strassenbau zu 100% über die Strassenrechnung (Spezialfinanzierung) abgeschrieben und dementsprechend im Verwaltungsvermögen nicht aktiviert. Die Gemeinden aktivieren ihre Strassen bereits heute und schreiben diese jährlich ab. Ein Handlungsbedarf bei der Einführung von HRM2 besteht somit nur beim Kanton.

Das Vorgehen nach HRM2 ist aus betriebswirtschaftlicher Sicht überzeugend. Hier trifft insbesondere zu, was bereits unter vorhergehendem Abschnitt ausgeführt wurde, nämlich dass die Abschreibungen auf die effektive Nutzungsdauer auszurichten sind. Dies bedeutet für die konkreten Umstände in Appenzell Ausserrhoden, dass die Nutzungsdauer einer Bergstrasse (Bsp. Schwägalp) kürzer anzusetzen ist als diejenige einer Überlandstrasse im Raume Herisau.

Bei einem Wechsel zu einer Abschreibung nach Nutzungsdauer ergibt sich das Problem, dass ohne zusätzliche Massnahmen in den ersten Jahren nach der Umstellung die Abschreibungen zu tief ausfallen (vgl. dazu auch Abschnitt 5.5 Investitionsbeiträge). Erschwerend kommt dazu, dass es sich hier um eine Spezialfinanzierung handelt, die mit der Vollabschreibung im Moment relativ ausgeglichen ist.

Ein Systemwechsel ohne Restatement (Aufwertung bestehender Investitionen) würde in den Übergangsjahren zu Minderabschreibungen im grossen Stil führen, was die Überschüsse in der Strassenrechnung kurz- bis mittelfristig sehr hoch anwachsen liesse. Um dies zu verhindern, müssen die bestehenden Strassen in einem Restatement aktiviert werden, was zu einer hohen Aufwertungsreserve innerhalb der Spezialfinanzierung führen wird. Bei einer Neubewertung muss der Fokus auf einer ausgeglichenen Spezialfinanzierung liegen und nicht auf der Bilanzierungssicht.

Um den Mindeststandard HRM2 zu erfüllen sieht das Fachkonzept HRM2 vor, auch bei den Kantonsstrassen die Investitionen nach Nutzungsdauer abzuschreiben und die bereits abgeschriebenen Strassen in einem Restatement zu aktivieren. Bei der Neubewertung soll der Fokus auf einer ausgeglichenen Strassenrechnung liegen.

5.4.5 Ausserplanmässige Abschreibungen Verwaltungsvermögen

Abschreibungen sind nach HRM2 grundsätzlich planmässig über die Nutzungsdauer vorzunehmen. Zusätzliche, über die planmässigen Abschreibungen hinausgehende Abschreibungen können zugelassen werden. Zusätzliche Abschreibungen sind nicht betriebswirtschaftlich begründet, sondern werden primär nach finanzpolitischen Überlegungen vorgenommen.

Das heute geltende FHG regelt die Abschreibungen in Art. 22 wie folgt: „Das Verwaltungsvermögen wird nach den Grundsätzen einer finanz- und volkswirtschaftlich angemessenen Selbstfinanzierung der Investitionsausgaben abgeschrieben“.

Die Nachteile von zusätzlichen Abschreibungen auf die Transparenz der Rechnungslegung können mit einem Ausweis der Reserveauflösungen in der 2. Stufe der Erfolgsrechnung teilweise wieder ausgeglichen werden.

Das Fachkonzept HRM2 sieht deshalb vor, dass der Regierungsrat bzw. der Gemeinderat ausserordentliche Abschreibungen zulassen kann. Diese sind an verbindliche Regeln zu binden, die im FHG abschliessend aufzuführen sind. Als diesbezügliche Regeln gelten:

- Die ausserordentlichen Abschreibungen dürfen (zusammen mit der Bildung von Vorfinanzierungen) nicht höher sein als der Ertragsüberschuss der 1. Stufe der Erfolgsrechnung des betreffenden Jahres.
- Bildungen und Auflösungen von Abschreibungsreserven werden über die 2. Stufe der Erfolgsrechnung gebucht.
- Die ausserordentlichen Abschreibungen haben sich auf einzelne Objekte zu beziehen. Der Restbuchwert eines Objekts darf nicht kleiner als Null sein.

5.4.6 Leasing-Verträge

Das Leasingverhältnis ist eine Vereinbarung, bei welcher der Leasinggeber dem Leasingnehmer gegen Zahlung das Recht auf Nutzung eines Vermögenswertes für einen vereinbarten Zeitraum überträgt. In den meisten Fällen handelt es sich bei den geleasten Vermögenswerten um Sachanlagen. Ein Leasing ist aber auch für andere Vermögenswerte, wie beispielsweise für immaterielle Anlagen (insbesondere Software) möglich.

Leasinggeschäfte sind in der Privatwirtschaft aus Finanzierungs- oder steuertechnischen Gründen stark verbreitet. Aus Kostengründen ist Leasing im öffentlichen Haushalt weniger verbreitet und sollte nur in Ausnahmefällen genutzt werden. Schon gar nicht dürfen Leasinggeschäfte getätigt werden nur um die Kreditkompetenzen zu umgehen.

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

Bei Leasinggeschäften wird zwischen Finanzierungsleasing und operativem Leasing unterschieden. Jedes Leasinggeschäft muss zu Bilanzierungs- und Reportingzwecken einer der beiden Kategorien zugeteilt werden.

Beispiele für operative Leasings und Finanzierungsleasings:

- Finanzierungsleasing:
    - Informatikserver (mit Kaufabsicht)
    - Telefonzentrale (mit Kaufabsicht)
    - Computertomograph

- Operatives Leasing:
    - Multifunktionskopierer (zu Testzwecken)
    - Software GIS (ohne Kaufmöglichkeit)

Das Fachkonzept sieht als Richtwert vor, dass alle Leasings mit einer Vertragssumme unter 50'000 Franken pro Sachverhalt wie Miete behandelt und über den Aufwand verbucht werden. Generell gilt, dass alle Fälle von operativem Leasing über die Erfolgsrechnung im Aufwand verbucht werden.

Die nachfolgenden Erläuterungen gelten nur für Finanzierungsleasings, welche die Wesentlichkeitsgrenze übersteigen.

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

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

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

5.5 Investitionsbeiträge

Investitionsbeiträge sind geldwerte Leistungen, mit denen beim Empfänger der Beiträge dauerhafte Vermögenswerte mit Investitionscharakter begründet werden.

Nach HRM2 sind die Investitionsbeiträge beim Subventionsgeber (Beitragszahler) in der Regel zu aktivieren und über die Nutzungsdauer der damit finanzierten Anlage abzuschreiben. Zusätzliche Abschreibungen beim Subventionsgeber sind als ausserordentlicher Aufwand zu buchen.

HRM2 sieht vor, dass beim Empfänger von Investitionsbeiträgen alternativ zwei Verbuchungsmodelle angewendet werden können. Als Mindeststandard gilt die bisherige Verbuchungspraxis nach HRM1, wo der Nettoinvestitionsbetrag (Investitionen Anlagegut abzüglich Investitionsbeiträge) aktiviert wird. Alternativ kann als erweiterter Standard der Bruttoinvestitionsbeitrag aktiviert werden mit gleichzeitiger Passivierung des Investitionsbeitrages. Das Fachkonzept HRM2 sieht vor, dass weiterhin nur der Nettoinvestitionsbeitrag aktiviert wird.

Nach HRM2 sind Investitionsbeiträge beim Beitragsgeber nach Lebensdauer der damit finanzierten Sachanlage abzuschreiben. Heute werden beim Kanton sämtliche an Dritte gewährte Investitionsbeiträge zu 100% amortisiert und somit im Verwaltungsvermögen nicht aktiviert. Bei den Gemeinden ist die Handhabung unterschiedlich.

Aus buchhalterischer Sicht hilft das Vorgehen nach HRM2 dabei, grössere Investitionsbeiträge über mehrere Jahre zu verteilen. Eine Aktivierung der Investitionsbeiträge beim Beitragsgeber macht ausserdem Sinn, wenn es sich bei der finanzierten Sachanlage um ein Objekt mit langfristigem Nutzen handelt und ein Rückerstattungsanspruch bei einer allfälligen Zweckentfremdung besteht.

Das Fachkonzept sieht deshalb vor, die Investitionsbeiträge zukünftig nach Nutzungsdauer abzuschreiben. Dieser Systemwechsel hätte ohne zusätzliche Massnahmen relativ grosse finanzpolitische Auswirkungen. In den Übergangsjahren entstünden Minderabschreibungen im grösseren Umfange, was die Ergebnisse kurz- bis mittelfristig zu gut darstellen würde. Deshalb ist vorgesehen, bei der Umstellung auf HRM2 die ehemaligen Investitionsbeiträge zu reaktivieren. Mit diesem Restatement entsprechen die Abschreibungen auch nach Umstellung wieder den realistischen Verhältnissen. Bei dieser punktuellen Neubewertung wird der Fokus auf die Erfolgssicht und nicht auf die Bilanzsicht gelegt. Aus dieser Aufwertung der ehemaligen Investitionsbeiträge resultiert eine entsprechende Aufwertungsreserve im Eigenkapital.

Zusätzliche Abschreibungen von Investitionsbeiträgen beim Beitragszahler werden als ausserordentlicher Aufwand gebucht (Kto. 3661, Ausserplanmässige Abschreibung Investitionsbeiträge). Ebenfalls über dieses Konto müssen Wertberichtigungen (Ausnahmefall) verbucht werden.

Vom Kanton oder von den Gemeinden ausgerichtete Investitionsbeiträge werden unter folgenden Bedingungen (kumulativ) aktiviert:

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

Die Aktivierungsgrenze wird vom Gemeinde- bzw. dem Regierungsrat festgelegt, als Empfehlung gilt 100'000 Franken für den Kanton und 50'000 Franken für die Gemeinden. Der Rat kann ausserdem weitere Kriterien für die Aktivierung der Investitionsbeiträge festlegen.

5.6 Beteiligungen und Darlehen

Beteiligungen sind Anteile am Kapital anderer Unternehmen, Betriebe oder Anstalten, die mit der Absicht der dauernden Anlage gehalten werden. Damit unterscheiden sie sich von der Position Wertschriften. Ein Darlehen ist ein Vertrag, wonach ein Darlehensgläubiger einem Darlehensschuldner einen Geldbetrag – meist gegen ein Entgelt (Zins) – zur Verfügung stellt. Der Darlehensschuldner verpflichtet sich zur Rückerstattung des ausgeliehen Geldbetrages.

Zugänge von Darlehen und Beteiligungen des Finanzvermögens werden direkt in der Bilanz erfasst. Im Gegensatz dazu werden die entsprechenden Zugänge beim Verwaltungsvermögen über die Investitionsrechnung gebucht. Dabei gilt, dass sämtliche Beteiligungen, die (Mit-) Eigentümerrechte begründen und Darlehen unabhängig der Investitionsgrenze über die Investitionsrechung erfasst werden müssen. Die Übertragung in die Bilanz (Aktivierung) erfolgt in der Regel beim Jahresabschluss.

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

Bedingt rückzahlbare Darlehen des Verwaltungsvermögens sind den Investitionsbeiträgen gleichzusetzen, wenn:

- sie unter der Definition von Investitionsbeiträgen (vgl. Kap. 5.5) entsprechen und
- im Zeitpunkt der Gewährung des Darlehens die spätere Rückzahlung als nicht wahrscheinlich erachtet wird (Abgrenzung zu den normalen Darlehen).

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

Bei unbefristeten Darlehen ist per Definition kein Rückzahlungstermin vereinbart, deshalb muss insbesondere wenn sie unverzinst sind, angenommen werden, dass der Kanton oder die Gemeinde eine Beteiligung eingegangen ist. Werden unbefristete Darlehen beim Darlehensnehmer als Eigenkapital ausgewiesen, liegt ein wichtiges Indiz für eine Beteiligungsnahme vor.

Die Rechnungslegung für Darlehen und Beteiligungen hängt davon ab, ob sie dem Finanzvermögen oder dem Verwaltungsvermögen zugeordnet werden. Darlehen und Beteiligungen, die unmittelbar der öffentlichen Aufgabenerfüllung dienen, zählen zum Verwaltungsvermögen. Beteiligungen und Aktivdarlehen, die Anlagecharakter aufweisen, gehören zum Finanzvermögen. Darlehen des Finanzvermögens bringen künftigen wirtschaftlichen Nutzen hervor. Darlehen im Verwaltungsvermögen werden zur Erfüllung einer öffentlichen Aufgabe gewährt.

Darlehen haben einen verlässlichen Nominalwert, bei dem es sich in der Regel um den zur Verfügung gestellten Betrag handelt. Ist eine dauerhafte Wertminderung absehbar, ist der bilanzierte Wert zu berichtigen. Darlehen im Finanzvermögen werden zum Nominalwert, abzüglich allfälliger Wertberichtigungen (Verkehrswertprinzip) bewertet. Darlehen im Verwaltungsvermögen sind analog zu bewerten, wobei hier im engeren Sinne das Anschaffungswertsprinzip gilt.

Die Beteiligungen des Finanzvermögens werden in der Bilanz unter Finanzanlagen geführt und sind zum Verkehrswert bzw. Marktwerten zu bewerten. Somit können Finanzbeteilungen über dem Anschaffungswert bewertet werden, was bei Beteiligungen des Verwaltungsvermögens nicht möglich ist. Diese werden zum Anschaffungswert abzüglich notwendiger Wertberichtigungen bewertet.

Die Bemessung der Wertberichtigungen hat so zu erfolgen, dass keine stillen Willkürreserven gebildet werden.

Im Übergang zu HRM2 sind alle Darlehen und Beteiligungen neu zu bewerten und auf ihren eigentlichen Charakter zu überprüfen. Dabei werden Beteiligungen grundsätzlich nach dem Anschaffungswert bewertet. Wenn dieser nicht verlässlich ermittelt werden kann, wird als Eingangswert für die Rechnungslegung nach HRM2 der anteilige Eigenkapitalwert nach Equity-Methode verwendet.

Allfällige Aufwertungsdifferenzen des Verwaltungsvermögens werden der Aufwertungsreserve (Bilanzkonto 2950) und des Finanzvermögens der Neubewertungsreserve Finanzvermögens (Bilanzkonto 2960) gutgeschrieben.

Im Übergang zu HRM2 sind auch in der Vergangenheit à fonds perdu bezahlte Beiträge auf allfälligen Darlehenscharakter zu überprüfen und gegebenenfalls zu aktivieren (z.B. Beiträge an Bahnunternehmen).

Beteiligungen im Finanz- und Verwaltungsvermögen sind im Anhang in einem Beteiligungsspiel aufzuzeigen. Dabei sind im Beteiligungsspiegel alle kapitalmässigen Beteiligungen darzustellen.

Beziehungen zu Organisationen, die der Kanton oder die Gemeinde ohne kapitalmässige Beteiligung massgeblich beeinflusst, gelten nicht als Beteiligung, sondern sind im Gewährleistungsspiegel offenzulegen.

BETEILIGUNGSSPIEGEL

Aktien	Tätigkeit	Anteil %	Gesamtkapita	Anzahl	Nominalwert	Buchwert
Appenzeller Bahnen, Herisau	öV	2.7	15'600'000	424'925	424'925	0
Appenzellerland Tourismus AG	Verkehrsbüro / Tourismusorganisation			31	31'000	31'000
AR-Net Informatik AG, Herisau	Informatik-Dienstleistungen	13.1	400'000	105	52'500	26'250
Feriendorf Urnäsch AG	Feriendorf			75	75'000	0
Gaswerk Herisau AG	Gaswerk	4.5	400'000	72	18'000	18'000
Grastrockungsanlage AG, Waldstatt	Grastrocknungsanlage	0.7	150'000	4	1'000	0
IG GIS AG, St. Gallen	Geometer			50	25'000	0
Regiobus AG, Gossau	Busbetrieb	30	120'000	72	36'000	110'400
Schweizerische Südostbahn AG, St. Gallen	öV	2.3	8'925'000	208'936	208'936	0
Total						**185'650**

Anteilscheine						
Appenzeller Volkskundemuseum, Stein	Museum			2	10'000	0
Emissionszentrale der Schweizer Gemeinden, Bern	Gemeindefinanzierungen			1	20'000	10'000
Konzert und Theater, St. Gallen	Kultur			260	26'000	0
Raiffeisenbank Appenzeller Hinterland	Bank			1	200	0
Schweizerischer Bibliotheksdienst, Bern	Bibliothek			20	2'000	0
Siedlungs- + Baugen. Hemetli, Herisau	Wohnbaugenossenschaft			100	10'000	10'000
Waldbauverein Herisau	Waldbesitzer			277	27'700	27'700
Wohnbaugenossenschaft Pro Herisau, Herisau	Wohnbaugenossenschaft			10	2'500	0
Total						**47'700**

5.7 Rechnungsabgrenzungen

Die Rechnungsabgrenzung ist ein Instrument zur Umsetzung der periodengerechten Buchführung. Um die zeitlichen Abgrenzungen beim Jahresabschluss sicherzustellen, werden aktive und passive Rechnungsabgrenzungen über transitorische Aktiven und Passiven gebucht. Rechnungsabgrenzungen sind in der Erfolgsrechnung wie auch in der Investitionsrechung vorzunehmen. Typische Beispiele von Rechnungsabgrenzungen sind zeitraumbezogene Aufwände und Erträge wie Mieten, Zinsen oder Versicherungsprämien.

Aktive Rechnungsabgrenzungen werden bilanziert für:

- vor dem Bilanzstichtag getätigte Ausgaben oder Aufwände, die der folgenden Rechnungsperiode zu belasten sind oder
- Einnahmen oder Erträge, die der Rechnungsperiode vor dem Bilanzstichtag zuzuordnen sind, aber erst in der folgenden Rechnungsperiode fakturiert werden.

Passive Rechnungsabgrenzungen werden bilanziert für:

- vor dem Bilanzstichtag fakturierte Einnahmen oder Erträge, die der folgenden Rechnungsperiode gutzuschreiben sind oder
- vor dem Bilanzstichtag bezogene Leistungen (Ausgaben oder Aufwände), die erst in der neuen Rechnungsperiode in Rechnung gestellt werden.

Aktive Rechnungsabgrenzungen sind von Anzahlungen an Dritte zu unterscheiden, die bevor eine wirtschaftliche Gegenleistung erbracht wurde geleistet werden. Anzahlungen an Dritte (z.B. Vorauszahlungen, Lohnvorschüsse u.a.) sind unter Forderungen (Bilanzkonto 1013) auszuweisen. Gleich verhält es sich bei den Anzahlungen von Dritten, die nicht zu den passiven Rechnungsabgrenzungen sondern zu den laufenden Verbindlichkeiten (Bilanzkonto 2003) gehören.

HRM2 gibt die Möglichkeit, dass unter gewissen Bedingungen bei kontinuierlich anfallenden Leistungen auf eine aktive oder passive Abgrenzung ausnahmsweise verzichtet werden kann. Dabei müssen die folgenden Kriterien jedoch kumulativ erfüllt sein:

- Es besteht kein enger Zusammenhang zwischen Aufwand und Ertrag.
- Die Höhe der Leistungen unterliegt keinen wesentlichen Schwankungen.
- Der einzelne Geschäftsvorfall überschreitet einen minimalen, auf die Grösse des Gemeinwesens bzw. dessen Finanzhaushalt abgestimmten Wert nicht.
- Es ist sichergestellt, dass überjährig betrachtet der Leistungsbezug eines ganzen Jahres pro Rechnungsperiode verbucht ist.

Aufgrund dieser Definition muss pro Gemeinwesen ein Grenzwert festgelegt werden, ab dem die Abgrenzungen vorgenommen werden. Ein klassisches Beispiel für den Fall wo eine Rechnungsabgrenzung keinen Sinn macht sind Zeitungsabonnements. Das Fachkonzept HRM2 schlägt vor, dass der Grenzwert vom Rat entsprechend der Grösse des Gemeinwesens einmalig festgelegt wird. Der empfohlene Grenzwert liegt beim Kanton in einer Grössenordnung von Fr. 20'000.- und bei den Gemeinden von Fr. 10'000.-.

Die Vornahme von Abgrenzungen muss stetig angewendet werden, sowohl in der überjährigen Betrachtung, als auch in der Behandlung von Teilrechnungen innerhalb eines Geschäftsvorfalles.

Nach HRM2 sind auch Rechnungsabgrenzungen bei der Investitionsrechung vorzunehmen um eine Zuordnung der Vorgänge zur richtigen Periode sicherzustellen. Dies mit dem Ziel, dass das Ergebnis der Erfolgsrechnung periodengerecht ausgewiesen wird. Die Investitionen haben jedoch nur indirekt über die Abschreibungen entsprechende Auswirkungen auf die Erfolgsrechnung. Investitionen werden nach HRM2 jedoch erst mit Nutzungsbeginn abgeschrieben. Abgrenzungen sind bei der Investitionsrechnung insbesondere dann vorzunehmen, um die korrekten Abschreibungen ab Nutzungsbeginn berechnen zu können. Bei mehrjährigen Investitionsvorhaben, die noch nicht genutzt und somit in der laufenden Periode auch nicht abgeschrieben werden, kann somit auf eine Abgrenzung verzichtet werden.

Im Übergang zu HRM2 ist zu überprüfen ob, nebst den heute schon üblichen Abgrenzungen andere Fälle mit Handlungsbedarf vorhanden sind. So sind allenfalls früher gemachte Rückstellungen neu unter passiver Rechnungsabgrenzung zu führen. Als spezieller Fall sei in diesem Zusammenhang der Personalaufwand zu erwähnen, wo es zum Teil heute schon üblich ist, für Ferien, Überzeit, Gleitzeitguthaben oder Stundenkontokorrente der Lehrer eine Rückstellungen zu führen. In HRM2 ist hier eine passive Rechnungsabgrenzung unter der Sachgruppe 2040 und alternativ die Bildung einer kurzfristigen Rückstellung unter der Sachgruppe 2050 möglich. Dabei spielt bei der Zuordnung zu Rechnungsabgrenzungen oder zu kurzfristigen Rückstellung der Umstand eine Rolle, dass Rechnungsabgrenzungen zu Beginn der Rechnungsperiode nach dem Bilanzstichtag vollständige aufgelöst werden, Rückstellungen in diesem Fall hingegen kurzfristig bestehen bleiben. Eine zeitliche Abgrenzung sollte deshalb eher dann vorgenommen werden, wenn die Höhe und Fälligkeit der Verbindlichkeit relativ eindeutig bestimmbar ist.

Anpassungen der Rechnungsabgrenzungen im Zuge der HRM2-Einführungen gehen zu Gunsten bzw. zu Lasten der Aufwertungsreserve im Eigenkapital.

5.8 Rückstellungen, Eventualverbindlichkeiten und Ereignisse nach dem Bilanzstichtag

Die Fachempfehlung 09 „Rückstellungen und Eventualverbindlichkeiten“ wird vollständig umgesetzt. Die wesentlichsten Aspekte und Änderungen gegenüber der heutigen Handhabung betreffen:

5.8.1 Rückstellungen

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

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

Diese strengen Kriterien verunmöglichen die Bildung von Rückstellungen zur Abschlussgestaltung. Sogenannte Vorsichtsrückstellungen, wie sie z.B. gemäss schweizerischem Aktienrecht nach wie vor möglich sind, können nach HRM2 nicht gebildet werden.

Rückstellungen können sowohl kurzfristigen (Mittelabfluss innerhalb eines Jahres nach dem Bilanzstichtag wahrscheinlich) wie auch langfristigen Charakter haben. Entsprechend werden sie im kurz- bzw. langfristigen Fremdkapital ausgewiesen.

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

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

Für nicht budgetierte Rückstellungen sind Kreditüberschreitungen möglich; sie werden mit der Abnahme der Rechnung genehmigt.

Anpassungen der Rückstellungen im Zuge der HRM2-Einführungen gehen zu Gunsten bzw. zu Lasten der Aufwertungsreserve im Eigenkapital

Bestand und Veränderung der Rückstellungen werden in einem Rückstellungsspiegel im Anhang der Rechnung dargestellt.

***Beispiele**:*

- *Der Kanton ist Beklagter in einem Rechtsstreit aufgrund eines Vorfalls von vor zwei Jahren. Die Klagesumme beträgt CHF 10 Mio. Es liegt ein Vergleichsvorschlag des Klägers über CHF 5 Mio. vor. Der Kanton hat eine Gegenangebot per Saldo aller Ansprüche von CHF 2 Mio. gemacht. Der Rechtsvertreter des Kantons rechnet damit, dass der Fall mit einer Zahlung von CHF 2,5 Mio. abgeschlossen werden kann.*
    - *Bildung einer Rückstellung von CHF 2,5 Mio.*

- *Auf Jahresende bestehen genehmigte, aber noch nicht ausgeführte Investitionen von CHF 4,5 Mio.*
    - *Die Kriterien für eine Rückstellungsbildung gemäss HRM2 sind nicht erfüllt (kein Verpflichtungstatbestand).*
    - *Die Kreditübertragungen werden ausserhalb der Buchhaltung geführt; sie bilden Teil der Offenlegungen im Anhang der Jahresrechnung.*
- *Es ist absehbar, dass im kommenden Jahr eine Abteilung restrukturiert werden muss. Die Restrukturierungsmassnahmen werden die Rechnung mit geschätzten CHF 2 Mio. belasten. Der formelle Restrukturierungsbeschluss ist weder gefällt noch kommuniziert.*
    - *Die Kriterien für eine Rückstellungsbildung gemäss HRM2 sind nicht erfüllt (kein Verpflichtungstatbestand am Bilanzstichtag).*
- *Es bestehen Deponie-Altlasten, die in Zukunft zu einer Sanierungspflicht führen könnten.*

  Fall 1: Eine Sanierung ist auf absehbare Zeit nicht wahrscheinlich. Zudem kann der Sanierungsaufwand nicht zuverlässig geschätzt werden.
    - *Keine Rückstellungsbildung, obwohl ein möglicherweise verpflichtendes Ereignis in der Vergangenheit vorliegt, da die Höhe der möglichen Verpflichtung nicht verlässlich ermittelt werden kann (Offenlegung des Sachverhaltes im Anhang).*

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

Spezialfall Pensionsverpflichtungen

In Anwendung des allgemeinen Grundsatzes für die Rückstellungen gilt für Pensionsverpflichtungen der Standard von Swiss GAAP FER 16. Danach werden Pensionsrückstellungen nur gebildet, wenn eine Sanierungsleistung des Kantons bzw. der Gemeinde wahrscheinlich ist.

5.8.2 Eventualverbindlichkeiten

Eventualverbindlichkeiten sind

- mögliche Verbindlichkeiten aufgrund von Ereignissen in der Vergangenheit, deren Existenz durch (nicht selber kontrollierbare Ereignisse in der Zukunft bestätigt werden müssen (z.B. Garantien, Pfandbestellungen);
- gegenwärtige Verbindlichkeiten, die nicht bilanziert werden, da kein Mittel- oder Nutzenabfluss zur Begleichung wahrscheinlich ist und/oder die Verpflichtung nicht verlässlich geschätzt werden kann.

Eventualverpflichtungen werden im sogenannten Gewährleistungsspiegel im Anhang der Jahresrechnung ausgewiesen.

Beispiele

- *Die Gemeinde stellt eine Bankgarantie für einen Dritten.*
    - *Offenlegung als Eventualverbindlichkeit*
- *Die Gemeinde stellt für ein kantonales Musikfest eine Defizitgarantie.*
    - *Offenlegung als Eventualverbindlichkeit*
- *Es bestehen Deponie-Altlasten, die in Zukunft zu einer Sanierungspflicht führen könnten. Eine Sanierung wird als wahrscheinlich erachtet. Eine verlässliche Kostenschätzung ist jedoch noch nicht möglich.*
    - *Offenlegung als Eventualverbindlichkeit. Rückstellungsbildung sobald eine verlässliche Kostenschätzung vorliegt.*
- *Die Pensionskasse, der sich die Gemeinde für die Altersvorsorge angeschlossen hat, weist einen Deckungsgrad von 87% auf. Sanierungsmassnahmen sind weder notwendig noch beabsichtigt.*
    - *Empfehlung: Offenlegung der Tatsache der Unterdeckung mit Anmerkung, dass weder Sanierungspflicht noch –absicht.*

5.8.3 Ereignisse nach dem Bilanzstichtag

Wesentliche Vorfälle und Tatbestände, die zwischen dem Bilanzstichtag und der Genehmigung der Rechnung durch das massgebende Gremium eintreffen, werden als „Ereignissen nach dem Bilanzstichtag“ bezeichnet. Es wird unterschieden zwischen

- Wesentlichen Ereignissen, die einen bereits am Bilanzstichtag bestehenden Buchungstatbestand neu beurteilen lassen. Diese Ereignisse nach dem Bilanzstichtag führen in der Regel zu einer Anpassung der Rechnung.

  Beispiel

  Ein bisher als zahlungsfähig beurteilter bedeutender Steuerzahler meldet im Januar Konkurs an. Die Steuerforderungen per Ende Jahr werden wertberichtigt.

- Ereignisse, die nicht einen Buchungstatbestand des alten Jahres betreffen; sie führen folgerichtig nicht zu einer buchungspflichtigen Anpassung der Rechnung. Wenn es sich um für die zukünftige Entwicklung wesentliche Vorfälle handelt, werden solche Ereignisse im Anhang offen gelegt.

  Beispiel

  Die Aktienmärkte erleiden im Februar einen massgebenden Einbruch. Die Bewertung der Wertschriften erfolgt zu den Kurswerten auf Ende Jahr. Die Auswirkungen der Kurseinbrüche werden jedoch im Anhang offen gelegt.

5.9 Spezialfinanzierungen und Fonds, Vorfinanzierungen, Rücklagen

5.9.1 Spezialfinanzierungen und Fonds

In der Definition der Spezialfinanzierungen ergeben sich mit HRM2 gegenüber dem heutigen Finanzhaushaltgesetz 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 wogegen Spezialfinanzierungen des Eigenkapitals nicht verzinst werden. Als Kriterien für die Zuordnung sollen gelten:

a) Fremdkapital

- Es besteht ein Kausalzusammenhang zwischen der öffentlichen Aufgabe und den Nutzniessern (Gebühren, Regalien, Beiträge usw.) und/oder
- Der Entscheidungsspielraum für den Mitteleinsatz ist gering (wenn z.B. die Rechtsgrundlage auf übergeordnetem Recht basiert und dieses bezüglich Art und Höhe der Gebühren sowie Mittelverwendung keinen wesentlichen Spielraum offen lässt).

  Beispiele Kanton:

  - *Spezialfinanzierung Gewässerschutz*
  - *Spezialfinanzierung Tiergesundheitskasse*

  Beispiele Gemeinden:

  - *Spezialfinanzierung Rettungsgeräte interkantonal*
  - *Spezialfinanzierung Kirchenunterhalt*

b) Eigenkapital

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

  Beispiele Kanton:

  - *Spezialfinanzierung Lotteriefonds*
  - *Spezialfinanzierung Strassenrechnung*
  - *Spezialfinanzierung Kulturfonds*

  Beispiele Gemeinden:

  - *Spezialfinanzierung Parkplatzbewirtschaftung / Abwasser / Abfallentsorgung / Feuerschutz*

Fonds werden nach denselben Grundsätzen und Kriterien gehandhabt wie Spezialfinanzierungen.

Veränderungen der Spezialfinanzierungen und Fonds im Fremdkapital (Zuweisungen und Verwendungen) werden erfolgswirksam in der ersten Stufe der Erfolgsrechnung gebucht, diejenigen von Spezialfinanzierungen und Fonds im Eigenkapital hingegen in der 2. Stufe der Erfolgsrechnung.

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

Bezüglich zusätzlichem Handlungsbedarf zur gesetzlichen Regelung von Spezialfinanzierungen und Fonds siehe Ausführungen in Abschnitt 6.

5.9.2 Vorfinanzierungen

HRM2 bietet die Möglichkeit, für noch nicht beschlossene Investitionen Reserven zu bilden (Vorfinanzierungen); im gegenwärtigen Finanzhaushaltgesetz war dies nicht vorgesehen. Vorfinanzierungen bilden einen massgebenden Einschnitt in die Periodengerechtigkeit und 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:

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

Vorfinanzierungen dürfen somit nicht zur allgemeinen Erfolgssteuerung gebildet werden; sie können insbesondere auf Gemeindeebene für grössere Investitionsvorhaben sinnvoll sein. Sie können nur mit einem Ausgabenbeschluss gebildet werden; eine gesetzliche Grundlage wie bei den Spezialfinanzierungen ist jedoch nicht notwendig.

Die Vorfinanzierungen sind Teil des Eigenkapitals. Bildungen und Auflösungen werden über die 2. Stufe der Erfolgsrechnung gebucht.

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

5.9.3. Rücklagen

Unter Rücklagen werden Ertragsüberschüsse von Globalbudgetbereichen ausgewiesen. Beim Kanton betrifft dies die Rückstellungen aus den Besserabschlüssen des Spitalverbundes AR (SVAR). Diese sind im Übergang zu HRM2 in das Eigenkapital umzugliedern.

Alle Einlagen und Entnahmen werden über die 2. Stufe der Erfolgsrechnung gebucht.

5.10 Steuern

Die zeitlichen Abgrenzungen sind für eine ordnungsgemässe Rechnungslegung auch bei allen Steuern vorzunehmen. Grundsätzlich ist zwischen drei Abgrenzungsmethoden zu unterscheiden, welche heute Anwendung finden:

- Kassen-Prinzip: Hier werden die Steuererträge verbucht, wenn das Geld vereinnahmt wird.
- Soll-Prinzip: Das Soll-Prinzip stellt das Verbuchungsprinzip gemäss HRM1 dar. Beim Soll-Prinzip werden im Gegensatz zum Kassen-Prinzip die Steuererträge nicht im Augenblick der Zahlung, sondern bei der Stellung der Rechung verbucht.
- Steuerabgrenzungs-Prinzip: Die ausgestellten Steuerrechnungen Ende Jahr sind häufig erst provisorisch. Effektiv besteht eine Differenz zwischen den auf der Grundlage des Vorjahres berechneten provisorischen Steuerrechnungen und den erst zu einem späteren Zeitpunkt mittels der definitiven Steuerrechung für das betreffende Jahr effektiv in Rechnung gestellten Steuererträge.

HRM2 verlangt mindestens eine Steuerabgrenzung nach dem Soll-Prinzip. Die Anwendung des Steuerabgrenzungsprinzips ist optional. Beim Kanton und bei den Gemeinden werden heute folgende Steuern bereits nach dem Soll-Prinzip erhoben:

- Steuern der Natürlichen Personen
- Steuern der Juristischen Personen
- 17% am Ertrag der direkten Bundessteuer
- Grundstückgewinnsteuern
- Handänderungssteuern
- Quellensteuern
- Feuerwehrersatzabgaben
- Bussen- und Strafsteuern
- Interkantonale Steuerausscheidungen (Repartitionen) auf Verrechnungsbasis
- Kirchensteuern
- Motorfahrzeugsteuern

Im Kanton werden einzig die Hundesteuern nach dem Kassen-Prinzip erhoben. Da die Hunde jedoch anfangs des laufenden Jahres gelöst werden müssen, entspricht der Ertrag in der Regel den im laufenden Jahr geschuldeten Hundesteuern.

Der Bezug der Direkten Bundessteuern erfolgt nach dem Soll-Prinzip, die Ablieferung an den Bund hingegen nach Kassen-Prinzip. Deshalb wird heute schon Ende des Jahres der Kreditor Bund gemäss Soll-Stellung abgegrenzt.

Zur Erfüllung der Rechnungslegung nach HRM2 sind im Steuerbereich keine wesentlichen Änderungen notwendig. Das Fachkonzept sieht vor, dass auf das Steuerabgrenzungs-Prinzip verzichtet wird. Dies wird damit begründet, dass die Abgrenzungen auf Hochrechnungen bzw. Schätzungen basieren und der Aufwand für dessen Ermittlung in unserm Kanton unverhältnismässig hoch wäre. Einziger Handlungsbedarf bei der Einführung HRM2 besteht im Steuerbereich bei den interkantonalen Steuerausscheidungen (Repartitionen), die zukünftig periodengerecht und nach dem Brutto-Prinzip zu verbuchen sind. Ausserdem sind die Bezugsprovisionen des Kantons bei der Kirchensteuer nach dem Soll-Prinzip zu erheben.

5.11 Ausserordentliche Posten und Reserveveränderungen

In der zweiten Stufe der Erfolgsrechnung werden ausserordentliche Posten und Reserveveränderungen dargestellt (siehe auch Kapitel 5.1 „Finanzberichterstattung“).

Ausserordentliche Posten: darunter werden Aufwendungen und Erträge verstanden, die nicht durch die ordentliche Aufgabenerfüllung verursacht werden und kumulativ die folgenden Kriterien erfüllen:

- Selten: es konnte in keiner Art und Weise damit gerechnet werden und es ist auch nicht anzunehmen, dass sich derselbe Vorfall regelmässig wiederholt.
- Ungewöhnlich: der Aufwand bzw. der Ertrag unterscheidet sich klar von den ordentlichen Aktivitäten.
- Ausserhalb der Kontrolle des Kantons bzw. der Gemeinde: das für den Aufwand, den Ertrag massgebende Ereignis entzieht sich der Einflussnahme des Gemeinwesens.
- Wesentlich: der Betrag ist im Gesamtzusammenhang der Rechnung wesentlich, d.h. ohne Ausweis in der zweiten Stufe würde sich der Bilanzleser ein falsches Bild der finanziellen Lage machen.

Beispiele

- *Aufgrund einer Unwetterkatastrophe wird eine Strasse so beschädigt, dass sie ersetzt werden muss. Der bisherige Restbuchwert der Strasse von CHF 1 Mio. ist auszubuchen. Die Neuerstellung der Strasse kostet CHF 3 Mio.*
  - *Die Restwertausbuchung erfüllt die Kriterien eines ausserordentlichen Aufwands und wird damit in der zweiten Stufe der Erfolgsrechnung dargestellt.*
  - *Die Neubaukosten werden aktiviert und über die Nutzungsdauer abgeschrieben.*

- *Durch den Neuzuzug eines vermögenden Steuerzahlers übersteigen die Steuererträge den budgetierten Betrag in wesentlichem Ausmass.*

  - *Die Kriterien der Ausserordentlichkeit sind nicht erfüllt. Die zusätzlichen Steuereinnahmen sind in der ersten, ordentlichen Stufe der Erfolgsrechnung auszuweisen. Die Abweichung gegenüber Vorjahr und Budget wird im Finanzkommentar und im Anhang der Jahresrechnung erläutert.*

Reserveveränderungen: In Ergänzung der Mindestanforderungen von HRM2 werden neben den Reservebildungen auch die Reserveauflösungen in der zweiten Stufe der Erfolgsrechnung offen gelegt. Dies bedeutet eine massgebende Verbesserung der finanziellen Transparenz. Konkret sind unter Reserveveränderungen zu verstehen (Aufzählung nicht abschliessend):

- Bildungen und Auflösungen von Vorfinanzierungsrücklagen.
- Bildungen von ausserordentlichen Abschreibungen und entsprechend der Auflösung von in Vorjahren durch die Vornahme von ausserordentlichen Abschreibungen gebildeten Reserven. Ausserordentlich sind Abschreibungen, wenn sie über den nach der Nutzungsdauer bemessenen Amortisationen liegen.
- Einlagen und Entnahmen von Rücklagen des Eigenkapitals wie z.B. Neubewertungsreserven, Spezialfinanzierungen und Fonds im Eigenkapital, jedoch ohne die Veränderungen der Neubewertungsreserve für das Finanzvermögen.

Es ist sicherzustellen, dass die Reserveveränderungen mit den notwendigen Aufzeichnungen (z.B. durch einen entsprechenden Aufbau der Anlagebuchhaltung) ermittelt werden können.

Beispiele

o *Einer in 2013 angeschafften und ab Anfang 2014 genutzten Anlage mit einem Anschaffungswert von CHF 100'000 wird eine Nutzungsdauer von 10 Jahren unterlegt. Die planmässigen, ordentlichen Abschreibungen betragen damit CHF 10'000 p.a. In 2015 wird aufgrund des guten Jahresabschlusses auf dieser Anlage eine ausserordentliche Abschreibung von CHF 50'000 verbucht. Da der Abschluss 2016 unerwartet schlecht ausfällt, wird die Anlage in diesem Jahr nicht weiter abgeschrieben.*

	Effektive Werte	***Buchwerte***
2013		
- Anschaffung	*100'000*	*100’000*
2014		
- Abschreibung	*-10'000*	*-10’000*
Wert 31.12.	*90'000*	*90’000*
2015		
- Abschreibung ord.	*-10'000*	*-10’000*
- Abschreibung a.o.		*-50’000*
Wert 31.12.	*80'000*	*30’000*

2016		
- Abschreibung ord.	*-10'000*	*-10’000*
- Abschreibung a.o.		*+10’000*
Wert 31.12.	*70'000*	*30’000*

Ausweis in der Erfolgsrechnung

2014	
1. Stufe Abschreibungen	*- 10’000*
2015	
1. Stufe Abschreibungen	*- 10’000*
2. Stufe a.o. Abschreibungen	*- 50’000*
2016	
1. Stufe Abschreibungen	*- 10’000*
2. Stufe Auflösung Abschreibungsreserve	*+10’000*

5.12 Konsolidierte Rechnung

Nach HRM2 sind neben der Legislative, der Exekutive und der engeren Verwaltung auch die Rechtspflege und eigenständige kantonale bzw. kommunale Behörden in der Rechnung abzubilden. Dies ist im Kanton Appenzell Ausserrhoden 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 bzw. im Gewährleistungsspiegel im Anhang darzustellen.

Diese Massgaben von HRM2 werden übernommen und ergänzt mit der Erwartung, dass das verantwortliche Organ (Regierungs- bzw. Gemeinderat) eine konsolidierte Rechnung erstellen lässt, wenn dies zur Wahrnehmung der eigenen Verantwortung notwendig ist. Dies dürfte in folgenden Fällen zutreffen:

- Der verlässliche Überblick über die gesamten finanziellen Verhältnisse ist ohne konsolidierte Rechnung nicht möglich, z.B. wenn öffentliche Aufgaben in einem bedeutenden Ausmass in eigene Rechtsträger ausgegliedert werden.
- Es gibt eindeutige Hinweise darauf, dass das finanzielle Gleichgewicht unter Einbezug der beherrschten Einheiten gefährdet ist. Solche Hinweise können aufgrund der Jahresrechnungen der beherrschten Einheiten sein: hohe Verschuldung bzw. Auslagerung von Schulden, ungenügende Eigenkapitalbasis, nachhaltige Verlustsituation, hohe übrige Risiken (Beispiel: Fall Leukerbad).

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 erstellt wird, verbleibt beim Exekutivorgan. Wenn diese Rechnung für die Gesamtbeurteilung und zur Beurteilung von Investitionsentscheiden notwendig ist, sollte sie dem Parlament zumindest zur Kenntnisnahme gebracht werden. Die finanzpolitische Steuerung erfolgt über Budget und Jahresrechnung und nicht über die konsolidierte Rechnung. Es werden keine konsolidierten Budgets erstellt.

Konsolidierte Rechnungen können in einer gegenüber der Kantons- bzw. Gemeinderechnung vereinfachten Art und einer verkürzten Form erstellt werden. Im Vordergrund stehen dabei nicht formelle Aspekte, sondern der materielle Gehalt. Die konsolidierte Rechnung wird nach denselben Grundsätzen erstellt wie die Jahresrechnung.

Als Kriterien, die für die Aufnahme in die konsolidierte Rechnung kumulativ zu erfüllen sind, werden vorgeschlagen:

- Wesentliche Beeinflussung der Organisation durch Kanton/Gemeinde

  Eine wesentliche Beeinflussung liegt insbesondere vor, wenn das Parlament oder der Regierungsrat/der Gemeinderat z.B. durch Festlegung der Strategie, Festlegung von Budgets und Abnahme der Rechnung, Wahl der obersten Führungsorgane oder durch Stimmenmehrheit die Geschicke einer Organisation massgebend prägen kann.

  und

- Leistung wesentlicher Betriebsbeiträge durch Kanton/Gemeinde

  Betriebsbeiträge sind wesentlich, wenn sie mindestens 5% des gesamten Aufwandvolumens des Kantons/der Gemeinde ausmachen.

Der Regierungsrat bzw. der Gemeinderat legt die zu konsolidierenden Einheiten aufgrund dieser Kriterien durch Beschluss fest.

Beispiel

Wenn der Spitalverbund in einen eigenen Rechtsträger ausgegliedert wird, erfüllt er die obigen Kriterien. Eine konsolidierte Rechnung wird dem Parlament zur Kenntnisnahme (nicht Genehmigung) vorgelegt. Die Assekuranz 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.

5.13 Restatement / Übergang zu HRM2

Beim Übergang von der Rechnungslegung nach bisherigem Finanzhaushaltsgesetz zum neuen Finanzhaushaltgesetz nach HRM2 ergeben sich verschiedene Fragestellungen, die in diesem Kapital behandelt werden:

- In welchem Umfang sollen die Positionen der Bilanz auf den Zeitpunkt des Übergangs nach den neuen Regeln neu bewertet werden, und welches sind die Auswirkungen von Neubewertungen im Vergleich zu einem Verzicht auf Neubewertungen?
- Von wem und zu welchem Zeitpunkt sollen die Neubewertungen genehmigt werden?
- Wie wird mit den Differenzen der Neubewertungen in zukünftigen Jahren umgegangen?
- Werden die Vorjahresrechnung und das Vorjahresbudget bei der Publikation des ersten Budgets bzw. der ersten Rechnung nach neuer Regie vergleichbar dargestellt, so dass ein Vorjahresvergleich möglich ist?

5.13.1 Neubewertungen bei der Erstbilanzierung

HRM2 verlangt als Mindestanforderung, dass die Positionen des Finanzvermögens, die Rückstellungen und die Rechnungsabgrenzungen (aktiv und passiv) auf den Zeitpunkt der Einführung neu bewertet werden. Die übrigen Bilanzpositionen, namentlich das Verwaltungsvermögen, können freiwillig neu bewertet werden.

Der Umfang der Neubewertungen beeinflusst die Qualität der Rechnungslegung auf lange Frist. Folgende Punkte sind dabei zu beachten:

- Die Neubewertung der Anlagen des Verwaltungsvermögens ist in der Regel aufwändig, wenn nicht pragmatisch vorgegangen wird.
- Nur eine vollständige Neubewertung, vor allem der Anlagen im Verwaltungsvermögen, führt zu einem aussagefähigen und über die Jahre vergleichbaren Erfolgsausweis.
- Wenn die bisherigen Restbuchwerte des Verwaltungsvermögens unter HRM2 weitergeführt werden, sind die Abschreibungen in den Anfangsjahren tendenziell zu tief (Abschreibungslücke). Es ist mittelfristig mit einem Anstieg der Abschreibungsbeiträge zu rechnen, was entsprechende finanzpolitische Auswirkungen haben dürfte.

  Ebenso ist die Aussagekraft der Rechnung tangiert, wenn die Bilanzpositionen nicht einheitlich bewertet sind.

Nach eingehender Wertung aller Aspekte ist für den Kanton und die Gemeinden in Appenzell Ausserrhoden folgendes Vorgehen vorgesehen:

1. Die Positionen des Finanzvermögens, die Rückstellungen und die aktiven und passiven Rechnungsabgrenzungsposten werden in Übereinstimmung mit den Vorgaben von HRM2 neu bewertet.

2. Alle andern Positionen, deren Bewertung einen massgebenden Einfluss auf zukünftige Erfolgsausweise haben, werden neu bewertet. Darunter fallen vor allem die Anlagen des Verwaltungsvermögens, einschliesslich der gewährten Investitionsbeiträge. Bei der Neubewertung stehen nicht so sehr die Bilanzwerte im Vordergrund als vielmehr die möglichst realistische Erfassung der Erfolgspositionen (z.B. Abschreibungen auf dem Verwaltungsvermögen). Die Neubewertung dieser Positionen soll deshalb pragmatisch erfolgen. Es wird dabei auf vorhandenen Daten und – sofern notwendig – praxisnahen Annahmen basiert.

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

5.13.2 Genehmigung der Neubewertungen

Die Neubewertungen werden dem Parlament bzw. dem Stimmbürger zusammen mit der ersten nach HRM2 erstellten Rechnung in einem Bilanzanpassungsbericht zur Genehmigung vorgelegt.

Da im ersten HRM2-Budget z.B. bei den Abschreibungen bereits auf Schätzungen der neuen Grössen basiert wird, ist in diesem Budget anzugeben, wie die zugrunde gelegten Daten ermittelt wurden. Die Bestimmungen im FHG sind so klar zu formulieren, dass die Festlegung der Werte für die Budgetberechnung möglichst eindeutig ist. Die Vorlage des Bilanzanpassungsberichtes bereits im Zeitpunkt der Budgetgenehmigung wird nicht möglich sein, da viele Positionen dann noch nicht ermittelt werden können.

5.13.3 Behandlung der Neubewertungsdifferenzen

a) Finanzvermögen

Die Differenzen der Neubewertung zu Verkehrswerten werden in einer sog. „Neubewertungsreserve“ im Eigenkapital erfasst. Bewertungsanpassungen zufolge Zu- oder Abnahmen der Verkehrswerte in Folgejahren werden der Neubewertungsreserve gutgeschrieben bzw. belastet. Die Erfolgsrechnung wird nur betroffen, wenn die Neubewertungsreserve aufgebraucht ist. In diesem Fall wird eine spätere Wertaufholung im Ausmass der früheren Erfolgsbelastung als Ertrag verbucht.

Beispiel

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

		Soll	Haben
Buchung:	*Liegenschaften Finanzvermögen*	*CHF 250’000*	
	Neubewertungsreserve		*CHF 250’000*

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

		Soll	Haben
Buchung:	*Neubewertungsreserve*	*CHF 200’000*	
	Liegenschaften Finanzvermögen		*CHF 200’000*

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

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

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

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

b) Verwaltungsvermögen und andere Bilanzpositionen

HRM2 sieht vor, dass Bewertungsdifferenzen aus der Neubewertung aller Positionen ausser dem Finanzvermögen in einer sog. „Aufwertungsreserve“ im Eigenkapital erfasst wird. Diese Reserve wird in den Folgejahren aufgelöst, und zwar im Verhältnis wie aufgrund der Aufwertungen Abschreibungen entstehen, die bereits in Vorjahren der Rechnung belastet wurden. Damit wird verhindert, dass dasselbe Investitionsgut teilweise doppelt zulasten des Steuersubstrats abgeschrieben wird.

Der offensichtliche Nachteil dieser Behandlungsart ist, dass die Erfolgsrechnung auf Jahre durch Reserveauflösungen zu gut dargestellt wird. Um diesen Effekt transparent darzustellen, werden die Auflösungen der Aufwertungsreserve der 2. Stufe der Erfolgsrechnung gutgeschrieben.

Mit dem Ziel, die Auswirkungen des Übergangs zeitliche zu beschränken, soll die Auflösung der Aufwertungsreserve linear innert einer Zeitspanne von 5 bis 10 Jahren erfolgen. Der entsprechende Rat legt die konkrete Amortisationsdauer der Aufwertungsreserve fest.

Beispiel

Die Liegenschaften des Verwaltungsvermögens werden im Zuge der HRM2-Umstellung neu bewertet. Daraus resultiert eine Aufwertung der bisherigen Restbuchwerte von CHF 12.8 Mio. (31.12.2012) um CHF 2.8 Mio. auf einen HRM2-Eingangswert von CHF 15.6 Mio. (01.01.2013). Die durchschnittliche Restnutzungsdauer dieser Liegenschaften beträgt Anfang 2013 noch 12 Jahre. Der Gemeinderat hat beschlossen, die Aufwertungsreserve linear über 10 Jahre aufzulösen.

		Soll	Haben
01.01.2013:	*Liegenschaften Verwaltungsvermögen*	*CHF 2'800'000*	
	Aufwertungsreserve		*CHF 2'800'000*
Ende 2013:	*Abschreibungen (1. Stufe ER)*	*CHF 1'300'000*	
	Liegenschaften Verwaltungsvermögen		*CHF 1'300'000*
	Aufwertungsreserve	*CHF 280'000*	
	Auflösung Aufwertungsreserve (2. Stufe ER)		*CHF 280'000*

5.13.4 Vorjahresinformationen

Bei der öffentlichen Hand werden Budgets und Rechnungen in der Regel mit den entsprechenden Vorjahreswerten publiziert. Im Einführungsjahr von HRM2 werden die Vorjahre in Darstellung und Inhalt ohne zusätzliche Massnahmen nicht vergleichbar sein.

Bei einer Einführung des neuen Finanzhaushaltsgesetzes auf den 01.01.2013 sind die folgenden Ausweise von dieser Fragestellung betroffen:

Budget 2012 - als Vorjahresinformation zum Budget 2013
Um die volle Vergleichbarkeit auch inhaltlich zu gewährleisten, müsste primär das Verwaltungsvermögen auf den 31.12.2011 neu bewertet werden (Grundlage für die budgetierten Abschreibungen 2012).

Rechnung 2012 - als Vorjahresinformation zur Rechnung 2013
Um eine vollumfänglich vergleichbare Rechnung 2012 zu erreichen, müssten die Bilanz auf den 31.12.2011 vollständig neu bewertet werden.

Unbesehen davon, wie mit den Vorjahresvergleichswerten umgegangen wird, sind diejenigen Bilanzpositionen, die von den neuen Rechnungslegungsvorschriften betroffen sind, auf den 31.12.2012 neu zu bewerten, da diese Bestände die Eingangswerte für die neue Rechnungslegung darstellen.

Aufgrund folgender Argumente sollen bei der Umstellung auf HRM2 das erste nach den neuen Grundsätzen erstellte Budget 2013 und die Rechnung 2013 ohne Vorjahresangaben publiziert werden:

- Mit dem Verzicht auf Vorjahresangaben wird der Schnitt von „bisher“ zu „neu“ zusätzlich dokumentiert.
- Ein Softwarewechsel auf den Zeitpunkt der HRM2-Einführung ist nicht auszuschliessen. Ein solcher würde die Aufarbeitung der Vorjahresinformationen zusätzlich erschweren.
- Die Energien können auf die Umsetzung der neuen Regelungen konzentriert werden, ohne dass man sich mit zusätzlichen Restatements der vergangenen Jahre beschäftigen muss.

Während das Budget 2013 „einspaltig“, d.h. ausschliesslich mit den für 2013 budgetierten Beträgen, veröffentlicht wird, können gewisse Elemente der Rechnung 2013 auch bei diesem Vorgehen bereits mit vergleichbaren Zusatzinformationen angereichert werden:

- Erfolgsrechnung und Investitionsrechnung mit Budgetvergleich;
- Bilanz mit Vorjahresbeständen (Restatementwerte 01.01.2013).

6. Zusätzlicher Handlungsbedarf AR

In nachstehenden Bereichen ist, zusätzlich zu den HRM2-Empfehlungen, weiterer **fachtechnischer Handlungsbedarf** zur Aufnahme in ein revidiertes FHG zu erkennen.

a) Kreditarten

Stossrichtung: starke Vereinfachung durch Reduktion der bisherigen Kreditarten
Die heutige Begriffsvielfalt mit den Wörtern Verpflichtungskredit, Objektkredit, Rahmenkredit, Zusatzkredit, Projektierungskredit, Globalkredit, Voranschlagskredit, Nachtragskredit ist verwirrend und auf Gemeindeebene nicht miliztauglich.

b) Finanzaufsicht des Kantons über die Gemeinden

Stossrichtung: Ersatz des rechnerischen Eigenkapitals zur Beurteilung der Verschuldung einer Gemeinde durch HRM2-konforme Kennzahlen.

c) Betriebliches Rechnungswesen

Stossrichtung: Aufnahme von Bestimmungen über das Führen einer Kosten-/Leistungsrechnung. Über aussagekräftige Auswertungen soll den Organisationseinheiten ermöglicht werden, ihren Bereich auf operativer Ebene effizient führen zu können.

d) Leistungsauftrag/Globalkredit

Stossrichtung: Festlegen der grundsätzlichen Bedingungen/Regeln für das Führen einer Organisationseinheit mit den Instrumenten „Leistungsauftrag und Globalkredit".
Heute besteht in diesem Bereich ein Wildwuchs mit individuellen Definitionen, nach welchen Regeln einer Organisationseinheit mit einem Globalkredit eine erhöhte Selbständigkeit zugestanden wird. Auch über Form und Inhalt eines Leistungsauftrags besteht keine konsistente Haltung. Massstab soll die Bundesgesetzgebung sein (u.a. RVOG SR 172.010, Art. 44)

Im Rahmen des Gesetzgebungsentwurfs besteht weiterer, **nicht fachtechnisch bedingter Handlungsbedarf**. Dazu gehören insbesondere folgende Bereiche:

- Verknüpfung der Aufgabenplanung (Regierungsprogramm) mit der Finanz- und der Investitionsplanung
- Allfällige Einführung eines Mechanismus als Ausgabenbremse
- Umsetzung der finanzpolitischen Zielvorstellung gemäss separatem Dokument
- Überprüfung der Finanzkompetenzen
- Begriffsdefinitionen und Aufgabenabgrenzung zwischen externer/interner Kontrolle, Controlling und Aufsicht resp. zwischen Geschäftsprüfung und Rechnungsprüfung; fachliche Anforderungen an RPK der Gemeinden definieren
- Anpassungen in allen anderen Gesetzen dort wo Widersprüche zum neuen FHG entstehen

7. Umsetzung

7.1 Meilensteinplan

Die Totalrevision des FHG und die Einführung von HRM2 unterliegen folgender Terminplanung:

a) Projektarbeit 2010 – 2011

- Fachkonzept HRM2: bis Juli 2010
- Gesetzesarbeit neues FHG: bis Februar 2011
- Antrag an Regierungsrat: Anfangs März 2011
- Vernehmlassung FHG: Mitte März 2011 – Mitte Mai 2011
- Informationen an:
  - Regierungsrat: Juni 2010
  - Gemeindepräsidentenkonferenz AR: September 2010
  - Finanzverwaltertagung AR: November 2010
  - Parlamentarische Kommission: April 2011

b) Politische Arbeiten 2011 – 2012

- Botschaft an Kantonsrat: Juli 2011
- Beratung Parlamentarische Kommission: August 2011 – September 2011
- Erste Lesung im Kantonsrat: 24. Oktober 2011
- Volksdiskussion: November 2011
- Botschaft an Kantonsrat: Januar 2012
- Beratung Parlamentarische Kommission: Februar 2012 – März 2012
- Zweite Lesung im Kantonsrat: Mai 2012
- Referendumsfrist: Juni – Juli 2012
- Inkraftsetzung (ohne ergriffenes Referendum): 1. September 2012
- Informationen an:
  - Gemeindepräsidentenkonferenz AR: September 2011 und 2012
  - Finanzverwaltertagung AR: Mai und November 2011 sowie Mai 2012

Sollte das Referendum ergriffen werden, würde die Volksabstimmung im November 2012 stattfinden und das Gesetz erst auf 1. Januar 2013 in Kraft gesetzt werden.

c) Einführungsarbeiten HRM2 ab 2011

- Handbuch für Rechnungslegung AR: bis Herbst 2011
- Restatementkonzept: bis Herbst 2011
- Entscheid zukünftiges EDV-System: (übergeordneter Entscheid) 2. Semester 2011
- Schulung I RW-Verantwortliche: ab November 2011
- Provisorische Neubewertung: (Verwaltungsvermögen) bis Frühling 2012
- Layout neue Finanzberichtserstattung: bis Juni 2012
- Neuer Kontenplan nach HRM2: bis Juli 2012
- Neuer Mandant / RW-System: (inkl. Anlagebuchhaltung) bereit ab August 2012
- Budget 2013 nach HRM2: Herbst 2012
- Schulung II RW-Verantwortliche: Herbst 2012
- Rechnungsführung nach HMR2: ab 1.1.2013
- Rechnung 2012 nach altem FHG: Frühling 2013
- Bilanzanpassungsbericht per 01.01.13: Frühling 2014
- Erste neue Finanzberichterstattung mit Jahresrechnung 2013: Frühling 2014
- Einführung Integrierte Aufgaben- und Finanzplanung (IAFP): zwischen 2014 - 2018

7.2 Fachliche Grundlagen

Basis für die Rechnungslegung bildet auch in Zukunft der Teil Finanzordnung in der Kantonsverfassung. Die gesetzliche Grundlage für die Einführung des HRM2 wird das totalrevidierte Finanzhaushaltsgesetz sein. Das FHG wird ergänzt mit einem Kommentar zum Gesetz mit entsprechenden Erläuterungen und Ausführungsbestimmungen zu den einzelnen Gesetzesartikeln. Falls notwendig wird allenfalls ein Anhang zum Gesetz erstellt werden. Auf zusätzliche Verordnungen für den Haushalt des Kantons und der Gemeinden wird jedoch verzichtet.

Die konkrete fachliche Umsetzung von HRM2 wird im „Rechnungslegungs-Manual AR“ für Kanton und Gemeinden festgehalten. Es ist vorgesehen, dass bis zur Schulung und Einführung der neuen Rechnungslegung das Fachkonzept zu einem „pragmatischen“ Rechnungslegungs-Manual weiterentwickelt wird. Dieses Manual soll laufend weitergeführt und an veränderte Gegebenheiten angepasst werden können.

Für Fälle, die im Manual nicht spezifisch geregelt sind, gelten die Fachempfehlungen des Handbuches HRM2. Diese Fachempfehlungen werden durch das Schweizerische Rechnungslegungsgremium für den öffentlichen Sektor (SRS) laufend verfeinert und durch Anwendungsbestimmungen ergänzt. Diese Erläuterungen zu Praxisfragen sowie der jeweils aktuelle Kontenplan HRM2 und die funktionale Gliederung werden unter folgendem Link veröffentlicht:

http://www.idheap.ch/srscspcp.nsf/vwBaseDocuments/HOSRS01?OpenDocument&lng=de

Substantielle Neuerungen im Rechnungsmodell erfordern eine Neubeurteilung auf die Umsetzung in Appenzell Ausserrhoden.

Die Grundlagen der neuen Rechnungslegung nach HRM2 sind somit:

- Gesetzliche Grundlage:
  - Teil Finanzordnung der Kantonsverfassung,
  - Totalrevidiertes Finanzhaushaltsgesetz (FHG) mit
  - Erläuterungen und Ausführungsbestimmungen und
  - evtl. einem Anhang zum FHG.
- Fachliche Grundlagen:
  - Rechnungslegungs-Manual AR
    (Weiterentwicklung des Fachkonzeptes)
  - Handbuch HRM2, inkl. laufende Verfeinerungen des SRS
    (soweit im RL-Manual keine Regelung)

7.3 Schulungen

Anlässlich der Umstellung auf HRM2 und der Inkraftsetzung des totalrevidierten FHG darf der Schulungsaufwand nicht unterschätzt werden. Folgende Gruppen sind besonders zu instruieren:

- Behörden
- Rechnungswesenverantwortliche
- Mitarbeitende des Finanz- und Rechnungswesen

Die Behörden sind besonders auf die neuen strategischen Herausforderungen vorzubereiten und auf die finanzpolitischen Auswirkungen und auf das veränderte Kreditrecht des neuen FHG zu sensibilisieren. Ausserdem ist aufzuzeigen, welche vorbereitenden Entscheidungen durch sie getroffen werden müssen. Vorab ist es sicher notwendig, die Gemeindepräsidenten über die Gemeindepräsidentenkonferenz laufend zu informieren und auf die finanzpolitischen Auswirkungen der Revision hinzuweisen. Die Schulungen sollten sich über einen Zeitraum von 2012 bis 2014 hinziehen. Dabei ist die Meinung, dass die Behörden von der Vorbereitung zur Einführung HRM2 bis hin zur Integrierten Aufgaben- und Finanzplanung aktiv begleitet werden. Bei zentralen Schulungen für Behörden sind nebst allen Neuerungen im FHG folgende Themen zu besonders zu behandeln:

- Kreditbegriffe und Finanzkompetenzen
- Finanzielle Führung mittels Kennzahlen
- Instrumente der finanzpolitischen Steuerung
- Pro Gemeinwesen zu treffende Entscheide (z.B. Abschreibungssätze, Aktivierungsgrenzen)
- Restatement des Verwaltungsvermögens im Übergang zu HRM2
- Internes Kontrollsystem
- Integrierte Aufgaben- und Finanzplanung

Die Rechnungswesenverantwortlichen werden in zwei Blöcken geschult. Der erste Schulungsblock wird im Winter 2011 / 12 stattfinden und alle für die Budgetierung 2013 und das Restatement relevanten Themen abdecken. In einem zweiten Schulungsteil, der im zweiten Semester 2012 durchgeführt wird, sind die für die Rechnungsführung ab 1.1.2013 bedeutenden Punkte zu behandeln. Mitarbeitende des Finanz- und Rechnungswesen sind durch die Rechnungswesenverantwortlichen direkt zu schulen.

7.4 Grobanforderungen an die technische Umsetzung

Aus Projektsicht ist sicherzustellen, dass die beschlossenen Umsetzungen technisch realisiert werden können. In diesem Sinn ist eine enge Verbindung zwischen dem Projekt HRM2 und der Evaluation einer allfälligen neuen Software wichtig. Aus fachlicher Sicht gilt es insbesondere folgende Punkte zu beachten:

- Kontenplananpassungen
- Anlagebuchhaltung (das Projektteam hat die spezifischen Anforderungen an die Anlagebuchhaltung definiert und in einem separaten Papier festgehalten)
- Geldflussrechnung (Unterscheidung liquiditätswirksame und nicht liquiditätswirksame Transaktionen)
- Diverse Spiegel (Anlagespiegel, Rückstellungsspiegel usw.)
- Finanzberichterstattung / Budget

Die zeitlichen Voraussetzungen sind im Meilensteinplan enthalten.

7.5 Ressourcen- und Kostenschätzung

Aus heutiger Sicht geht das Projektteam davon aus, dass der Betrieb nach der Einführungsphase ohne zusätzliche Ressourcen und anderen Kostenfolgen gewährleistet werden kann. Bedingung dafür ist allerdings, dass notwendige Optimierungen in der Organisation vorgenommen werden.

In der Einführungsphase ist mit Ressourcen- und Kostenfolgen bei folgenden Themen und Punkten zu rechnen:

- Schulungen
  Der Aufwand für die Vorbereitung und die Durchführung der Schulungen wird häufig unterschätzt. Es ist vorgesehen, die Schulungen zum allergrössten Teil mit internen Ressourcen zu bestreiten um das Know-how nutzen und sichern zu können. Dafür werden zusätzliche Mittel nötig sein, eine verlässliche Kostenschätzung ist heute noch nicht möglich.

- Restatement
  Dabei geht es vor allem um die Neubewertungen im Finanz- und Verwaltungsvermögen. Die Gebäudeschatzungen für das Finanzvermögen sind durch die Grundbuchschätzer termingerecht bis Ende 2012 vorzunehmen. Ob dies für den Kanton Zusatzkosten generiert, kann vom Projektteam nicht beurteilt werden. Der Umfang und das Vorgehen der notwendigen Neubewertungen im Verwaltungsvermögen wird im Restatementkonzept festgelegt. Es besteht die Möglichkeit, dass externe Fachleute für diese Arbeiten miteinbezogen werden müssen. Konkrete Kostenschätzungen werden im diesem Konzept enthalten sein. Es wird davon ausgegangen, dass alle anderen Neubewertungen (z.B. Rechnungsabgrenzungen und Rückstellungen) im Rahmen der üblichen Abschlussarbeiten vorgenommen werden können.

- Anlagebuchhaltung
  Für das Einrichten und die Ersterfassung der Anlagebuchhaltung werden zusätzliche Ressourcen notwendig sein. Diese Zusatzarbeiten sollten mit internen oder temporären Arbeitskräften zu machen sein.

- Finanzberichterstattung
  Dabei handelt es sich um qualitativ anspruchsvolle Arbeiten, die schwergewichtig von den Rechnungswesenverantwortlichen oder allenfalls von externen Beratern umzusetzen sind. Kostenschätzungen dazu sind im Moment nicht möglich.

- Informatik-Anpassungen
  Aufgrund der HRM2-Einführung sind Anpassungen der Informatik notwendig für die Anlagebuchhaltung und Abbildung der neuen Elemente der Jahresrechnung (Geldflussrechnung, diverse Spiegel im Anhang).

8. Verwandte Themen

8.1 Finanzstatistik

Die Finanzstatistik nach HRM2 informiert über die Finanzströme, an denen die öffentlichen Haushalte (Bund, Kantone und Gemeinden) beteiligt sind. Für die öffentlichen Haushalte wird sie durch die Eidg. Finanzverwaltung in detaillierter Form erstellt.

Eine erweiterte Finanzstatistik umfasst den öffentlichen Sektor (öffentliche Haushalte plus obligatorische Sozialversicherungen). Zu den obligatorischen Sozialversicherungen zählen die AHV/IV/EO, die Arbeitslosenversicherung und die Familienzulagen in der Landwirtschaft. Bis auf weiteres ausgeklammert sind öffentliche Unternehmungen und öffentlich-rechtliche Sozialversicherungen. Diese Statistik wird ebenfalls durch die Eidg. Finanzstatistik bearbeitet.

Die Finanzstatistik nach HRM2 beruht auf der **funktionalen Gliederung** sowie dem **Kontenrahmen** (früher Artengliederung) des Handbuchs „Harmonisiertes Rechnungslegungsmodell für die Kantone und Gemeinden“ (HRM2).

Die Finanzstatistik im Sinne dieses Fachkonzeptes umfasst die **Jahresrechnung** des Kantons und der Gemeinden von Appenzell Ausserrhoden. Beim Kanton kommt allenfalls die konsolidierte Rechnung dazu, sollte diese erstellt werden. Leistungserbringer mit Globalkredit haben mit HRM2 zukünftig den Globalkredit ebenfalls in eine funktionale Gliederung nach Kontenplan HRM2 aufzuschlüsseln.

Die Anforderungen der Finanzstatistik müssen beim Kanton (inkl. Globalkredite) auch für das **Budget** gewährleistet werden.

8.2 Finanzkennzahlen

Jedes Gemeinwesen muss selbst die für seine Verhältnisse geeigneten Messgrössen, Instrumente und Begrenzungen bestimmen können. Zur Beurteilung der Finanzlage soll jedoch ein Minimalstandard eines Kennzahlensystems durch das Finanzhaushaltsgesetz vorgegeben und die Aufsichtsorgane verpflichtet werden, die Einhaltung der finanzpolitischen Zielgrössen u.a. aufgrund dieser Kennzahlen zu überprüfen. Das Kennzahlensystem soll in Übereinstimmung mit HRM2 die folgenden Kennzahlen umfassen:

a) Kennzahlen 1. Priorität:

- Nettoverschuldungsquotient
- Selbstfinanzierungsgrad
- Zinsbelastungsanteil

b) Kennzahlen 2. Priorität:

- Nettoschuld in Franken pro Einwohner
- Selbstfinanzierungsanteil
- Kapitaldienstanteil
- Bruttoverschuldungsanteil
- Investitionsanteil

Damit die Auswertung der Gemeindefinanzstatistik aussagekräftig bleibt, sind auch unter HRM2 gewisse zusätzliche Vorschriften für die Buchführung aufzunehmen. Dies mit dem Zweck, dass die Basisdaten für die Kennzahlen in allen Gemeinden in der Buchhaltung gleich behandelt werden. Mit der für die Gemeindefinanzstatistik beauftragten Firma sind deshalb zu einem späteren Zeitpunkt zusätzliche Weisungen für die Buchführung in den Gemeinden zu erarbeiten.

Die nachfolgende Tabelle zeigt die bisher verwendeten und die im Rahmen HRM2 vorgeschlagenen Kennzahlen.

Bisherige Kennzahlen	Beschreibung	Kennzahlen HRM2	Beschreibung
Nettoverschuldung in Gesamtsteuererträgen	FK – FV Gesamtsteuerertrag	Nettoverschuldungs-Quotient	FK – FV Fiskalertrag
Selbstfinanzierungsgrad	Selbstfinanzierung x 100 Nettoinvestitionen	Selbstfinanzierungsgrad	Selbstfinanzierung x 100 Nettoinvestitionen
Zinsbelastungsanteil	Zinsaufwand - Zinsertrag Laufender Ertrag	Zinsbelastungsanteil	Zinsaufwand - Zinsertrag Laufender Ertrag
Nettoverschuldung pro Einwohner	FK – FV Einwohner	Nettoschuld in Franken pro Einwohner	FK – FV Einwohner
--	--	Selbstfinanzierungsanteil	Selbstfinanzierung x 100 Laufender Ertrag
Kapitaldienstanteil	Nettozinsaufw. + ord. Absch. Laufender Ertrag	Kapitaldienstanteil	Nettozinsaufw. + ord. Absch. Laufender Ertrag
Bruttoverschuldungsanteil	Bruttoschulden Finanzertrag	Bruttoverschuldungsanteil	Bruttoschulden Laufender Ertrag
Investitionsanteil	Bruttoinvestitionen x 100 Gesamtausgaben	Investitionsanteil	Bruttoinvestitionen x 100 Konsolid. Gesamtaufwand

Das Führen der Kennzahlen nach HRM2 ist für die Jahresrechnung verbindlich. Wie weit diese Kennzahlen auch in Budget und Finanzplanung angewandt werden sollen, liegt in der Entscheidungsfreiheit des entsprechenden Rates. Da die Finanzkennzahlen erster Priorität für die finanzielle Führung eines Gemeinwesens von besonderer Bedeutung sind, empfiehlt das Fachkonzept auch diese drei Kennzahlen für Budget und Finanzplan zu verwenden.

8.3 Finanzpolitische Steuerung

Im Musterhaushaltsgesetz HRM2 (MFHG) werden zur finanzpolitischen Steuerung folgende Mechanismen vorgesehen:

- Mittelfristig ausgeglichenes Ergebnis der Erfolgsrechnung,
- Abtragung eines Bilanzfehlbetrages und
- Schuldenbegrenzung.

Aus Rechnungslegungssicht ergeben sich dabei folgende Aspekte und daraus abgeleitete Vorschläge:

a) Ausgeglichener Haushalt

Mittelfristig soll mit einer Periode von sieben Jahren definiert werden. Bei der Festlegung des Zeitraumes lehnt man sich an das untere Ende eines Konjunkturzyklus an.

Massgebend für die Bemessung des ausgeglichenen Haushaltes ist das Ergebnis der Erfolgsrechnung 1. Stufe. Aus fachlicher Sicht ist zu empfehlen, dass im Gesetz die Konsequenzen einer Nichteinhaltung festgehalten werden und zwar im negativen wie auch im positiven Sinne (Ertragssteuerung oder Aufwandssteuerung).

Die Zielsetzung eines Eigenkapitalabbaus ist im Konflikt zum nachhaltig ausgeglichenen Haushalt, wie er oben definiert ist.

b) Abtragung Bilanzfehlbetrag

Ein Bilanzfehlbetrag kann bei einem über sieben Jahre ausgeglichenen Haushalt (ER 1. Stufe) entstehen, wenn ausserordentliche Ereignisse zu Belastungen der ER 2. Stufe führen (Beispiele siehe Abschnitt 5.11).

Das MFHG sieht vor, dass Bilanzfehlbeträge degressiv mit 20% des Restbuchwertes abgetragen werden. Diese Amortisationen sind zu budgetieren (ER Stufe I). In Abweichung des MFHG schlägt das Fachkonzept vor, die Abtragung eines Bilanzfehlbetrages pro Fall durch den Rat entsprechend den spezifischen Umständen festlegen zu lassen. Begründet wird dieser Vorschlag damit, dass ein Bilanzfehlbetrag beinahe zufällig entstehen kann, aber auch durch einen Grossschaden der nur über längere Zeit finanzpolitisch vernünftig abgetragen werden kann.

c) Schuldenbegrenzung

Das MFHG sieht eine Begrenzung der Neuverschuldung für hoch verschuldete Haushalte als Schuldenbremse vor. Ein Haushalt ist demnach als hoch verschuldet anzusehen, wenn der Nettoverschuldungsquotient (Fremdkapital abzüglich Finanzvermögen bezogen auf den Fiskalertrag) mehr als 200% beträgt. In diesem Falle soll die Zunahme des Fremdkapitals aus der Investitionstätigkeit begrenzt werden, indem das Finanzhaushaltsgesetz einen minimalen Selbstfinanzierungsgrad von 80% vorschreibt. Aus Rechnungslegungssicht sollten sich bei der Umsetzung dieser Bestimmung keine Probleme ergeben.

9. Beschluss des Regierungsrates und weiteres Vorgehen

Basierend auf den Anträgen der Arbeitsgruppe hat der Regierungsrat an seiner Sitzung vom 23. November 2011 folgende Beschlüsse gefasst:

1. Der Regierungsrat genehmigt das Fachkonzept und stimmt der vorgeschlagenen Umsetzung des HRM2 im Sinne eines Zwischenentscheides und unter Berücksichtigung der Abschreibungspraxis zu.

2. Er beauftragt die Projektorganisation, die Arbeiten zur Gesetzesrevision weiter zu führen und dem Regierungsrat bis anfangs März 2011 den Entwurf für ein totalrevidiertes FHG vorzulegen.

3. Er beauftragt die Projektorganisation, bis anfangs März 2011 die Bestimmungen des revidierten FHG zu kommentieren und die Kommentare zusammen mit einem erläuternden Bericht für die Vernehmlassung bereit zu stellen.

4. Er ermächtigt die Projektorganisation, an der Gemeindepräsidentenkonferenz vom 9. Dezember 2010 über den Stand der Arbeiten zu informieren.

5. Der Regierungsrat nimmt zur Kenntnis, dass im neuen Finanzhaushaltsgesetz die Einführung einer Integrierten Aufgaben- und Finanzplanung (IAFP) vorgesehen ist und dafür eine noch zu bestimmende Übergangsfrist gelten soll. Dazu wird er zu gegebener Zeit ein separates Projekt initiieren.

Beilagen:

- Illustrative Muster-Jahresrechnung