Fachhochschule Nordwestschweiz
Hochschule für Wirtschaft

Umsetzung HRM2 (Harmonisiertes Rechnungsmodell) in einer kleineren Einwohnergemeinde (EG Oekingen, 700 Einwohner)

Bachelor Thesis

zur Erlangung eines Bachelor of Science der Betriebsökonomie an der Hochschule für Wirtschaft der Fachhochschule Nordwestschweiz (FHNW)

Abbildung 1: EG Oekingen[1]

Bearbeitung durch:	Svitlana van den Berg Lehrerweg 4 4103 Bottmingen
Auftraggeberschaft:	Einwohnergemeinde Oekingen Marcel Linder, Gemeindepräsident Gehrenstrasse 1 4566 Oekingen
Betreuung durch:	Frau Prof. Pia Schaad FHNW Olten Riggenbachstrasse 16 4600 Olten

Einreichung der Arbeit:	FHNW Olten, 20. August 2010
Klassifizierung:	vertraulich

[1] http://www.oekingen.ch/plugin.php?template=galerie/templates/galerie_diashow.utf8.html&galerie_switch=GALERIE_DIASHOW&galerie_id=20 [Zugriff: 13. August 2010]

1 Inhaltsverzeichnis

1 Inhaltsverzeichnis 2

2 Abkürzungsverzeichnis 5

3 Vorwort 6

4 Management Summary 7

5 Einleitung und Vorgehen 9

5.1 Hintergrund der Aufgabe 9
5.2 Zielsetzung und Aufgabenstellung 10
5.3 Abgrenzungen 11
5.4 Vertraulichkeit 11
5.5 Übriges 11

6 Entwicklung der Rechnungsmodelle für die öffentliche Hand in der Schweiz 12

6.1 Kameralistik und Doppik 12
6.2 Die Entwicklung des Harmonisierten Rechnungsmodells HRM 12
6.3 Entwicklungen und Tendenzen im Rechnungswesen 13
6.4 Entwicklung und Einführung von HRM2 15
6.4.1 Zielsetzungen und Kriterien 15
6.4.2 Der Terminplan zur Einführung von HRM2 17
6.4.3 Übersicht Einführung HRM2 bei Kantonen und Gemeinden 17

7 Das harmonisierte Rechnungsmodell HRM1 18

7.1 Grundsätze 18
7.2 Aufbau und Systematik 21
7.3 Kontenplan 24
7.4 Einsatz von HRM1 in der Gemeinde Oekingen 25

8 Das harmonisierte Rechnungsmodell HRM 2 im Vergleich zu HRM1 27

8.1 Grundsätze ordnungsgemässer Rechnungslegung 27
8.2 Elemente des Modells 30
8.3 Kontenplan und funktionale Gliederung 32
8.4 Die Bilanz 34
8.4.1 Der Kontenrahmen im Vergleich 34
8.4.2 Bemerkungen zu einzelnen Bilanzpositionen nach HRM2 35
8.5 Die Erfolgsrechnung 36
8.5.1 Der Kontenrahmen im Vergleich 36
8.5.2 Unterschiede in der Erfolgsrechnung im Überblick 38
8.6 Die Investitionsrechnung 39
8.6.1 Der Kontenrahmen im Vergleich 39
8.6.2 Vorgehen beim Subventionsgeber und beim Subventionsempfänger 40
8.6.3 Die Natur von Investitionsbeiträgen und ihre Bedeutung für den Subventionsgeber 42

8.6.4 Die Natur von Investitionsbeiträgen und ihre Bedeutung für den Subventionsempfänger 42
8.7 Die Geldflussrechnung 43
8.7.1 Beispiel einer Geldflussrechnung 45
8.8 Rechnungsabgrenzungen 46
8.8.1 Aktive und passive Rechnungsabgrenzungen 47
8.8.2 Wertberichtigungen 48
8.8.3 Steuererträge 49
8.8.4 Spezial- und Vorfinanzierungen 50
8.8.5 Rückstellungen und Eventualverbindlichkeiten 52
8.9 Die Anlagebuchhaltung 54
8.10 Konsolidierte Betrachtungsweise 57
8.11 Finanzkennzahlen 58
8.11.1 Priorität 1 59
8.11.2 Priorität 2 61
8.12 Der Anhang 62
8.12.1 Anzuwendendes Regelwerk und Begründung zu Abweichungen vom Mindeststandard 62
8.12.2 Rechnungslegungsgrundsätze 62
8.12.3 Der Eigenkapitalnachweis 63
8.12.4 Der Rückstellungsspiegel 64
8.12.5 Der Beteiligungsspiegel 64
8.12.6 Der Gewährleistungsspiegel 65
8.12.7 Der Anlagespiegel 65
8.12.8 Übergang zu HRM2 66

9 Einflüsse der durch die Einführung von HRM2 bedingten Änderungen 67

9.1 Die Finanzperspektive 67
9.1.1 Auswirkungen der Neubewertung des Finanzvermögens zum Marktwert 70
9.1.2 Rückstellungen 74
9.1.3 Rechnungsabgrenzungen 74
9.1.4 Spezialfinanzierungen 75
9.2 Die Perspektive der Mitarbeitenden 75
9.3 Zu erwartende Aufwände 76
9.3.1 Der Aufwand bei der Einführung von HRM2 76
9.3.2 Der Aufwand beim Betrieb von HRM2 77
9.3.3 Die steigenden Anforderungen an die Qualifikation der Mitarbeitenden 79
9.3.4 Die Sicht der Mitarbeitenden 79
9.4 Die System-Perspektive 81

10 Umsetzung von HRM2 in der Gemeinde Oekingen 83

10.1 Die zeitlichen Aspekte der Einführung von HRM2 in der Gemeinde 83
10.2 Empfehlungen und Hinweise aus der Praxis 86

11 Die Bewertung des Modells HRM2 und seiner Auswirkungen 91

12 Verzeichnisse 94

12.1 Quellenverzeichnis 94

12.2 Tabellenverzeichnis 95
12.3 Abbildungsverzeichnis 96

13 Authentizitätserklärung 97

2 Abkürzungsverzeichnis

BL	Basel-Landschaft
COFOG	Classification of the Functions of Government
EDV	Elektronische Datenverarbeitung
EG	Einwohnergemeinde
EK	Eigenkapital
ER	Erfolgsrechnung
FDK	Finanzdirektorenkonferenz
FHG	Finanzhaushaltsgesetz
FHNW	Fachhochschule Nordwestschweiz
FHV	Finanzhaushaltsverordnung
FK	Fremdkapital
FV	Finanzvermögen
GG	Gemeindegesetz
GUI	Graphical User Interface
HRM1	Harmonisiertes Rechnungsmodell 1
HRM2	Harmonisiertes Rechnungsmodell 2
IAS	International Accounting Standards
IFRS	International Financial Reporting Standards
IPSAS	International Public Sector Accounting Standards
IR	Investitionsrechnung
IT	Information Technology
MFHG	Musterfinanzhaushaltsgesetz
NPM	New Public Management
NRM	Neues Rechnungsmodell des Bundes
NUV	Nettoumlaufvermögen
SF	Spezialfinanzierungen
SO	Solothurn
SRS	Schweizerisches Rechnungslegungsgremium für den öffentlichen Sektor
Swiss GAAP FER	Swiss Generally Accepted Accounting Principles; Fachempfehlungen der Rechnungslegung
TA	Transitorische Aktiven
TP	Transitorische Passiven
VV	Verwaltungsvermögen
WOV	Wirkungsorientierte Verwaltungsführung

3 Vorwort

An dieser Stelle möchte ich sehr herzlich allen Beteiligten für ihre grosszügige Unterstützung beim Zustandekommen der vorliegenden Arbeit danken. Ganz besonders hervorheben möchte ich dabei die fachliche Unterstützung durch meine Betreuerin für die Arbeit, Frau Prof. Pia Schaad von der Fachhochschule Nordwestschweiz in Olten, welche mir beim Erstellen des vorliegenden Dokumentes mit Rat und Tat beiseite gestanden hat. Äusserst wertvolle fachliche Gespräche und Hinweise habe ich zudem Herrn Prof. Emilio Sutter von der Fachhochschule Nordwestschweiz in Basel zu verdanken, welcher sich sehr ausführlich Zeit für die fachliche Erörterung vieler Spezialthemen genommen hat.

Weiter gehört mein spezieller Dank Herrn Thomas Steiner, Leiter Gemeindefinanzen, Chef Stv. Amt für Gemeinden, Kanton Solothurn sowie Herrn Thomas Hamann, Abteilungsleiter der Abteilung Zentrales Finanz- und Rechnungswesen der Finanzdirektion des Kantons Basel-Landschaft, welche sich in äusserst verdankenswerter Weise Zeit dafür genommen haben, mich an ihrem grossen praktischen Erfahrungsschatz teilhaben zu lassen. Ohne die wertvollen Beträge beider Herren wäre es wohl kaum gelungen, der Arbeit jenen praktischen Charakter zu verleihen, durch welchen sie ihrem Titel erst gerecht wird. Weitere wertvolle Hinweise habe ich ausserdem von der Firma Ruf Informatik AG erhalten, was es mir ermöglichte, auch die Perspektive der IT-Systeme praktisch zu beleuchten.

Auf keinen Fall vergessen möchte ich auch die grosse Kooperationsbereitschaft der Auftraggeberschaft. Alle mit der Thematik direkt befassten Mitarbeitenden der Gemeinde Oekingen, vom Gemeindepräsidenten, Herrn Marcel Linder, über den Präsidenten der Finanzkommission, Herrn Rolf Schreier, bis hin zur Finanzverwalterin, Frau Elisabeth Affolter, haben mir beim Erstellen der Arbeit jederzeit als Ansprechpartner zur Verfügung gestanden. Sie haben mich dabei mit Auskünften und Dokumenten zur Gemeinde und ihrer Organisation sowie zu ihren Finanzen und deren Verwaltung sehr speditiv und ausführlich versorgt.

Zu guter Letzt gilt mein besonderer Dank auch meiner Familie, welche mich während der gesamten Arbeit tatkräftig und geduldig unterstützt hat und während einiger Zeit fast vollständig auf ihre Mutter und Gattin hat verzichten müssen.

Ich hoffe sehr, mit der vorliegenden Arbeit dem Anspruch gerecht geworden zu sein, der Einwohnergemeinde Oekingen durch Darlegung von theoretischen Aspekten und praktischen Hinweisen eine gute Unterstützung bei der Vorbereitung auf die Einführung von HRM2 zu bieten, und wünsche der geneigten Leserschaft viel Vergnügen bei der Lektüre meiner Arbeit.

Bottmingen, 20. August 2010

Svitlana van den Berg

4 Management Summary

In den kommenden Jahren wird das seit mehr als 20 Jahren flächendeckend bei Kantonen und Gemeinden eingesetzte „Harmonisierte Rechnungsmodell (HRM1)“ durch das „Harmonisierte Rechnungsmodell (HRM2)“ ersetzt. Für die Gemeinwesen der öffentlichen Hand bestehen heute im Zusammenhang mit der Einführung des neuen Modells viele offene Fragen. Die vorliegende Arbeit versucht, diese auf der Basis des heutigen Kenntnisstandes zu beantworten, indem für die EG Oekingen/SO, eine kleinere Gemeinde mit etwa 700 Einwohnerinnen und Einwohnern, der Vorschlag eines Konzeptes für die Umsetzung von HRM2 erarbeitet wurde.

Einem kurzen Abriss über die Entwicklung der Rechnungsmodelle für die öffentliche Hand folgt die Darstellung der wesentlichen Elemente und Ansätze des heute eingesetzten Modells HRM1 zusammen mit einer kurzen Beschreibung der Art und Weise des Einsatzes desselben in der EG Oekingen. In der daran anschliessenden Darstellung der Elemente und Eigenheiten des neuen Modells HRM2 ist ein Vergleich der beiden Modelle direkt integriert, welcher so die Unterschiede herauskristallisiert.

Weiter werden die Auswirkungen der durch HRM2 bedingten Neuerungen für die EG Oekingen in drei Dimensionen untersucht: Auswirkungen auf Finanzen, Mitarbeitende und Systeme. Speziell wird dabei im Bereich Finanzen auf mögliche Auswirkungen einer durch die Neubewertung der Anlagen des Finanzvermögens zu Marktwerten entstehenden Neubewertungsreserve im Eigenkapital sowie auf damit zusammenhängende Handlungsoptionen eingetreten.

Alle gesammelten und erarbeiteten Kenntnisse sind auf Basis der realen Gegebenheiten und Zahlen zu einen Umsetzungskonzept für die EG Oekingen verarbeitet und dargestellt. Eine abschliessende Diskussion von Vor- und Nachteilen, Chancen und Gefahren der Einführung von HRM2 rundet die Arbeit ab.

Die Hauptunterschiede zwischen HRM1 und HRM2 gestalten sich zusammenfassend so: Die Absicht, durch die Einführung des True and Fair View-Prinzips zu mehr Transparenz in Rechnungslegung und Berichterstattung und insgesamt zu einer Annäherung an in der Privatwirtschaft verbreitete Rechnungsmodelle (Swiss GAAP FER, IFRS) zu gelangen, wird durch verschiedene Neuerungen umgesetzt.

Zum Einen erfolgt eine Einführung neuer Elemente wie der Geldflussrechnung, der Anlagebuchhaltung sowie einer wesentlichen Erweiterung des Anhangs mit neuen Inhalten, zum Andern wird die Struktur des Kontenrahmens und der Bezeichnungen den in der Privatwirtschaft gängigen Praktiken angenähert. Ergänzt werden diese Änderungen durch neue bzw. angepasste und präzisere Regeln in Bereichen wie den zeitlichen und sachlichen Rechnungsabgrenzungen, der Anlagebewertung und dem Umgang mit Spezialfinanzierungen.

Für die EG Oekingen haben die geplanten Neuerungen verschiedene Auswirkungen. Mit Bezug auf die finanzielle Perspektive werden neben der praktischen Einführung der neuen Elemente von HRM2 vor allem die genannten Bewertungen und Abgrenzungen durchgeführt werden müssen.

Die Auswirkungen der Neubewertung der Sachanlagen des Finanzvermögens verdienen dabei mit Abstand die grösste Beachtung. In Oekingen, wie vermutlich ähnlich in vielen anderen Gemeinden,

werden sie zu einer signifikanten Neubewertungsreserve im Eigenkapital führen, was zwar insgesamt eine Stärkung der Finanzkraft der Gemeinde bedeutet, aber auch Begehrlichkeiten wie den Ruf nach Steuersenkungen oder bestimmten Investitionen bewirken könnte. Die untersuchten Szenarien zeigen, dass in beschränktem Mass in Oekingen tatsächlich gewisse Reserven in dieser Hinsicht vorhanden sein könnten.

Entgegen ersten Befürchtungen wird die Neubewertung der Sachanlagen des Finanzvermögens hingegen keinen Einfluss auf den interkommunalen Finanzausgleich haben. Dieser wird im Kanton Solothurn zurzeit revidiert und soll künftig auf die Steuerkraft der Gemeinden abstellen.

Auf die Mitarbeitenden der Gemeinde werden mit der Einführung von HRM2 erhöhte Anforderungen zukommen. Zum Einen werden in fachlicher Hinsicht erhöhte Qualifikationen vorausgesetzt, denen rechtzeitig durch Schulungsmassnahmen begegnet werden muss. Zum Anderen ist auch ein erhöhter zeitlicher Aufwand sowohl bei der Einführung als auch im operativen Betrieb absehbar. Für eine kleinere Gemeinde wie Oekingen ist diese Belastung in organisatorischer wie kostenmässiger Hinsicht spürbar, sollte aber insgesamt verkraftbar sein.

Mit Bezug auf die Systeme ist aus heutiger Sicht nicht mit der Notwendigkeit des Ersatzes der gesamten Infrastruktur zu rechnen. Die Softwarehersteller versichern, dass die Software prinzipiell gleich bleiben und auf die Gegebenheiten von HRM2 angepasst werden wird. Auch die Hardwarevoraussetzungen sowie die Schnittstellen werden unverändert bleiben. Es ist allenfalls im Bereich der Umstellungsarbeiten mit einzelnen Kostenfolgen zu rechnen.

Das Umsetzungskonzept kommt zum Schluss, dass der Fortschritt der Vorbereitungsarbeiten wesentlich abhängig ist von den vom Kanton Solothurn gemachten Fortschritten bei der Formulierung der Ausgestaltung von HRM2 für die Gemeinden. Alle Gemeinden des Kantons Solothurn werden HRM2 2015 einführen. Prinzipiell sollten Gemeinden wie Oekingen ihre Vorbereitung frühzeitig an die Hand nehmen, was bedeutet, dass einzelne Vorarbeiten bereits 2011 geleistet werden sollten. Andererseits werden die eigentlichen Umstellungsarbeiten erst im Jahr 2016 abgeschlossen sein.

Obwohl bei der Formulierung von HRM2 viele meist föderalistisch bedingte Kompromisse gemacht wurden, stellt das Modell insgesamt einen grossen Schritt in Richtung auf die Erreichung von mehr Transparenz in der Rechnungslegung der öffentlichen Hand dar. Auch mit Blick auf die gewünschte Harmonisierung wurden grosse Fortschritte erzielt. Aufgrund der föderalistischen Gegebenheiten der Schweiz wird es wohl aber nie zu einer vollständigen Vereinheitlichung kommen. Aus heutiger Sicht kommt das System in die Nähe einer Grenze bezüglich seiner Miliztauglichkeit. Mit guter Vorbereitung sollten die Umstellung und der Betrieb des neuen Modells aber auch für kleinere Gemeinden wie Oekingen noch verkraftbar sein.

5 Einleitung und Vorgehen[2]

5.1 Hintergrund der Aufgabe

Ab 2012 wird der Kanton Solothurn sein Rechnungswesen auf die neue Rechnungslegungsnorm HRM2 umstellen. Drei Jahre später (2015) müssen auch die Einwohnergemeinden ihr System anpassen. Diese Umstellung wird speziell für kleinere Einwohnergemeinde neue Chancen aber auch Risiken bieten.

So auch für die EG Oekingen, den Auftraggeber der vorliegenden Arbeit. Oekingen ist eine kleinere Gemeinde im Kanton Solothurn mit 700 Einwohnerinnen und Einwohnern. Sie liegt an verkehrstechnisch guter Lage und verfügt über ein intaktes Dorfleben. Etwa 10% der Stimmberechtigten sind aktiv in der Gemeinde tätig.

Es gibt einen überparteilich zusammengesetzten Gemeinderat mit 5 Mitgliedern. Alle Funktionen und Ämter werden im Nebenamt betreut. Die Gemeindeverwaltung verfügt über zwei Arbeitsplätze für die Gemeindeschreiberin und die Finanzverwalterin (Pensum je 30-40%) und bietet einen Schalterdienst für die Bevölkerung. Die Gemeinde führt die Finanzen sowie den Steuereinzug selbst und arbeitet heute mit HRM (Ruf Informatik AG; System W&W; Zusammenarbeit mit BDO; Rechencenterlösung).

Es bestehen in der Gemeinde Unsicherheiten darüber, welche Auswirkungen die Einführung der neuen Rechnungslegung haben wird. Man geht aber davon aus, dass die Einführung von HRM2 die Landschaft des Rechnungswesens der Gemeinden wahrscheinlich bedeutend verändern und so für die nächsten Jahre einen entscheidenden Einfluss auf die Gemeinde haben wird.

Es wird weiter von folgenden Annahmen ausgegangen:

Die Literatur und die öffentliche Diskussion weisen auf eine Umstellung hin zu einer Rechnungsführung, wie sie aus der Privatwirtschaft bekannt ist in Bezug auf Bewertung, Bilanzierung, etc..

Heute sind v.a. die Immobilien stark unterbewertet. Eine Neubewertung bei der Einführung von HRM2 könnte zu grossen Buchgewinnen führen. Dies könnte grosse Auswirkungen auf den interkommunalen Finanzausgleich im Kanton Solothurn haben. Die Möglichkeit der Aufwertung der Immobilien kann auch eine Chance sein, Gemeinden werden untereinander wohl vergleichbarer im Rechnungswesen.

Ein Risiko im Zusammenhang mit dem Ausbildungsstand der Mitarbeitenden besteht möglicherweise darin, dass Umfang und Anforderungen so steigen, dass das Rechnungswesen nicht mehr im Nebenamt geführt werden kann und allenfalls auswärts an eine Treuhandgesellschaft vergeben werden muss. Diese Entwicklung könnte Gemeinden zu einer engeren Zusammenarbeit, allenfalls sogar zu Fusionen zwingen.

Die EG Oekingen ist überzeugt, dass sie Vorlaufzeit braucht, um sich auf die Einführung einzustellen. Deshalb soll zu diesem Zweck frühzeitig ein Konzept vorbereitet werden. Dieses

[2] Auszug aus der Projektdefinition vom 4. Juni 2010

Konzept soll weiteren Nutzen stiften, indem es auch von anderen, ähnlichen Gemeinden als Unterstützung bei der Einführung von HRM2 genutzt werden können soll.

5.2 Zielsetzung und Aufgabenstellung

Ziel der Arbeit war das Erstellen eines griffigen Konzepts zur Einführung von HRM2 in der EG Oekingen. Der Hauptfokus der Arbeit sollte auf der Darstellung, Beurteilung und Abhandlung von Chancen und Risiken der Einführung von HRM2 liegen (z.B. Auswirkungen der Anwendung von Marktpreisen bei Immobilien auf die Bilanz der Gemeinde und auf den Finanzausgleich[3]).

Die Arbeit ist wie folgt aufgebaut:

1) **Die Entwicklung der Rechnungsmodelle für die öffentliche Hand in der Schweiz**

   Dieser Abschnitt enthält einen kurzen Abriss über die Geschichte der Rechnungsmodelle für die öffentliche Hand.

2) **Das Harmonisierte Rechnungsmodell HRM1**

   Dieses Kapitel schafft eine Ausgangslage für den Vergleich mit HRM2 durch die Darstellung des Aufbaus von HRM1 und dessen gegenwärtigem Einsatz in der EG Oekingen.

3) **Das Harmonisierte Rechnungsmodell HRM2 im Vergleich zu HRM1**

   In diesem Abschnitt wird HRM2 beschrieben und speziell die Unterschiede zu HRM1 hervorgehoben. Damit wird dargestellt, was auf die EG Oekingen bei der Einführung des neuen Modells zukommen wird.

4) **Einflüsse der durch die Einführung von HRM2 bedingten Änderungen**

   Hier erfolgt die Darstellung frühzeitig zu beachtender Auswirkungen in Bezug auf:

   Finanzen → Durch Recherchen und Gespräche wurde eine Prognose der Auswirkungen von Neuerungen in finanzieller Hinsicht erstellt und in die Arbeit integriert.

   Mitarbeitende → Die Konsequenzen aus allfällig erhöhten Anforderungen an die Mitarbeitenden, die durch die Einführung des neuen Modells entstehen, sind ausführlich dargestellt. Ausserdem ist einer Darstellung der zeitlichen Anforderungen integriert.

   Systeme → Resultate von Abklärungen mit den Firmen BDO und Ruf Informatik AG hinsichtlich möglicher neuer Systemanforderungen.

5) **Umsetzung HRM2 in der EG Oekingen**

   Hier wird ein möglicher Fahrplan für die Umsetzung und speziell die bereits frühzeitig zu beachtenden Auswirkungen dargestellt. Ausserdem wird eine zusammenfassende Darstellung möglicher Schwierigkeiten sowie Ratschläge von Praktikern integriert.

6) **Würdigung Modells HRM2**

   Eine zusammenfassende Diskussion von Vor- und Nachteilen, Chancen und Gefahren bei der Umsetzung und Einführung von HRM2 mit entsprechenden Schlussfolgerungen rundet die Arbeit ab.

[3] siehe Einschränkungen: 5.3 Abgrenzungen, Seite 11

5.3 Abgrenzungen

Nicht Teil der vorliegenden Arbeit ist:

- Das Erstellen einer Parallelrechnung zur Rechnung 2009 unter Anwendung der Regeln von HRM2.
- Die Kontenführung und deren Überführung in das neue Modell.
- Die Darstellung der Auswirkungen des neuen Modells auf das Aussehen der Konti, sofern nicht von wesentlicher Bedeutung.
- Der Finanzausgleich wird in den nächsten Jahren überarbeitet. Weitergehende Abklärungen zu möglichen Auswirkungen der Einführung von HRM2 auf denselben sind deshalb nicht Gegenstand der Arbeit.
- Ein Vorschlag für eine Systemlösung für die Zukunft.

5.4 Vertraulichkeit

Die Arbeit wird grundsätzlich als vertraulich klassiert. Dies bedeutet, dass die FHNW-Bibliothek die Arbeit nicht ausleihen wird. Sie geht somit nicht nach aussen und wird auch nicht an andere Studierende ausgeliehen. Die Kurzfassung der Arbeit, welche keine konkreten Zahlen der Gemeinde Oekingen enthält, kann öffentlich zugänglich gemacht werden.

Die während der Bearbeitung des Themas vom Auftraggeber zur Verfügung gestellten Unterlagen sind vertraulich. Insbesondere gelten diesbezüglich strenge Massstäbe, wo konkrete Zahlen der Gemeinde erwähnt sind.

5.5 Übriges

Weitere Details zur Erstellung vorliegenden Arbeit sind in der separaten, vorgängig von allen Beteiligten unterzeichneten Projektdefinition enthalten.

6 Entwicklung der Rechnungsmodelle für die öffentliche Hand in der Schweiz

Schon vor Tausenden von Jahren entwickelte der Mensch Hilfsmittel, um Güterströme bewerten zu können. In frühester Zeit dienten etwa Tontafeln diesem Zweck, später übernahm das Geld die Funktion als Zahlungsmittel, Wertaufbewahrungsmittel und Recheneinheit. Damit einhergehend entwickelten sich im Laufe der Zeit Systeme, welche zunächst den fürstlichen Rechnungskammern und später auch den öffentlichen Verwaltungen dazu dienten, ihre Budgets, Haushalte und Vermögenswerte zu überwachen und auszuweisen.[4] Diese Systeme wurden im Laufe der Jahrhunderte aufgrund unterschiedlichster Bedürfnisse immer weiterentwickelt und es entstand auch die Notwendigkeit, die unterschiedlichen, von verschiedenen Verwaltungen, aber auch von der Privatwirtschaft angewandten Systeme untereinander vergleichbar zu machen.

Die Schweiz blickt auf eine lange und erfolgreiche Geschichte im Bemühen um Standardisierung bzw. Harmonisierung der öffentlichen Rechnungslegung zurück, welche 1977 bzw. 1981 mit der Veröffentlichung des Handbuchs „Harmonisiertes Rechnungsmodell (HRM)“ einen signifikanten Schritt machte und in jüngster Zeit mit der Erweiterung zum sogenannten Harmonisierten Rechnungsmodell 2 (HRM2) den Höhepunkt der bisherigen Entwicklung erreichte. Der folgende kurze Abriss soll diese Entwicklung und ihre Hintergründe kurz verdeutlichen.

6.1 Kameralistik[5] und Doppik[6]

Das System der Kameralistik besteht hauptsächlich aus einer Gegenüberstellung von Einnahmen und Ausgaben, welche seit dem Mittelalter und zum Teil bis heute von öffentlichen Verwaltungen dazu verwendet wird, Rechenschaft über die budgetgerechte Erfüllung der öffentlichen Ausgaben abzulegen. Mit der Bedarfsdeckungsfunktion im Zentrum liefert die Kameralistik einen Nachweis, ob das Budget aufgrund der Geldströme tatsächlich eingehalten wurde.

Die Einführung der Doppik, der doppelten Buchhaltung in Kontenform, stellte im 15. Jahrhundert zum ersten Mal den Bezug zwischen Geldströmen und Beständen her und erlaubte ausser der Darstellung von Geschäftsfällen, welche reine Geldströme darstellen auch die Erfassung sämtlicher Vermögens- und Kapitalveränderungen. Die öffentlichen Verwaltungen in der Schweiz wenden bis heute grundsätzlich die Doppik an.

6.2 Die Entwicklung des Harmonisierten Rechnungsmodells HRM

Die Bestrebungen zur Harmonisierung der öffentlichen Rechnungslegung in der Schweiz führten 1977 zur Veröffentlichung des HRM Handbuches (HRM1), was gleichzeitig auch die Einführung des Accrual Accounting im öffentlichen Sektor der Schweiz bedeutete. Neben der Einführung von einheitlichen Rechnungslegungsnormen verfolgte das Modell vornehmlich das Ziel einer nachhaltig gesunden öffentlichen Verwaltung auf Bundes-, Kantons- und Gemeindeebene[7]. 1981

[4] Vgl. SUTTER (2008) S. 5
[5] Vgl. SUTTER (2008) S. 6
[6] Vgl. SUTTER (2008) S. 7
[7] Vgl. HARD (2007), http://www.voefrw.ch/d/doku/HRM2/Referat_Hard_d.pdf [Zugriff: 4. Juli 2010]

erschien eine erweiterte Auflage und das Modell wurde nach und nach in allen schweizerischen Kantonen und Gemeinden eingeführt, obwohl die Einführung freiwillig war. Dies war nicht nur für jene Zeit eine Pioniertat, ist doch Cash Accounting (oder Kameralistik) in der Rechnungslegung der öffentlichen Hand in bedeutenden europäischen Ländern noch immer gebräuchlich.[8]

Wie alle anderen Kantone, entschloss sich auch der Kanton Solothurn, das neue harmonisierte Rechnungsmodell einzuführen. Im Jubiläumsjahr 1981 „500 Jahre Kanton Solothurn" beschloss der Kantonsrat die Einführung des Neuen Rechnungsmodells für alle Gemeinden, was die endgültige Ablösung der einfachen Buchhaltung zu Folge hatte.

1986 wurde die Einführung abgeschlossen und gleichzeitig eine generelle Bilanzbereinigung und Bewertung durchgeführt. Im Jahre 1992 wurde ein modernes Gemeindegesetz erlassen, das den Gemeinden den Spielraum in Bezug auf ihre Autonomie, die Ausgestaltung der Organisation und den Finanzhaushalt wesentlich erweiterte.

Heute haben sich die Gemeinden mit den Finanzinstrumenten, welche durch HRM1 eingeführt wurden, eingehend vertraut gemacht. Die Transparenz, der Ausweis der effektiven Rechnungsergebnisses, das Ausmass der Investitionen, die Entwicklung des Vermögens und der Schulden, die Finanzstatistik, die Finanzplanung sowie das Finanzcontrolling sind seither wichtige Werkzeuge, ohne die eine optimale Finanzhaushaltführung nicht mehr denkbar wäre[9].

6.3 Entwicklungen und Tendenzen im Rechnungswesen[10]

Seit der Einführung von HRM1 sind neue Tendenzen in der Führung öffentlicher Haushalte aufgekommen, welche die erreichte Harmonisierung gefährden:

- Einführung von Zielen und mitteln neuer Konzepte der Verwaltungsführung, insb. New Public Management (NPM).
- Vermehrtes Verfolgen betriebsbuchhalterische Ansätze
- Entstehung der International Public Sector Accounting Standards (IPSAS). Orientierung verschiedener Kantone an denselben mit entsprechender Revision des Rechnungswesens

Um dieser Entharmonisierung entgegen zu treten, musste das HRM1 an die neuen Anforderungen angepasst werden. Der Zeitpunkt der Reform von HRM ist insofern günstig, als es mit der Reform des Rechnungsmodells des Bundes [Neues Rechnungsmodell (NRM)] zusammentrifft, was eine Chance zur Harmonisierung auch in dieser Richtung mit sich bringt.

[8] Vgl. BAUR, KÖHLI, MUGGLI (2008), http://www.sgvw.ch/d/fokus/Documents/081110_hrm2_baur_koehli_muggli.pdf [Zugriff: 4. Juli 2010]
[9] Vgl. Ohne Autor, Hrsg. AMT FÜR GEMEINDEN UND SOZIALE SICHERHEIT, ABTEILUNG GEMEINDEN, SOLOTHURN (1996), S. 15
[10] Vgl. Ohne Autor, Hrsg. KONFERENZ DER KANTONALEN FINANZDIREKTOREN (2008), S. 12ff.

Zentral für die Reform von NRM sind folgende Punkte:

- Duale Ausrichtung des Rechnungssystems. Sie soll den Ansprüchen der finanzpolitischen Gesamtsteuerung ebenso gerecht werden wie der betriebswirtschaftlichen Führung auf Verwaltungsebene
- Rechnungsaufbau in Anlehnung an die Privatwirtschaft mit Erfolgsrechnung, Bilanz, Geldflussrechnung und Anhang
- Einheitliche Normen durch Anlehnung an die International Public Sector Accounting Standards (IPSAS)
- Zeitgemässe Finanzberichterstattung
- Förderung der managementorientierten Verwaltungsführung
- Vergleichbarkeit der öffentlichen Haushalte durch Annäherung an HRM

Das Finanzhaushaltsgesetz des Bundes (FHG) sieht vor, dass sich der Bundesrat für harmonisierte Rechnungslegungsstandards von Bund, Kantonen und Gemeinden einsetzen soll. Der Entwurf des Musterfinanzhaushaltsgesetzes für Kantone und Gemeinden (MFHG) folgt denn auch weitgehend den Regelungen des FHG und der Finanzhaushaltverordnung (FHV).

Folgende Gründe sprechen speziell für eine Harmonisierung der öffentlichen Rechnungslegung:

- **Koordinierte Finanzpolitik:** Die Vergleichbarkeit der öffentlichen Rechnungen vereinfacht eine koordinierte Finanzpolitik der Kantone und Gemeinden (z.B. einheitlicher Kontenrahmen, einheitliche Systeme, Konsolidierung).
- **Finanzausgleich**: Der interkantonale und der interkommunale Finanzausgleich benötigen vergleichbare Daten aus den verschiedenen Gemeinwesen, da sonst die Berechnungsgrundlagen nicht übereinstimmen.
- **Transparenz***:* Unterschiede in der Finanzpolitik der Kantone und Gemeinden sollten für die Bürgerinnen und Bürger, für den Bund, für Politik und Forschung transparent sein.
- **Finanzstatistik**: Verbesserung der Datenqualität für die Finanzstatistik. Vorteile:
    - präzisere und ursachengerechtere Finanzpolitik
    - Erstellung der volkswirtschaftlichen Gesamtrechnung
    - Nutzen für die finanzwissenschaftliche Forschung
    - Erhebung der Daten schneller und effizienter

Auch in den Kantonen werden in Bezug auf das Rechnungswesen Reformen durchgeführt. Dafür gibt es verschiedene Gründe:

- neue Anforderungen an ein öffentliches Rechnungswesen wegen neuer Verwaltungs-konzepte. Viele Kantone haben die neue Kosten- und Leistungsrechnung nach dem Modell der FDK eingeführt, um die wirkungsorientierte Verwaltungsführung zu ermöglichen[11]
- Bestrebung, das öffentliche Rechnungswesen an die Privatwirtschaft bzw. an internationale Regelwerke wie IPSAS anzunähern
- durch neue Softwareprodukte Möglichkeiten zur Effizienzsteigerung

[11] KANTON SOLOTHURN (2004), Bereinigte Gesetzessammlung, 115.1 - Gesetz über die wirkungsorientierte Verwaltungsführung (WoV-G)

Die Entstehung von Rechnungslegungsstandards für den öffentlichen Sektor (IPSAS) begünstigt das Reformklima bei Bund und Kantonen. Als Grundlage zur Ausarbeitung der IPSAS dienten bzw. dienen die International Accounting Standards (IAS). Dadurch finden sich zwischen den IAS und den IPSAS auch entsprechend viele Parallelen.

Neben den vielen Änderungen in der Rechnungslegung im öffentlichen Sektor sind auch bei anderen Rechnungslegungsstandards laufende Reformen im Gange. Die IAS und die International Financial Reporting Standards (IFRS) haben grossen Einfluss auf IPSAS. Dies wird beispielsweise sichtbar durch eine durch IAS-Richtlinien eingeführte Änderung der Bewertung von immateriellen Vermögenswerten, wonach solche, wie bei materiellen vermögenswerten schon länger üblich, neu nach den True and Fair View-Prinzip durchgeführt werden sollen. Auch der schweizerische Swiss GAAP FER-Standard ändert sich laufend, wenn auch langsamer.

6.4 Entwicklung und Einführung von HRM2

Mit Blick auf die drohende Entharmonisierung, die Reformen bei Bund und einzelnen Kantonen sowie die internationalen und nationalen Entwicklungen im Bereich Rechnungslegungsstandards ist das Projekt Reform Rechnungslegung der Kantone und Gemeinden (HRM2) entstanden.

6.4.1 Zielsetzungen und Kriterien[12] [13]

Am 19. September 2002 erliess die Finanzdirektorenkonferenz (FDK) den Auftrag, das HRM grundlegend zu überarbeiten, wobei folgende Projektziele formuliert wurden:

- Die Rechnungslegung unter den Kantonen und Gemeinden soll möglichst weit harmonisiert werden.
- Die Rechnungslegung der Kantone soll möglichst weit mit dem NRM des Bundes harmonisiert werden.
- Die Weiterentwicklung des HRM orientiert sich grundsätzlich an den IPSAS-Richtlinien. Dabei muss beachtet werden, dass die IPSAS-Richtlinien nicht integral und unverändert in das schweizerische Normenwerk übernommen werden können. Abweichungen sind zu begründen.
- Bei der Überarbeitung des HRM werden die in verschiedenen Kantonen (namentlich im Kanton Zürich) und beim Bund bereits eingeleiteten Reformen mitberücksichtigt.
- Bei der Überarbeitung des HRM werden die internationalen Anforderungen an die Finanzstatistik mitberücksichtigt.

Das öffentliche Rechnungswesen richtet sich sowohl an einen interne als auch an einen externen Adressatenkreis, welcher vollumfänglich, wenn auch zum Teil unterschiedlicher berücksichtigt werden musste. Zusammen mit den Funktionen, welche das System erfüllen sollte, ergaben sich so die Rahmenbedingungen für die Weiterentwicklung von HRM.

[12] Vgl. Ohne Autor, Hrsg. KONFERENZ DER KANTONALEN FINANZDIREKTOREN (2008), S. 16ff.

[13] Vgl. BAUR, KÖHLI, MUGGLI (2008), http://www.sgvw.ch/d/fokus/Documents/081110_hrm2_baur_koehli_muggli.pdf [Zugriff: 4. Juli 2010]

Interner Adressatenkreis	Externer Adressatenkreis
• Führungsorgane in der Linie • Zentrale Stabsstellen • Finanzkontrollorgane • Parlamentarische Instanzen	• Breite Öffentlichkeit • Aufsichtsorgane oberer Gebietskörperschaften • Übergeordnete Bewilligungsinstanzen • Gebietskörperschaften der gleichen Ebene • Allgemeine volkswirtschaftliche Dienste • Gläubiger • Kapitalmarkt • Rating-Agenturen • Internationale Institutionen

Tabelle 1: Adressatenkreis

Folgende Hauptfunktionen sollten berücksichtigt werden:

- Grundlage zur Umsetzung des Finanz- und Kreditrechts
- Grundlage für die finanzwirtschaftliche Haushaltsteuerung
- Betriebswirtschaftliches Steuerungsinstrument
- Grundlage für die volkswirtschaftliche Steuerung
- Grundlage für die statistische Analyse
- Instrument zum Gläubigerschutz

Aus diesen Rahmenbedingungen ergaben sich folgende Kriterien für die Weiterentwicklung des HRM:

- Die Mehrdimensionalität des öffentlichen Rechnungswesens muss im Vordergrund stehen.
- Miliztauglichkeit ist in der Schweiz unabdingbar. Zudem muss das Modell auch für den Bürger, dem in vielen Gemeinden die Budgetkompetenz zukommt, verständlich sein.
- Neue Entwicklungen müssen über alle 3 Staatsebenen hinweg anwendbar sein (die Harmonisierung wird sonst noch mehr als heute gefährdet).
- Ausländische Modelle sind nur beschränkt auf die Schweiz übertragbar (Föderalismus / direkte Demokratie).
- Weiterentwicklungen müssen für den Staat einen Mehrwert bringen.
- Kosten von Reformen dürfen nicht ausser Acht gelassen werden.
- Eine ständige Abfolge von neuen Reformen ist zu vermeiden.

Ausländische (bzw. auch internationale) Modelle sind nur beschränkt auf die Schweiz anwendbar. Dies ist wichtig, da das öffentliche Rechnungswesen mit den IPSAS konfrontiert wird. Diese Standards haben eine grundlegend andere Philosophie, welche sich aus der Privatwirtschaft ableitet, das Prinzip der "True and Fair-View". HRM2 sollte deshalb auf der Basis von bewährten Regeln von HRM1 entwickelt, aber gleichzeitig um international entwickelte und angewandte Ansätze erweitert werden. So sollte das Rechnungswesen der Schweiz international auf einer vergleichbaren Basis stehen.

6.4.2 Der Terminplan zur Einführung von HRM2

Über die nächsten paar Jahre wird HRM2 in den Kantonen und Gemeinden eingeführt. Der Kanton Zürich hat das Modell bereits 2009 eingeführt, einige Kantone folgen 2010 und das Gros der Kantone wird bis 2015 über HRM2 verfügen. Etwa die Hälfte der Kantone hat die Einführung für ihre Gemeinden ebenfalls für denselben Zeitraum terminiert, in den anderen Kantonen ist der Einführungszeitpunkt noch offen.

Einzelne Kantone haben sich dazu entschieden, über den Standard von HRM2 hinaus ein IPSAS-konformes Modell einzusetzen. Das an die IFRS-Regeln angelehnte IPSAS geht über HRM2 hinaus und wird deshalb nicht generell eingesetzt.

6.4.3 Übersicht Einführung HRM2 bei Kantonen und Gemeinden[14]

Kanton	Einführung Kanton	Einführung Gemeinden	Bemerkungen
AG	2014	2014	Ab 2010 Pilotgemeinden
AI	Noch offen	Noch offen	
AR	2013	2013	FHG für Kanton und Gemeinden
BE	2013 IPSAS-konform	2014	
BL	2010	2013	
BS	2012 oder 2013	Noch offen	Gemeinden entscheiden autonom
FR	2011	2014	
GE	2008 IPSAS-konform	Noch offen	
GL	2011	2011	FHG für Kanton und Gemeinden
GR	2013	Ab 2013 (etappenweise)	Die Gemeinden haben 5 Jahre Übergangsfrist
JU	2012	Noch offen	
LU	2012 IPSAS-konform	Noch offen	
NE	2015	Ab 2015	Projekt wird gemeinsam mit Kanton und Gemeinden durchgeführt
NW	2010	2010	Gemeinde Hergiswil als Pilot, Gemeinden haben 4 Jahre Übergangsfrist
OW	2012	2012	FHG für Kanton und Gemeinden
SG	Noch offen	Noch offen	z.Zt. an der Grundlagenerarbeitung
SH	2013	Noch offen	FHG für Kanton und Gemeinden
SO	2012	2015	
SZ	2012	Noch offen	
TG	2012	2014 oder 2015	
TI	2013	Noch offen	
UR	2012	2012	
VD	2013	Nicht vor 2015	
VS	2012 oder 2013	2013 oder 2014	
ZG	2011	Ab 2011	Kein einheitlicher Terminplan bei den Gemeinden
ZH	2009 IPSAS-konform	Nicht vor 2015	Einführung neues GG 2014

Tabelle 2: Zeitplan Einführung HRM2

[14] SCHWEIZERISCHES RECHNUNGSLEGUNGSGREMIUM FÜR DEN ÖFFENTLICHEN SEKTOR (SRS) (2010): http://www.srs-cspcp.ch/srscspcp.nsf/0/e691b4e4a149cdc1c125757600376799/$FILE/SRS-CSPCP%20%C3%9Cbersicht%20Einf%C3%BChrung%20HRM2%202010-06.pdf [Zugriff: 15. Juli 2010]

7 Das harmonisierte Rechnungsmodell HRM1

7.1 Grundsätze

HRM1 ist dadurch gekennzeichnet, dass es sich an finanzwirtschaftlichen Überlegungen (cash-und schuldenorientiert) orientiert und die Finanzpolitik sowie die Verschuldung in den Vordergrund stellt. Es stellt bewährte Instrumente für die Gesamtsteuerung von Gemeinwesen zur Erreichung einer ausgeglichenen laufenden Rechnung und einem möglichst 100%igen Selbstfinanzierungsgrad zur Verfügung.[15] Grundlegend kennzeichnend für HRM1 ist insbesondere auch die durchgängige Anwendung des Vorsichtsprinzips.

HRM1 beruht im Wesentlichen auf folgenden allgemeinen Grundsätzen[16]:

Grundsatz	**Bemerkungen**
Harmonisierung des kantonalen und kommunalen Haushaltsrechts	Das Finanzhaushaltsrecht in Kantonen und Gemeinden war vor 1977 bzw. 1981 sehr unterschiedlich und lückenhaft.
Einheitlicher Ausgabenbegriff der Verwaltungsrechnung	Die einheitliche Unterscheidung zwischen Finanz- und Verwaltungsvermögen ist Grundlage für die Vergleichbarkeit der Verwaltungsrechnungen.
Zweiteilung der Verwaltungsrechnung in eine Laufende Rechnung und eine Investitionsrechnung	• Laufende Rechnung als Erfolgsrechnung konzipiert • Investitionsrechnung enthält Geldflüsse mit investivem Charakter • Im Unterschied zur Privatwirtschaft werden Investitionen in separater Rechnung erfasst, bevor sie in der Bilanz verbucht werden
Einheitlicher Kontenrahmen der öffentlichen Haushalte	Sieben Kontenklassen: • Bestandesrechnung: 1 Aktiven, 2 Passiven • Laufende Rechnung: 3 Aufwand, 4 Ertrag • Investitionsrechnung: 5 Ausgaben, 6 Einnahmen • Abschluss: 7 Abschluss
Harmonisierte Deckungsgrundsätze und Spezialfinanzierungen	Deckungsgrundsätze dienen zur: • Sicherstellung einer angemessenen Selbstfinanzierung für Investitionen • Vermeidung einer zu hohen Verschuldung • Vergleichbarkeit des Deckungserfolges • Förderung der Kostendeckung und der Kostenvergleiche Spezialfinanzierung = Zuordnung von Einnahmen zu bestimmten Aufgaben
Gliederung der Laufenden Rechnung und der Investitionsrechnung nach Institutionen und nach dem Kontenrahmen	HRM1 sieht eine institutionelle Gliederung, eine Artengliederung und eine funktionale Gliederung vor.

[15] HARD (2007), http://www.voefrw.ch/d/doku/HRM2/Referat_Hard_d.pdf [Zugriff: 4. Juli 2010]
[16] Vgl. Ohne Autor, Hrsg. KONFERENZ DER KANTONALEN FINANZDIREKTOREN (2008), S. 16ff.

Förderung des Kostendenkens durch interne Verrechnungen von Aufwand und Ertrag	Interner, durch wechselseitige Leistungsbeziehungen verursachter Aufwand wird explizit ausgewiesen → Kostentransparenz, Nachweis der Wirtschaftlichkeit und der Selbstfinanzierung von Amtsstellen
Konsolidierung von betriebswirtschaftlichen Sonderbuchhaltungen mit der Verwaltungsrechnung	Öffentliche Betriebe mit speziellen Rechnungen (Spitäler, etc.) werden nach Konsolidierungsrichtlinien von HRM1 integriert
Statistischer Finanzierungsausweis	Stellt Mittelherkunft und Mittelverwendung eines Gemeinwesens dar
Statistische Gliederung der Verwaltungsrechnung nach Aufgaben (funktionale Gliederung)	• Nach Aufgaben gegliedert • Dient der Haushalttransparenz und der Datenerfassung in der schweizerischen Finanzstatistik

Tabelle 3: Grundsätze HRM1

Daneben gelten spezifisch folgende Grundsätze der Haushaltsführung für die Gemeinden[17] [18]:

Grundsatz	**Bedeutung**
Gesetzmässigkeit	Die Ausgaben und Einnahmen bedürfen einer Rechtsgrundlage
Haushaltgleichgewicht	Die Laufende Rechnung muss mittelfristig, d.h. innert 3 -8 Jahren, ausgeglichen sein
Sparsamkeit	Die Ausgaben sind nach ihrer Notwendigkeit, Zweckmässigkeit und Tragbarkeit zu prüfen
Wirtschaftlichkeit	Optimaler und kostengünstiger Einsatz der personellen und sachlichen Mittel
Verursacherfinanzierung	Kosten werden nur bei tatsächlicher Inanspruchnahme einer öffentlichen Leistung oder Lieferung fällig
Verbot der Zweckbindung von Gemeindesteuern	Zur Deckung einzelner Ausgaben und Bildung von Vorfinanzierungen dürfen keine festen Anteile der Gemeindesteuern verwenden werden.

Tabelle 4: Grundsätze der Haushaltsführung für die Gemeinden

Auch für das Rechnungswesen der Gemeinden und insbesondere ihre Rechnungsführung gelten Grundsätze[19]:

Die Gemeinden legen über den gesamten Finanzhaushalt Rechnung ab. Diese Rechnung hat eine klare, vollständige und wahrheitsgetreue Übersicht über den Finanzhaushalt zu vermitteln.

[17] Vgl. KANTON SOLOTHURN (1992), Gemeindegesetz Kanton Solothurn (GG) vom 16. Februar 1992, §§ 134ff.

[18] Vgl. Ohne Autor, Hrsg. AMT FÜR GEMEINDEN UND SOZIALE SICHERHEIT, ABTEILUNG GEMEINDEN, SOLOTHURN (1996), S. 37

[19] Vgl. Ohne Autor, Hrsg. AMT FÜR GEMEINDEN UND SOZIALE SICHERHEIT, ABTEILUNG GEMEINDEN, SOLOTHURN (1996), S. 38

Zu diesem Zweck erstellen die Gemeinden folgende Dokumente:

- Finanzplan
- Voranschlag
- Jahresrechnung beinhaltend:
  - Laufende Rechnung
  - Investitionsrechnung
  - Bestandesrechnung
  - Verpflichtungskreditkontrolle
  - Artengliederung
  - Rechnung über die Zuwendungen Dritter
  - Nachtragskreditkontrolle

Für die Rechnungsführung gelten dabei folgende Grundsätze[20]:

Grundsatz	**Bedeutung**
Jährlichkeit	Voranschlag und Rechnung sind für ein Kalenderjahr zu erstellen
Vollständigkeit	• Bilanzierung aller bilanzfähigen Aktiven • Vollständigkeit der Passiven • Aufzeichnung aller Finanzvorfälle und Buchungstatbestände in der Rechnung • Integration bzw. Konsolidierung von Neben- und Sonderrechnungen
Genauigkeit	Einzelne Budgetbeträge sind so genau wie möglich zu ermitteln
Klarheit	• Übersichtliche Darstellung • Sachgerechte Gliederung von Voranschlag und Rechnung nach vorgeschriebenem Kontenplan • Verständliche, eindeutige Kontenbezeichnung • Einhaltung des Bruttoverbuchungsprinzips
Wahrheit	Formelle und materielle Bilanzwahrheit
Bewertungen	• Objektive, überprüfbare Bewertungen • Überbewertungen sind zu korrigieren
Periodizität / Abgrenzungen	Aufwände und Erträge sind periodengerecht zuzuordnen, unabhängig vom Zeitpunkt der Zahlungen
Bruttoverbuchungsprinzip	• Aufwände und Erträge in voller Höhe auszuweisen • Verrechnungen unzulässig (Ausnahme: zulässige Aufwands- und Ertragsminderungen)
Bruttokreditprinzip	Ausgabenbeschlüsse sind über die Gesamtkosten zu fassen (ohne Abzug von Subventionen, etc.)
Sollprinzip	• Verbuchung von Ausgaben, wenn sie geschuldet sind • Verbuchung von Einnahmen bei Rechnungsstellung und wenn sie fällig sind • Debitoren- und Kreditorenrechnungen dürfen während des Rechnungsjahres bei tatsächlicher Zahlung verbucht werden.
Qualitative Bindung	Verwendung von Krediten nur für den im Konto umschriebenen Zweck

[20] Vgl. Ohne Autor, Hrsg. AMT FÜR GEMEINDEN UND SOZIALE SICHERHEIT, ABTEILUNG GEMEINDEN, SOLOTHURN (1996), S. 38ff.

Quantitative Bindung	• Ausgaben nur bis zur Höhe des bewilligten Betrages • Reicht ein Kredit nicht aus, so ist ein Nachtragskredit bewilligen zu lassen • Kreditübertragungen zwischen Konten sind unzulässig
Zeitliche Bindung	• Nicht verwendete Voranschlagskredite verfallen am Ende des Rechnungsjahres • Ein Kredit gilt als verwendet, wenn die Verpflichtung eingegangen worden ist • Ausgaben sind demjenigen Rechnungsjahr zu belasten, in dem der Aufwand effektiv angefallen oder die Verpflichtung eingegangen wurde • Kreditübertragungen auf das Folgejahr sind nicht gestattet
Vorherigkeit	Beschlussfassung über den Voranschlag vor Beginn des entsprechenden Rechnungsjahres

Tabelle 5: Grundsätze der Rechnungsführung

7.2 Aufbau und Systematik[21]

Die Rechnung gliedert sich in drei Teilrechnungen: Die Bestandesrechnung (Bilanz), die Laufende Rechnung (Erfolgsrechnung) und die Investitionsrechnung. Die Laufende Rechnung und die Investitionsrechnung werden zusammen als Verwaltungsrechnung bezeichnet. Das Budget der Verwaltungsrechnung wird als Voranschlag bezeichnet.

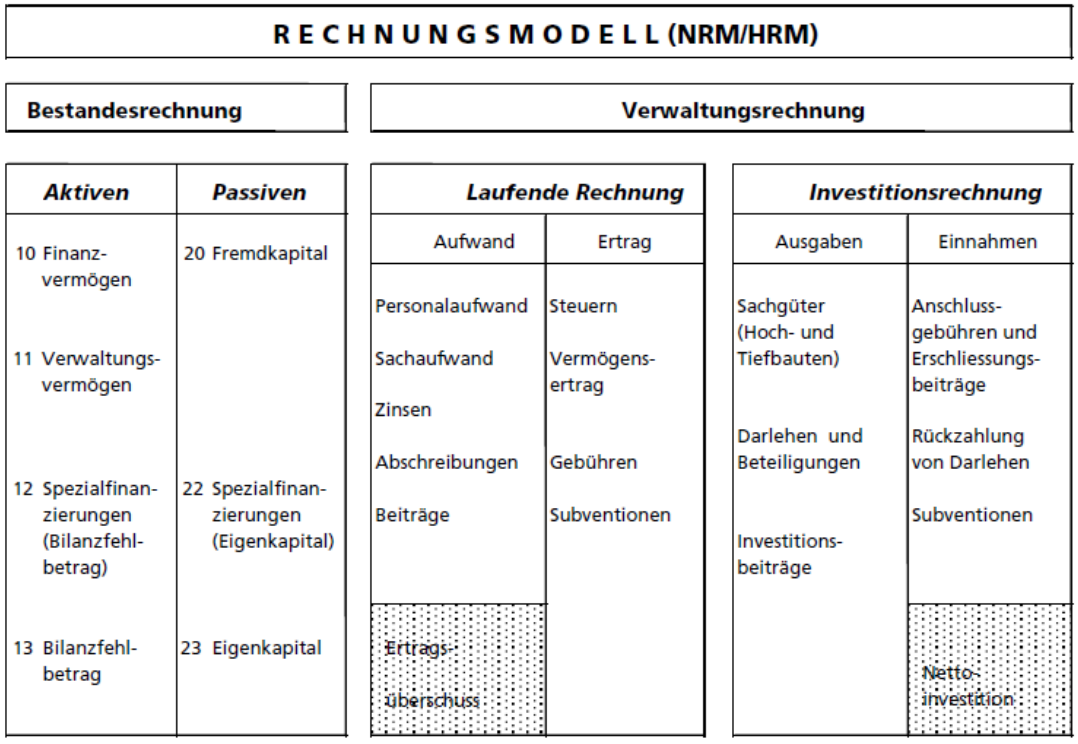

Abbildung 2: öffentliches Rechnungsmodell (NRM/HRM)

[21] Vgl. STEINER (2009), S.29

Die Bestandesrechnung besteht aus folgenden Hauptbestandteilen[22]:

Aktiven	
Finanzvermögen	Vermögenswerte, die ohne Beeinträchtigung der öffentlichen Aufgabenerfüllung veräussert werden können • Flüssige Mittel • Guthaben • Anlagen (Kapitalanlagen, Landreserven) Bewertung zum Nominalwert; Liegenschaften zum Erwerbspreis + Erschliessungskosten
Verwaltungsvermögen	Vermögenswerte, die unmittelbar der öffentlichen Aufgabenerfüllung dienen und deshalb nicht realisierbar sind. Verwaltungsvermögen kann in Finanzvermögen umgewandelt werden (Entwidmung)
Spezialfinanzierungen (Bilanzfehlbetrag)	Aktivierte Aufwandsüberschüsse von spezialfinanzierten Aufgaben der Laufenden Rechnung
Bilanzfehlbetrag	Aufwandsüberschuss der laufenden Rechnung, der nicht durch Eigenkapital gedeckt werden kann. Solange ein Bilanzfehlbetrag besteht, müssen 8% des Verwaltungs-vermögens abgeschrieben werden. Es dürfen jedoch: - keine Vorfinanzierungen gemacht - kein Eigenkapital gebildet - keine zusätzliche Abschreibungen auf dem Verwaltungsvermögen vorgenommen werden. Der Bilanzfehlbetrag ist zu Lasten der Laufenden Rechnung innert 3-8 Jahren abzuschreiben. Durch Abschreibungen auf dem Bilanzfehlbetrag dürfen keine neuen Aufwandüberschüsse entstehen.
Passiven	
Fremdkapital	
Verpflichtungen für Spezialfinanzierungen	Ertragsüberschuss von spezialfinanzierten Aufgaben der Laufenden Rechnung. Vorfinanzierungen sind Reserven für zukünftige Investitionen, die eine Zweckbestimmung voraussetzen.
Eigenkapital	Entsteht aus Ertragsüberschüssen. Es darf nur gebildet werden, wenn kein Bilanzfehlbetrag besteht. Im Übrigen sind Ertragsüberschüsse in erster Linie für zusätzliche Abschreibungen auf dem Verwaltungsvermögen zu verwenden.

Tabelle 6: Bestandteile der Bestandesrechnung

Die Verwaltungsrechnung besteht aus der laufenden Rechnung und der Investitionsrechnung. Die Laufende Rechnung besteht aus Aufwand und Ertrag mit den erwähnten Hauptposten. Der Saldo ergibt den Aufwand- oder Ertragsüberschuss[23].

Die Investitionsrechnung[24] hat eine Ausgabenseite und eine Einnahmenseite und enthält die eigenen Vermögenswerte oder solche von Dritten mit mehrjähriger Nutzungsdauer. Dies stellt

[22] Vgl. Ohne Autor, Hrsg. AMT FÜR GEMEINDEN UND SOZIALE SICHERHEIT, ABTEILUNG GEMEINDEN, SOLOTHURN (1996), S. 27ff.
[23] Vgl. Ohne Autor, Hrsg. AMT FÜR GEMEINDEN UND SOZIALE SICHERHEIT, ABTEILUNG GEMEINDEN, SOLOTHURN (1996), S. 29
[24] Vgl. Ohne Autor, Hrsg. AMT FÜR GEMEINDEN UND SOZIALE SICHERHEIT, ABTEILUNG GEMEINDEN, SOLOTHURN (1996), S. 29f.

eine Abweichung zur gängigen kaufmännischen Buchhaltung dar. Investitionen werden nicht direkt in der Bilanz verbucht, sondern zuerst in einer eigenen Rechnung erfasst. Erst in einer zweiten Phase werden die Ausgaben und Einnahmen der Investitionsrechnung aktiviert bzw. passiviert und damit in die Bestandesrechnung übertragen.

Es gelten hierfür einige Regeln:

- Investitionen bzw. Anlagen des Finanzvermögens werden in die Investitionsrechnung verbucht.
- Die Verwendung eines einheitlichen Investitionsbegriffs ist wichtig für die Vergleichbarkeit.
- Je nach Grösse der Gemeinde (Anzahl Einwohner) können Investitionen zwischen 30‘000 und 100‘000 Franken der Laufenden Rechnung belastet werden.
- Der Saldo der Investitionsrechnung (Nettoinvestition oder Nettoinvestitionsabnahme) wird Ende Jahr im Verwaltungsvermögen aktiviert und über mehrere Jahre verteilt und zu Lasten der Laufenden Rechnung mit mindestens 8% vom Restbuchwertes abgeschrieben.

Der Abschluss der Verwaltungsrechnung erfolgt über drei Stufen:[25]

1. Ermittlung der Nettoinvestition, welche durch das Gemeinwesen gedeckt werden muss.
2. Ermittlung des Finanzierungsfehlbetrages, indem der Nettoinvestition die selbst erwirtschafteten Mittel gegenübergestellt werden.
3. Überführung der Posten der Investitionsrechnung in die Bilanz.

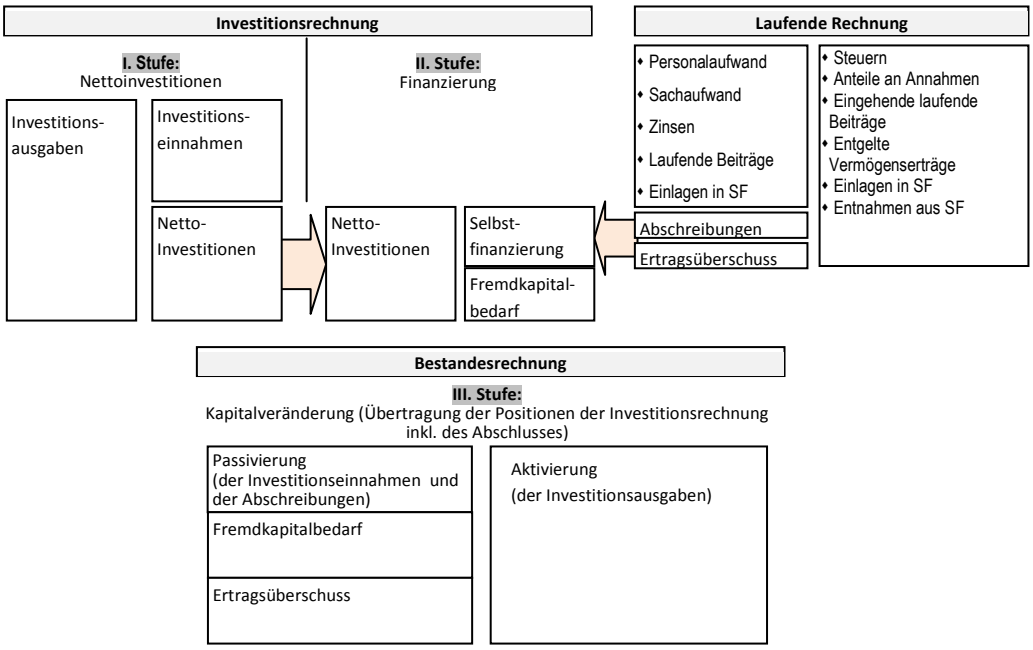

Abbildung 3: Aufbau HRM1 [eigene Darstellung]

[25] Vgl. Ohne Autor, Hrsg. KONFERENZ DER KANTONALEN FINANZDIREKTOREN (2008), S. 11f.

7.3 Kontenplan

HRM1 besteht grundsätzlich aus 7 Kontenklassen[26]. Daneben existiert eine funktionale Gliederung mit 10 Rubriken[27]:

Funktionale Gliederung

0	**Allgemeine Verwaltung**
1	**Öffentliche Sicherheit**
2	**Bildung**
3	**Kultur und Freizeit**
4	**Gesundheit**
40	Spitäler
41	Kranken- und Pflegeheime
42	Psychiatrische Kliniken
5	**Soziale Wohlfahrt**
50	Altersversicherung
51	Invalidenversicherung
52	Krankenversicherung
53	Sonstige Sozialversicherungen (Unfall, Ergänzungsleistungen, Familienausgleichskassen, Arbeitslosenversicherung)
54	Jugendschutz
6	**Verkehr**
60	Nationalstrassen
61	Kantonsstrassen
62	Gemeindestrassen
63	Privatstrassen
7	**Umwelt und Raumordnung**
73	Schlachthöfe
74	Friedhof und Bestattung
8	**Volkswirtschaft**
81	Landwirtschaft
807	Einkommenszuschüsse
9	**Finanzen und Steuern**
92	Finanzausgleich
921	Kantone-Gemeinden
922	Gemeinden-Kantone

Tabelle 7: Funktionale Gliederung

Der Nummernkreis der Kontoklassen stellt sich wie folgt dar[28]:

Kontenrahmen	Detailkonten	Muster
Bestandesrechnung	4 Stellen	9999.99
Verwaltungsrechnung	3 Stellen	999.99
Funktionale Gliederung	3 Stellen	999

[26] Siehe S. 18

[27] Nach REICHLIN, SCHWEIGHAUSER (ohne Datum), http://www.voefrw.ch/d/doku/HRM2/Referat_Reichlin_Schweighauser_d.pdf [Zugriff: 9. Juli 2010]

[28] Vgl. Ohne Autor, Hrsg. AMT FÜR GEMEINDEN UND SOZIALE SICHERHEIT, ABTEILUNG GEMEINDEN, SOLOTHURN (1996), S. 33

7.4 Einsatz von HRM1 in der Gemeinde Oekingen[29]

Das Modell HRM1 hat sich im Laufe der Jahre in der Schweiz etabliert und ist ein allgemein anerkannter Standard. Die Mitarbeitenden der Gemeindeverwaltung sowie wichtige Gemeindeorgane bezeichnen das Modell als sinnvoll und zweckmässig. Es ermögliche eine gute Abbildung der Tätigkeiten und dank der Standardisierung seien verschiedene Gemeinden mit einander vergleichbar. Die Anforderungen an die Rechnungslegung seien allerdings mittlerweile gestiegen und die Art der Rechnungslegung von Gemeinden sollte sich eigentlich mehr derjenigen der Privatwirtschaft annähern. Zu Elementen befragt, von welchen man sich wünschen würde, dass sie unter HRM1 anders geregelt sein sollten, wird einzig genannt, dass Standards für aktive und passive Rechnungsabgrenzungen zu befürworten wären. HRM1 erfülle heute die nationalen und internationalen Anforderungen der Rechnungslegung allerdings nicht mehr. Deshalb sei eine Harmonisierung wichtig.

Zu den grossen Vorteilen von HRM1 zählen nach Ansicht der Gemeinde die Standardisierung, klare Vorgaben sowie die Vergleichbarkeit der Gemeinden untereinander. HRM1 sei auch für eine kleine Gemeinde bewältigbar. Es brauche noch keinen Buchhalterabschluss.

Von der Einführung des neuen Modells HRM2 erwartet man in der Gemeinde eine weitere Angleichung an das private Rechnungswesen. Ausserdem erhofft man den Ausbau und eine weitere Standardisierung der Kennzahlen im Sinne eines Führungs-Cockpits mit gängigen Finanzkennzahlen wie Nettoverschuldungsquotient, Selbstfinanzierungsgrad oder Zinsbelastungsanteil. Als weiteres Element wird die Überarbeitung des Kontenplans genannt. Mehr Transparenz wird hinsichtlich der Abschreibungen und Rückstellungen gewünscht.

Als grösste Schwierigkeiten bzw. Probleme bei der Einführung von HRM1 aus Sicht der Mitarbeitenden hat sich der grosse Aufwand der Umstellung von der „Handbuchhaltung“ auf HRM1 bei gleichzeitiger Einführung der EDV herausgestellt. Dank grossem Einsatz aller Beteiligten (Gemeinderat, Finanzkommission, Finanzverwalter) wurde dies aber rasch gelöst. Der tägliche Umgang mit HRM1 wird von den Mitarbeitenden nicht als schwierig empfunden.

In Bezug auf die Einführung von HRM2 herrscht einige Unsicherheit, vor allem weil noch nicht klar ist, was auf die Mitarbeitenden zukommen wird. Diese Unsicherheiten sind auch darauf zurückzuführen, dass bisher auch vom Kanton noch keine genauen Angaben gemacht wurden, wie sich die Einführung von HRM2 auf Themen wie Arbeits- und Personalaufwand, Benutzungsfreundlichkeit, Ausbildung oder gar eine Gemeindefusion auswirken wird.

Die unter HRM1 eingesetzten Systeme haben sich in der Gemeinde im Laufe der Zeit entwickelt. Begonnen wurde 1985 mit einer Durchschreibe-Buchhaltung der Ruf Informatik AG. Diese wurde kurze Zeit später durch eine IT-Lösung derselben Firma ersetzt. Seit 2006 / 2007 setzt die Gemeinde eine Rechenzenterlösung mit der Firma BDO ein und arbeitet mit der Software von W&W. Gleichzeitig wurde auch die Hardware erneuert und es erfolgte ein Personalwechsel. Die

[29] Basierend auf Interviews mit Mitarbeitenden der EG Oekingen, Fragestellung siehe Anhang

Zufriedenheit mit der heutigen Lösung ist durchschnittlich. Allerdings wird festgehalten, dass sie nicht mehr den gängigen Ansprüchen genügt.

Bei der Umstellung auf die Rechenzenterlösung gab es gewisse Probleme. Beispielsweise wurden Formulare nicht genau gleich wie vorher ins neue System gespeichert. Von BDO stand ein sehr kompetenter Mitarbeiter zur Verfügung, der diese Dinge eliminieren konnte. Leider arbeitet die BDO nicht mehr mit dieser Person zusammen. Aus diesem Grund hat sich die Unterstützung bei Problemen verschlechtert.

Die Gemeinde steht heute möglicherweise vor einer Situation, in der sie über künftige Systemlösungen oder über allfällige Übergangslösungen entscheiden muss. Der Vertrag für die heutige Lösung mit BDO läuft per Ende 2010 aus, ohne dass bereits konkrete Lösungen angedacht sind. Praktischerweise wird die Gemeinde aber wohl die heutige Lösung bis zur Einführung HRM2 verlängern und hofft, bis dann gute Optionen gefunden zu haben.

8 Das harmonisierte Rechnungsmodell HRM 2 im Vergleich zu HRM1

Der besseren Übersichtlichkeit wegen werden die neuen Elemente und Regelungen von HRM2 im Folgenden im direkten Vergleich mit HRM1 gezeigt. So werden Unterschiede sofort sichtbar.

8.1 Grundsätze ordnungsgemässer Rechnungslegung[30]

Die unten dargestellten Grundsätze mögen dem Praktiker unter Umständen etwas akademisch und praxisfern vorkommen. Sie sind aber für das Verständnis der unter HRM2 geltenden Regeln und der der zugrunde liegenden Philosophie von wesentlicher Bedeutung. Wo möglich, wurden die einzelnen Punkte soweit vereinfacht, wie es ohne unzulässige Verkürzungen des Inhalts möglich war.

HRM1	**HRM2**
Zweck der Rechnungslegung	
• Die Rechnungsführung vermittelt eine klare, vollständige und **wahrheitsgetreue** Übersicht über den Haushalt, das Vermögen und die Schulden nach den Grundsätzen der Klarheit, Vollständigkeit und wahrheitsgetreue Darstellung. • Führung von Finanzplanung, Voranschlag, Bestandesrechnung, Verwaltungsrechnung, Verpflichtungskreditkontrolle und Finanzstatistik zu diesem Zweck • Eher finanzpolitisch ausgerichtet	• Möglichst weitgehende Darstellung eines Bildes des Finanzhaushalts, welches der **tatsächlichen** Vermögens-, Finanz- und Ertragslage entspricht **(True and Fair View)** • „tatsächlich“ ist klarer als „wahrheitsgetreu“ • Konsequente Forderung nach periodengerechter Abgrenzung • Haushaltsführung, Budgetierung, Rechnungslegung und Buchführung nach präzise definierten Grundsätzen • Eher betriebswirtschaftlich ausgerichtet • Materielle Unterschiede: - Unterscheidung von Selbstfinanzierungen im Eigenkapital und Fremdkapital - Verbuchung des baulichen Unterhalts des Finanzvermögens im Finanzaufwand - Abschreibung von Investitionsbeiträgen im Transferaufwand - Wertberichtigungen auf Forderungen - Neubewertung des Finanzvermögens, usw.
Rechnungslegung	
HRM1 wird ersetzt.	Rechnungslegung nach HRM2 zu führen: • Abweichungen davon sind im Anhang zur Jahresrechnung anzugeben und zu begründen. • Weiterentwicklungen gemäss Empfehlungen des Schweizerischen Rechnungslegungs-gremiums sind zu berücksichtigen.

[30] Vgl. Ohne Autor, Hrsg. KONFERENZ DER KANTONALEN FINANZDIREKTOREN (2008), S. 26-31

Grundsätze	
• Nur Grundsätze der Haushaltsführung und der Rechnungslegung • Rechnungslegungsgrundsätze aus Zweckartikel und einzelnen Grundsätzen: - Jährlichkeit - Vollständigkeit - Klarheit - Genauigkeit - Wahrheit - Brutto- und Sollverbuchung - qualitative, quantitative und zeitliche Bindung der im Voranschlag eingestellten Beiträge - Vorherigkeit der Voranschlags	• Grundsätze klar unterschieden nach: - Rechnungslegungsgrundsätze - Haushaltsführungsgrundsätze - Buchführungsgrundsätze - Budgetierungsgrundsätze • Rechnungslegung richtet sich nach den Grundsätzen: - Bruttodarstellung - Periodenabgrenzung - Fortführung - Wesentlichkeit - Verständlichkeit - Zuverlässigkeit - Vergleichbarkeit - Stetigkeit
Bruttodarstellung	
• Aufwände und Erträge in voller Höhe auszuweisen • Verrechnungen unzulässig (Ausnahme: zulässige Aufwands- und Ertragsminderungen)	Aufwendungen und Erträge, Aktiven und Passiven sowie Investitionsausgaben und -einnahmen sind **getrennt voneinander, ohne gegenseitige Verrechnung**, in voller Höhe auszuweisen
Periodenabgrenzung	
• nicht explizit genannt • impliziter Grundsatz • Erwähnt wird das Prinzip der Jährlichkeit (Teilaspekt der Periodenabgrenzung) und das Prinzip der Sollverbuchung, das einen weiteren Teilaspekt beinhaltet	• Alle Aufwendungen und Erträge sind in derjenigen Periode zu erfassen, in welcher sie verursacht werden **(True and Fair View)** • Die Bilanz ist als Stichtagsrechnung zu führen. • Es gilt das Jährlichkeitsprinzip
Fortführung	
• nicht explizit genannt • impliziter Grundsatz	Es ist von einer Fortführung der Tätigkeit der öffentlichen Körperschaft auszugehen.
Wesentlichkeit	
existiert im HRM1 nicht	• Sämtliche Informationen, die für eine rasche und umfassende Beurteilung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage notwendig sind, sind im Hinblick auf die Adressaten offen zu legen. • Informationen sind wesentlich, wenn ihr Vorhandensein, ihr Fehlen, ihre Korrektur, ihre fehlerhafte Darstellung die Entscheidung des Nutzers beeinflussen könnten • Nichtrelevante Informationen sind auszulassen

Verständlichkeit	
existiert im HRM1 nicht	• Informationen müssen klar und nachvollziehbar sein • Verständlichkeit von Informationen für aussenstehende Dritte • Unmöglichkeit des Versteckens von Informationen durch unklare Ausdrucksweise
Zuverlässigkeit	
• existiert im HRM1 nicht • Grundsatz der Vollständigkeit als eigenständiger Grundsatz definiert (dadurch mehr Gewicht)	Zuverlässigkeit beinhaltet fünf Subprinzipien: 1. **Richtigkeit**: Informationen müssen richtig sein und glaubwürdig dargestellt werden 2. **Wirtschaftliche Betrachtungsweise**: Der wirtschaftliche Gehalt soll die Abbildung der Rechnungslegung bestimmen 3. **Neutralität**: Informationen sollen willkürfrei und wertfrei dargestellt werden 4. **Vorsicht**: Es sollten alle Risiken beachtet werden, welche den eingestellten Wert verändern können 5. **Vollständigkeit**: Es sollen keine wichtigen Informationen ausser Acht gelassen werden
Vergleichbarkeit	
• nicht explizit genannt • impliziter Grundsatz (durch Begriff „Harmonisiertes Rechnungsmodell“)	Rechnungen des Gesamtgemeinwesens und der Verwaltungseinheiten sollen sowohl untereinander als auch über die Zeit hinweg vergleichbar sein.
Stetigkeit	
• nicht explizit genannt, aber implizit enthalten (Art. 9 alt MFHG)	Die Grundsätze der Rechnungslegung sollen soweit als möglich über einen längeren Zeitraum unverändert bleiben.

Tabelle 8: Grundsätze ordnungsgemässer Rechnungsführung

8.2 Elemente des Modells[31]

HRM2 ist keine vollkommene Neuentwicklung, sondern eine logische Weiterentwicklung von HRM1 in Richtung privatwirtschaftlicher Modelle und dem internationalen Standard IPSAS.

Das Rechnungsmodell des HRM1 weist als Hauptelemente die drei Teile Bestandesrechnung, Laufende Rechnung und Investitionsrechnung auf. Das revidierte Rechnungsmodell HRM2 wird um eine Geldflussrechnung, einen gestuften Erfolgsausweis (als Teil der Erfolgsrechnung) sowie um einen wesentlich ausgebauten Anhang (u.a. mit einem detaillierten Eigenkapitalnachweis) erweitert.

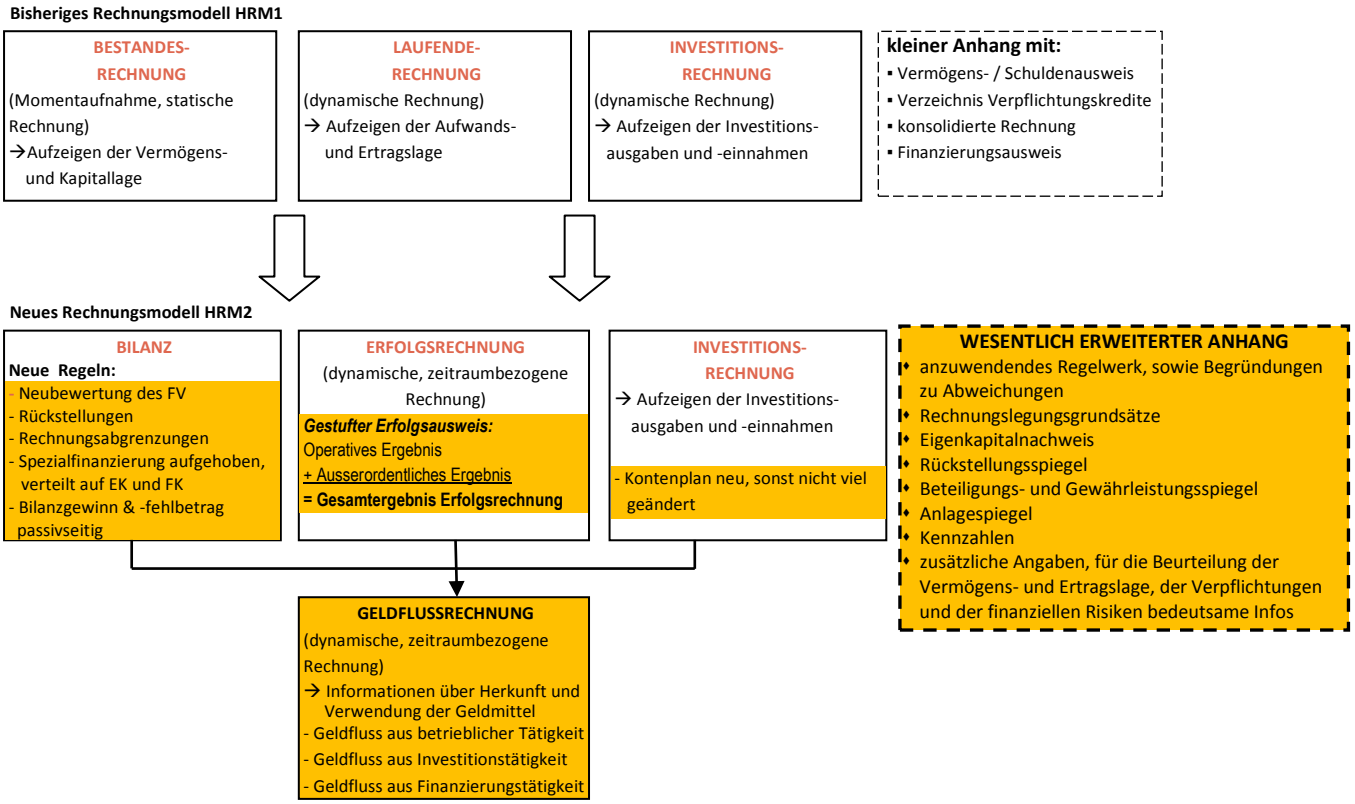

Abbildung 4: Vergleich HRM1 und HRM2 [eigene Darstellung]

[31] Vgl. Ohne Autor, Hrsg. KONFERENZ DER KANTONALEN FINANZDIREKTOREN (2008), S. 23ff

Element HRM1	Element HRM2	Kommentar
Bestandesrechnung	Bilanz	• Grundaufbau (Vermögenswerte gegenüber Fremdkapital und Eigenkapital) gleich. • Sachgruppen "Verpflichtungen für Sonderrechnungen" und "Verpflichtungen für Spezialfinanzierungen" aufgehoben (Posten werden auf andere Sachgruppen aufgeteilt).
Laufende Rechnung	Erfolgsrechnung	• Laufende Rechnung von HRM1 in HRM2 ersetzt durch zweistufige Erfolgsrechnung • Verwaltungsrechnung als Zusammenfassung von laufender Rechnung und Investitionsrechnung existiert in HRM2 nicht mehr.
Investitionsrechnung	Investitionsrechnung	• HRM1: "Die Investitionsrechnung enthält jene Finanzvorfälle, die bedeutende eigene oder subventionierte Vermögenswerte mit mehrjähriger Nutzungsdauer schaffen." In HRM2 entfällt "bedeutend". • Wegfall der Aufteilung in eigene und subventionierte Vermögenswerte. Ersetzt durch genauere Aufzählung der Bestandteile der Investitionsrechnung.
	Geldflussrechnung	Neu
Anhang	Anhang	Wesentliche Erweiterung. Elemente HRM1 ersetzt durch neue Elemente: • anzuwendendes Regelwerk sowie Begründungen zu Abweichungen • Rechnungslegungsgrundsätze • Eigenkapitalnachweis • Rückstellungsspiegel • Beteiligungs- und Gewährleistungsspiegel • Anlagespiegel • Kennzahlen • zusätzliche Angaben, die für die Beurteilung der Vermögens- und Ertragslage, der Verpflichtungen und der finanziellen Risiken bedeutsam sind

Tabelle 9: Elemente des Modells HRM1 vs. HRM2

8.3 Kontenplan und funktionale Gliederung[32]

Der Kontenplan und die funktionale Gliederung wurden den aktuellen Gegebenheiten der öffentlichen Tätigkeiten angepasst. Zudem erfordert die Anwendung der neuen Rechnungslegungsnormen Anpassungen. Kontenplan und funktionale Gliederung sind mit dem Bund harmonisiert.

Die Sachgruppengliederung aller Rechnungsteile (Bilanz, Erfolgsrechnung und Investitionsrechnung) hat wesentlich geändert, einige Sachgruppen wurde beibehalten, jedoch mit geänderten Kontennummern versehen. Einzelne Sachgruppen wurden hinzugefügt. Wegen der Abdeckung zusätzlicher Bedürfnisse, insb. solcher finanzstatistischer Art, sind die Kontonummern neu 4-stellig.

Der Nummernkreis der Kontoklassen stellt sich wie folgt dar[33]:

	HRM1		HRM2	
Kontenrahmen	**Detailkonten**	**Muster**	**Detailkonten**	**Muster**
Bilanz	4 Stellen	9999.99	5 Stellen	99999.99
Erfolgsrechnung	3 Stellen	999.99	4 Stellen	9999.99
Investitionsrechnung	3 Stellen	999.99	4 Stellen	9999.99
Funktionale Gliederung	3 Stellen	999	4 Stellen	9999

Tabelle 10: Nummernkreis Kontoklassen [eigene Darstellung]

Der Grobkontenrahmen in HRM2 gestaltet sich wie folgt[34]:

Bilanz				Erfolgsrechnung				Investitionsrechnung			
1	**Aktiven**	**2**	**Passiven**	**3**	**Aufwand**	**4**	**Ertrag**	**5**	**Inv. Ausgaben**	**6**	**Inv. Einnahmen**
10	Finanz-vermögen	20	Fremdkapital	30	Personalaufwand	40	Fiskalertrag	50	Sachanlagen	60	Übertragung von Sachanlagen in FV
				31	Sach- und Übriger Betriebsaufwand	41	Regalien/Konzessionen	51	Investitionen auf Rechnung Dritter	61	Rückerstattungen
				32	Rüstungsaufwand (nur Bund)	42	Entgelte	52	Immaterielle Anlagen	62	Abgang im. Anlagen
				33	Abschreibungen VV	43	Verschiedene Erträge			63	Investitionsbeiträge für eigen Rechnung
14	Verwaltungs-vermögen			34	Finanzaufwand	44	Finanzertrag	54	Darlehen	64	Rückzahlung von Darlehen
				35	Einlagen in Fonds u. Spezialfinanzierung	45	Entnahme aus Fonds / Spezialfinanzierung	55	Beteiligungen / Grundlkapitalien	65	Übertragung von Beteiligungen
				36	Transferaufwand	46	Transferertrag	56	Eigene Investitionsbeiträge	66	Rückzahlung eigener Investitionsbeiträge
				37	Durchlaufende Beiträge	47	Durchlaufende Beiträge	57	Durchlaufende Investitionsbeiträge	67	Durchlaufende Investitionsbeiträge
				38	a.o. Aufwand	48	a.o. Ertrag	58	a.o. Investitionen	68	a.o. Inv.Einnahmen
		29	Eigenkapital	39	Interne Verrechnungen	49	Interne Verrechnungen	59	Übertrag an Bilanz	69	Übertrag an Bilanz
										9	**ABSCHLUSSKONTEN**

Tabelle 11: Grobgliederung des Kontenrahmens HRM2

Die detaillierte Darstellung der Änderungen innerhalb einzelner Sachgruppen (Bilanz, Erfolgsrechnung und Investitionsrechnung) erfolgt weiter hinten am Anfang der Beschreibung der einzelnen Rechnungsteile.

[32] Vgl. Ohne Autor, Hrsg. KONFERENZ DER KANTONALEN FINANZDIREKTOREN (2008), S. 32ff.

[33] Vgl. Ohne Autor, Hrsg. AMT FÜR GEMEINDEN UND SOZIALE SICHERHEIT, ABTEILUNG GEMEINDEN, SOLOTHURN (1996), S. 33

[34] Vgl. Ohne Autor, Hrsg. KONFERENZ DER KANTONALEN FINANZDIREKTOREN (2008), S. 33

Die funktionale Gliederung ist in die folgenden 10 Kategorien unterteilt[35] [36]:

HRM1	HRM2
0 Allgemeine Verwaltung	**0 Allgemeine Verwaltung**
	03 Beziehungen zum Ausland 08 F & E im Bereich der öffentlichen Verwaltung
1 Öffentliche Ordnung	**1 Öffentliche Ordnung und Sicherheit, Verteidigung**
	18 F & E in öff. Ordnung und Sicherheit, Verteidigung
2 Bildung	**2 Bildung**
	273 Fachhochschulen 28 Forschung
3 Kultur und Freizeit	**3 Kultur, Sport und Freizeit, Kirche**
4 Gesundheit	**4 Gesundheit**
40 Spitäler 41 Kranken- und Pflegeheim 42 Psychiatrische Kliniken	41 Spitäler, Kranken- und Pflegeheime
5 Soziale Sicherheit	**5 Soziale Sicherheit**
50 Altersversicherung 51 Invalidenversicherung 52 Krankenversicherung 53 Sonstige Sozialversicherungen (Unfall…) 54 Jugendschutz	51 Krankheit und Unfall 52 Invalidität 53 Alter und Hinterlassene 54 Jugendschutz 55 Arbeitslosenversicherung
6 Verkehr	**6 Verkehr**
60 Nationalstrassen 61 Kantonsstrassen 62 Gemeindestrassen 63 Privatstrassen	61 Strassenverkehr 62 Öffentlicher Verkehr 63 Übriger Verkehr
7 Umweltschutz und Raumordnung	**7 Umweltschutz und Raumordnung**
73 Schlachthöfe 74 Friedhof und Bestattung	73 Abfallwirtschaft (inkl. Schlachthöfe) 77 Übriger Umweltschutz 771 Friedhof und Bestattung
8 Volkswirtschaft	**8 Volkswirtschaft**
81 Landwirtschaft 807 Einkommenszuschüsse	81 Landwirtschaft 814 Direktzahlungen
9 Finanzen und Steuern	**9 Finanzen und Steuern**
92 Finanzausgleich 921 Kantone-Gemeinden 922 Gemeinden-Kantone	93 Finanzausgleich 931 Bund - Kantone 932 Kantone - Kantone 933 Gemeinden - Gemeinden

Tabelle 12: Funktionale Gliederung

Die neue funktionale Gliederung baut einerseits auf der bisherigen Struktur auf (10 Hauptelemente sind gleich geblieben), andererseits muss sie mit der internationalen Nomenklatur (COFOG) kompatibel sein (Unterelemente haben sich wesentlich verändert).

Um die Arbeit mit dem Kontenrahmen und der funktionalen Gliederung zu vereinfachen, existieren im Internet verschiedene Sachregister mit Stichwortverzeichnissen.[37] [38] Diese ersetzen das Sachregister zur Funktionalen Gliederung[39] und den Kontenplan[40] im Handbuch HRM2.

[35] REICHLIN, SCHWEIGHAUSER (ohne Datum), http://www.voefrw.ch/d/doku/HRM2/Referat_Reichlin_Schweighauser_d.pdf , S. 30 [Zugriff: 9. Juli 2010]

[36] Änderungen grau hervorgehoben.

[37] SCHWEIZERISCHE RECHNUNGSLEGUNGSGREMIUM FÜR DEN ÖFFENTLICHEN SEKTOR (SRS-CSPCP)(2010): http://www.idheap.ch/srscspcp.nsf/mchbycat_de?openview&restricttocategory=Bilan&lng=de [Zugriff: 9. Juli 2010]

[38] KONFERENZ DER KANTONALEN AUFSICHTSSTELLEN ÜBER DIE GEMEINDEFINANZEN (ohne Datum): http://www.kkag-cacsfc.ch/ [Zugriff: 9. Juli 2010]

[39] Vgl. Ohne Autor, Hrsg. KONFERENZ DER KANTONALEN FINANZDIREKTOREN (2008), S. 193-198

[40] Vgl. Ohne Autor, Hrsg. KONFERENZ DER KANTONALEN FINANZDIREKTOREN (2008), S. 152-192

8.4 Die Bilanz

8.4.1 Der Kontenrahmen im Vergleich[41] [42]

BESTANDESRECHNUNG (Aktiven)		BILANZ (Aktiven)		Kommentare
HRM 1		HRM2		
1	**AKTIVEN**	**1**	**AKTIVEN**	
10	**FINANZVERMÖGEN**	**10**	**FINANZVERMÖGEN**	Beim **FV** werden **die aktuellsten Verkehrswerte** in die HRM2-Bilanz übernommen. Bisher unterbewertetes FV erhöht das EK oder reduziert den Bilanzfehlbetrag.
100	Flüssige Mittel	100	Flüssige Mittel u. kurzfr. Geldanlagen	
101	Guthaben	101	Forderungen	
102	Anlagen	102	Kurzfr. Finanzanlagen	
104	Transitorische Aktiven	104	Aktive Rechnungsabgrenzungen	
		106	Vorräte und angefangene Arbeiten	
		107	Finanzanlagen	
		108	Sachanlagen	
		109	Forderungen gegenüber FK	
11	**VERWALTUNGSVERMÖGEN**	**14**	**VERWALTUNGSVERMÖGEN**	Beim Übergang von HRM1 zu HRM2 werden die Restbuchwerte des **VV unverändert** in die HRM2-Bilanz **übernommen**.
114	Sachgüter	140	Sachanlagen	
		141	Vorräte (betrifft nur Bund)	
		142	Immaterielle Anlagen	
115	Darlehen und Beteiligungen	144	Darlehen	
116	Investitionsbeiträge	146	Investitionsbeiträge	
117	Übrige aktivierte Ausgaben			
		148	Zusätzliche Abschreibungen	
12	**SPEZIALFINANZ. ANTENNE**			Die Konti für SF werden in HRM2 nicht geführt, sondern die entsprechenden Vorschüsse und Verpflichtungen werden in entsprechenden Konti auf der Aktiv- bzw. Passivseite (2090 resp. 109 bzw. 2900) abgebildet.
13	**SPEZIALFINANZ WASSER**			
14	**SPEZIALFINANZ. ABWASSER**			
15	**SPEZIALFINANZ. ABFALL**			
16	**SPEZIALFINANZ. GD.-REGL.**			
18	**SONDERFINANZIERUNG**			
19	**BILANZFEHLBETRAG**			

BESTANDESRECHNUNG (Passiven)		BILANZ (Passiven)		Kommentare
HRM 1		HRM2		
2	**PASSIVEN**	**2**	**PASSIVEN**	
20	**FREMDKAPITAL**	**20**	**FREMDKAPITAL**	Rechnungsabgrenzungen, Rückstellungen sowie Finanzverbindlichkeiten werden in HRM2 entsprechend ihrer Fristigkeit weiter detailliert.
200	Laufende Verbindlichkeiten	200	Laufende Verbindlichkeiten	
201	Kurzfr. Schulden	201	Kurzfr. Finanzverbindlichkeiten	
202	Mittel-/langfr. Schulden			
203	Privatrechtliche Zweckbind.			
204	Rückstellungen	204	Passive Rechnungsabgrenzungen	
205	Transitorische Passiven	205	Kurzfr. Rückstellungen	
		206	Langfristige Finanzverbindlichkeiten	
		208	Langfristige Rückstellungen	
		209	Zweckgebundene Mittel/Fonds	
22	**SPEZIALFINANZIERUNG**			Die Konti für SF werden in HRM2 nicht geführt, sondern die entsprechenden Vorschüsse und Verpflichtungen werden in entsprechenden Konti auf der Aktiv- bzw. Passivseite (2090 resp. 109 bzw. 2900) abgebildet.
280	Verpflichtungen gegen. SF			
281	Fonds			
282	Vorfinanzierung			
23	**EIGENKAPITAL**	**29**	**EIGENKAPITAL**	Beim Übergang zu HRM2 kommt es zu Bewertungsänderungen. Diese werden über Reservepositionen ausgeglichen: - Aufwertungsreserve: falls Bewertungsänderungen im VV (nur bei IPSAS) - Neubewertungsreserve: falls Bewertungs-änderungen im FV
		290	+ Verpflichtungen - Vorschüsse gegen. SF	
		291	Fonds	
		292	Vorfinanzierung	
		295	Aufwertungsreserven	
		296	Neubewertungsreserven	
		298	Übriges eigenkapital	
		299	Bilanzüberschuss /-fehlbetrag	

Tabelle 13: Aktiven und Passiven

[41] Vgl. SUTTER (2008) S. 53f.

[42] Änderungen in grau hervorgehoben

8.4.2 Bemerkungen zu einzelnen Bilanzpositionen nach HRM2[43]

Aktiven	
Finanzvermögen	Vermögenswerte, die ohne Beeinträchtigung der öffentlichen Aufgabenerfüllung jederzeit veräussert werden können
Forderungen Kurzfr. Finanzanlagen	Kein Sammelkonto führen, sondern als „Wertberichtigungen auf .." jeweils mit Detailkonto unter dem entsprechenden Sachgruppenkonto ausweisen
Finanzanlagen über 1 J. Sachanlagen FV	Die Bewertung erfolgt jede 3-5 Jahre zu Marktwerten, deshalb wird kein Wertberichtigungskonto geführt.
Verwaltungsvermögen	Vermögenswerte, die unmittelbar der öffentlichen Aufgabenerfüllung dienen
Zugänge erfolgen	• nur durch Aktivierung aus der Investitionsrechnung • Beteiligungen werden unabhängig von einer allfälligen Investitions-grenze in der Investitionsrechnung gebucht und aktiviert.
Abgänge erfolgen	• durch Abschreibungen o Planmässige **33X0.XX** Planmässige Abschreibungen.. / **14XXX.XX W**ertberichtigungen .. o Ausserplanmässige **33X1.XX** Ausserplanmässige Abschreibungen ../ **14XXX.XX** Wertberichtigung o Ausserordentliche **3831.XX** Zusätzliche Abschreibungen …/ **148X.01** kumulierte zusätzliche Abschreibungen • durch Übertragung in das FV o Veräusserung o Entwidmung Bei Nettodarstellung vermindern Investitionseinnahmen die Bilanzwerte
Einzelne Sachgruppen	Jeder 4-stelligen Sachgruppe wird ein Konto „Wertberichtigungen…" als Minus-Aktivkonto zugeordnet. Die historischen Anschaffungswerte bleiben in der internen Bilanz erhalten; im Anhang müssen im Anlagespiegel Bruttowerte offen gelegt werden. Wird eine Anlagebuchhaltung geführt, wird je Anlage ein Wertberichtigungskonto geführt.
Passiven	
Saldo	Bilanzüberschuss (+) Bilanzfehlbetrag (-) → jährlich um mindestens 20% des Restbuchwertes abzutragen; die entsprechenden Beträge sind im Budget zu berücksichtigen

Tabelle 14: Bemerkungen zu einzelnen Bilanzpositionen

[43] Vgl. Ohne Autor, Hrsg. KONFERENZ DER KANTONALEN FINANZDIREKTOREN (2008), S. 60, S. 152ff.

8.5 Die Erfolgsrechnung

8.5.1 Der Kontenrahmen im Vergleich[44] [45]

LAUFENDE RECHNUNG (AUFWAND) →		ERFOLGSRECHNUNG (AUFWAND)	
HRM 1		HRM2	
3	**AUFWAND**	**3**	**AUFWAND**
30	**PERSONALAUFWAND**	**30**	**PERSONALAUFWAND**
300	Behörden und Kommissionen	300	Behörden, Kommissionen und Richter
301	Löhne Verwaltung / Betrieb	301	Löhne Verwaltung / Betrieb
302	Löhne Verwaltung / Betrieb	302	Löhne Lehrkräfte
304	Transitorische Aktiven	303	Temporäre Arbeitskräfte
		304	Zulagen
305	Sozialversicherungsbeiträge	305	Arbeitgeberbeiträge
306	Dienstkleider und Zulagen	306	Arbeitsgeberleistungen
307	Rentenleistungen		
308	Temporäre Arbeitskräfte		
309	Übriger Personalaufwand	309	Übriger Personalaufwand
31	**SACHAUFWAND**	**31**	**SACH- UND ÜBRIGER BETRIEBSAUFWAND**
310	Büro-, Schulmaterial, Drucksachen	310	Material- und Warenaufwand
311	Mobilien, Maschinen, Fahrzeuge	311	Nicht aktivierte Anlagen
312	Wasser, Energie, Heizmaterial	312	Wasser, Energie, Heizmaterial
313	Verbrauchsmaterial	313	Dienstleistungen und Honorare
314	Baulicher Unterhalt	314	Baulicher Unterhalt
315	Übriger Unterhalt	315	Unterhalt Anlagen
316	Miete, Pacht, Ben.-Gebühren	316	Miete, Pacht, Ben.-Gebühren
317	Spesen	317	Spesen
318	Dienstleistungen/Honorare	318	Wertberichtigungen auf Forderungen
319	Übriger Sachaufwand	319	Verschiedener Betriebsaufwand
32	**PASSIVZINSEN**	**32**	**RÜSTUNGSAUFWAND**
33	**ABSCHREIBUNGEN**	**33**	**ABSCHREIBUNGEN**
		34	**FINANZAUFWAND**
35	**ENTSCHÄDIGUNGEN AN GEMEINWESEN**	**35**	**EINLAGEN IN FONDS/SPEZ.-FINANZ.**
36	**EIGENE BEITRÄGE**	**36**	**TRANSFRAUFWAND**
37	**DURCHLAUFENDE BEITRÄGE**	**37**	**DURCHLAUFENDE BEITRÄGE**
38	**EINLAGEN IN SONDERFINANZIERUNG**	**38**	**AUSSERORDENTLICHER AUFWAND**
39	**INTERNE VERRECHNUNGEN**	**39**	**INTERNE VERRECHNUNGEN**

Tabelle 15: Erfolgsrechnung, Aufwand

Bei den Kontosachgruppen gibt es bei HRM2 im Vergleich zu HRM1 diverse Verschiebungen. Zudem neu ist die Position Wertberichtigungen auf Forderungen.

[44] Vgl. SUTTER (2008) S. 55f.

[45] Änderungen in grau hervorgehoben

LAUFENDE RECHNUNG (ERTRAG) →		ERFOLGSRECHNUNG (ERTRAG)	
HRM 1		HRM2	
4	**ERTRAG**	**4**	**ERTRAG**
40	**STEUERANNAHMEN**	**40**	**FISKALERTRAG**
400	Einkommens-/Vermögenssteuern	400	Direkte Steuern natürlicher Personen
401	Ertragssteuern	401	Direkte Steuern juristischer Personen
402	Kapitalsteuern	402	Grundsteuern
403	Grundstücksteuren	403	Vermögensgewinnsteuern
404	Grundstückgewinnsteuern	404	Vermögensverkehrssteuern
405	Handänderungssteuern	405	Erbschafts-, Schenkungssteuern
406	Erbschafts-, Schenkungssteuern	406	Besitz- und Aufwandsteuern
41	**REGALIEN / KONZESSIONEN**	**41**	**REGALIEN / KONZESSIONEN**
42	**VERMÖGENSERTRÄGE**	**42**	**ENTGELTE**
43	**ENTGELTE**	**43**	**VERSCHIEDENE ERTRÄGE**
44	**BEITRÄGE OHNE ZWECKBINDUNG**	**44**	**FINANZERTRAG**
45	**RÜCKSTELLUNGEN VON GEMEINWESEN**	**45**	**ENTNAHME AUS FONDS/SPEZIALFINANZIER.**
46	**BEITRÄGE FÜR EIGENE RECHNUNGEN**	**46**	**TRANSFERERTRAG**
47	**DURCHLAUFENDE BEITRÄGE**	**47**	**DURCHLAUFENDE BEITRÄGE**
48	**ENTNAHMEN AUS SONDERFINANZIERUNG**	**48**	**AUSSERORDENTLICHE ERTRÄGE**
49	**INTERNE VERRECHNUNGEN**	**49**	**INTERNE VERRECHNUNGEN**

Tabelle 16: Erfolgsrechung, Ertrag

Vor allem bei Steuererträgen gibt es in HRM2 gegenüber HRM1 eine stärkere Differenzierung.

Die **Erfolgsrechnung nach HRM2**[46] zeigt die Aufwands- und Ertragslage auf und ist zweistufig aufgebaut. Sie weist für die Rechnungsperiode die Vermehrungen (Erträge) und Verminderungen (Aufwände) des Vermögens aus:

Sachgruppen Nr.	Bezeichnung gemäss HRM2
30	Personalaufwand
31	Sach- und übriger Betriebsaufwand
33	Abschreibungen Verwaltungsvermögen
35	Einlagen Fonds / Spezialfinanzierung
36	Transferaufwand
37	Durchlaufende Beiträge
Zwischentotal	**Betrieblicher Aufwand**
40	Fiskalertrag
41	Regalien und Konzessionen
42	Entgelte
43	Verschiedene Erträge
45	Entnahme Fonds / Spezialfinanzierungen
46	Transferertrag
47	Durchlaufende Beiträge
Zwischentotal	**Betrieblicher Ertrag**
Saldo 11	**Ergebnis aus betrieblicher Tätigkeit**
34	Finanzaufwand
44	Finanzertrag
Saldo 12	**Ergebnis aus Finanzierung**
SALDO 1	**→ ERSTE STUFE: OPERATIVES ERGEBNIS**
38	Ausserordentlicher Aufwand
48	Ausserordentlicher Ertrag
SALDO 2	**→ ZWEITE STUFE: AUSSERORDENTLICHES ERGEBNIS**
TOTAL	**GESAMTERGEBNIS ERFOLGSRECHNUNG (S. 1 + S. 2)**

Abbildung 5: Erfolgsausweis gestuft[47]

[46] Vgl. Ohne Autor, Hrsg. KONFERENZ DER KANTONALEN FINANZDIREKTOREN (2008), S. 36ff.

[47] SUTTER (2008) S. 59

- Das Bruttoprinzip hat für die Erfolgsrechnung folgende Auswirkungen:
  - Unzulässigkeit der Verrechnung von Aufwand und Ertrag
  - Erhaltene Leistungen von Sozialversicherungen sowie erhaltene Entschädigungen für ausgeliehenes Personal können aber als Aufwandsminderungen ausgewiesen werden
  - Entnahmen aus oder Zuweisungen an zweckgebundenes Eigenkapital sind in der Erfolgsrechnung zu verbuchen.
- Ziel der Erfolgsrechnung ist es, das jährliche finanzielle Ergebnis des Gemeinwesens im Sinne des True and Fair View-Prinzips darzustellen (periodengerechte Verbuchung/Abgrenzung):
  - Abschreibungen sollen möglichst dem Wertverzehr entsprechen.
  - Abgeschrieben wird nur das Verwaltungsvermögen (nach Nutzungsdauer), das Finanzvermögen wird immer zum Verkehrswert bewertet.
  - Leasingzahlungen sind aufzuteilen in einen Tilgungsanteil und einen Zinsanteil.
- Die Erfolgsrechnung zeigt auf der ersten Stufe den operativen und auf der zweiten Stufe den ausserordentlichen Erfolg je mit dem Aufwand- bzw. Ertragsüberschuss, ferner den Gesamterfolg, welcher den Bilanzüberschuss verändert. Der Gesamtsaldo der Erfolgsrechnung steht im Vordergrund. Die Teilsaldi dienen der Feinanalyse.
- Aufwand und Ertrag gelten als ausserordentlich, wenn mit ihnen in keiner Art und Weise gerechnet werden konnte, sie sich der Einflussnahme und Kontrolle entziehen und wenn sie nicht zum operativen Geschäft gehören.
- Als ausserordentlicher Aufwand gelten auch:
  - Einlagen in Vorfinanzierungen
  - Einlagen in Neubewertungsreserven
  - Einlagen in Rücklagen der Globalbudgetbereiche

8.5.2 Unterschiede in der Erfolgsrechnung im Überblick[48]

HRM1	HRM2
• Laufende Rechnung	• Erfolgsrechnung
• Laufende Rechnung + Investitionsrechnung = Verwaltungsrechnung	• Erfolgsrechnung separates Element
	• Zweistufig
• reguläre **direkte** Abschreibungen des VV nach "dem Grundsatz einer finanz- und volkswirtschaftlich angemessenen Selbstfinanzierung der Investitionsausgaben" • Darüber hinaus zusätzliche Abschreibungen vorgenommen • Vorsichtsprinzip im Vordergrund	• reguläre **indirekte** Abschreibungen des VV nach Nutzungsdauer • Beim VV lineare oder degressive Abschreibungen möglich • Ordentliche und zusätzliche Abschreibungen sind jedoch separat auszuweisen. • Zusätzlich Abschreibungen sind als Mittel der Finanzpolitik zulässig. Diese müssen aber als ausserordentlicher Aufwand verbucht werden, damit sie keinen Einfluss auf das Betriebsergebnis haben. • Vorsichtsprinzip weiter ausgelegt.

Tabelle 17: Unterschiede in der Erfolgsrechnung im Überblick

[48] Eigene Zusammenstellung

8.6 Die Investitionsrechnung

8.6.1 Der Kontenrahmen im Vergleich[49] [50]

INVESTITIONSRECHNUNG (AUSGABEN)			
HRM 1		HRM2	
5	**AUSGABEN**	**5**	**AUSGABEN**
50	**SACHGÜTER**	**50**	**SACHGÜTER**
500	Grundstücke	500	Grundstücke
501	Tiefbauten	501	Strassen, Verkehrswege
		502	Wasserbau
503	Hochbauten	503	Übriger Tiefbau
		504	Hochbauten
505	Waldungen	505	Waldungen
506	Mobilien, Maschinen, Fahrzeuge	506	Kauf Mobilien
509	Übrige Sachgüter	509	Übrige Sachgüter
52	**DARLEHEN / BETEILIGUNGEN**	**52**	**IMMATERIELLE ANLAGEN**
		54	**DARLEHEN**
		55	**BETEILIGUNGEN / GRUNDKAPITALIEN**
56	**INVESTITIONSBEITRÄGE**	**56**	**EIGENE INVESTITIONSBEITRÄGE**
57	**DURCHLAUFENDE**	**57**	**DURCHLAUFENDE**
58	**ÜBRIGE ZU AKTIVIERENDE ANLAGEN**	**58**	**AUSSERORDENTLICHE INVESTITIONEN**
59	**PASSIVIERUNGEN**	**59**	**ÜBERTRAG AN BILANZ (PASSIVIERUNGEN)**

Tabelle 18: Investitionsrechnung, Ausgaben

Vor allem bei den Investitionen in Tiefbauten und Beteiligungen gibt es in HRM2 gegenüber HRM1 eine detailliertere Feingliederung.

INVESTITIONSRECHNUNG (EINNAHMEN)			
HRM 1		HRM2	
6	**EINNAHMEN**	**6**	**EINNAHMEN**
60	**ABGANG**	**60**	**ÜBERTRAGUNG VON SACHGÜTERN**
61	**NUTZUNGSAUSGABEN UND VORTEILSENTGELTE**	**61**	**RÜCKERSTATTUNGEN**
62	**RÜCKZAHLUNGEN VON DARLEHEN UND BETEILIGUNGEN**	**62**	**ABGANG IMMATERIELLE SACHGÜTER**
		63	**BEITRÄGE FÜR EIGENE RECHNUNG**
		64	**RÜCKZAHLUNG VON DARLEHEN**
		65	**ÜBERTRAGUNG VON BETEILIGUNGEN**
66	**BEITRÄGE FÜR EIGENE RECHNUNG**	**66**	**RÜCKZAHLUNG EIGENER INV.-BEITRÄGE**
67	**DURCHLAUFENDE**	**67**	**DURCHLAUFENDE**
		68	**AUSSERORDENTLICHE INVESTITIONSEINN.**
69	**AKTIVIERUNGEN**	**69**	**ÜBERTRAG AN BILANZ (AKTIVIERUNGEN)**

Tabelle 19: Investitionsrechnung, Einnahmen

Vor allem bei Rückzahlungen im Zusammenhang mit Darlehen und Beteiligungen gibt es in HRM2 gegenüber HRM1 eine detailliertere Feingliederung.

[49] SUTTER (2008) S. 57f.

[50] Änderungen grau hervorgehoben

Die **Investitionsrechnung nach HRM2**[51] stellt die Investitionsausgaben den -einnahmen gegenüber. Investitionsausgaben sind in HRM2 definiert als Ausgaben mit einer mehrjährigen Nutzungsdauer, welche als Verwaltungsvermögen aktiviert werden. Die entsprechenden Einnahmen werden als Investitionseinnahmen bezeichnet.

- Die Investitionsrechnung ist eine separate Rechnung für Einnahmen/Ausgaben des Verwaltungsvermögens.
- Sie soll den Überblick über die öffentlichen Investitionsvorhaben gewährleisten.
- Der Schweizerische Gemeindeverband betrachtet eine Aktivierungsgrenze ab CHF 50'000 als sinnvoll, lässt aber den Gemeinden den Spielraum, dies nach den Kriterien der Wesentlichkeit zu beurteilen.
- Sie weist nur diejenigen Ausgaben auf, welche im Hinblick auf einen mehrjährigen direkten zukünftigen öffentlichen Nutzen im Sinne einer Investition getätigt werden.
- Sie erfasst keine Investitionen aus dem Finanzvermögen.

Die Investitionsrechnung bildet einen Teil des Geldflusses aus Investitionen und Desinvestitionen in der Geldflussrechnung. Im Gegensatz zur Investitionsrechnung wird die Geldflussrechnung auch die Investitionsausgaben und -einnahmen des Finanzvermögens enthalten. Deswegen ist der klassenmässige Saldo der Investitionsrechnung nur ein Teil der Geldflussrechnung.

8.6.2 Vorgehen beim Subventionsgeber und beim Subventionsempfänger

Die Investitionsbeiträge sind bei Subventionsgeber und Subventionsempfänger unterschiedlich zu verbuchen und abzuschreiben.

Beim **Subventionsgeber** orientieren sich Abschreibungen und Investitionsbeiträge nach der Lebensdauer der damit finanzierten Sachanlagen. Zusätzliche Abschreibungen werden als ausserordentlicher Aufwand verbucht. Bei HRM2 werden Wertberichtigungen der Investitionsbeiträge als „Transferaufwand“ (366) gebucht und nicht mehr wie bei HRM1 über Abschreibungen der Investitionsbeiträge.

Verbuchung von Investitionsbeiträgen beim Subventionsgeber[52]

		HRM 1				HRM2			
Buchungsvorgang		**Soll**		**Haben**		**Soll**		**Haben**	
3	Auszahlungen des Investitionsbeitrags	56	Eigene Beiträge	10	Flüssige Mittel	56	Eigene Investitionsbeiträge	100	Flüssige Mittel
4	Aktivierung der Investitionsausgabe	16	Investitionsbeiträge	69	Aktivierungen	146	Investitionsbeiträge	69	Übertrag an Bilanz
5	Jährliche Abschreibung des Investitions-beitrages	33	Abschreibungen der Investitionsbeiträge	16	Investitionsbeitrage	36	Transferaufwand	146	Investitionsbeiträge

Tabelle 20: Verbuchung von Investitionsbeiträgen beim Subventionsgeber

In HRM2 erfolgt die Verbuchung über die Investitionsrechnung zum Zeitpunkt der Auszahlung.

[51] Vgl. Ohne Autor, Hrsg. KONFERENZ DER KANTONALEN FINANZDIREKTOREN (2008), S. 56ff.

[52] Eigene Darstellung in Anlehnung an: Ohne Autor, Hrsg. KONFERENZ DER KANTONALEN FINANZDIREKTOREN (2008), S. 58f.

Der **Subventionsempfänger**[53] von Investitionen kann bei HRM2 alternativ zwei Verbuchungsmodelle anwenden. HRM1 kennt nur die nachstehend als Option 1 beschriebene Variante, die weiterhin benutzt werden kann, auch wenn Option 2 die bevorzugte Variante darstellt. Bei beiden Optionen hat der der Subventionsempfänger in den Folgejahren das erworbene Anlagegut gemäss der Lebensdauer ordentlich abzuschreiben:

- **Option 1** (Nettoinvestitionsbeitrag = Mindeststandard): die bisherige Verbuchungspraxis nach HRM1 mit Aktivierung des Nettoinvestitionsbeitrags
  (Investition Anlagegut – Investitionsbeitrag)
- **Option2** (Bruttoinvestitionsbeitrag = Erweiterter Standard): Aktivierung des Bruttoinvestitionsbeitrages. Gleichzeitig wird der Investitionsbeitrag als langfristige Finanzverbindlichkeit passiviert und gemäss der Lebensdauer des betreffenden Investitionsgutes amortisiert (Erfolgsrechnung, Transferertrag 46).

Verbuchung von Investitionsbeiträgen beim Subventionsempfänger → Option 1[54]									
		HRM 1				HRM 2 (Option 1, Mindest., wie HRM1)			
Buchungsvorgang		**Soll**		**Haben**		**Soll**		**Haben**	
1.	Inv.ausgabe für Sachanlagen	50	Sachgüter	10	Flüssige Mittel	50	Sachanlagen	100	Flüssige Mittel
2	Aktivierung Sachanlage	14	Sachgüter	69	Aktivierungen	140	Sachanlagen	69	Übertrag an Bilanz
3	Auszahlung des Investitionsbeitrags	10	Flüssige Mittel	66	Beiträge	100	Flüssige Mittel	63	Investitionsbeiträge für eigene Rechnung
4	Aktivierung Investitionsbeitrag	59	Passivierung	14	Sachgüter	59	Übertrag an Bilanz	140	Sachanlagen
5	Jährliche Abschreib-ungen (Sachanlage)	33	Abschreibungen	14	Sachgüter	33	Abschreibungen VV	140	Sachanlagen

Tabelle 21: Verbuchung von Investitionsbeiträgen beim Subventionsempfänger: Option 1

Verbuchung von Investitionsbeiträgen beim Subventionsempfänger → Option 2									
		HRM 1				HRM 2 (Option 2, erweiterter Standard)			
Buchungsvorgang		**Soll**		**Haben**		**Soll**			**Haben**
1.	Inv.ausgabe für Sachanlagen	50	Sachgüter	10	Flüssige Mittel	50	Sachanlagen	100	Flüssige Mittel
2	Aktivierung Sachanlage	14	Sachgüter	69	Aktivierungen	140	Sachanlagen	69	Übertrag an Bilanz
3	Auszahlung des Investitionsbeitrags	10	Flüssige Mittel	66	Beiträge	100	Flüssige Mittel	63	Investitionsbeiträge für eigene Rechnung
4	Aktivierung Investitionsbeitrag	59	Passivierung	14	Sachgüter	59	Übertrag an Bilanz	**206**	**Langfr. Finanz-verbindlichkeiten**
5	Jährliche Abschreib-ungen (Sachanlage)	33	Abschreibungen	14	Sachgüter	33	Abschreibungen VV	140	Sachanlagen
						206	**Langfr. Finanz-verbindlichkeiten**	**46**	**Transferertrag**

Tabelle 22: Verbuchung von Investitionsbeiträgen beim Subventionsempfänger: Option 2

[53] Vgl. Ohne Autor, Hrsg. KONFERENZ DER KANTONALEN FINANZDIREKTOREN (2008), S. 57ff.

[54] Eigene Darstellung in Anlehnung an: Ohne Autor, Hrsg. KONFERENZ DER KANTONALEN FINANZDIREKTOREN (2008), S. 58f.

8.6.3 Die Natur von Investitionsbeiträgen und ihre Bedeutung für den Subventionsgeber

Ausser den Regeln für die Verbuchung und Abschreibung von Investitionsbeiträgen ist weiter deren Natur für die weiter Behandlung von Bedeutung. Insbesondere spielt eine Rolle, ob es sich bei der Subvention um einen Beitrag zu Eigentum oder als Darlehen handelt. Je nach Sachlage werden die Beiträge nämlich nicht abgeschrieben, sondern über eventuelle Wertberichtigungen verbucht bzw. im Falle von à fonds perdu Beiträgen schlicht als Aufwand.

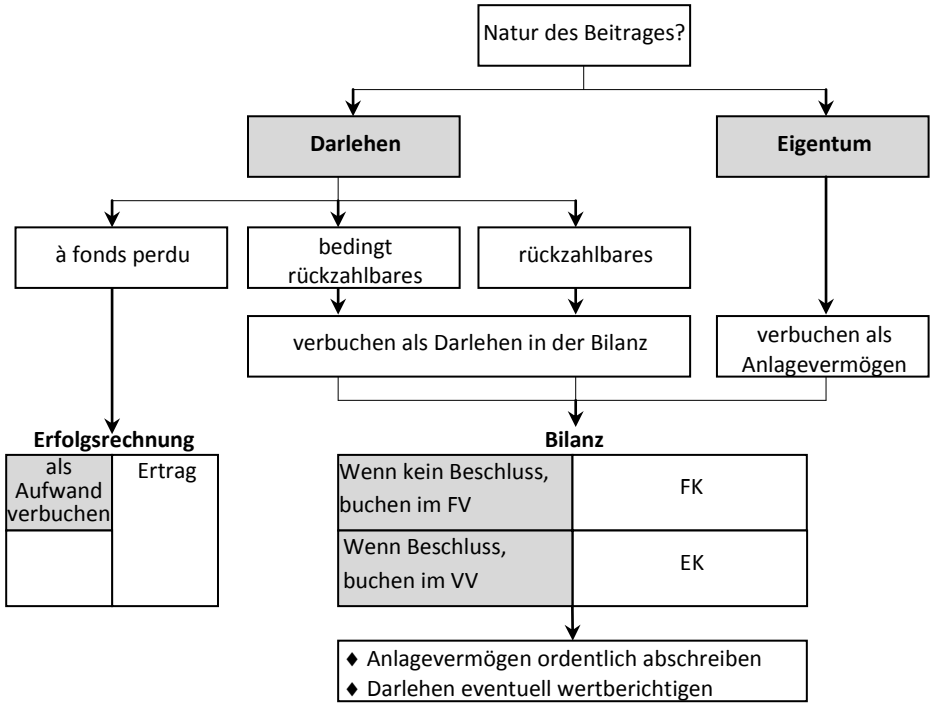

Abbildung 6: Natur von Investitionsbeiträgen / Bedeutung für den Subventionsgeber [eigene Darstellung]

8.6.4 Die Natur von Investitionsbeiträgen und ihre Bedeutung für den Subventionsempfänger

Wie für den Subventionsgeber ist auch für die Subventionsempfänger die Natur des Investitionsbeitrages für seine weitere Behandlung von Bedeutung. Insbesondere spielt auch hier eine Rolle, ob es sich bei der Subvention um einen Beitrag zu Eigentum oder als Darlehen handelt:

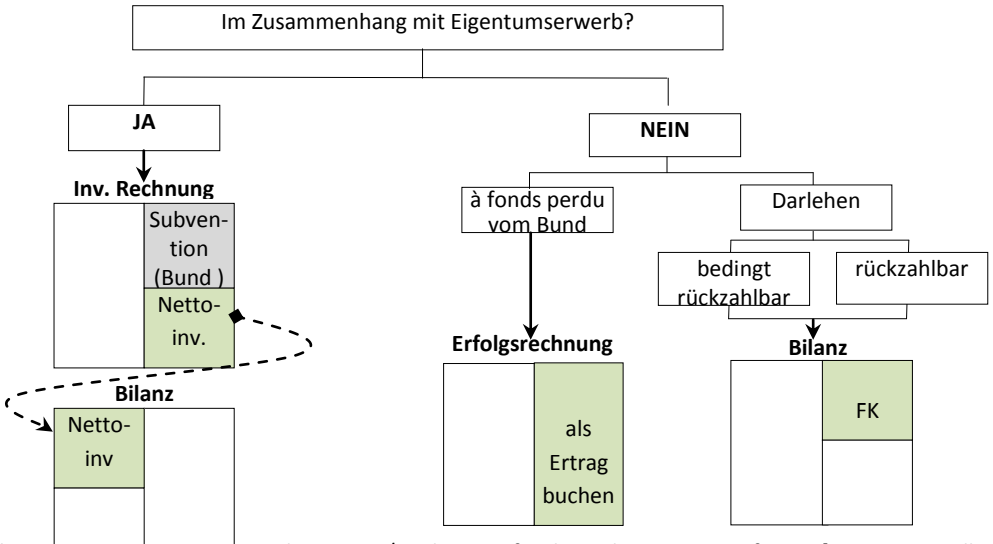

Abbildung 7: [illegible]itionsbeiträgen / Bedeutung für den Subventionsempfänger [eigene Darstellung]

8.7 Die Geldflussrechnung[55]

Die Geldflussrechnung ist insgesamt für HRM2 ein neues Element. Eigentliche Unterschiede zu HRM1 gibt es aus diesem Grund nicht.

Die **Geldflussrechnung** gibt Einsicht in die Liquiditätsverhältnisse und die Veränderung der Kapital- und Vermögensstruktur. Sie stellt Folgendes gestuft dar:

- Geldfluss aus betrieblicher Tätigkeit (Erfolgsrechnung bereinigt um finanzunwirksame Vorgänge)
- Geldfluss aus Investitionstätigkeit (Investitionsrechnung)
- Geldfluss aus Finanzierungstätigkeit[56]

Die Geldflussrechnung stellt einander die Einnahmen (Zunahmen von liquiden Mitteln) und Ausgaben (Abnahmen von liquiden Mitteln) in einer Periode gegenüber. Sie ist eine Ursachenrechnung, die zeigt, wie eine bestimmte Liquiditätssituation entsteht. Der Cash Flow ist definiert als Zu- und Abgang aus dem Fonds "Geld".

Der Fonds "Geld" beinhaltet Kassa-, Post- und Bankguthaben (Kontokorrentkredite) sowie geldnahe Mittel. Mit geldnahen Mitteln sind Finanzinvestitionen gemeint, die kurzfristig (innerhalb von maximal 3 Monaten) ohne Inkaufnahme bedeutender Wertschwankungen wieder verflüssigt werden können.

Die Geldflussrechnung zeigt als Kenngrössen den Cash Flow aus:

1) **Betrieblicher Tätigkeit**: Indikator dafür, in welchem Ausmass es der öffentlichen Körperschaft gelungen ist, Zahlungsmittelüberschüsse zu erwirtschaften, die ausreichen, um Verbindlichkeiten zu tilgen, die Leistungsfähigkeit der Gesellschaft zu erhalten und Investitionen aus eigener Kraft zu finanzieren.

   Typische Geldflüsse /-abflüsse sind Steuererträge, Gebührenerträge, Besoldungs- und Sachaufwand.

   Zur Ermittlung des Cash Flows aus betrieblicher Tätigkeit sind sowohl die direkte wie auch indirekte Methode zulässig[57]:

   - **direkte Methode** = liquiditätswirksamer Ertrag – liquiditätswirksamer Aufwand
   - **Indirekte Methode** = Reingewinn/-verlust + liquiditätsunwirksamer Nettoaufwand + Veränderungen NUV

   In der Regel sind die liquiditätswirksamen Erträge (Einnahmen) und Aufwendungen (Ausgaben) aufgrund der verschiedenen Zahlen, Daten, Fakten nicht sofort vollständig verfügbar: Aus diesem Grund wird in der Praxis der Cashflow häufig ***indirekt*** ermittelt.

2) **Investitionstätigkeit:** gibt das Ausmass an, in welchem Ausgaben für Ressourcen getätigt werden, die künftige Nutzen oder Erträge generieren sollen.

[55] Vgl. Ohne Autor, Hrsg. KONFERENZ DER KANTONALEN FINANZDIREKTOREN (2008), S. 71ff.
[56] Vgl. Ohne Autor, Hrsg. KONFERENZ DER KANTONALEN FINANZDIREKTOREN (2008), S. 23f.
[57] Vgl. SUTTER (2008) S. 64

Der Cash Flow aus Investitionstätigkeit deckt sich mit dem um nicht kassawirksame Posten bereinigten Saldo der Investitionsrechnung (Investitionseinnahmen minus Investitionsausgaben). In der Regel ist dieser Cash Flow bei öffentlichen Körperschaften negativ (Cash Drain).

Typische Geldflüsse/-abflüsse sind:

- Zahlungswirksame Gewinne oder Verluste aus dem Verkauf von Anlagevermögen
- Zahlungswirksame Gewinne oder Verluste aus dem Verkauf von Wertschriften, wenn sie als Investitionen verbucht worden sind
- Erwerb und der Veräusserung von Tochtergesellschaften oder sonstigen Geschäftseinheiten

3) **Finanzierungstätigkeit:** Soll helfen, die zukünftigen Ansprüche von Kapitalgebern gegenüber Öffentlichen Körperschaften abschätzen zu können.

Typische Geldflüsse/-abflüsse sind:

- Einzahlungen aus der Emission von Aktien
- Einzahlungen aus der Aufnahme von Darlehen und Hypotheken
- Auszahlungen für deren Tilgung

8.7.1 Beispiel einer Geldflussrechnung

Betriebliche Tätigkeit (indirekt)		
	Reinverluste / Reingewinn (Ergebnis der Erfolgsrechnung)	
	+ Abschreibungen VV und Investitionsbeiträge (planmässige, ausserplanmässige, zusätzliche)	
	+ Abtragung Bilanzfehlbetrag	
	+ Wertberichtigungen Darlehen VV und Beteiligungen VV	
	Veränderungen NUV exkl. Flüssige Mittel	
	- Zunahme / + Abnahme Forderungen bzw. laufende Verbindlichkeiten	
	- Zunahme / + Abnahme Vorräte und angefangene Arbeiten	
	- Zunahme / + Abnahme aktive Rechnungsabgrenzungen	
	+ Verlust / - Gewinn aus Verkauf FV bzw. Kursverluste /- gewinne	
	+ Zunahme / - Abnahme laufende Verpflichtungen (Kontokorrent, Kreditoren)	
	+ Zunahme / - Abnahme Rückstellungen	
	+ Zunahme / - Abnahme passive Rechnungsabgrenzungen	
	+ Einlagen / - Entnahmen Verpflichtungen für: Spezialfinanzierung, Fonds, Vorfinanzierungen sowie diverse Reservenkonti des Eigenkapitals	
	Cashflow aus betrieblicher Tätigkeit bzw. **Cashflow operativ** →freier Cash für Investitionen/Finanzierung	**a**
Investitionstätigkeit		
Ausgaben		
	- Sachanlagen	
	- Anlagen Dienstleister	
	- Darlehen und Beteiligungen	
	- Eigene Investitionsbeiträge	
	- Durchlaufende Investitionsbeiträge	
Einnahmen		
	+ Abgang Sachanlagen	
	+ Rückzahlungen Darlehen und Beteiligungen	
	+ Beiträge für eigene Rechnung	
	+ Durchlaufende Beiträge	
	Cash Drain aus Investitionstätigkeit	**b**
	Finanzierungsüberschuss	**a-b**
Finanzierungstätigkeit		
	+ Zunahme / - Abnahme langfristige Finanzverbindlichkeiten	
	+ Zunahme / - Abnahme kurzfristige Finanzverbindlichkeiten	
	+ Abnahme / - Zunahme Finanz- und Sachanlagen FV (kurzfristig)	
	+ Abnahme / - Zunahme Finanz- und Sachanlagen FV (langfristig)	
	Cash Drain aus Finanzierungstätigkeit	**c**
	Veränderung des Fonds „Geld“	**a-b-c = X**

Abbildung 8: Geldflussrechnung [eigene Darstellung] [58]

Zur Kontrolle: Flüssige Mittel Jahresanfang – Flüssige Mittel Jahresende = Veränderung Fl. Mittel

[58] In Anlehnung an: Ohne Autor, Hrsg. KONFERENZ DER KANTONALEN FINANZDIREKTOREN (2008), S. 74

8.8 Rechnungsabgrenzungen

In HRM 2 sollen die Rechnungsabgrenzungen noch konsequenter als in HRM1 vorgenommen werden. Dies wird durch entsprechende Änderungen im Kontenrahmen unterstützt.
Das Modell behandelt folgende Bereiche speziell:

	HRM1	**HRM2**
Aktive / passive Rechnungs-abgrenzungen[59] [60]	♦ transitorische Aktiven & Passiven ♦ Massgebend ist für die Verbuchung der Zeitpunkt der Zahlung oder rein kreditrechtliche Vorgänge. ♦ Beträge für TA / TP müssen durch den Finanzverwalterinnen berechnet oder geschätzt werden. ♦ Zinsen, Mieten, Baurechtzinsen, Pachten werden, sofern es sich um Bagatellbeträge handelt, aus praktischen Gründen nicht in Ratazinsen aufgeteilt und abgegrenzt, sondern auf den Verfalltag des Jahres-zinses verbucht.	♦ aktive & passive Rechnungsabgrenzungen ♦ Massgebend für die Verbuchung ist der Zu- oder Abgang einer Leistung oder eines Nutzens. Nutzen kann finanzieller Natur sein oder darin bestehen, die Erfüllung öffentlicher Aufgabe zu ermöglichen. ♦ Rechnungsabgrenzungen werden bei allen Geschäftsfällen vorgenommen. Es gilt jedoch das Wesentlichkeitsprinzip. ♦ Rechnungsabgrenzungen: - **periodengerechte Abgrenzung konsequenter und umfassender** vorgenommen - Rechnungsabgrenzung folgt konsequent der **wirtschaftlichen Betrachtungsweise**
Wertberichti-gungen[61]	♦ Nur Abschreibungen	♦ FV periodisch durch regelmässige Neubewertungen ♦ VV grundsätzlich Abschreibungen, in Spezialfällen auch Wertberichtigungen
Steuererträge[62]	♦ keine zeitnahe Verbuchung der Steuererträge ♦ Je nach Steuerart und Kanton sind unterschiedliche Regelungen anzutreffen ♦ Abgrenzung nach Sollprinzip	♦ Steuerabgrenzungsprinzip nur als fakultative Option vorgesehen ♦ Abgrenzung mindestens nach Sollprinzip, besser nach Steuerabgrenzungsprinzip
Spezial- /[63] **Vorfinanzierungen**	♦ Separate Verbuchung über Kontengruppen 12 (Aktiv) und 22 (Passiv)	♦ Keine separate Kontengruppe mehr, sondern: ♦ Verteilung auf EK bzw. FK
Rückstellungen / Eventual-verbindlichkeiten[64]	♦ praktisch nicht geregelt	♦ restriktive Regelungen für Deckung von potentiellen Risiken ♦ Festlegung von Wertgrenzen ♦ Rückstellungen im Anhang (Rückstellungs-spiegel) präsentiert ♦ Eventualverbindlichkeiten im Anhang (Gewährleistungsspiegel) präsentiert

Tabelle 23: Übersicht Rechnungsabgrenzungen

[59] Vgl. Ohne Autor, Hrsg. KONFERENZ DER KANTONALEN FINANZDIREKTOREN (2008), S. 39ff.
[60] Vgl. Ohne Autor, Hrsg. AMT FÜR GEMEINDEN UND SOZIALE SICHERHEIT, ABTEILUNG GEMEINDEN, SOLOTHURN (1996), S. 96
[61] Vgl. Ohne Autor, Hrsg. KONFERENZ DER KANTONALEN FINANZDIREKTOREN (2008), S. 44
[62] Vgl. Ohne Autor, Hrsg. KONFERENZ DER KANTONALEN FINANZDIREKTOREN (2008), S. 45f.
[63] Vgl. Ohne Autor, Hrsg. KONFERENZ DER KANTONALEN FINANZDIREKTOREN (2008), S. 47ff.
[64] Vgl. Ohne Autor, Hrsg. KONFERENZ DER KANTONALEN FINANZDIREKTOREN (2008), S. 50ff.

8.8.1 Aktive und passive Rechnungsabgrenzungen[65]

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

104	Aktive Rechnungsabgrenzungen FV		
1040	Sach- und Dienstleistungsaufwand	1044	Finanzaufwand, -ertrag
1041	Übriger Betriebsaufwand	1045	Übriger betrieblicher Ertrag
1042	Steuern	1046	Aktiver Rechnungsabgrenzungen der IR
1043	Transfers der Erfolgsrechnung	1049	Übrige aktive Rechnungsabgrenzungen der ER

Tabelle 24: Aktive Rechnungsabgrenzungen

- **Passive Rechnungsabgrenzungen** (Transitorische Passiven) 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.

204	Passive Rechnungsabgrenzungen		
2040	Sach- und Dienstleistungsaufwand	2044	Finanzaufwand, -ertrag
2041	Übriger Betriebsaufwand	2045	Übriger betrieblicher Ertrag
2042	Steuern	2046	Passive Rechnungsabgrenzungen der IR
2043	Transfers der Erfolgsrechnung	2049	Übrige passive Rechnungsabgrenzungen der ER

Tabelle 25: Passive Rechnungsabgrenzungen

- **Auflösung der aktiven und passiven Rechnungsabgrenzungen:**
  - Bildung und Auflösung der Rechnungsabgrenzungen erfolgt über die gleichen Konti.
  - Werden zu Beginn der Rechnungsperiode nach dem Bilanzstichtag vollständig aufgelöst.
  - Aktive Rechnungsabgrenzungen, die spezifisch überwacht werden müssen und erst nach der Realisation des Tatbestandes aufgelöst werden, müssen auf separaten Konti innerhalb der Gruppe verbucht werden.
  - Die Auflösung richtet sich nach der Erbringung der Leistung.
  - Die Offenlegung der aktiven Rechnungsabgrenzungen erfolgt in der Bilanz.

- Auf eine (passive oder aktive) Abgrenzung **kann** bei kontinuierlich anfallenden Leistungen **verzichtet werden, wenn** folgende Kriterien kumulativ erfüllt sind:
  - Es besteht kein enger Zusammenhang zwischen Aufwand und Ertrag.
  - Die Höhe der Leistung unterliegt keinen wesentlichen Schwankungen.
  - Der einzelne Geschäftsvorfall überschreitet einen minimalen auf die Grösse des Gemeinwesens bzw. dessen Finanzhaushalts abgestimmten Wert (Gemeinden frei) nicht.

[65] Vgl. Ohne Autor, Hrsg. KONFERENZ DER KANTONALEN FINANZDIREKTOREN (2008), S. 39ff.

  - Es ist sichergestellt, dass überjährig betrachtet der Leistungsbezug eines ganzen Jahres pro Rechnungsperiode verbucht ist.
- Besteht eine enge Verbindung zwischen Aufwand und Ertrag, sind beide nach den gleichen Regeln abzugrenzen.
- Die Höhe der Aktivierung bzw. Passivierung ergibt sich aus dem Abgrenzungstatbestand (Nominalwerte).

8.8.2 Wertberichtigungen[66]

Ist bei einer Position des Finanz- oder des Verwaltungsvermögens eine dauerhafte Wertminderung absehbar, wird deren bilanzierter Wert berichtigt.

Die Wertberichtigungen werden über die entsprechenden Konten in der Erfolgsrechnung verbucht. Je nach zu berichtigendem Bereich ist ein anderes Konto zu verwenden.

Wertberichtigungen auf …	Konti in der Erfolgsrechnung	
Forderungen FV	318	Wertberichtigung auf Forderungen
Anlagen des Verwaltungsvermögens	330	Abschreibungen Sachanlagen VV
	332	Abschreibungen immaterielle Anlagen
Darlehen des Verwaltungsvermögens	364	Wertberichtigungen Darlehen VV
Beteiligungen des Verwaltungsvermögens	365	Wertberichtigungen Beteiligungen VV
Investitionsbeiträge	366	Abschreibungen Investitionsbeiträge
Anlagen des Finanzvermögens (kurzfr.)	344	Wertberichtigungen Anlagen Finanzvermögen

Tabelle 26: Kontoverwendung bei Wertberichtigungen

- Dauerhaft ist die Wertminderung dann, wenn:
  - aller Voraussicht nach angenommen werden kann, dass der bilanzierte Wert auf absehbare Zeit nicht mehr erreicht werden kann oder
  - die Position des VV durch Zerstörung, Veraltung oder ähnliche Umstände den Wert teilweise oder ganz verloren hat bzw. er nicht mehr im bisherigen Ausmass genutzt werden kann.
- Das Finanzvermögen ist periodisch zu bewerten. Betreffend der periodischen Neubewertung des Finanzvermögens wird auf Art. 53 Abs. 2 des MFHG verwiesen. Erfolgt dabei eine Wertberichtigung im Sinne einer Reduktion des Bilanzwertes, so wird der Aufwertungsgewinn (444) ebenfalls über die Erfolgsrechnung verbucht.

[66] Vgl. Ohne Autor, Hrsg. KONFERENZ DER KANTONALEN FINANZDIREKTOREN (2008), S. 44

8.8.3 Steuererträge[67]

Steuererträge werden mindestens nach dem Soll-Prinzip (wie bei HRM1) abgegrenzt. Wenn irgend möglich sind sie nach dem Steuerabgrenzungs-Prinzip (neu HRM2) abzugrenzen. Die zeitlichen Abgrenzungen sind auch bei allen Steuern vorzunehmen.

Grundsätzlich ist zwischen drei Methoden zu unterscheiden, welche heute Anwendung finden:

1) **Kassenprinzip:** Hier werden die Steuererträge verbucht, wenn das Geld vereinnahmt wird. Das Kassenprinzip entspricht nicht dem Ansatz der periodengerechten Verbuchung und wird deswegen nicht angewendet.

2) **Sollprinzip:** Beim Sollprinzip (**HRM1**) werden die Steuererträge bei der Entstehung des Kreditverhältnisses verbucht. Ende Jahr werden alle Steuerguthaben für das betreffende Jahr verbucht, für die Rechnungen ausgestellt wurden, auch wenn sie nicht bezahlt sind. Damit entspricht auch das Sollprinzip nicht vollumfänglich dem Ansatz der periodengerechten Verbuchung, da keine Schätzungen zur Differenz der definitiv geschuldeten Steuern getätigt werden. Das Sollprinzip ist jedoch unter HRM2 eine zulässige Option.

Soll-Prinzip (Mindestbestand wie beim HRM1)				
Vorgang	**Verbuchung**			
	Soll		**Haben**	
Im Jahr n versandte Steuerrechnung betreffend für das Jahr n geschuldete Steuern	1012	Steuerforderungen	40XX	Fiskalertrag
Im Jahr n für das Jahr n geschuldete und bezahlte Steuern	1000	Kasse	1012	Steuerforderungen

Tabelle 27: Steuererträge, Verbuchung beim Sollprinzip

3) **Steuerabgrenzungs-Prinzip:** Es werden Ende Jahr jene Steuererträge verbucht, welche für das betreffende Jahr effektiv geschuldet gewesen wären. Da zu diesem Zeitpunkt noch keine gesicherten Angaben verfügbar sind, ist man auf Hochrechnungen bzw. Schätzungen angewiesen.
   Es besteht zwar eine gewisse Ungenauigkeit bezüglich der effektiv auf das betreffende Jahr fallenden Steuererträge, die Steuererträge werden jedoch aufgrund der Annäherung mittels Hochrechnung so gut als möglich abgegrenzt. Damit entspricht das Steuerabgrenzungs-Prinzip dem Ansatz der periodengerechten Verbuchung.

Steuerabgrenzungs-Prinzip (erfüllt das Kriterium der Periodengerechtigkeit)				
Es dienen die Konti 1043 und 2043 gemäss Entwurf Kontenplan auf der 4-stelligen Ebene zur Verbuchung der Steuerabgrenzungen. Im Folgenden sind die Buchungssätze für Steuern aufgeführt, welche für das Jahr n geschuldet sind (im Beispiel Einkommens- und Vermögenssteuern).				
Vorgang	**Verbuchung**			
	Soll		**Haben**	
Im Jahr n versandte Steuerrechnung betreffend für das Jahr n geschuldete Steuern	1012	Steuerforderungen	40XX	Fiskalertrag
Im Jahr n für das Jahr n geschuldete und	1000	Kasse	1012	Steuerforderungen

[67] Vgl. Ohne Autor, Hrsg. KONFERENZ DER KANTONALEN FINANZDIREKTOREN (2008), S. 45f.

bezahlte Steuern				
Für das Jahr n voraussichtlich geschuldete Steuern, für welche Ende Jahr n noch keine Rechnung versandt wurde (Hochrechnungen; insbesondere Differenz zwischen provisorischen und definitiven Steuern)	1042	Aktive Rechnungs-abgr. Steuern	400X	Steuerertrag
Im Jahr n+1 vorzunehmende Auflösung der Rechnungsabgrenzung	400X	Steuerertrag	1042	Aktive Rechnungs-abgr. Steuern

Tabelle 28: Steuererträge, Verbuchung beim Steuerabgrenzungsprinzip

- Idealerweise und gemäss dem Accrual Accounting-Prinzip sollten die Steuererträge nach dem Steuerabgrenzungs-Prinzip abgegrenzt werden. So wäre das Kriterium der periodengerechten Verbuchung am besten erfüllt. Als Mindeststandard wird die Verbuchung und Abgrenzung der Steuererträge nach dem Soll-Prinzip gemäss HRM1 festgelegt.
- Wird vom Soll-Prinzip (wie in HRM1) auf das Steuerabgrenzungs-Prinzip gewechselt, ist der sich daraus ergebende Mehrertrag in die Neubewertungsreserve einzubuchen.

8.8.4 Spezial- und Vorfinanzierungen[68]

Definition Spezialfinanzierung: Es werden Mittel zur Erfüllung bestimmter öffentlicher Aufgaben zweckgebunden. Sie müssen durch eine gesetzliche Grundlage abgestützt werden. Hauptsteuern dürfen nicht zweckgebunden werden.

Bildung von Spezialfinanzierungen nur dort, wo:

- Zwischen der erfüllten Aufgabe und den von den Nutzniessern direkt erbrachten Entgelten ein Kausalzusammenhang besteht (z.B. Parkingmetergebühren bei Parkhäusern).
- Von der Zweckbindung der allgemeinen Steuern ist abzusehen.
- Eine Zweckbindung bietet sich an bei Gebühren, Regalien, Beiträgen oder Kausalabgaben.
- Spezialfinanzierungen sind in der Erfolgsrechnung zu verbuchen.
- Investitionsausgaben und Investitionseinnahmen von Spezialfinanzierungen sind in der Investitionsrechnung aufzuführen, und die Saldi der Spezialfinanzierungen sind zu bilanzieren.
- Saldi von Spezialfinanzierungen können sein:
  - Verpflichtungen (des Gemeinwesens gegenüber der Spezialfinanzierung - bei positivem Saldo der Spezialfinanzierung). Sie sind wie folgt zu verbuchen:

2090	Spezialfinanzierungen im Fremdkapital
2900	Spezialfinanzierungen im Eigenkapital

Tabelle 29: Verbuchung von Verpflichtungen

  - Vorschüsse (der Spezialfinanzierung gegenüber dem Gemeinwesen - bei negativem Saldo der Spezialfinanzierung). Sie sind wie folgt zu verbuchen.

109	Forderungen gegenüber Fonds im Fremdkapital (als positive Zahl)
290	Spezialfinanzierungen im Eigenkapital (als negative Zahl)

Tabelle 30: Verbuchung von Vorschüssen

- Spezialfinanzierungen (und Spezialfonds) werden dem Eigenkapital zugeordnet, wenn für sie:

  1. die Rechtsgrundlage vom eigenen Gemeinwesen geändert werden kann oder

[68] Vgl. Ohne Autor, Hrsg. KONFERENZ DER KANTONALEN FINANZDIREKTOREN (2008), S. 47ff

2. die Rechtsgrundlage zwar auf übergeordnetem Recht basiert, dieses aber dem eigenen Gemeinwesen einen erheblichen Gestaltungsspielraum offen lässt.

Spezialfinanzierungen im Fremdkapital auf Gemeindeebene	**Spezialfinanzierungen im Eigenkapital auf Gemeindeebene**
Ersatzabgaben für Zivilschutzräume	Versorgungsbetriebe Parkierungsrechnung Kehrichtsammeldienst Globalbudgetbereiche

Tabelle 31: Zuordnung von Spezialfinanzierungen zu FK oder EK

Es besteht in der konkreten Festlegung ihrer Höhe und bei der Verwendung der Mittel ein erheblicher Handlungsspielraum. Eine Zuordnung zum Eigenkapital ist deshalb gerechtfertigt.

Für Spezialfinanzierungen soll möglichst weitgehend Kostentransparenz gelten, d.h. ihnen sind alle direkten und kalkulatorischen Aufwände und Ausgaben zu belasten und alle Erträge und Einnahmen gutzuschreiben.

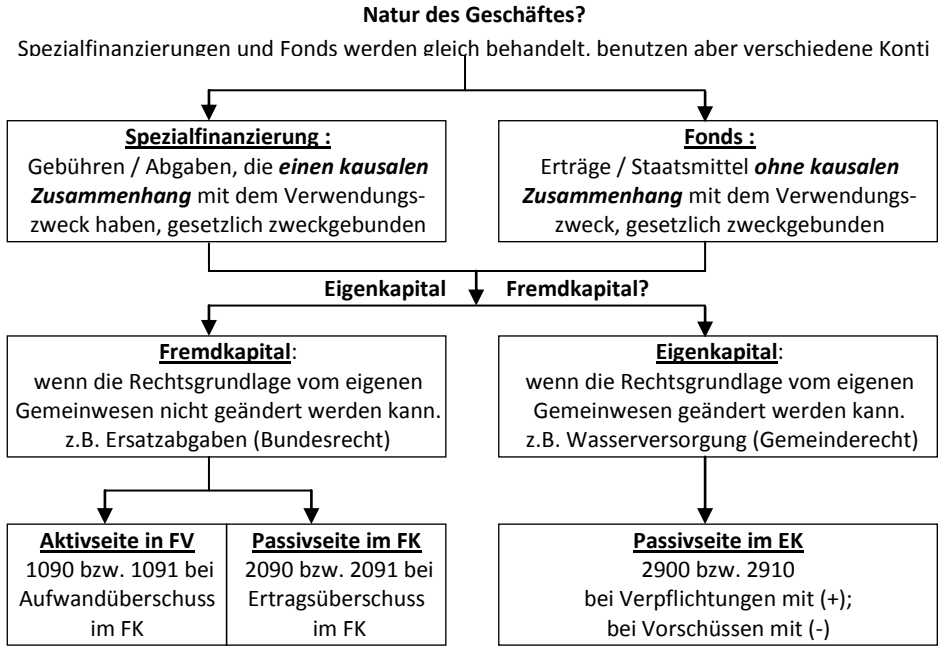

Abbildung 9: Spezialfinanzierungen und Fonds: Natur des Geschäftes [eigene Darstellung]

Vorfinanzierungen: Die Bildung von Reserven für noch nicht beschlossene Vorhaben (Vorfinanzierungen) kann budgetiert oder mit dem Rechnungsabschluss vorgenommen werden. Sie benötigt einen Beschluss der zuständigen Behörde. Auf Gemeindestufe reicht ein Beschluss der Gemeindeversammlung evtl. mit Referendum. Dies reicht, um die Transparenz sicherzustellen, da für die Vorfinanzierung ein separater Beschlussantrag gestellt werden muss. Vorfinanzierungen werden als ausserordentlicher Aufwand ausgewiesen.

8.8.5 Rückstellungen und Eventualverbindlichkeiten[69]

Eine **Rückstellung** ist eine auf einem Ereignis in der Vergangenheit (vor dem Bilanzstichtag) begründete, wahrscheinliche, vereinbarte oder faktische Verpflichtung, deren Höhe und/oder Fälligkeit ungewiss, aber schätzbar ist.

- Rückstellungen dürfen nur für den Zweck verwendet werden, für den sie gebildet wurden.
- Sie können kurz- oder langfristig sein und Betrag sowie Fälligkeit (d.h. Zeitpunkt der Auszahlung) lassen sich nicht genau bestimmen. Es besteht eine Unsicherheit bezüglich Betragshöhe und Zeitpunkt des Mittelabflusses.
- Es sind nur solche Rückstellungen zu erfassen, welche für die zuverlässige Beurteilung der öffentlichen Rechnungen der Gemeinwesen wesentlich sind.

Bei der Handhabung von Rückstellungen sind folgende Faktoren zu berücksichtigen:

- Die Rückstellungen sind regelmässig neu zu bewerten (vor jedem Bilanzstichtag)
- Die Höhe der Bewertung erfolgt aufgrund einer Analyse des jeweiligen Ereignisses in der Vergangenheit.
- Der Betrag ist gemäss dem wirtschaftlichen Risiko festzusetzen.
- Ein erst nach dem Bilanzstichtag auftretendes Ereignis muss dann Gegenstand einer Rückstellung sein, wenn deutlich wird, dass aufgrund dieses Ereignisses am Bilanzstichtag eine Verpflichtung bestanden hätte.
- Die nicht erfüllten Verpflichtungen, für welche die Rückstellungen vorgenommen werden sollen, müssen im laufenden Rechnungsjahr entstanden sein.
- Die Rückstellungen sind im selben Bereich aufzulösen, in dem sie gebildet wurden.
- Die Rückstellungsveränderungen müssen über das Zwischenergebnis oder das Finanzergebnis erfasst bzw. offengelegt werden (Ausweis in der Geldflussrechnung als liquiditätsunwirksame Aufwendungen/Erträge)
- Der Betrag muss nach wirtschaftlichem Risiko abgeschätzt werden, wobei dieses so objektiv wie möglich berücksichtigt wird
- Im Einzelfall werden dann Rückstellungen gebildet, wenn sie wesentlich sind und die Eintretenswahrscheinlichkeit > 50% ist.
- Keine Rückstellungen sind zu bilden für zukünftige Aufwendungen, die mit einer zukünftigen Gegenleistung verbunden sind.
- Die Verbuchung der Rückstellungen erfolgt über die entsprechenden Aufwandkonti. Erhöhungen und Auflösungen von Rückstellungen werden über dieselben Aufwandkonti gebucht, über die sie vordem gebildet wurden.

[69] Vgl. Ohne Autor, Hrsg. KONFERENZ DER KANTONALEN FINANZDIREKTOREN (2008), S. 50ff.

Nicht mit den passiven Rechnungsabgrenzungen zu verwechseln:

- zukünftige Erträge und Aufwände stellen keine verpflichtenden Ereignisse im Sinne der Rückstellungen dar
- nicht fakturierte fällige Verbindlichkeiten sind ebenfalls keine Rückstellungen, sondern passive Rechnungsabgrenzungen
- Kann den Betrag verlässlich bestimmt werden, die konkrete Rechnung liegt aber nicht vor, so werden passiven Rechnungsabgrenzungen gebildet, wenn zwei aufeinander folgende Jahre betroffen sind

Vorgang	**Verbuchung**			
	Soll		**Haben**	
Bildung der Rückstellungen	301X	Löhne des Verwaltungs-/Betriebspersonals	2081	Rückst. für langfr. Ansprüche des Personals
Erhöhung der Rückstellungen	301X	Löhne des Verwaltungs-/Betriebspersonals	2081	Rückst. für langfr. Ansprüche des Personals
Auflösung der Rückstellungen	2081	Rückst. für langfr. Ansprüche des Personals	301X	Löhne des Verwaltungs- / Betriebspersonals
Verwendung der Rückstellungen	301X	Löhne des Verwaltungs-/Betriebspersonals	1000	Kasse
	2081	Rückst. für langfr. Ansprüche des Personals	301X	Löhne des Verwaltungs- / Betriebspersonals

Tabelle 32: Buchungen bei Rückstellungen

Eventualverbindlichkeiten sind mögliche Verbindlichkeiten aus einem vergangenen Ereignis, wobei die Existenz der Verbindlichkeit erst durch ein zukünftiges Ereignis bestätigt werden muss.

Es sind bestehende Verbindlichkeiten aus einem vergangenen Ereignis, die jedoch nicht passiviert sind, da mutmasslich keine Leistung zur Begleichung der Verpflichtung zu erbringen ist, oder die Höhe der Verpflichtung nicht verlässlich geschätzt werden kann.

Im Gegensatz zu den Rückstellungen entfallen bei den Eventualverpflichtungen die Kriterien der rechtlichen oder faktischen Verbindlichkeit und es besteht eine gewisse Unsicherheit bezüglich des Eintritts der Verpflichtungen bzw. Forderungen.

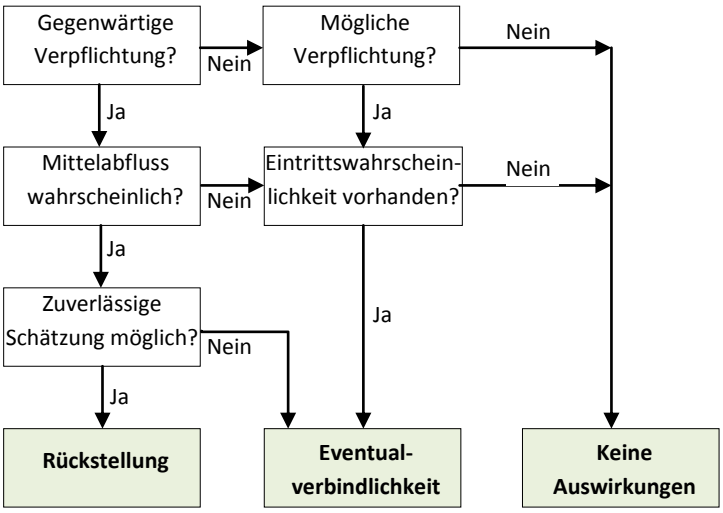

Abbildung 10: Flussdiagramm Abgrenzung von Rückstellungen und Eventualverpflichtungen

Je nach Einordnung als Rückstellung oder Eventualverbindlichkeit fliessen die Beträge in den Rückstellungsspiegel oder in den Gewährleistungsspiegel ein.

8.9 Die Anlagebuchhaltung[70]

Kriterium	**HRM1**	**HRM2**
Finanzvermögen		
Bewertung	♦ Ersterwerb zum Erwerbspreis ♦ Folgebewertung zu Verkehrswert ♦ Zeitpunkt der Neubewertung willkürlich	♦ Erstbewertung zum Anschaffungswert ♦ ohne Kosten, zum Verkehrswert ♦ Folgebewertungen zum Verkehrswert (alle 3 – 5 Jahre)
Abschreibungen	♦ Fakultativ, wenn ja, linear nach Tabelle (1.5 -4% je Kategorie)	♦ Keine systematische Abschreibung, da Bewertung zum Verkehrswert
Prinzip	♦ Vorsichtsprinzip	♦ Vorsichtsprinzip weiter ausgelegt
Verwaltungsvermögen		
Bewertung	♦ Erstbewertung zum Erwerbspreis ♦ danach Abschreibung	♦ Erstbewertung zum Anschaffungswert ♦ danach Abschreibung
Abschreibungen	♦ ordentliche Abschreibung: 8% vom Restbuchwert, obligatorisch ♦ zusätzliche Abschreibungen ♦ verminderte Abschreibungen	♦ nach Nutzungsdauer ♦ linear oder degressiv (Kantonsabhängig) ♦ ordentliche und a.o. Abschreibungen separat auszuweisen und als Aufwand zu verbuchen. ♦ Wertberichtigung bei Zerstörung sofort möglich
Aktivierungsgrenze	Fester Betrag je nach Gemeinwesen	♦ Keine, es gilt das Prinzip der Wesentlichkeit (Kantonsabhängig); ♦ Unterscheidung Investition / Konsumausgaben
Prinzip	♦ Vorsichtsprinzip	♦ Vorsichtsprinzip weiter ausgelegt

Tabelle 33: Regeln zur Anlagebuchhaltung

In HRM2 werden im Anhang vollständige Informationen über die Bewertung des Anlagevermögens dargestellt. Ausserdem ist dort ein Anlagespiegel zu präsentieren.

Die **Anlagebuchhaltung nach HRM2** ist der besondere buchhalterische Ausweis über die Anlagegüter, in welchem die detaillierten Angaben über die Entwicklung dieser Posten erscheinen. Die Zusammenfassung der Bestandeswerte erscheint in der Bilanz. In der Anlagebuchhaltung werden die Vermögenswerte (inkl. Darlehen und Beteiligungen) erfasst, die über mehrere Jahre genutzt werden (Anlagegüter).

1. Die Anlagegüter sind in Anlagekategorien zu unterteilen:

Grundstücke	Gebäude, Hochbauten
Tiefbauten	Abwasseranlagen, Abfallanlagen
Mobilien, Fahrzeuge, Maschinen	Immaterielle Anlagen
Informatik	Vorräte
Investitionsbeiträge	Darlehen
Beteiligungen / Grundkapitalien	

[70] Vgl. Ohne Autor, Hrsg. KONFERENZ DER KANTONALEN FINANZDIREKTOREN (2008), S. 61ff.

2. Die Bewertung von Anlagen im **Finanzvermögen:**

Erstbewertung	• bei Anlagezugang zum Anschaffungswert • Erfolgt der Zugang ohne Kosten, wird zum Verkehrswert zum Zeitpunkt des Zugangs bewertet
Folgebewertung	• zum Verkehrswert am Bilanzstichtag • Neubewertung findet periodisch alle 3 bis 5 Jahre statt
Wertberichtigungen	• Da die Bewertung zum Verkehrswert erfolgt, werden Anlagen nicht systematisch abgeschrieben • Ist eine dauernde Wertminderung absehbar, so ist der Wert sofort zu berichtigen

Tabelle 34: Bewertung von Anlagen im Finanzvermögen

3. Die Bewertung von Anlagen im **Verwaltungsvermögen** erfolgt beim Erstzugang zum Anschaffungswert bzw. zu Herstellungskosten. Danach werden die Anlagen abgeschrieben. Darlehen und Beteiligungen des VV werden höchstens zum Anschaffungswert bewertet und allenfalls wertberichtigt. Entstehen keine Kosten, wird zum Verkehrswert bilanziert.

4. Eine Anlage ist zu aktivieren, wenn sie die Aktivierungsgrenze erreicht. Andernfalls ist sie über die Erfolgsrechnung direkt abzuschreiben.
Bezüglich Aktivierungsgrenzen gilt das Kriterium der Wesentlichkeit, es werden also keine festen Aktivierungsgrenzen vorgegeben. Als Kriterium für die Aktivierung ist ausserdem zu berücksichtigen, ob es sich bei einer Ausgabe um Konsum oder um eine Investition handelt:

Investition	Ausgaben, die Vermögenswerte mit mehrjähriger Nutzungsdauer schaffen. (z.B. Ausgaben für den Erwerb, die Erstellung sowie die Verbesserung von dauerhaften Vermögenswerten für öffentliche Zwecke)
Konsum	Ausgaben, die nicht die Schaffung dauerhafter Vermögenswerte zum Zweck haben. (z.B. Güter, die unmittelbar oder innerhalb einer begrenzten Periode verzehrt werden)

Tabelle 35: Aktivierungsgrenzen: Investition oder Konsum

5. Die Abschreibung der Anlagen im Verwaltungsvermögen erfolgt auf Basis der Nutzungsdauer nach Anlagekategorie. Neben den betriebswirtschaftlichen Abschreibungen sind auch zusätzliche Abschreibungen möglich. Diese sind aber als ausserordentlichen Aufwand zu verbuchen, sodass sie keinen Einfluss auf das Betriebsergebnis haben. Zudem müssen sie im Anhang offen gelegt werden.

- *Zugekaufte Anlagen*: werden ab dem Zeitpunkt der Nutzung abgeschrieben
- *Abschreibungsmethoden*: linear oder degressiv. Eine einmal gewählte Methode muss jedoch beibehalten werden.
- *Bestimmung der Nutzungsdauer:* Die Vorgaben der Nutzungsdauer lehnen sich den Abschreibungsgrundsätzen im Handbuch der FDK an. Sie sind als Brandbreite formuliert, sodass je nach individuellem Objekt verschiedene Sätze angewendet werden können.
- *Wertberichtigungen der Anlagen im Verwaltungsvermögen:* Im Falle von dauernden Wertminderungen sind sofort Wertberichtigungen vorzunehmen (z.B. bei Zerstörung eines Gutes)

6. Abschreibungssätze je Anlagekategorie

Vorschlag für die Anlagekategorien		Lebensdauer in Jahren	Abschreibungsgrundsätze		Aktivierungsgrenzen
			linear	degressiv	
Grundstücke		Keine Abschreibung			
Gebäude/Hochbauten		25-50	2 - 4%	8 - 15%	Kriterium Wesentlichkeit
Tiefbauten:	*Strassen*	40-60	1.66 - 2.5%	7 – 10%	Kriterium Wesentlichkeit
	Kanalbauten	40-60	1.66 - 2.5%	7 – 10%	Kriterium Wesentlichkeit
	Brücken	40-60	1.66 - 2.5%	7 – 10%	Kriterium Wesentlichkeit
Mobilien		4-10	10 - 25%	35 – 60%	Kriterium Wesentlichkeit
Maschinen		4-10	10 - 25%	35 – 60%	Kriterium Wesentlichkeit
Fahrzeuge		4-10	10 - 25%	35 – 60%	Kriterium Wesentlichkeit
Typischerweise verursacherfinanzierte Bereiche: Die angegebenen Werte sind als Richtwerte zu verstehen. Weicht der Wiederbeschaffungswert jedoch vom Anschaffungswert ab, so haben sich die Abschreibungssätze am Wiederbeschaffungswert auszurichten, damit die Gebühren entsprechend angemessen festgesetzt werden können. Ansonsten würden Erneuerungsreserven fehlen.					
Abwasseranlagen		15	6.5%	25%	Kriterium Wesentlichkeit
Abfallanlagen		40	2.5%	10%	Kriterium Wesentlichkeit
Immaterielle Anlagen: *(Patent-, Firmen-, Verlags-, Konzessions-, Lizenz- und andere Nutzungsrechte, Goodwill)*		5	20%	50%	Kriterium Wesentlichkeit
Informatik:	Hardware	3	33.3%	60%	Kriterium Wesentlichkeit
	Software	5	20%	50%	Kriterium Wesentlichkeit

Abbildung 11: Abschreibungssätze je Anlagekategorie

7. Zur Dokumentation und Information über die Bewertung des Anlagevermögens ist ein Anlagespiegel zu erstellen. Er dient der Offenlegung der Dokumentation der Rechnungslegungsgrundsätze, welche in der Anlagenbuchhaltung zur Anwendung kommen und der Dokumentation der Anlagen selbst. Beispiele zur Erstellung der Anlagebuchhaltung je Anlagekategorie sind im Anhang zu finden[71].

[71] Siehe Anhang

8.10 Konsolidierte Betrachtungsweise[72]

HRM1	HRM2
Nach HRM1 sind heute in der Bilanz und der Erfolgsrechnung nur Werte enthalten für Organisationseinheiten, welche keine eigene Rechtspersönlichkeit besitzen. Diese entsprechen im Wesentlichen den ersten zwei Konsolidierungskreisen von HRM2.	Nach HRM2 sollen weitere Organisationen einbezogen werden. In HRM2 orientiert man sich an drei Konsolidierungskreisen. Die ersten beiden Konsolidierungskreise werden wie in HRM1 behandelt, d.h. Vollkonsolidierung, der dritte Kreis ist neu, und es werden nach Massgabe der im Kapitel dargestellten Regeln weitere Organisationen in die Konsolidierung mit einbezogen.

Tabelle 36: Unterschiede bei der konsolidierten Betrachtungsweise

Die konsolidierte Betrachtungsweise erlaubt einen finanziellen Gesamtüberblick über die konsolidierten Einheiten. Es gibt drei Konsolidierungskreise, bei welchen über eine Konsolidierung zu befinden ist:

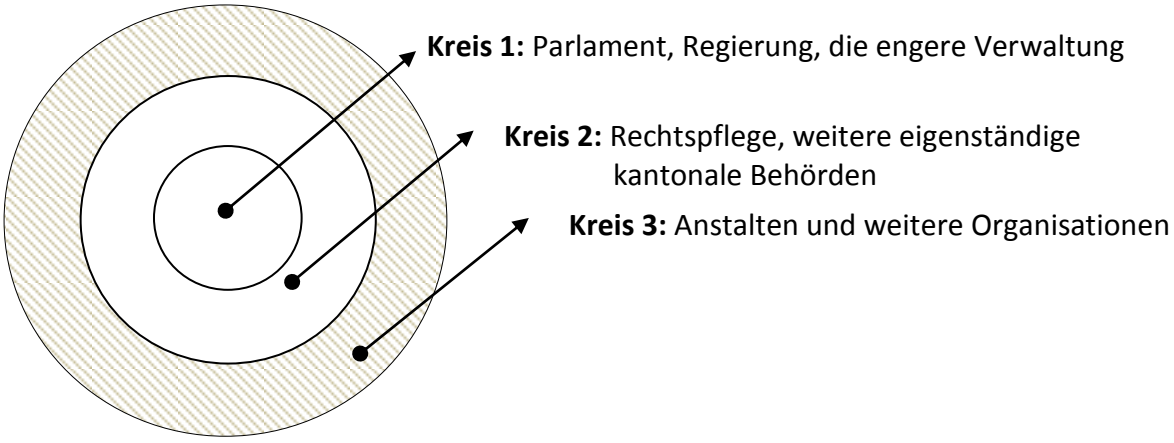

Abbildung 12: Konsolidierungskreise nach HRM2 [eigene Darstellung]

- Sowohl Organisationen mit eigener Rechtspersönlichkeit als auch solche ohne eine solche sind zu berücksichtigen.
- Organisationen, welche in die Kreise 1 und 2 fallen, sind voll in der Staatsrechnung zu konsolidieren.
- Für Organisationen, welche in Kreis 3 fallen, ist keine obligatorische Konsolidierung vorgegeben. Werden sie nicht konsolidiert, so sind sie zumindest im Beteiligungs- oder Gewährleistungsspiegel im Anhang transparent darzustellen. Werden sie konsolidiert, kann dies nach der Equity-Methode oder nach der Methode der Vollkonsolidierung erfolgen. Welche Organisationen aus Kreis 3 tatsächlich konsolidiert werden sollen, bestimmt auf Kantonsebene der Regierungsrat, auf Gemeindeebene ist analog zu verfahren.

[72] Vgl. Ohne Autor, Hrsg. KONFERENZ DER KANTONALEN FINANZDIREKTOREN (2008), S. 66-69

Die Organisationen müssen folgende Merkmale aufweisen, damit sie in den Konsolidierungskreis 3 fallen, wobei diese nicht kumulativ erfüllt sein müssen. Das öffentliche Gemeinwesen:

- ist Träger dieser Organisation
- leistet massgebliche Betriebsbeiträge an diese Organisation
- kann diese Organisation in massgebender Weise beeinflussen
- weist Verpflichtungen gegenüber dieser Organisation auf

HRM2 rät, die Organisationen, bei welchen im untenstehenden Entscheidungsbaum durchwegs mit „Ja“ geantwortet wird, in der Staatsrechnung zu konsolidieren. Es besteht jedoch alternativ auch die Möglichkeit, diese im Anhang darzustellen (Mindeststandard).

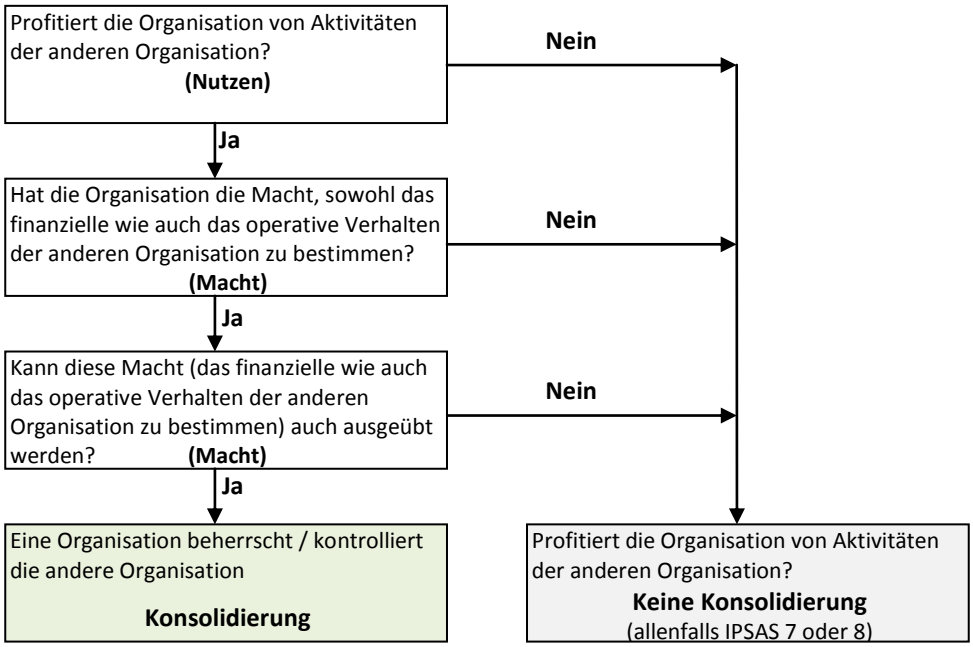

Abbildung 13: Entscheidungsbaum zur Konsolidierung nach HRM2

8.11 Finanzkennzahlen[73]

Die aus dem Rechnungswesen gewonnenen Daten und Kennzahlen haben die Aufgabe, den verschiedenen Adressaten die notwendigen Informationen zu liefern.

Als Informationsempfänger des Rechnungswesens stehen im Vordergrund:

- Öffentlichkeit und Politik: Festlegung der politischen Prioritäten
- Interne Führung: Sicherstellung einer effizienten Aufgabenerfüllung
- Kapitalgeber: Beurteilung der Risikosituation eines Gemeinwesens
- Finanzstatistik: gesamtwirtschaftliche Aussagen, Vergleiche der öffentlichen Gemeinwesen

[73] Vgl. Ohne Autor, Hrsg. KONFERENZ DER KANTONALEN FINANZDIREKTOREN (2008), S. 89ff.

HRM2 sieht im Unterschied zu HRM1 folgende Kennzahlen zur Beurteilung der Finanzlage von Gemeinwesen sowie zur Erstellung von Teilbereichs-Analysen vor, welche neu in zwei Prioritätengruppen eingeteilt sind:

HRM1[74]	**HRM2**
	Priorität 1: Beurteilung der Finanzlage
	Neu: Nettoverschuldungsquotient
	Neu: Selbstfinanzierungsgrad
Zinsbelastungsanteil	Zinsbelastungsanteil
	Priorität2: Teilbereichs-Analysen
Nettoschuld in Franken pro Einwohner	Nettoschuld in Franken pro Einwohner
Selbstfinanzierungsanteil	Selbstfinanzierungsanteil
Kapitaldienstanteil	Kapitaldienstanteil
Bruttoverschuldungsanteil	Bruttoverschuldungsanteil
Investitionsanteil	Investitionsanteil

Tabelle 37: Übersicht Kennzahlen

8.11.1 Priorität 1

Die drei Kennzahlen erster Priorität sind diejenigen mit der grössten Aussagekraft, welche für die meisten Anspruchsgruppen interessant sind und der **Beurteilung der Finanzlage** dienen. Es handelt sich dabei um relative Finanzkennzahlen, die einen Bezug zu Flussgrössen und zu Bestandesgrössen haben und sowohl die Erfolgsrechnung, die Investitionsrechnung wie auch die Bilanz betreffen:

1. Nettoverschuldungsquotient	
Definition	(20 FK- 2068 passivierte Investitionsbeiträge - 10 Finanzvermögen) x 100 40 Fiskalertrag
Bemerkungen	Als Bezugsgrösse wären auch nur die direkten Steuern der natürlichen Personen (400) und der juristischen Personen (401) denkbar.
Richtwert	< 100% gut 100% - 150 % genügend > 150% schlecht
Aussage	Welcher Anteil der Fiskalerträge, bzw. wie viel Jahrestranchen wären erforderlich, um die Nettoschuld abzutragen.

Tabelle 38: Nettoverschuldungsquotient

[74] Eigene Zusammenstellung

2. Selbstfinanzierungsgrad	
Definition	Selbstfinanzierung x 100 Nettoinvestitionen Saldo der Erfolgsrechnung + 33 Abschreibungen VV + 366 Abschreibungen Investitionsbeiträge - 466 Auflösung passivierte Investitionsbeiträge - 4490 Aufwertungen VV + 383 Zusätzliche Abschreibungen + 351 Einlagen in Fonds und SF im EK - 451 Entnahmen aus Fonds und SF im EK + 389 Einlagen in das EK - 489 Entnahmen aus EK **= Selbstfinanzierung**
Bemerkungen	Je kleiner das Gemeinwesen ist, desto grössere Schwankungen müssen bei dieser Kennzahl hingenommen werden.
Richtwert	Hochkonjunktur: über 100 % Normalfall: 80-100% Abschwung: 50- 80%
Aussage	Diese Kennzahl gibt an, welchen Anteil ihrer Nettoinvestitionen eine öffentliche Körperschaft aus eigenen Mittel finanzieren kann.

Tabelle 39: Selbstfinanzierungsgrad

3. Zinsbelastungsanteil	
Definition	(340 Zinsaufwand – 440 Zinsertrag) x 100 Laufender Ertrag 40 Fiskalertrag + 41 Regalien und Konzessionen + 42 Entgelte + 43 Verschiedene Erträge + 46 Transferertrag **= Laufender Ertrag**
Richtwert	0- 4 % gut 4-9 % mittel 10% und mehr schlecht
Aussage	Die Grösse sagt aus, welcher Anteil des „verfügbaren Einkommens“ durch den Zinsaufwand gebunden ist. Je tiefer der Wert, desto grösser der Handlungs-spielraum.

Tabelle 40: Zinsbelastungsanteil

8.11.2 Priorität 2

Die Finanzkennzahlen zweiter Priorität sind ebenfalls wichtig. Sie werden heute vorab auf Gemeindeebene für einzelne **Teilbereichs-Analysen** verwendet:

Kennzahl	Berechnung	Richtwert	
Nettoschuld in CHF pro Einwohner	20 Fremdkapital – 10 Finanzvermögen Einwohner	< 0 Fr.: 0 – 1‘000 Fr.: 1‘001 - 2‘500 Fr. 2‘501 –5‘000 Fr. > 5'000 Fr.:	Nettovermögen geringe Verschuldung mittlere Verschuldung hohe Verschuldung sehr hohe Verschuldung
Selbstfinanzierungs-anteil	Selbstfinanzierung x 100 Laufender Ertrag	>20% 10% - 20% < 10%	gut mittel schlecht
Kapitaldienstanteil	Nettozinsaufwand(340-440) + ordentliche Abschreibungen (330+332) Laufender Ertrag	< 5% 5- 15% > 15%	geringe Belastung tragbare Belastung hohe Belastung
Bruttoverschuldungs-anteil	Bruttoschulden (200+(201-2016)+(206-2068)) x 100 Laufender Ertrag	< 50% 50 - 100% 100 - 150% 150 – 200% > 200%	sehr gut gut mittel schlecht kritisch
Investitionsanteil	Bruttoinvestitionen x 100 Konsolidierter Gesamtaufwand	< 10% 10 – 20% 20 – 30% > 40%	schwache Inv.tätigkeit mittlere Inv.tätigkeit starke Inv.tätigkeit sehr starke Inv.tätigkeit

Tabelle 41: Kennzahlen 2. Priorität

Jeder Kanton muss sich die Finanzkennzahlen allerdings selbst vorgeben. Es wird in Art. 34 Abs. 3 MFHG vorgeschlagen, dass der Regierungsrat dies nach Anhören der zuständigen Budgetkommission des Parlaments macht. Dadurch sind Exekutive und Legislative in diese Thematik miteinbezogen. In den Gemeinden ist analog vorzugehen.

8.12 Der Anhang

In HRM1 war ein Anhang vorgesehen, der untenstehende Elemente enthalten sollte. In HRM2 wird der Anhang signifikant ausgebaut. Die Unterschiede sind so gross, dass sich eine detaillierte Beschreibung derselben nicht lohnt.

HRM1[75]	**HRM2**[76]
kleiner Anhang mit: • Vermögens- und Schuldenausweis • Verzeichnis der Verpflichtungs-kredite • konsolidierte Rechnung • Finanzierungsausweis	Dieser wird im HRM2 noch weiter mit Zusatz-informationen ausgebaut: • anzuwendende Regelwerk, sowie Begründungen zu Abweichungen • Rechnungslegungsgrundsätze • Eigenkapitalnachweis • Rückstellungsspiegel • Beteiligungs- und Gewährleistungsspiegel • Anlagespiegel • Kennzahlen • zusätzliche Angaben, die für die Beurteilung der Vermögens- und Ertragslage, der Verpflichtungen und der finanziellen Risiken bedeutsame Informationen

Tabelle 42: Übersicht Anhang

Nach HRM2 gilt folgendes für die einzelnen Elemente des Anhangs:

8.12.1 Anzuwendendes Regelwerk und Begründung zu Abweichungen vom Mindeststandard

Im HRM2-Minimum müssen lediglich die im HRM2 definierten Mindestanforderungen (20 Empfehlungen im Handbuch HRM2) eingehalten werden. Einige dieser Empfehlungen enthalten Freiräume, welche im Anhang zu erklären und darzustellen sind, wenn man sie ausnutzen will.

8.12.2 Rechnungslegungsgrundsätze[77]

Der Anhang der Jahresrechnung legt die Bewertungs- und Abgrenzungsgrundsätze offen und erläutert wesentliche Bilanz- und Erfolgskonti. Die Bildung von stillen Reserven über zusätzliche Abschreibungen, Einlagen in Vorfinanzierungen u.a. ist im Anhang auszuweisen. Wesentliche Konti der Erfolgsrechnung und Investitionsrechnung wie Personalaufwand, Transfers, Abschreibungen oder Finanzaufwand, sowie Investitionsausgaben für Sachgüter, Transfers etc. sind im Anhang zu erläutern.

[75] Eigene Darstellung
[76] Vgl. Ohne Autor, Hrsg. KONFERENZ DER KANTONALEN FINANZDIREKTOREN (2008), S. 77ff.
[77] Vgl. Ohne Autor, Hrsg. KONFERENZ DER KANTONALEN FINANZDIREKTOREN (2008), S. 27

8.12.3 Der Eigenkapitalnachweis[78]

- Er zeigt die Ursachen der Veränderungen in einzelnen Bestandteilen des Eigenkapitals (Reserven, Fonds, Eigenkapital im engeren Sinne).
- Er ist ein Bestandteil des Jahresrechnung und ist im Anhang zu finden
- Spezialfinanzierungen werden dem Eigen- und Fremdkapital zugeteilt
- Aus der Neubewertung verschiedener Vermögensbestandteile können sich Veränderungen von Bewertungsreserven ergeben.
- Rücklagen für Globalbudgetbereiche werden separat aufgezeigt.
- Die Einteilung des Eigenkapitalkontos in:
  - Vorfinanzierung
  - Reserven aus Globalbudgetbereichen
  - Aufwertungsreserven
  - Neubewertungsreserven usw.
- Der Saldo der Erfolgsrechnung verändert das Eigenkapital, d.h. den Bilanzüberschuss bzw. Bilanzfehlbetrag (299). Auch beeinflusst das Eigenkapital: Einlagen/Entnahmen aus Spezialfinanzierungen (2900); Fonds (2910); Vorfinanzierungen (2930); Neubewertungsreserven

Der Eigenkapitalnachweis ist wie folgt aufgebaut[79]:

Eigenkapital		**Erhöhung durch**		**Reduktion durch**	
290	Verpflichtungen / Vorschüsse gegenüber SF im EK	3510	Einlagen in SF im EK	4510	Entnahmen aus SF des EK
291	Fonds im EK	3511	Einlagen in Fonds des EK	4511	Entnahmen aus Fonds des EK
292	Rücklage der Globalbudgetbereiche	3892	Einlagen in Rücklagen der Globalbudgetbereiche	4892	Entnahmen aus Rücklagen der Globalbudgetbereiche
293	Vorfinanzierungen	3893	Einlagen in Vorfinanzierungen	4893	Entnahme aus Vorfinanzierungen des EK
295	Aufwertungsreserven	-	Keine Einlagen. Die Reserve wird beim Übergang zu HRM2 gebildet	4895	Entnahmen aus Aufwertungsreserve
296	Neubewertungsreserven FV	3896	Einlagen in Neubewertungsreserve	4896	Entnahmen aus Neubewertungsreserve
298	Übriges Eigenkapital		Erhöhungen aufgrund vor Vorgängen in Posten, die in keiner anderen Sachgruppe des EK geführt werden		Entnahmen aufgrund von Vorgängen in Posten, die in keiner anderen Sachgruppe des EK geführt werden
299	Bilanzüberschuss / -fehlbetrag	2990	Jahresergebnis Defizit: negatives Vorzeichen Überschuss: positives Vorzeichen	4899	Entnahmen aus kumuliertem Ergebnis der Vorjahre

Tabelle 43: Übersicht Eigenkapitalnachweis

[78] Vgl. Ohne Autor, Hrsg. KONFERENZ DER KANTONALEN FINANZDIREKTOREN (2008), S. 75f.

[79] Ein Beispiel zur Darstellung des Eigenkapitalnachweises befindet sich im Anhang

8.12.4 Der Rückstellungsspiegel[80]

Im Rückstellungsspiegel sind alle bestehenden Rückstellungen einzeln aufzuführen. Dieser sollte dabei die folgenden Inhalte umfassen:

- Bezeichnung der Rückstellungsart
- Kommentar zur Rückstellungsart
- Stand Rückstellungshöhe Ende Vorjahr in Franken
- Stand Rückstellungen Ende laufendes Jahr in Franken
- Kommentar zur Veränderung der Rückstellung
- Begründung des Weiterbestandes der Rückstellung

Hierbei ist auf die Unterscheidung folgender, ähnlich gelagerter Fälle zu achten:

- Eine Rückstellung ist eine auf einem Ereignis in der Vergangenheit (vor dem Bilanzstichtag) begründete, wahrscheinliche, vereinbarte oder faktische Verpflichtung, deren Höhe und/oder Fälligkeit ungewiss, aber schätzbar ist.
- Eventualverbindlichkeiten stellen mögliche Verbindlichkeiten aus einem vergangenen Ereignis dar, wobei die Existenz der Verbindlichkeit erst durch ein zukünftiges Ereignis bestätigt werden muss[81]. Sie sind im Gewährleistungsspiegel darzustellen.

8.12.5 Der Beteiligungsspiegel[82]

Er zeigt alle kapitalmässigen Beteiligungen und diejenigen Unternehmen auf, welche das Gemeinwesen massgeblich beeinflusst. Massgeblich beeinflusst das Gemeinwesen die betroffene Institution dann, wenn sie aufgrund des Beteiligungs- oder des Finanzierungsanteils einseitig Massnahmen oder Änderungen durchsetzen kann.

Der Beteiligungsspiegel enthält pro Organisation die im folgenden Beispiel verdeutlichten Elemente:

Name der Einheit / Organisation
Rechtsform der Einheit / Organisation
Tätigkeiten und zu erfüllende öffentliche Aufgaben
Anteil des Gemeinwesens an Gesamtkapital der Organisation
Anschaffungswert und Buchwert der Beteiligung
wesentliche weitere Beteiligte an der Organisation
Eigene Untergesellschaften der Einheit / Organisation
Zahlungsströme im Berichtsjahr zwischen Gemeinwesen und Einheit / Beteiligung
Gesamtaufwand für die Leistungserbringung
Aussagen zu den spezifischen Risiken einschliesslich Eventual- und Gewährleistungsverpflichtungen der Organisation

Tabelle 44: Elemente des Beteiligungsspiegels

[80] Vgl. Ohne Autor, Hrsg. KONFERENZ DER KANTONALEN FINANZDIREKTOREN (2008), S. 77f.
[81] Zur detaillierten Behandlung von Rückstellungen und ähnlichen Geschäftsfällen siehe Kapitel 8.8.5, S. 52-53
[82] Vgl. Ohne Autor, Hrsg. KONFERENZ DER KANTONALEN FINANZDIREKTOREN (2008), S. 77ff.

8.12.6 Der Gewährleistungsspiegel[83]

Im Gewährleistungsspiegel werden jene Tatbestände aufgeführt, aus denen sich in Zukunft eine wesentliche Verpflichtung des Gemeinwesens ergeben kann (sogenannte Eventualverpflichtungen). Er umfasst insbesondere:

- die Eventualverbindlichkeiten, bei denen der Kanton/Gemeinde zugunsten Dritter eine Verpflichtung eingeht (z.B. Bürgschaften, Garantieverpflichtungen, Defizitgarantien, usw.)
- sonstige Sachverhalte mit Eventualcharakter, falls sie noch nicht als Rückstellungen verbucht wurden (z.B. Konventionalstrafen, Reuegelder usw.)

Name der empfangenden Einheit bzw. des Vertragspartners
Eigentümer oder wesentliche Miteigentümer der empfangenden Einheit
Typologie der Rechtsbeziehung
Zahlungsströme im Berichtsjahr zwischen Gemeinwesen und empfangender Einheit
Angaben zu den mit der Gewährleistung gesicherten Leistungen
Spezifische zusätzliche Angaben über die empfangende Einheit / Vertragspartner

Tabelle 45: Elemente des Gewährleistungsspiegels

8.12.7 Der Anlagespiegel[84]

Der Anlagespiegel ist teilweise in Sachgruppen kategorisiert und soll ein möglichst vollständiges und transparentes Bild über alle Anlagegüter der Gemeinwesen liefern. Er dient der Offenlegung der Rechnungslegungsgrundsätze sowie der Anlagewerte.

Bezüglich folgender Aspekte des Anlagevermögens sollen im Anlagespiegel Rechnungslegungs-grundsätze aufgeführt sein:

- Die Bewertungsgrundsätze, welche für die Bestimmung des Bruttobuchwertes der Anlagen zur Anwendung kommen. Bei Vorliegen verschiedener Grundsätze für unterschiedliche Kategorien sollten diese je Kategorie offen gelegt werden.
- Die angewendeten Abschreibungsmethoden, allenfalls je Anlagekategorie.
- Die Abschreibungsraten und die zu den Abschreibungsraten zugehörigen Nutzungsdauern je Anlagekategorie.
- Die Aktivierungsgrenzen.
- Veränderungen der Schätzungsmethoden von Restwerten, Abbruchkosten, Nutzungsdauern sowie von Abschreibungsmethoden, welche die laufende Perioden oder künftige Perioden beeinflussen.

Der Ausweis der Anlagekategorien selbst soll folgende Informationen umfassen[85]:

- Summe der Anlagen
- kumulierte Abschreibungen (aggregiert mit den kumulierten Wertverlusten) zu Beginn und am Ende der Periode

[83] Vgl. Ohne Autor, Hrsg. KONFERENZ DER KANTONALEN FINANZDIREKTOREN (2008), S. 77ff.
[84] Vgl. Ohne Autor, Hrsg. KONFERENZ DER KANTONALEN FINANZDIREKTOREN (2008), S. 79
[85] Detaillierte Beispiele zu verschiedenen Anlagenkategorien sind im Anhang dargestellt

Die Bruttobuchwerte sollten dabei bezüglich folgender Merkmale abgestimmt sein:

- Zugänge
- Abgänge / Veräusserungen
- Zuwächse oder Abnahmen während der Periode, welche aus Neubewertungen, Wertsteigerungen oder Wertverlusten resultieren.
- Abschreibungen
- Wechselkursdifferenzen
- Andere Bewegungen

Zusätzliche Angaben

Dies können z. B. Angaben zu folgenden Themen sein:

- Änderungen von Bilanzierungs- und Bewertungsgrundsätzen und deren Auswirkungen
- Risikosituation und Risikomanagement
- Leasingverträge
- Verzeichnis der noch nicht abgerechneten Verpflichtungskredite
- Aussagen zur Einhaltung einer eventuellen Schuldenbremse
- finanzielle Zusicherungen und Verpflichtungen
- Differenzen zwischen Buch- bzw. Anschaffungswerten und dem Verkehrswert

8.12.8 Übergang zu HRM2

Beim Übergang zu HRM2 ist die alte und die neue Bilanz zu zeigen. Die Bewertungsrichtlinien für das Finanzvermögen, das alte und das neue Verwaltungsvermögen sowie die Rückstellungen und die Rechnungsabgrenzungen sind im Anhang zur Staatsrechnung zudem vollständig zu dokumentieren[86].

[86] Nach REICHLIN, SCHWEIGHAUSER (ohne Datum), S.33: http://www.voefrw.ch/d/doku/HRM2/Referat_Reichlin_Schweighauser_d.pdf [Zugriff: 9. Juli 2010]

9 Einflüsse der durch die Einführung von HRM2 bedingten Änderungen

Die Auswirkungen der durch die Einführung von HRM2 bedingten Änderungen lassen sich in drei Kategorien unterteilen, welche nachfolgend separat dargestellt werden, die Finanzperspektive, die Perspektive der Mitarbeitenden sowie die Systemperspektive.

9.1 Die Finanzperspektive

In formaler Hinsicht wurden die Hauptänderungen bereits diskutiert (Änderung Kontenrahmen, Einführung neuer Elemente wie der Geldflussrechnung oder die Erweiterung des Anhangs). Sie zeitigen abgesehen von der veränderten Darstellung keine Auswirkungen, wenn man davon absieht, dass der zeitliche Aufwand zum Erstellen der geänderten und neuen Elemente unter Umständen höher sein wird.

Inhaltlich hingegen gibt es einige Neuerungen, welche durchaus Auswirkungen zeigen, oder von denen zumindest auf den ersten Blick vermutet werden könnte, dass dies so sei. Einige Änderungen, namentlich die Annäherung an das True and Fair View-Prinzips, aber auch andere Grundsätze, betreffen hauptsächlich die die dem Modell zugrundeliegende Ausrichtung. Sie wurden, soweit es ihre theoretische Natur betrifft, weiter oben bereits eingehend diskutiert.

Die Einführung dieser theoretischen Grundsätze hat aber an verschiedenen Stellen praktische Auswirkungen, welche hauptsächlich in der Bilanz sichtbar werden. Aus diesem Grund werden nachfolgend die wichtigsten Unterschiede und Auswirkungen anhand der Bilanz aufgezeigt, und zwar möglichst auf der Basis von realen Zahlen und Grundlagen, welche durch die Gemeinde Oekingen zur Verfügung gestellt wurden. Namentlich handelt es sich dabei um:

- Die Auswirkungen der Neubewertung der Anlagen des Finanzvermögens[87]
- Spezialfinanzierungen
- Die Behandlung von Rückstellungen
- Die Problematik der periodengerechten Abgrenzungen

Die nachfolgende Darstellung verdeutlicht auf grafische Weise alle erwähnten Auswirkungen der Einführung von HRM2, soweit sie die Bilanz betreffen. Dies ist in einer kurzen Übersicht auch in den beiden auf die grafische Darstellung folgenden Rahmen zusammengefasst. Dies soll der besseren Orientierung und Visualisierung der einzelnen nachfolgend dargestellten Punkte dienen.

Die nachfolgende Darstellung beruht auf realen Zahlen der Gemeinde, im speziellen auf dem Rechnungsabschluss 2009 sowie auf einer durch deren Gemeindepräsidenten vorgenommenen Schätzung der künftigen Bewertung des Finanzvermögens zu Marktwerten[88].

[87] Die Tatsache, dass nur Anlagen des Finanzvermögens und nicht auch solche des Verwaltungsvermögens neubewertet werden, ist eigentlich eine inkonsequente Verwässerung des von HRM2 geforderten Grundsatzes von True and Fair View.

[88] Siehe Anhang

HRM1[89]

1	AKTIVEN	3'543'330.78
10	FINANZVERMÖGEN	2'105'902.63
100	Flüssige Mittel	390'926.38
101	Guthaben	597'498.50
102	Anlagen	853'488.90
1021	Stammanteile GA Weissenstein GmbH	1.00
1023	Liegenschaften, Land	853'487.90
103	Transitorische Aktiven	263'988.85
11	VERWALTUNGSVERMÖGEN	1'393'014.00
114	Sachgüter	1'071'007.00
115	Darlehen und Beteiligungen	7.00
116	Investitionsbeiträge	322'000.00
1162.03	Investitionsbeiträge Zweckverband OZ 13	322'000.00
12	SPEZIALFINANZIERUNGEN	44'414.15
128	Vorschüsse für SF	44'414.15
1280.02	Vorschuss SF Abwasser	44'414.15

2	PASSIVEN	3'543'330.78
20	FREMDKAPITAL	2'941'039.80
200	Laufende Verpflichtungen	301'814.95
202	Langfristige Schulden	2'490'000.00
204	Rückstellungen	0.00
205	Transitorische Passiven	149'224.85
22	SPEZIALFINANZIERUNGEN	565'886.45
228	Verpflichtungen für SF	565'886.45
2280.01	Verpflichtung Abfallbeseitigung	22'754.60
2280.02	Verpflichtung Wasserversorgung	295'817.60
2280.04	SF Abwasser Wertehalt	31'789.25
2281	Verpflichtung Ersatzabgaben	215'525.00
23	EIGENKAPITAL	36'404.53
239	Eigenkapital	36'404.53
2390	Eigenkapital	36'404.53

HRM2

1	AKTIVEN	5'611'877.73
10	FINANZVERMÖGEN	4'218'863.73
100	Flüssige Mittel	390'926.38
101	Forderungen	597'498.50
101xx.99	WB auf Forderungen (Minus-Konto)	
102	Kurzfristige Finanzanlagen (90 T. bis 1 J.)	
102xx.99	WB (Delkredere) (Minus-Konto)	
104	Aktive Rechnungsabgrenzungen	263'988.85
107	Finanzanlagen (über 1 Jahr)	5'000.00
1070	Aktien und Anteilscheine	5'000.00
108	Sachanlagen FV	2'962'450.00
1080	Grundstücke FV	1'496'450.00
1084	Gebäude FV	1'465'000.00
1087	Anlagen im Bau FV	
1088	Anzahlungen FV	
1089	Übrige Sachanlagen FV	
109	Forderungen geg. SF / Fonds im FK	
1090	Forderungen gegenüber SF im FK	
1091	Forderungen gegenüber Fonds im FK	
14	VERWALTUNGSVERMÖGEN	1'393'014.00
140	Sachanlagen VV	1'071'007.00
140xx.99	WB Sachanlagen VV (Minus-Konto)	
142	Immaterielle Anlagen	
142xx.99	WB Immat. Anlagen VV (Minus-Konto)	
144	Darlehen	
144xx.99	WB Darlehen VV (Minus-Konto)	
145	Beteiligungen, Grundkapitalien	7.00
145xx.99	WB Beteiligungen VV (Minus-Konto)	
146	Investitionsbeiträge	322'000.00
1462.03	Investitionsbeiträge Zweckverband OZ 13	322'000.00
146xx.99	WB Inv. Beiträge VV (Minus-Konto)	
148	kumulierte zusätzliche Abschreibungen	

2	PASSIVEN	5'611'877.73
20	FREMDKAPITAL	3'156'564.80
200	Laufende Verpflichtungen	301'814.95
201	Kurzfr. Verbindlichkeiten (< 1 J)	
204	Passive Rechnungsabgrenzungen	149'224.85
205	Kurzfr. Rückstellungen	
206	Langfr. Finanzverbindlichkeiten (> 1 J)	2'490'000.00
208	Langfr. Rückstellungen	
209	Verbindlichkeiten geg. SF /Fonds im FK	215'525.00
2090	Verbindlichkeiten geg. SF im FK	215'525.00
2091	Verbindlichkeiten geg. Fonds im FK	
29	EIGENKAPITAL	2'455'312.93
290	Verpf. (+) /Vorschüsse (-) geg. SF	305'947.30
2900	Verpflichtungen gegen. SF im EK	350'361.45
2900	Vorschüsse gegen. SF im EK	- 44'414.15
291	Fonds	
292	Rücklagen der Globalbudgetbereiche	
293	Vorfinanzierungen	
295	Aufwertungsreserven (nur bei IPSAS)	
296	Neubewertungsreserve FV	2'112'961.10
2960.01	Neubewertungsreserve Sachanlage FV	2'112'961.10
2960.02	Neubewertungsreserve Finanzanlage FV	4'999.00
298	Übriges Eigenkapital	
299	Bilanzüberschuss (+) /-fehlbetrag (-)	36'404.53
2990	Jahresergebnis	27'102.81
2999	Kumuliertes Ergebnis der Vorjahre	9'301.72

Tabelle 46: Bilanz EG Oekingen nach HRM1 und HRM2

[89] Zahlen gemäss Rechnung 2009 sowie Schätzung der Anlagen FV zum Verkehrswert

Kommentare zu den Aktiven:

Finanzvermögen:

- Spezialfinanzierungen sind als Gruppe aufgehoben: Sie werden neu verteilt auf das FV (neue Kategorie: Forderungen gegenüber SF und Fonds im FK), oder stehen im EK als Wertminderung (-). Im FV stehen sie, wenn die Rechtsgrundlage vom eigenen Gemeinwesen nicht geändert werden kann und keine erheblichen Gestaltungsspielräume bestehen.
- Transitorische Aktiven heissen neu aktive Rechnungsabgrenzungen. Achtung: Abgrenzungen werden neu strenger gehandhabt.
- Die Position Guthaben heisst neu Forderungen. Zudem besteht dafür sowie für kurzfr. Finanzanlagen jeweils ein Wertberichtigungskonto (Minus-Konto)
- Anlagen sind neu unterschieden in Finanzanlagen (< 1 Jahr und > 1 Jahr) sowie Sachanlagen
- Sachanlagen sind in Unterkategorien unterteilt. Diese Unterteilung ist auch für die periodische Bewertung und den Anlagespeigel relevant.
- Insbesondere Sachanlagen und langfristige Finanzanlagen des FV verfügen nicht über Wertberichtigungskonti, weil sie periodisch (3-5 J) neu bewertet werden. Es werden keine Abschreibungen vorgenommen, sondern eine periodische Wertberichtigung über die Neubewertungsreserve FV im EK
- Das FV wird insgesamt bei Übergang zu HRM2 zu Marktwert neu bewertet.

Verwaltungsvermögen:

- Neue Position: Immaterielle Anlagen
- Darlehen und Beteiligungen sind neu auf zwei separate Gruppen aufgeteilt.
- Jede Position des VV soll zu Anschaffungswerten ausgewiesen werden und verfügt über ein eigenes Wertberichtigungskonto, über welches die ordentlichen Abschreibungen getätigt werden.
- Neue Position: kumulierte zusätzliche Abschreibungen. Diese werden ebenfalls je Anlagekategorie geführt. So werden ausserordentliche Abschreibungen behandelt. (Gegenkonto zum Aufwandskonto zusätzliche Abschreibungen).

Kommentare zu den Passiven:

- Spezialfinanzierungen sind aufgehoben und je nach Art verteilt auf FK oder EK
  - FK = Verbindlichkeiten gegenüber SF und Fonds im FK (wenn die Rechtsgrundlage vom eigenen Gemeinwesen nicht geändert werden kann, bzw. kein erheblicher Gestaltungsspielraum besteht) z.B. Ersatzabgaben (Bundesrecht)
  - EK = Verpflichtungen bzw. Vorschüsse gegenüber SF (wenn die Rechtsgrundlage vom eigenen Gemeinwesen geändert werden kann, bzw. bei übergeordnetem Recht erheblicher Gestaltungsspielraum besteht) z.B. Wasserversorgung (Gemeinderecht)
- Transitorische Passiven heissen neu passive Rechnungsabgrenzungen; konsequenter gehandhabt als in HRM1
- Rückstellungen sind neu unterteilt in langfristige und kurzfristige R.
- Eigenkapital: neue Unterkategorien
  - Vorfinanzierungen gehören neu zum EK
  - Aufwertungsreserven entstehen bei Neubewertung des VVs: nicht vorgesehen (nur nach IPSAS)
  - „Neubewertungsreserve FV“ entstehen durch Bewertung/Wertberichtigung FV
  - Bilanzüberschuss / -fehlbetrag neu separat im EK ausgewiesen, nicht wie früher mit EK verrechnet. Achtung: Fehlbeträge werden hier als Minus-Position dargestellt. Sie sind jährlich um mindestens 20% des Restbuchwertes abzutragen. Entsprechende Beträge sind im Budget vorzusehen.

9.1.1 Auswirkungen der Neubewertung des Finanzvermögens zum Marktwert

Aus der Gegenüberstellung der Bilanz von Oekingen nach HRM1 und HRM2 ist ersichtlich, dass die Bilanzsumme auf der Basis der durch die Gemeinde zur Verfügung gestellten Zahlen signifikant steigt. Diese Differenz wird hauptsächlich durch die nicht erfolgswirksame Neubewertung der Sach- und Finanzanlagen des Finanzvermögens verursacht. Der Einfluss dieser Bewertung wird deshalb im Zusammenhang mit der Neubewertungsreserve zum Haupttreiber für einen merklichen Einfluss auf die Finanzperspektive der Gemeinde. Wegen der Wichtigkeit dieses Sachverhaltes werden im Folgenden verschiedene Handlungsoptionen detailliert betrachtet und in verschiedenen Szenarien analysiert.

Die grosse Neubewertungsreserve in der Gemeinde hat zur Folge, dass viel Eigenkapital entstehen wird, welches nicht aus erwirtschafteten Gewinnen stammt, sondern Buchwerte darstellt. Nichtsdestotrotz erhöht das mit der Neubewertungsreserve geschaffene Eigenkapital die Investitionskraft der Gemeinde, bzw. deren Möglichkeit, Investitionsvorhaben zu realisieren. Ausserdem erhöht eine solide Eigenkapitalisierung, insbesondere in Verbindung mit der von Ratingagenturen geschätzten erhöhten Transparenz (True and Fair View), die Kreditwürdigkeit der Gemeinde. Nicht zu vergessen ist auch die Tatsache, dass ein solides Bilanzbild das Vertrauen der Bevölkerung grundsätzlich stärkt und möglicherweise so auch die Attraktivität der Gemeinde für eventuelle Zuzüger erhöht.

Andererseits ist damit zu rechnen, dass die Verwendung der Neubewertungsreserve in jedem Fall zweckgebunden sein wird, was für die Gemeinde eine relativ geringe Flexibilität im Umgang mit Eigenmitteln bedeutet. So gebundenes Kapital bringt keinen direkten Nutzen. Im Gegenteil besteht unter Umständen die Gefahr, mit einem zu solidem Bilanzbild finanzielle Forderungen der Bevölkerung zum Beispiel nach Steuersenkungen zu provozieren. Auch wenn solche u.U. kaum gerechtfertigt sein könnten, wird es schwierig sein, diesen Umstand erfolgreich zu kommunizieren und entsprechend zu argumentieren.

Es ist für die Gemeinden im Kanton Solothurn noch nicht abschliessend geklärt, welche der nachfolgenden Szenarien überhaupt vom Kanton zugelassen werden. Er wird zu gegebenem Zeitpunkt hierzu aber verbindliche Regeln publizieren. Als sicher angenommen werden kann einzig, dass eine Zweckbindung der Neubewertungsreserven vorgesehen sein wird. Aus diesem Grund sind die nachstehenden Szenarien möglicherweise künftig gar nicht realisierbar und Aussagen dazu deswegen nur zurückhaltend interpretierbar.

Szenario 1: Die Neubewertungsreserve steht für den Ausgleich künftiger Wertschwankungen der im Finanzvermögen neubewerteten Sachanlagen zur Verfügung.

Die beim Übergang zu HRM2 zum Marktwert neubewerteten Sachanlagen des Finanzvermögens werden nach jeweils 3-5 Jahren periodisch wiederbewertet. Die aus diesem Umstand möglicherweise entstehenden Wertschwankungen der einzelnen Objekte sollen über die Neubewertungsreserve aufgefangen werden können. Diese soll ausschliesslich für diesen Zweck zur Verfügung stehen.

Dieses Szenario ist aus heutiger Sicht einigermassen wahrscheinlich. Sowohl das MFHG Art. 75 als auch die entsprechenden Kommentare im Handbuch HRM2 von 2008 sprechen zumindest dafür, dass eine solche Handhabung der Neubewertungsreserve einer verbreiteten Absicht entspricht. Ob der Kanton Solothurn seine Regelung zu diesem Thema aber genauso ausgestalten wird, ist heute noch unklar.

Inhaltlich ist hervorzuheben, dass das Niveau der Immobilienpreise im Laufe der Jahre schwankt. Der grosse Vorteil der Neubewertungsreserve besteht unter diesem Szenario darin, dass darüber im Rahmen der nach 3-5 Jahren erfolgenden Neubewertung genügend Mittel zur Verfügung stehen, um Wertschwankungen aufzufangen. Ein ins Auge fallender Nachteil liegt darin, dass diese Werte so während Jahren ungenutzt in der Bilanz verbleiben. Der Aufwand der hier schon alleine für die Bewertung der Anlagen betrieben werden muss, steht so in keinem Verhältnis zum Ertrag bzw. zum Nutzen.

Szenario 2: Die Neubewertungsreserve steht als Kapital zur Verfügung, um Steuersenkungen zu finanzieren[90].

Die Neubewertungsreserve soll nicht nur zum Auffangen von Wertschwankungen der Anlagen im Finanzvermögen verwendet werden, sondern es sollen damit Steuersenkungen finanziert werden. Ein solches Szenario ist wohl auf den ersten Blick für die Bürgerinnen und Bürger eines der verlockendsten. Eine Beurteilung, ob es allerdings aus allen Blickwinkeln beurteilt wünschenswert ist, liegt nicht im Ermessen der Autorin. Hingegen wird nachfolgend modellhaft skizziert, wie sich eine hypothetische Steuersenkung auf die Finanzen der Gemeinde auswirken könnte. Damit wird auch als Tendenz zumindest klarer, was in dieser Hinsicht machbar sein könnte.

Als Ausgangslage wurden den nachfolgenden Berechnungen die Zahlen der Rechnung 2009 der Gemeinde Oekingen, ein vorläufiger Entwurf des Finanzplanes 2010-2017 sowie eine modellhaft simulierte Neubewertung der Sachanlagen des Finanzvermögens zugrunde gelegt. Die eigentlichen Berechnungen befinden sich im Anhang.

Zum Verständnis der nachfolgend dargestellten Resultate dienen an dieser Stelle folgende Angaben zu den Berechnungen:

- Zur Berechnung wurde von der Annahme ausgegangen, dass jeder Steuersatzprozentpunkt CHF 14'000 entspricht.
- Es werden beispielhaft drei Szenarien miteinander verglichen: heutiger Steuersatz 119% (Ausgangslage), Steuersatz 115% (ab 2015), Steuersatz 110% (ab 2015).
- Die Darstellung der Szenarien berücksichtigt die Tatsache, dass ab Einführungsdatum HRM2 (2015) bestimmte Positionen anders dargestellt werden müssen. Es wird angenommen, dass sich die Frage von Steuersenkungen erst ab dem Zeitpunkt stellt, wo die Neubewertungsreserve zum Tragen kommt.

[90] Berechnungen im Anhang

- Verändert werden in den Szenarien jeweils diejenigen Positionen, welche mit der Neubewertung des FV, der damit verbundenen Veränderung desselben sowie mit der Senkung des Steuersatzes um den jeweiligen Prozentsatz zusammenhängen. Alle anderen Positionen bleiben unverändert.
- Im Interesse einer besseren Aussagekraft der Kennzahlen wurde ausserdem die Position Nettoinvestitionen für die Jahre 2016 (von 7 auf 100) und 2017 (von 0 auf 100) sinnvoll erhöht. Diese Position ist im Entwurf des Finanzplans offensichtlich noch nicht abschliessend geplant und hätte ohne diese Anpassung zu sinnlosen, nicht aussagekräftigen Kennzahlen geführt.
- Der Finanzplanentwurf (Original) ist noch nicht soweit ausgearbeitet, dass sich Aktiven und Passiven genau ausgleichen. Es gibt deswegen schon in der Ausgangslage kleinere Differenzen, welche beibehalten wurden.
- Die Berechnungen beruhen auf der Annahme, dass die Finanzierung eines Fehlbetrages über das Finanzvermögen erfolgt.
- Der Finanzausgleich wurde unverändert übernommen.
- Es wurde von der Annahme eines konstanten Fremdkapitals und Kapitaldienstanteils ausgegangen.
- In den Berechnungen wurde mit einem konstanten Finanzertrag gerechnet. In der Realität wäre natürlich davon auszugehen, dass durch den Abbau von Finanzvermögen auch der Finanzertrag sinkt.

Die Resultate der Berechnungen präsentieren sich wie folgt, bzw. lassen folgende Schlussfolgerungen zu:

- **Aufwand / Ertragsüberschuss:** in der Ausgangslage steigt der Ertragsüberschuss kontinuierlich (2015-2017); bei Senkung des Steuersatzes um 4% bleibt der Überschuss etwa konstant; bei Senkung auf 110% ergibt sich im Jahr 2015 zunächst ein ziemlicher Aufwandsüberschuss, welcher sich aber in den Folgejahren verkleinert. Diese Aussage beruht auf der Annahme, dass die Einwohnerzahl der Gemeinde konstant leicht steigt. Dies zeigt, dass Steuern auch ohne zusätzliche Finanzierung ohne Weiteres um ca. 4% gesenkt werden könnten, ohne dass das Haushaltsgleichgewicht gestört würde. Die Möglichkeit einer Senkung auf 110% erscheint auch möglich, müsste aber weiter abgeklärt werden. Massgeblich wäre hier die Frage, welchen Zwecken das Finanzvermögen auf mittlere Sicht dienen muss und wie hoch der Bedarf an Finanzvermögen insgesamt ist.
- **Finanzvermögen:** Aufgrund der geringeren Einnahmen (Steuern) verkleinert sich in den beiden Szenarien das Finanzvermögen (Flüssige Mittel). Bei Steuersenkung auf 110% sinkt es stärker als bei Senkung auf 115%. Je höher also die Steuersenkung ausfällt, desto stärker nimmt das Finanzvermögen ab (unter Annahme gleichbleibender übriger Parameter).
- **Finanzierung:** Aufgrund des Ergebnisses der Laufender Rechnung ergibt sich mit sinkendem Steuersatz ein zunehmender Finanzierungsfehlbetrag.
- **Selbstfinanzierungsgrad:** In der Ausgangslage wird der Selbstfinanzierungsgrad v.a. 2016 / 2017 übertrieben gross, v.a. im Vergleich zu Ø Einwohnergemeinden. Mit sinkendem Steuersatz wird

der Selbstfinanzierungsgrad moderater. Bei Senkung der Steuern auf 110% bewegt er sich mittelfristig in der Nähe von 75%.

- **Nettoschuld je Einwohner:** Ab 2015 wird aus der Nettoschuld je Einwohner Nettovermögen. Dies ist auf die Entstehung der Neubewertungsreserven zurückzuführen. In allen drei Szenarien steigt dieses Vermögen im Laufe der Jahre zudem kontinuierlich.

Szenario 3: Sämtliche Verlustvorträge dürfen mit den Neubewertungsreserven verrechnet werden

Die Neubewertungsreserve soll nicht nur zum Auffangen von Wertschwankungen der Anlagen im Finanzvermögen verwendet werden, sondern es soll erlaubt sein, Verlustvorträge aller Art damit zu verrechnen. Obwohl in einigen Kantonen im Moment diskutiert, ist nicht zu erwarten, dass sich dieses Szenario durchsetzen wird.

Die Vorteile desselben liegen darin, dass Verluste durch Verrechnung sofort aufgefangen werden können und so gar nicht erst sichtbar werden. Das Bilanzbild wird besser, was für Kreditgeber wiederum wichtig ist.

Allerdings sind mit diesem Szenario auch grosse Schwächen und Gefahren verbunden. Die jeweils sofortige Elimination von Verlusten kann dazu verleiten, die eigene Finanzlage zu überschätzen und entsprechend wichtige Haushaltsgrundsätze (Sparsamkeit, Vorsicht, etc.) zu vernachlässigen. Ausserdem wird durch dieses Modell das wirtschaftliche Denken nicht gefördert. Es erfolgt keine Trennung von betrieblichen und ausserbetrieblichen Elementen; betriebliche Aufwände werden mit nur buchmässig vorhandenem ausserbetrieblichem Eigenkapital verrechnet. Die Verrechnung widerspricht ausserdem dem Prinzip höchstmöglicher Transparenz, dem normalerweise durch das Prinzip der Bruttoverbuchung Rechnung getragen wird. Ausserdem gibt es die Möglichkeit, die wahre Finanzlage zu beschönigen und verleitet so zu falschen Schlüssen, was zu einer verfehlten Finanzpolitik führen kann.

Szenario 4: Vermeiden des Entstehens hoher Neubewertungsreserve, indem Teile des Finanzvermögens schon heute unter HRM1 veräussert werden.

Im Prinzip könnten Teile des Finanzvermögens bereits heute, also noch unter HRM1 veräussert werden. Damit würde man zweifelsohne erreichen, dass im Zuge der Einführung von HRM2 und der damit verbundenen Neubewertung des Finanzvermögens eine im Vergleich kleinere Neubewertungsreserve geschaffen würde.

Allerdings ist zu bedenken, dass eine Veräusserung von Teilen des Finanzvermögens unter HRM1 wie unter HRM2 prinzipiell zu denselben Auswirkungen führt. In beiden Fällen muss der Verkauf erfolgswirksam verbucht und ein dadurch entstandener Gewinn entsprechend ausgewiesen werden. Zudem erhebt sich die Frage über die Verwendung der dadurch entstandenen Gewinne. Die Diskussion über mögliche Steuersenkungen würde wohl auf diese Weise schon frühzeitig neue Nahrung erhalten.

Man könnte als Vorteil eines frühzeitigen Verkaufs allenfalls anführen, dass durch die Verkleinerung der Neubewertungsreserve die Diskussion über deren Verwendung entschärft

würde. Dies ist allerdings nur scheinbar ein Vorteil, da es wohl kaum gelingen wird, alle Gemeinden zu einem vorzeitigen Verkauf ihrer gesamten Anlagen des Finanzvermögens zu bewegen. Nur so liesse sich die Diskussion über die Behandlung der Neubewertungsreserven überhaupt vermeiden.

Als Nachteil liesse sich ins Feld führen, dass wohl mehrere, wenn nicht alle Gemeinden ähnlich Überlegungen anstellen werden. Als Folge davon würden bei gleichzeitigem Verkauf von Sachanlagen durch mehrere Gemeinden in derselben Gegend wohl die Immobilienpreise zusammenfallen.

Ganz grundsätzlich ist ausserdem kritisch zu hinterfragen, wie weit eine Veräusserung des Tafelsilbers eine empfehlenswerte Alternative darstellt.

9.1.2 Rückstellungen

Im Rechnungsentwurf 2009 der Gemeinde Oekingen sind zurzeit keine Rückstellungen vorgesehen. Sollte dies zum Zeitpunkt der Einführung von HRM2 so bleiben, so wird die Einführung von HRM2 diesbezüglich völlig unproblematisch. Andererseits könnten zu jenem Zeitpunkt durchaus Umstände vorliegen, welche die Bildung von Rückstellungen rechtfertigen.

Es sei daran erinnert, dass die Bildung von Rückstellungen unter HRM2 nach strengeren Kriterien erfolgt, als dies bisher unter HRM1 der Fall war. Ausserdem erfolgt eine regelmässige Neubewertung der Rückstellungen, deren genaue Ausgestaltung der Kanton Solothurn noch festlegen wird. Die heute bereits bekannten Details zu den neuen Regeln sind weiter vorne dargelegt.[91] Die interkantonale Koordinationsgruppe HRM2 der Konferenz der kantonalen Aufsichtsstellen über die Gemeindefinanzen[92] empfiehlt, bereits ab sofort nachdrücklich auf eine korrekte Bewertung der Rückstellungen hinzuwirken. Bereits im Jahr vor der Einführung von HRM2 müssen noch bestehende zu hohe oder zu tiefe Rückstellungen auf ein entsprechen-des Konto umgebucht und im letzten HRM1 Jahr erfolgswirksam ausgebucht werden.

9.1.3 Rechnungsabgrenzungen

Zur Behandlung von Rechnungsabgrenzungen (Transitorische Aktiven und Transitorische Passiven) gilt Ähnliches wie das für die Rückstellungen Gesagte. Ein Unterschied liegt aber beim Rechnungsentwurf 2009 der Gemeinde Oekingen darin, dass namhafte Rechnungsabgrenzungsposten auf der Aktiv- wie auch auf Passivseite dargestellt sind. Eine Nachfrage beim Gemeindepräsidenten von Oekingen zeigte, dass die Höhe dieser Positionen von der Gemeinde als normal empfunden wird und unter HRM1 als gängige Praxis wohl als üblich bezeichnet werden kann.

Dies lässt die Vermutung zu, dass in der Gemeinde auch zum Zeitpunkt des Übergangs auf HRM2 namhafte Rechnungsabgrenzungspositionen vorhanden sein werden. Dieser Umstand ist deswegen beachtenswert, weil ähnlich wie bei Rückstellungen strengere Regelungen zur Anwendung gelangen werden. Auch das Amt für Gemeinde des Kanton Solothurn äussert sich

---

[91] Kapitel 8.8.5, S. 52-53

[92] KONFERENZ DER KANTONALEN AUFSICHTSSTELLEN ÜBER DIE GEMEINDEFINANZEN, Arbeitsgruppe 3, (ohne Datum): http://www.kkag-cacsfc.ch/ [Zugriff: 4. August 2010]

dahingehend, dass diese Regeln für die solothurnischen Gemeinden zwar noch genau ausgearbeitet werden müssen, dass aber heute schon klar sei, dass der Kanton spezielles Gewicht auf ihre Nachachtung legen wird.

Auch für die Rechnungsabgrenzungspositionen erfolgt bei der Umstellung auf HRM2 eine Neubewertung. Idealerweise ist diese aber bereits unter HRM1 zu bereinigen. Die heute bekannten Umstände der Regelung der Rechnungsabgrenzungen sind weiter vorne detailliert dargestellt.[93] [94]

9.1.4 Spezialfinanzierungen

Wie weiter vorne bereits dargestellt, entfallen Spezialfinanzierungen unter HRM2 gänzlich. Die heute unter HRM1 unter diesem Titel geführten Positionen werden unter HRM2 wie weiter vorne dargestellt entsprechend ihrer Natur auf verschiedene Positionen im EK bzw. FK verteilt.[95] Oekingen wird die Verteilung seiner Spezialfinanzierungen bei der Umstellung auf HRM2 ebenfalls durchführen müssen. Dies sollte jedoch kein Problem darstellen, weil zum einen die Regeln hierzu zwar komplex, dafür aber klar sind, und weil zum andern mit der Umverteilung keine Neubewertung einhergeht.

9.2 Die Perspektive der Mitarbeitenden[96]

Im Vorfeld der Einführung von HRM2 wird oft kritisiert, dass das System zu wenig benutzerfreundlich sei und insbesondere der Forderung nach Miliztauglichkeit kaum genüge. Zum Einen stiegen die fachtechnischen Anforderungen an die Mitarbeitenden in den Finanzverwaltungen, zum Andern aber auch die zu leistenden zeitlichen Aufwände sowohl bei der Einführung als auch im Betrieb. Dass Beides letztlich auch zu Kostensteigerungen führen würde, liege ausserdem auf der Hand.

Dass die Folgen solcher Umstände vor allem kleinere Gemeinden möglicherweise besonders treffen werden, ist eine Befürchtung, welche auch von der EG Oekingen geteilt wird. Es ist deshalb zu untersuchen, ob und inwiefern die vielfach geäusserte Kritik zutreffend ist und wie sich die letztlich zutreffenden Umstände auf die EG Oekingen und insbesondere deren Mitarbeitende auswirken wird.

Zunächst sollen zu diesem Zweck die zu erwartenden Aufwände und Anforderungen an die Mitarbeitenden von Oekingen so weit wie möglich verifiziert und dargestellt werden. Anschliessend soll untersucht werden, ob und inwiefern die Mitarbeitenden die gestellten Anforderungen erfüllen bzw. die zu erwartenden Aufwände erbringen können und wollen. Wenn sich so zwischen Ist- und Soll-Situation Lücken zeigen, so ist zu hinterfragen, wie diese am besten ausgefüllt werden können. Entsprechende Vorschläge sind zum Schluss, soweit mit dem heutigen Kenntnisstand möglich, darzustellen.

---

[93] Kapitel 8.8.1, S. 47-48
[94] Kapitel 8.8.3, S. 49-50
[95] Kapitel 8.8.4, S. 50-51
[96] Übersicht zu antworten auf durch Gemeindemitarbeitende ausgefüllten Fragebogen im Anhang

9.3 Zu erwartende Aufwände

Die zu erwartenden Aufwände unterteilen sich zunächst in zeitliche und – als Folge davon – in kostenmässige Aufwände. Bei beiden Kategorien ist zwischen Aufwänden für die Einführung und solchen für den Betrieb zu differenzieren. Die nachfolgende Darstellung stellt hierbei lediglich eine Einschätzung der Autorin aufgrund der wenigen heute bereits verfügbaren Informationen dar.

9.3.1 Der Aufwand bei der Einführung von HRM2

Das Amt für Gemeinden des Kantons Solothurn rechnet für seine Gemeinden insgesamt mit einem Mehraufwand für die Einführungsphase von 0.2 – 0.5 Personaljahren, je nach Gemeindegrösse und Komplexität[97]. Für die EG Oekingen wird diesbezüglich für die nachfolgenden Erwägungen unterstellt, dass sie mit der gegenwärtigen Grösse und Komplexität eher an der unteren Grenze dieser Schätzung liegt. Um etwas Reserve zur Verfügung zu haben, wird deshalb für Oekingen von einem zeitlichen Zusatzaufwand für die Einführung von 0.3 Personaljahren ausgegangen.

Unterstellt man, dass die Fachkenntnisse von kaufmännischen Angestellten auch künftig ausreichen werden, so ergeben sich für die Gemeinde bei einem für diese Qualifikationsstufe angenommenen Jahressalär von brutto CHF 70'000 (bezogen auf 100% Anstellungsgrad) hierdurch inkl. Sozialversicherungsbeiträge Mehrkosten von ca. CHF 21'000. Sollten sich die Qualifikationen von kaufmännischen Angestellten als nicht genügend herausstellen, so wäre für die Qualifikationen eines bzw. einer Mitarbeitenden mit Buchhalterfachausweis bei einem zugrundegelegten Jahressalär von CHF 100'000 (bezogen auf 100% Anstellungsgrad) inkl. Sozialversicherungen mit einem Betrag von ca. CHF 30'000 zu kalkulieren.

Es ist hierbei zu beachten, dass die zu erwartenden Aufwände nicht innerhalb eines Jahres erbracht werden müssen. Der vom Kanton vorgegebene Zeitplan sieht bekanntlich vor, dass im Jahr 2014 erstmals der Voranschlag für das Jahr 2015 gemäss HRM2 erstellt werden muss. Dies setzt aller Wahrscheinlichkeit nach voraus, dass die Anpassung der EDV-Systeme auf HRM2 sowie andere Vorarbeiten wie die Ausarbeitung des auf die Bedürfnisse der Gemeinde spezifizierten Kontenplans schon vorher oder spätestens gleichzeitig zu erfolgen haben. In den Jahren 2012 und 2013 werden verschiedene Vorbereitungsarbeiten getätigt werden können und müssen, wie zum Beispiel die Schulung der Mitarbeitenden der Finanzverwaltung im Umgang mit HRM2 oder der Besuch verschiedener Informationsveranstaltungen, die Aufklärung der Bürgerinnen und Bürger etc.. All dies lässt unter der Annahme, dass die angestellten Überlegungen sich so bewahrheiten, die Vermutung zu, dass sich der Aufwand in etwa wie folgt verteilen wird:

	2012	2013	2014	2015	2016	Total
Zeitaufwand (in Personaljahren)	0.025	0.05	0.15	0.05	0.025	**0.3**
Kosten CHF (kaufm. Angestellte(r))	1‘750	3’500	10‘500	3’500	1‘750	**21’000**
Kosten CHF (Buchhalter(in))	2‘500	5’000	15’000	5’000	2‘500	**30’000**

Tabelle 47: Schätzungen der Aufwände bei der Einführung HRM2

[97] Interview mit Herrn Thomas Steiner, Amt für Gemeinden Kanton Solothurn, siehe Anhang

9.3.2 Der Aufwand beim Betrieb von HRM2

Um allfällige Zusatzaufwände für den Betrieb von HRM2 abschätzen zu können, ist von folgenden Prämissen bzw. Annahmen auszugehen:

- Der Kanton Solothurn unterstützt seine Gemeinden für die wichtigsten im Vergleich zu HRM1 geänderten bzw. zusätzlich zu erstellenden Elemente mit einfach zu bedienenden bzw. auszufüllenden Vorlagen und Templates in geeignetem elektronischem Format (Excel oder in HRM2-Software integriert)
- Der Kanton hält sich an sein Versprechen, wo möglich für kleinere Gemeinden vereinfachte Darstellungen und Verfahren zuzulassen.
- Der Kanton stellt den Gemeinden konzis gefasste, benutzerfreundliche und verständliche Instruktionen zur Verfügung
- Die Mitarbeitenden der Finanzverwaltungen der Gemeinden sind anlässlich der Einführung von HRM2 vom Kanton umfassend und rechtzeitig geschult worden.
- Der Kanton stellt für die Gemeinden zumindest für die Einführungsphase, wünschenswerterweise aber auch nachher, geeignete fachtechnische Unterstützung in einfacher, verständlicher und unbürokratischer Weise zur Verfügung (Helpdesk, Hotline, o.ä.)
- Die Softwarehersteller haben ihre Anwendungen auf HRM2 umgestellt und in den Gemeinden eingeführt.
- Die neuen Anwendungen unterstützen das Modell in seiner Umsetzung im Kanton Solothurn optimal (Kontenplan, kantonsspezifische Regeln, Integration von Templates wo möglich, etc.)
- Die neuen Anwendungen verfügen über ein benutzerfreundliches grafisches Userinterface (GUI), wie es bei moderner Anwendungssoftware heute Standard ist.
- Die Softwarehersteller haben die Mitarbeitenden der Finanzverwaltungen rechtzeitig und umfassend geschult und alle gemeindespezifischen Anpassungsarbeiten rechtzeitig abgeschlossen.
- Die Gemeinde hat alle Vorbereitungsarbeiten zur Einführung von HRM2 in seiner gemeindespezifischen Ausprägung rechtzeitig und erfolgreich abgeschlossen.
- Die Gemeinde verfügt mit dem Softwarehersteller bzw. mit der Treuhandunternehmung über Service- und Supportverträge im Rahmen dessen, was sie auch schon unter HRM1 zur Verfügung hatte. Es wird dabei davon ausgegangen, dass alle fachtechnischen Aufgaben inklusive Abschlüsse mit allen zugehörigen Anhängen durch die Gemeinde weiterhin selbst erstellt werden.

Bekanntlich sind bei HRM2 im Vergleich zu HRM1 einige Elemente neu, andere mehr oder weniger stark verändert. Da, wo lediglich Änderungen vorgenommen wurden, ist aufgrund der Tatsache, dass die zu verbuchenden Tatsachen im Umfang nicht steigen werden, nicht oder kaum mit einem Mehraufwand zu rechnen. Elemente, welche neu eingeführt werden, werden aufgrund derselben Überlegung aber einen Zusatzaufwand verursachen. Ausserdem ist vor allem im ersten Betriebsjahr von HRM2 damit zu rechnen, dass gewisse Arbeiten aufgrund von Unklarheiten oder Unsicherheiten nicht gleich schnell wie gewohnt vonstattengehen werden. Hier ist also auch mit einem gewissen Zusatzaufwand zu rechnen, welcher aber nach dem ersten Betriebsjahr zurückgehen wird.

Generell ist auch anzunehmen, dass sich die Zusatzaufwände nicht gleichmässig über das Jahr verteilen werden. In normalen Perioden unter dem Jahr wird kaum mit Mehraufwand gegenüber dem jetzigen System zu rechnen sein. Eine Ausnahme bildet hier das Führen der Anlagebuchhaltung, welche aber im Fall von Oekingen nur bescheidene Dimensionen annehmen wird. In der Zeit um den Jahresabschluss herum ist allerdings davon auszugehen, dass durch die neu zu erstellenden Elemente ein gewisser Zusatzaufwand entstehen wird.

Der zusammenfassende Versuch, die beschriebenen Umstände zu quantifizieren, sieht demnach basierend auf reinen Schätzungen der Autorin und unter Einhaltung der eingangs erwähnten Prämissen und Annahmen für die Einwohnergemeinde Oekingen wie folgt aus:

Zusatzaufwände Betrieb (in Stunden)	**1. Betriebsjahr HRM2**	**Folgejahre**
Laufendes Jahr		
„normale Buchungsarbeiten“	10	0
Anlagebuchhaltung	20	20
Abschlussperiode		
Bilanz / Erfolgsrechnung / Investitionsrechnung	10	10
Geldflussrechnung	10	10
Anhang mit:		
- Anlagespiegel	5	5
- Eigenkapitalnachweis	5	5
- Rückstellungsspiegel	5	5
- Gewährleistungs-/Beteiligungsspiegel	5	5
- Kennzahlen	5	5
- Erklärung Regelwerk / Abweichungen	10	5
Unsicherheiten / Beratung		
1. Betriebsjahr[98]	75	0
Total Zusatzaufwand Betrieb		
Pro Jahr	160	70
Pro Monat (gerundet)	13.5	6
Zusatzkosten (Lohnkosten wie in obigem Beispiel)		
Kaufm. Angestellte(r) / Jahr ca. (CHF)	5’850	2’560
Kaufm. Angestellte(r) / Monat ca. (CHF)	485	210
Buchhalter(in) / Jahr ca. (CHF)	8’350	3’655
Buchhalter(in) / Monat ca. (CHF)	695	305

Tabelle 48: Schätzung Aufwände Betrieb HRM2

Möglicherweise ist die Position „Unsicherheiten / Beratung“ je nach Vorqualifikation und Erfahrung der in der Finanzverwaltung tätigen Personen höher oder auch niedriger anzusetzen.

[98] Annahme: Zeitlicher Aufwand aller Posten ausser „normale Buchungsarbeiten“ doppelt gerechnet

9.3.3 Die steigenden Anforderungen an die Qualifikation der Mitarbeitenden

In der heutigen Situation unter HRM1 reichen in der Gemeinde Oekingen die Kenntnisse, Fähigkeiten und Qualifikationen der heute in der Gemeinde tätigen Mitarbeitenden völlig aus. Mit HRM2 kommen neue Tätigkeiten auf diese zu und entsprechend müssen die Qualifikationen den neuen Herausforderungen angepasst werden.

Neben neuen Tätigkeiten wie beispielsweise dem Erstellen einer Geldflussrechnung (siehe auch Tabelle oben) wird es vor allem darum gehen, dass die Mitarbeitenden ein Verständnis für die HRM2 zugrundeliegende Philosophie und die entsprechenden Zusammenhänge entwickeln. Bei der Geldflussrechnung etwa ist es wesentlich, dass die damit befassten Personen ein gutes Vorverständnis über erfolgswirksame und erfolgsunwirksame Vorgänge oder überhaupt den Zweck und das Vorgehen beim Erstellen haben. Auch wenn der Kanton noch so gute Templates zur Verfügung stellt, bleibt unsicher, ob die vorgesehene Schulung solche Anforderungen zu erfüllen vermag.

Aus diesem Grund wird allgemein davon ausgegangen, dass für die Bewältigung dieser Herausforderungen Qualifikationen etwa auf dem Niveau eines Buchhalters bzw. einer Buchhalterin mit Fachausweis notwendig sein werden. Im Falle der Gemeinde Oekingen mit ihrer begrenzten Grösse und Komplexität könnte jedoch auch ein etwas tieferes Niveau genügen, insbesondere wenn, und das ist ja in Oekingen der Fall, eine kaufmännische Angestellte seit langen Jahren den Umgang mit HRM1 gewohnt ist und dessen Systematik entsprechend gut kennt.

In jedem Fall ist davon auszugehen, dass mehr oder weniger umfangreiche Schulung sowie allenfalls Unterstützung bei der Einführung nötig sein wird, um Mitarbeitende von Gemeindeverwaltungen zur Einführung und zum Betrieb von HRM2 zu befähigen. Solche Schulungen werden vom Kanton Solothurn und sicherlich auch von Softwareherstellern angeboten werden. Was den Kanton betrifft, so wird er solche Schulungen speziell mit Blick auf die Bedürfnisse kleinerer Gemeinden zuschneiden, da dort aufgrund vieler im Milizprinzip tätiger Mitarbeitenden mit den grössten Kenntnislücken gerechnet wird[99].

Schliesslich kommt der Entwicklung der notwendigen Qualifikationen der Faktor Zeit entgegen. Vom heutigen Zeitpunkt an gerechnet werden noch ca. dreieinhalb Jahre vergehen, bis HRM2 in Oekingen wirklich eingeführt wird. Dies lässt allen Beteiligten genügend Zeit, sich auf die kommenden Herausforderungen in aller Ruhe vorzubereiten.

9.3.4 Die Sicht der Mitarbeitenden

In kleineren Gemeinden wie Oekingen liegt die Finanzverwaltung oft in den Händen von in einem Teilzeitpensum angestellten Personen. Diese arbeiten im Durchschnitt etwa mit einem Beschäftigungsgrad von 30 - 50%. Oft sind sie von Beruf kaufmännische Angestellte, kennen sich aber seit Jahren im Umgang mit HRM1 aus.

Schon heute arbeiten sie oft während der Phase der Rechnungserstellung generell etwas mehr und empfinden diese Periode häufig auch als einigermassen streng. Vielfach sind sie auch in

[99] Interview mit Herrn Thomas Steiner, Amt für Gemeinden Kanton Solothurn, siehe Anhang

Lebenssituationen, wo sie z.B. wegen ihrer Belastung durch die Familie oder aufgrund persönlicher Präferenzen künftig nicht wesentlich mehr als zurzeit arbeiten können oder möchten.

In ihrer Arbeit werden die in den Finanzverwaltungen tätigen Personen oft tatkräftig durch den Gemeindepräsidenten oder durch andere Gemeindemitarbeitende unterstützt, welche vielfach dank ihren zivilen Berufen über Fachkenntnisse im Zusammenhang mit der finanziellen Führung einer Gemeinde verfügen. Naturgemäss können solche Personen aber nicht jede einzelne Detailfrage zu klären helfen, weswegen solche Mitarbeitende bei Unsicherheiten gerne auch die Ratschläge von Kolleginnen und Kollegen aus benachbarten Gemeinden in Anspruch nehmen. Weniger gerne suchen sie häufig die Unterstützung durch Ansprechstellen des Kantons, da sie die Erfahrung gemacht haben, dass die dort erteilten Auskünfte oft zu kompliziert und theoretisch sind.

Es ist typisch für im Teilpensum angestellte Verantwortliche für die Finanzverwaltungen kleinerer Gemeinden, dass sie über die bevorstehende Einführung von HRM2 insofern besorgt sind, als dass sie zusätzliche Anforderungen in zeitlicher wie fachlicher Hinsicht befürchten, welche sie zudem heute in ihrem Ausmass nicht kennen. Mit ihrem heutigen Wissen über HRM2 erwarten sie meistens, dass vor allem das erste Betriebsjahr von HRM2 zusätzlichen zeitlichen Aufwand verursachen wird. Das Ausmass desselben können sie aber aufgrund zu vieler Unbekannter heute noch ebenso wenig abschätzen wie die Antwort auf die Frage, ob sie in fachtechnischer Hinsicht der Umstellung gewachsen sein werden.

Als erfahrene Praktiker und Praktikerinnen gehen sie aber davon aus, dass sie im ersten Betriebsjahr grössere Schwierigkeiten zu erwarten haben, welche sich aber in den Folgejahren schnell reduzieren, da sie dann schon von den gemachten Erfahrungen werden profitieren können. Praktisch denkend gehen sie davon aus, dass sich die relevanten Geschäftsfälle im Jahresrhythmus wiederholen werden und sie dann in der Lage sein werden, diese als Beispiele zu benutzen und einfach durch Kopien wiederholen zu können.

Ausser den fachlichen Anforderungen in buchhaltungstechnischer Hinsicht erwarten die Finanzverwalter und -verwalterinnen der Gemeinden ausserdem gewisse Herausforderungen in EDV-technischer Hinsicht. Oft wird nicht nur eine inhaltliche Überarbeitung der heutigen Anwendungen vorausgesetzt, sondern man geht vielfach von einem Ersatz derselben aus. Oft kennen die Mitarbeitenden von Finanzverwaltungen kleinerer Gemeinden nur die heute eingesetzte Software und es ergeben sich für sie naturgemäss auch im Hinblick auf die mögliche Einführung eines komplett neuen Systems und dem damit verbundenen inhaltlichen wie zeitlichen Aufwand Fragen.

Viele Mitarbeitende von Finanzverwaltungen sind gerne bereit, sich im Hinblick auf die Einführung von HRM2 weiterzubilden und sich entsprechend schulen zu lassen. Vielfach wird die Einführung von HRM2 auch als Chance wahrgenommen, sich so selber auch im Hinblick auf die Anforderungen der Privatwirtschaft arbeitsmarktfähiger darzustellen. Schulungen und Weiterbildungen müssen jedoch innerhalb gewisser Rahmenbedingungen ablaufen, damit sie verbreitet akzeptiert werden. Sie dürfen die zur Verfügung stehenden Zeitbudgets nicht überschreiten und sollen die Betroffenen auch inhaltlich nicht vor unlösbare Hindernisse stellen.

Ob sich die zeitlichen wie fachlichen Anforderungen der Einführung von HRM2 mit den Möglichkeiten und Vorstellungen der Finanzverwalterin der EG Oekingen zur Deckung bringen lassen, ist heute aufgrund der vielen Unbekannten nicht eindeutig zu beantworten. Als sicher kann jedoch gelten, dass die gestiegenen Anforderungen von HRM2 auch den Gemeindepräsidenten, den Präsidenten der Finanzkommission sowie allenfalls weitere Mitarbeitende dazu bringen werden, sich mit HRM2 eingehend zu beschäftigen und sich entsprechend weiterzubilden. Nur durch ein gemeinsames Verständnis aller Beteiligten in der Gemeinde für die Bewältigung neuer Fachfragen kann die Umstellung auf HRM2 erfolgreich gewährleistet werden.

9.4 Die System-Perspektive[100] [101]

Schon heute bereiten sich die Softwarehersteller auf die durch die Einführung von HRM2 bedingten Umstellungen vor. Mit Lösungen für den Kanton Solothurn und seine Gemeinden ist im Jahr 2011 zu rechnen. Wie vermutlich alle Hersteller beinhalten diese Vorbereitungsarbeiten auch für die Firma Ruf Informatik AG, den Hersteller der in der EG Oekingen eingesetzten Software W&W, zunächst die Auseinandersetzung mit der Identifikation und Spezifikation der neuen Anforderungen an die Software. Ausserdem werden bereits zum heutigen Zeitpunkt die eigenen Mitarbeitenden geschult und in zunehmendem Masse auch die Kunden informiert.

Bei der Entwicklung von Lösungen bestimmen sowohl die Bedürfnisse der Kunden als auch die gesetzlichen Anforderungen die Weiterentwicklung der Softwarepakete, welche naturgemäss auch revisionstauglich sein müssen, hauptsächlich. So werden die Bedürfnisse aller Stakeholder bei der Entwicklung von Lösungen mit einbezogen.

Nach Auskünften von Ruf Informatik AG sind die von ihnen angebotenen Systeme GeSoft und W&W zu grossen Teilen bereit für HRM2. Allerdings bilden die heute grösstenteils noch unbekannten Reportingbedürfnisse der einzelnen Kantone noch eine Herausforderung. Die Pilotgemeinden in den Kantonen Aargau, Obwalden und Zürich werden beraten und die entsprechenden Umstellungsarbeiten werden für diese Kunden erledigt. Die Abläufe und die Software selber müssen allerdings teilweise noch optimiert werden.

Die Softwarelösung W&W kann durch Parametrierung den verschiedenen Bedürfnissen bezüglich kantonaler Unterschiede aber auch hinsichtlich der Grösse und Komplexität der einzelnen Gemeinden Rechnung tragen. Durch individuelle Beratung werden für die einzelnen Kunden so optimale Lösungen gefunden.

Technisch wird sich an den bestehenden und heute eingesetzten Anwendungen wenig ändern. Der Aufbau der Module sowie das Arbeiten mit anderen Anwendungen bleiben weitgehend so bestehen wie unter HRM1. Die Schnittstellen zu anderen Anwendungen werden unverändert bleiben und höchstens bei Bedarf neu entwickelt. Das Arbeiten mit den Softwaremodulen selbst wird sich ebenfalls nicht wesentlich ändern. Allfällige Änderungen an Arbeitsabläufen und Prozessen ergeben sich aus den fachlichen Änderungen von HRM2 und den Vorgaben der

[100] Siehe Fragebogen an Softwarehersteller im Anhang, ausgefüllt durch Ruf Informatik AG

[101] Ein ähnlicher Fragebogen wurde an BDO versandt, aber von der Firma nicht ausgefüllt

einzelnen Kantone. Alleine durch die Umstellung auf HRM2 ist auch nicht vorgesehen, dass die Hardwarevoraussetzungen des bestehenden Systems sich verändern.

Die Kunden sollen hauptsächlich über bestmögliche softwarebezogene individuelle Betreuung für die Arbeit mit den für HRM2 angepassten Systemen vorbereitet und geschult werden. An der Preisgestaltung für W&W ändert sich verglichen mit HRM1 grundsätzlich nichts. Trotz gleichbleibender Preisgestaltung ist bei der Umstellung allerdings mit möglichen Kostenfolgen zu rechnen. Der Umfang derselben hängt davon ab, welchen Anteil der Umstellungsarbeiten der Kunde selbständig ausführt, bzw. welchen Umfang an kostenpflichtigen Dienstleistungen er in Anspruch nimmt. Zu solchen Dienstleistungen zählen auch etwaige Schulungsmassnahmen bzw. im Zusammenhang mit der Übernahme und Weiterführung von Daten stehende Arbeiten.

Sobald die Vorgaben des Kantons Solothurn bezüglich der Gestaltung des neuen Kontenplans bekannt sind, kann die Gemeinde Oekingen damit beginnen, ihren individuellen Kontenplan auf HRM2 umzustellen. Wichtig ist im Hinblick auf die Umstellung auf HRM2 auch, sich über die bevorstehenden Änderungen und deren Umsetzung im Kanton zu informieren. Dies wird möglicherweise Änderungen und Anpassungen im Arbeitsablauf oder in der Verarbeitung der Gemeinde und mithin möglicherweise auch organisatorische Veränderungen zur Folge haben. Ein weiteres wichtiges Element wird sein, sich frühzeitig mit der Einführung der Anlagebuchhaltung zu befassen, um die erstmaligen Erfassungsarbeiten rechtzeitig vorab leisten zu können.

Ruf Informatik begründet die Frage, warum Kunden weiterhin mit dem Hersteller zusammenarbeiten sollen mit Hinweisen auf den langjährigen Bestand des Unternehmens, mit der Erfahrung in der öffentlichen Hand sowie mit seiner Kundennähe. Ausserdem wird auf einen über 42%igen Marktanteil in der Deutschschweiz sowie auf den Betrieb des eigenen Rechenzentrums und der eigenen Supporthotline verwiesen, was eine Erreichbarkeit auch ausserhalb der Büroöffnungszeiten garantiert. Zukunftsträchtige Konzepte sowie der Ansatz, alles aus einer Hand anbieten zu können, sind weitere Argumente, auf die in diesem Zusammenhang verwiesen wird.

Zur eigenen Ansicht bezüglich Vor- und Nachteilen, bzw. Risiken und Gefahren der Einführung von HRM2 befragt, äussert sich Ruf Informatik so: Einer Angleichung an die Privatwirtschaft, der Fortführung der Harmonisierung (Kontenplan, Auswertungen) sowie der Erfüllung zusätzlicher Bedürfnisse (Kostenrechnung, Anlagebuchhaltung) auf der einen Seite steht die Tatsache gegenüber, dass durch HRM2 zwar eine Harmonisierung, aber keine Vereinheitlichung geschaffen wird. Dies stelle zwar einen weiteren Schritt in Richtung auf eine einheitliche Rechnungslegung im öffentlichen Sektor dar, aber keine wirkliche Vereinheitlichung. Eine solche würde auch im Widerspruch zum Schweizer Föderalismus stehen. In rein praktischer Hinsicht sei zu bemerken, dass Softwarehersteller im Zusammenhang mit der Umstellung auf HRM2 zurzeit mit vielen kurzfristigen Veränderungen der Softwareanforderungen konfrontiert sind.

10 Umsetzung von HRM2 in der Gemeinde Oekingen

Die Einführung von HRM2 in der Gemeinde Oekingen wird sich über einige Jahre hinweg ziehen. Immer wieder fallen verschiedenste Vorbereitungsarbeiten an, welche in bestimmter Reihenfolge, zu gewissen Zeitpunkten und in Zusammenhang mit dem Stand der Vorbereitungsarbeiten anderer involvierter Parteien betrachtet werden müssen.

So ergibt sich ein ungefährer zeitlicher Einführungsplan, welcher im Folgenden besprochen wird. Daran anschliessend erfolgt eine Darstellung von praktischen Hinweisen und Empfehlungen, welche sich im Gespräch mit verschiedenen Behördenvertretern, Praktikern sowie Vertretern von Lehre und Forschung herauskristallisiert haben.

10.1 Die zeitlichen Aspekte der Einführung von HRM2 in der Gemeinde

Der umstehend dargestellte Terminplan basiert auf dem heutigen Kenntnisstand der Autorin sowie ihren eigenen persönlichen Einschätzungen. Der Kenntnisstand der Autorin wiederum beruht auf Ergebnissen von Gesprächen mit Behördenvertretern und Praktikern. Viele Elemente des Plans sind heute noch nicht oder noch nicht hinreichend genau definiert, so dass sich im Laufe der Projektabwicklung durchaus grössere zeitlich wie auch inhaltliche Verschiebungen ergeben können. Trotzdem ist den Plan andererseits hinreichend genau, um sich einen Überblick über Beteiligte, Art und Dauer der Tätigkeiten und Abhängigkeiten zu verschaffen.

Naturgemäss sind an der Einführung von HRM2 sowie an der Vorbereitung derselben nicht nur Mitarbeitende der Gemeinde beteiligt. Andere wichtige Akteure sind in diesem Zusammenhang namentlich der Kanton Solothurn sowie gegebenenfalls die Softwarehersteller bzw. Treuhand-/ Revisionsgesellschaften. Diese schaffen durch das Fortschreiten ihrer eigenen Arbeiten erst die Umstände, auf deren Basis die detaillierten Umsetzung- und Einführungsarbeiten in der Gemeinde in Angriff genommen werden können.

Der Kanton Solothurn[102] wird im 4. Quartal 2010 das Projekt für die Einführung von HRM2 bei den Gemeinden starten. Das Projekt ist in vier Phasen unterteilt und wird sich bis zum tatsächlichen Starttermin von HRM2 in den Gemeinden (1. Januar 2015) hinziehen. Es ist vorgesehen, das Jahr 2011 für die Konzeptphase zu reservieren, im Jahr 2012 erfolgen die Vernehmlassungs- und Bereinigungsphase. Daran anschliessend wird das Gesetzgebungsverfahren in Angriff genommen und ebenso die Instruktion bzw. Schulung der Mitarbeitenden der Finanzverwaltungen der Gemeinden. Damit der Starttermin in den Gemeinden (1.1.2015) eingehalten werden kann, müssen die erwähnten Schritte bis Ende 2013 abgeschlossen sein.

Es ist zu beachten und für das Verständnis der im Weiteren dargestellte Zusammenhänge wichtig zu verstehen, dass HRM2 von jedem Kanton inhaltlich für seine Gemeinden ausdefiniert, gestaltet und mit Regeln versehen werden muss. Heute sind diese Umstände für Gemeinden des Kantons Solothurn noch nicht bekannt. Erst durch das geschilderte Projekt werden Einzelheiten geklärt werden, wobei erst gegen Abschluss der Vernehmlassungs- und Bereinigungsphase (Ende 2012)

[102] Interview mit Herrn Thomas Steiner, Amt für Gemeinden Kanton Solothurn, siehe Anhang

mit kommunizierbaren Ergebnissen gerechnet werden kann. Erst dann können von den Gemeinden konkrete, detaillierte Schritte im Hinblick auf die Einführung HRM2 unternommen werden.

Im Hinblick auf die Einführung HRM2 werden Softwarehersteller ihre Anwenderpakete anpassen oder zum Teil auch neu entwickeln müssen. Dies muss so rechtzeitig erfolgen, dass die Einführung der neuen bzw. angepassten Applikationen mit einer angemessenen Vorlaufzeit gewährleistet ist. Im Hinblick darauf, dass die Gemeinden bereits im Jahr 2014 den Voranschlag für das Jahr 2015 unter HRM2 erstellen müssen, ist davon auszugehen, dass die Softwarehersteller ihre Vorbereitungsarbeiten bis Ende 2013 abgeschlossen haben müssen. Andererseits ist es für die Softwarehersteller aber auch so, dass sie erst mit Bekanntwerden der detaillierten Vorgaben durch die Kanton Solothurn mit ihren eigenen detaillierten Vorarbeiten beginnen können. Ähnliches wie das zu den Softwareherstellern Gesagte gilt auch für die oft mit denselben zusammenarbeitenden Treuhand- bzw. Revisionsunternehmen.

Der Hauptteil der für die Einführung von HRM2 anfallenden Arbeiten entfällt auf die Gemeinden. Die relativ umfangreiche Liste von Aktivitäten lässt sich zwecks besserer Übersichtlichkeit in verschiedene Gruppen unterteilen.

Die erste Gruppe bilden Aktivitäten, welche mit dem heute eingesetzten System HRM1 in Zusammenhang stehen. Hier ist namentlich zu beachten, dass die Bereinigung der Rechnung sowie die Erstellung des Abschlusses 2014 teilweise erst im ersten Quartal 2015 erfolgen wird, was bedeutet, dass die für HRM1 relevanten Systeme und Rechnungen erst im Laufe des Jahres 2015 dekommissioniert werden können. Bis dahin bleibt das System HRM1 in der Gemeinde operativ im Einsatz.

Die zweite Gruppe von Aktivitäten befasst sich mit der Aneignung der für HRM2 erforderlichen Kenntnisse durch die Mitarbeitende der Gemeinde. Zum Einen wird dies durch den Besuch verschiedenster Informationsveranstaltungen zu erfolgen haben. Zum Anderen wird der Kanton wie erwähnt 2013 Schulungen anbieten. Ob diese die Anforderungen der Gemeinde abdecken, hängt wesentlich von den Vorkenntnissen der Mitarbeitenden ab. Gegebenenfalls ist auch schon vorher, spätestens aber zeitgleich, der Besuch weiterer Aus- und Weiterbildungsveranstaltungen vorzusehen. Darüber hinaus macht die Einführung von neuen bzw. angepassten IT-Systemen weitere Schulungen erforderlich, welche aber in zeitlicher Abhängigkeit von Lieferung und Installation derselben in der Gemeinde Anfangs 2014 zu erfolgen hat.

Eine weitere Gruppe von Aktivitäten befasst sich mit der Kommunikation. Damit ist einerseits die laufende, schon heute beginnende Kommunikation zwischen der Gemeinde und dem Kanton gemeint, andererseits die laufende Verbreitung von Kenntnissen zu HRM2 sowie die Einführungsplanung und deren Stand innerhalb der Gemeinde und ihren Organen bzw. Ämtern. Oft vergessen, aber von zentraler Bedeutung ist die Kommunikation zwischen der Gemeinde und ihren Bürgerinnen und Bürgern. Nur wenn aktiv, mehrfach und rechtzeitig der Dialog mit der Bevölkerung gesucht wird, wird es möglich sein, die doch grösseren Umstellungen und Änderungen so hinreichend zu erklären, dass ein Verständnis für die komplexen Zusammenhänge

geschaffen werden kann, welches allzu kurzsichtigen Forderungen von Seiten der Bürgerinnen und Bürger vorbeugt.

Mit den eigentlichen Vorarbeiten zur Einführung von HRM2 sind alle Aktivitäten gemeint, welche direkt auf den Start des operativen Einsatzes von HRM2 abzielen. Im Zeitraum zwischen Mitte 2013 und Ende 2014 hat eine Reihe von diesbezüglichen Vorarbeiten zu erfolgen. Dazu gehören die Implementation von neuen IT-Lösungen inklusive Integration und Anpassung des Hauptbuches und der Nebenbücher, die gemeindespezifische Anpassung des Kontenplans sowie empfohlenerweise auch das Erstellen einer Parallelrechnung nach HRM2 in Excel. Ebenso ist zu empfehlen, die Bewertung der Anlagen des Finanzvermögens inklusive der Konzeption der Anlagebuchhaltung zu diesem Zeitpunkt zumindest vorzubereiten.

Eine letzte Gruppe von Aktivitäten befasst sich mit der direkten Einführung von HRM2. Konkret beginnt diese damit, dass im zweiten Halbjahr 2014 der Voranschlag für 2015 bereits unter HRM2 erstellt werden muss. Ab dem Einführungszeitpunkt 1.1.2015 werden sämtliche operativen

	2010		2011				2012				2013				2014				2015				2016			
	Q3	Q4	Q1	Q2	Q3	Q4	Q1	Q2	Q3	Q4	Q1	Q2	Q3	Q4	Q1	Q2	Q3	Q4	Q1	Q2	Q3	Q4	Q1	Q2	Q3	Q4
Kanton																										
Start Projekt Kt. Solothurn: Einführung HRM2 bei Gemeinden																										
- Konzeptphase																										
- Vernehmlassungs- und Bereinigungsphase																										
- Gesetzgebungsverfahren																										
- Einführung: Instruktion / Schulung																										
Einführungsunterstützung / Beratung																										
Informationsveranstaltungen																										
Softwarehersteller / Beratungsunternehmen																										
Entwicklung / Anpassung Software																										
Vertragsanpassungen mit Gemeinden																										
Einführung / Einführungsunterstützung / Beratung																										
IT-Support																										
Gemeinden																										
Arbeiten unter HRM1																										
Arbeit mit HRM1																										
Erstellen letzter Voranschlag mit HRM1																										
Überprüfung der bestehenden Rückstellungen																										
Umbuchung zu hoher / zu tiefer Rückstellungen auf Spezialkonto (HRM1)																										
Ausbuchen (erfolgswirksam) des Spezialkontos Rückstellungen																										
Bereinigung der zeitlichen Rechnungsabgrenzungen																										
Bereinigung / Erstellung letzte Rechnung nach HRM1																										
Kenntnisse HRM2																										
Besuch Informationsveranstaltungen u.ä.																										
ggf. Schulung (Aufbau Buchhaltungskenntnisse)																										
Schulung durch Kanton																										
Schulung IT-System																										
Kommunikation																										
Kommunikation Gemeinderat / Ämter / Kanton																										
Kommunikation mit Bürgern																										
Vorarbeiten Einführung HRM2																										
Abschluss / Anpassung Verträge mit Softwarehersteller / Beratern																										
IT- Hard- und Softwareumstellungen / -anpassungen (Hauptbuch / Nebenbücher)																										
Aufschalten der Nebenbücher im IT-System (inkl. Kontrolle und Test)																										
Erstellen Parallelrechnung nach HRM2 in Excel (Empfehlung BL)																										
Anpassung Kontenplan auf HRM2 (gemeindespezifisch)																										
Planung Anlagebuchhaltung																										
Bewertung von Anlagen und Abschreibungen																										
Erstellen Anlagebuchhaltung																										
Erstellen Voranschlag 2015 nach HRM2																										
Betrieb HRM2 (Start 1.1.2015)																										
HRM2 Sammeln von operativen Erfahrungen / operative Arbeit																										
Pflege Anlagebuchhaltung																										
Erstellen gestufter Erfolgsausweis																										
Erstellen EK-Nachweis																										
Erstellen Geldflussrechnung																										
Erstellen Rückstellungsspiegel																										
Erstellen Gewährleistungs- und Beteiligungsspiegel																										
Erstellen erweiterter Anhang (Regelwerk, Methoden, Abweichungen)																										
Berechnung Kennzahlen																										
Erstellen erster Rechnungsabschluss (2015) nach HRM2																										
Erstellen Voranschlag 2016 nach HRM2																										
Budget 2017																										

Abbildung 14: Terminplan zur Umsetzung von HRM2 in der EG Oekingen

Arbeiten direkt in HRM2 in den neuen Systemen erledigt. Neben den laufenden Buchungsarbeiten gehört hier neu vor allem das Führen einer Anlagebuchhaltung dazu.

Es ist ausserdem empfehlenswert, die gemachten Erfahrungen im Laufe des Jahres zu sammeln und zu dokumentieren, damit gegebenenfalls für 2016 gewisse Änderungen systematisch vorgenommen werden können. Ende 2015 / Anfang 2016 wird der grösste Teil der unter HRM2 eingeführten Neuerungen erstmals in der Praxis wirksam.

Im Zusammenhang mit der Erstellung des Jahresabschlusses 2015 müssen in diesem Zeitraum erstmals verschiedenste neue Dokumente (Geldflussrechnung, Kennzahlen, Eigenkapitalnachweis, Anhang etc.) erstellt werden. Ausserdem ist zu beachten, dass selbstverständlich im 4. Quartal 2015 auch der Voranschlag 2016 unter HRM2 zu erstellen ist.

10.2 Empfehlungen und Hinweise aus der Praxis

Die im Laufe der Erstellung dieser Arbeit geführten Gespräche mit Behördenvertretern, Praktikern und Vertretern der Lehre haben immer wieder Empfehlungen und Ratschläge hervorgebracht. Besonders wertvoll sind natürlich jene, welche bereits auf gemachten praktischen Erfahrungen beruhen. Dazu gehören beispielsweise Aussagen aus dem Kanton Basel-Landschaft[103], da dieser insgesamt bei der Umsetzung von HRM2 einen ambitiöseren Zeitplan verfolgt als der Kanton Solothurn und das System auf Kantonsebene bereits per 1.1.2010 eingeführt hat. Solche Aussagen lassen sich zwar ohne kritisches Hinterfragen nicht zu 100% übernehmen, sie geben aber trotzdem wertvolle Hinweise auf mögliche Problemzonen bei der Einführung von HRM2 im Kanton Solothurn und in der EG Oekingen im Speziellen.

1. **HRM2 lässt viele Fachfragen offen** bzw. lässt viele Freiheiten, was teilweise im Sinne eines gesamtschweizerischen Konsenses von den Verfassern beabsichtigt war. Viele Gebiete sind gar nicht behandelt. Die Tatsache, dass HRM2 keine Antwort auf gewisse Fragen hat, führt dazu, dass die einführenden Gemeinwesen partiell eigene Lösungen schaffen müssen. Es lohnt sich deswegen, eigene Handbuchbeschreibungen zu erstellen.
2. Da sich der **Kontenplan** gegenüber HRM1 signifikant geändert hat, müssen Fragen der Neugestaltung und Anpassung desselben an die konkrete Situation des Gemeinwesens rechtzeitig vorbereitet werden. Als erster Schritt empfiehlt es sich, in Excel den alten Kontenrahmen mit dem neuen Kontenrahmen zu vergleichen und eine Umsetzungsübersicht zu schaffen (inkl. Nummerierung und Struktur). Dies kann lange vor der Einführung des Systems geschehen (aber natürlich auf Gemeindeebene erst, wenn die Vorgaben und Regeln des Kantons klar sind) und führt automatisch zur Auseinandersetzung mit fachlichen Fragen. Der Kanton Basel-Landschaft hat die Erfahrung gemacht, dass er damit relativ spät angefangen hat und dann während der Budgetierung mit Fragen überrollt wurde, die innert kürzester Zeit gelöst werden mussten. Natürlich ist der Zeitbedarf abhängig von der Grösse und Komplexität des Gemeinwesens.

[103] Siehe Interview mit Herrn Thomas Hamann, Abteilungsleiter Zentrales Finanz- und Rechnungswesen, Finanzdirektion Kanton Basel-Landschaft im Anhang

3. Die **Kommunikation** darf nicht unterschätzt werden. Allen Beteiligten, die auf irgendwelche Art in die Kontierungen von Belegen involviert sind, muss man den Kontenplan detailliert erklären. Je besser das Wissen bei den Mitarbeitenden ist, desto einfacher wird die Einführung. Der Schulungsaufwand ist enorm und daran darf nicht gespart werden!
4. Bei der Erstellung der **Migrationsbilanz** muss sehr detailliert vorgegangen werden. Überlegungen über die Vorgehensweise sind frühzeitig anzustellen und mit der Revisionsstelle bzw. der Finanzkontrolle abzustimmen. Es geht in dieser Frage hauptsächlich darum, wie die Zahlen in die neue Rechnungslegung überführt werden sollen, was von den betroffenen Stellen bestätigt werden muss. Gleichzeitig müssen auch erste Gedanken an ein Restatement die Frage einer rückwirkenden Umwandlung der Erfolgsrechnung - die nach HRM1 oder anderen Standards erstellt wurde - nach HRM2 aufwerfen.
5. Das **Budget wird vor der eigentlichen Umstellung** erarbeitet und die **Rechnung danach**. Bei der Umsetzung der Rechnung fallen viele Sachen auf, die zum Zeitpunkt des Budgets nicht klar waren. Man muss sich deshalb bewusst sein, dass es im ersten Jahr, vielleicht in den beiden ersten Jahren, zu kaum zu verhindernden Abweichungen zum Budget kommen wird, die gut erklärt werden müssen.
6. **Aktive und passive Rechnungsabgrenzungen**. Eigentlich steht diesbezüglich der Grundsatz der Wesentlichkeit im Vordergrund, aber das erhebt die Frage, was wesentlich ist und wer dies beurteilt. Grenzwerte, Regeln und Präzisierungen können einheitliche Abgrenzungsstandards schaffen. Auch hier ist die Revisionsstelle frühzeitig einzubeziehen.
7. Die Frage der **Steuerertragsabgrenzungen** muss frühzeitig überlegt und auch bezüglich der Systeme auf die Machbarkeit hin überprüft werden. In diesem Zusammenhang wird auch die Kommunikation der Bevölkerung gegenüber eine zentrale Rolle spielen.
8. **Vorfinanzierungen & Spezialfinanzierungen (Fonds):** Das Handbuch zu HRM2 erklärt nicht, wie insb. Fonds, wenn sie einmal gebildet sind, wieder aufgelöst werden sollen. Der Kanton Basel-Landschaft beispielsweise sieht bei der Behandlung dieser Frage zwei Varianten:
    - Entweder werden die zweckgebundenen Fonds im gleichen Ausmass wie jährliche Investitionen getätigt werden, aufgelöst. Das ist zeitnah an der Investition, aber es erfolgt eine automatische Unterbewertung der Aktivierung.
    - Eine Alternative dazu ist es, nicht die Investition, sondern die daraus entstehenden jährlichen Abschreibungen durch Entnahmen aus dem Fonds auf null zu setzen. Das ist buchhalterisch sauberer, da der Fonds über die Erfolgsrechnung (so wie er gebildet wurde) aufgelöst wird, aber es entsteht u.U. ein Erklärungsbedarf im Abschluss. Bei langer Abschreibungsdauer bleiben so Spezialfinanzierungen oder Vorfinanzierungen lange über die Bauzeit der Investition hinweg bestehen, nicht zuletzt auch deswegen, weil in der Phase „Anlage im Bau“ noch nicht abgeschrieben wird.
9. **Investitionsbeiträge an Investitionen Dritter**. Gemäss HRM2 (Fachempfehlung 10) sollen diese aktiviert werden. Es gibt allerdings Kantone, welche solche Fälle in Abweichung zu der Fachempfehlung über die Erfolgsrechnung buchen. Die Begründung hierzu ist, dass man nichts aktivieren kann, was einem nicht gehört (gemeint ist damit Eigentum im Sinne des

schweizerischen Zivilgesetzes). Investitionsbeiträge werden so also à fonds perdu geleistet. Die im Handbuch HRM2 gefundene Lösung stellt einen Kompromiss dar, der deswegen eingegangen wurde, weil in vielen Gemeinwesen Investitionsbeiträge bedingt rückzahlbar sind.

10. Die **Geldflussrechnung**. Die Annahme, dass man aufgrund des neuen Kontenplans automatisch eine Geldflussrechnung erstellen könnte, ist falsch. Der Kontenrahmen sagt sehr viel aus über die drei klassischen Bereiche (Betrieb, Investition und Finanz). Er sagt aber nichts darüber aus, ob einzelne Geschäftsfälle liquiditätswirksam sind oder nicht. Der Versuch, diese Thematik systematisch aufzubauen endete in den Kantonen Basel-Landschaft und Basel-Stadt (noch unter HRM1) damit, dass diese Fragen mit Excel einzeln manuell beantwortet werden. Klassisches Beispiel sind die nicht liquiditätswirksamen Abgrenzungen, die grundsätzlich auf jedem Konto der Erfolgsrechnung verbucht werden können. Dies ist nicht aus dem Kontenplan ersichtlich, sondern es müssen dafür einzelne Buchungen analysiert werden. Auch der Saldo der **Investitionsrechnung** entspricht in der Regel nicht dem Saldo des Investitionsbereiches in der Geldflussrechnung. Fazit: Der Aufwand, Programme so einzurichten, dass sie die Liquiditätswirksamkeit einzelner Posten automatisch beurteilen können, ist in der Regel zu aufwand- und kostenintensiv. Deshalb empfiehlt sich die beschriebene manuelle Vorgehensweise.
11. **Anlagebuchhaltung**. Es besteht das Problem, dass Grundstücke nicht immer separat ausgewiesen werden können. Ein Beispiel dazu: zwischen der Gemeinde A und Gemeinde B gibt es ein Netz von 15 Kilometer unterirdischen Rohren. Wie viel davon Grundstück ist und wie viel Installation, ist schwierig zu trennen. Der Kanton Basel-Landschaft verfolgt hierzu den folgenden praktischen Ansatz: Dort, wo es klar trennbar ist, wird das Grundstück separat aktiviert, dort, wo eine Trennung nicht möglich ist, wird es in die originäre Anlagekategorie eingerechnet und nach deren Nutzungsdauer abgeschrieben.
12. **Anschaffungswerte von Anlagen im Verwaltungsvermögen:** Es kann sich die Schwierigkeit ergeben, im Rahmen der Übernahme von Anlagen korrekte historische Anschaffungswerte nicht mehr eruieren zu können, ohne dafür einen erheblichen Aufwand zu betreiben. Im Zweifel werden Werte aus der letzten Schlussbilanz nach HRM1 übernommen. Wo möglich kann auch eine Anlagekategorie bestimmt und die Qualität der Anlage beurteilt werden. Nach diesen Kriterien wird die Anlage z.B. in einer 10-jährigen Kategorie nach Erfahrungswerten auf das Jahr 5 gesetzt und dann noch 5 Jahre linear abgeschrieben. Durch diese Methode wird die Erreichung eines „fiktiven“ Anschaffungswertes möglich, der für die Umsetzung der indirekten Abschreibungsmethode unter HRM2 wichtig ist. Die Erfahrung der Fachspezialisten zeigt, dass solche Schätzwerte einen wesentlich geringeren Aufwand ermöglichen und dabei nur wenig von den effektiven Anschaffungswerten abweichen und somit auch für Altanlagen eine Aussage nach „True and Fair View“ gegeben ist. Für Neuanlagen sind aber die Regeln nach HRM2 von Beginn weg strikt einzuhalten.
13. **Aktivierungsgrenze in der Anlagebuchhaltung:** Bei Folgeinvestitionen ergibt sich die Schwierigkeit zu beurteilen, was aktivierbar ist und was zum Unterhalt zählt, bzw. was wirklich wertvermehrend oder werterhaltend ist und was nicht. Diese Beurteilung muss auf der Basis

von Einzelbetrachtungen erfolgen, grundlegende Formulierungen sollten aber trotzdem erarbeitet und in einem Handbuch zur Verfügung gestellt werden.

14. **Abschreibungsdauer innerhalb einer Anlagekategorie.** Der Entscheid über Wahl der Bandbreiten innerhalb der Anlagekategorien muss genau so wie die Detaildefinition der Anlagekategorien selbst frühzeitig erfolgen, da diese in HRM2 nur grob definiert sind.
15. **Unabhängigkeit der Bewerter für Anlagen im Finanzvermögen:** Dies ist bei Wertpapieren in der Regel unproblematisch. Es wird der Marktwert bzw. Steuerwert herangezogen. Bei Liegenschaften ergibt sich das Problem der Unabhängigkeit des Bewerters, da die Bewertung interessensneutral und ohne spekulative Partikularinteressen erfolgen soll. Es wird beispielsweise verschiedentlich darüber nachgedacht, ob die jeweiligen Kantonalbanken (mit grossem Erfahrungsschatz in der Beurteilung von Immobilien) für alle Gemeinwesen die Rolle des unabhängigen Bewerters einnehmen können.
16. **Bruttoprinzip**: Unter HRM1 war dieses Prinzip sehr scharf formuliert. Man musste teilweise auf beiden Seiten Buchungen generieren, die je nach Ansicht unnötig waren. HRM2 hält an diesem Grundsatz prinzipiell fest, kennt ihn aber in einzelnen Gebieten plötzlich nicht mehr. Dies ist aber nicht explizit dargestellt und es gibt keinen Leitfaden, der sagt, wo von diesem Prinzip abgewichen wurde und wo nicht. Dort, wo der Kontenrahmen durch z.B. fehlende Konti den Hinwies auf eine Abweichung zum Bruttoprinzip gibt, muss man in diesem Bereich eigene Regelungen finden.
17. **Kennzahlen:** Einflüsse auf Kennzahlen durch die neue Buchungspraxis unter HRM2 dürfen nicht unterschätzt werden. Man sollte sich frühzeitig bewusst werden, was welchen Einfluss auf welche Kennzahl hat. Einige Entscheide, die man fällt, werden über Zielgrössen und Kennzahlen gesteuert, oder das ist zumindest das Hauptmotiv. Der Selbstfinanzierungsgrad ist z.B. eine wichtige Kennzahl und gewisse Abwicklungen, die diese Kennzahl beeinflussen, sieht man erst, wenn man überlegt, welchen Einfluss gewisse Entscheidungen im Rahmen der HRM2 Umstellung auf die Kennzahlen haben.
18. **Konsolidierung.** Die Empfehlung 13 in HRM2 ist sehr schwach. Sie sagt nichts über Zwischengewinneliminierungen, etc. aus. Die Kantone müssen Regeln hierzu selbst erarbeiten (v.a. Fonds mit Eigenkapitalcharakter).
19. **Lernen aus Erfahrungen:** Erfahrungen aus dem Kanton Basel-Landschaft zeigen, dass im Vorfeld der Einführung gewisse Entscheide basierend auf bestimmten Annahmen getroffen wurden, welche sich im Nachhinein während der operativen Arbeit mit den neuen System als falsch oder zumindest verbesserungsbedürftig herausgestellt haben. Diese Fragestellungen und / oder neuen Erkenntnisse werden nun im Rahmen des Restatements der ersten Staatsrechnung unter HRM2 aufgearbeitet. Ähnliche Erfahrungen sind auch anderenorts bei der Einführung von HRM2 zu erwarten, und man sollte sich von Vorneherein die Möglichkeit offen lassen, eigene Erfahrungen in Änderungen einfliessen zu lassen.
20. **Fachkompetenz der Mitarbeitenden:** HRM2 ist anspruchsvoller als HRM1. Dies und die gleichzeitige Einführung von SAP hat z.B. im Kanton Basel-Landschaft durch den Mangel an Fachkompetenzen und / oder die Nichterfüllung von Mindestpensen im Bereich des

Rechnungswesens zu Zentralisierungen von Rechnungsführungen verschiedener Behörden geführt. Kleinere Gemeinden könnten den gestiegenen Anforderungen auch dadurch begegnen, dass sie sich durch die Revisionsstelle unterstützen lassen oder allenfalls auch sich mit dem Gedanken befassen, in einzelnen Bereichen im Sinne der Nachbarschaftshilfe mit anderen Gemeinden zusammenzuarbeiten. Externe Begleitungen sollten nicht ausgeschlossen werden und entsprechende Budgets müssen rechtzeitig beantragt werden.

11 Die Bewertung des Modells HRM2 und seiner Auswirkungen[104]

Im Folgenden sollen Stärken, Schwächen, Chancen und Gefahren, welche die Einführung von HRM2 mit sich bringt, beleuchtet und bewertet werden. Eine solche Interpretation ist immer vom Standpunkt des Betrachters abhängig und kann daher nur mit einem gewissen Grad an Subjektivität erfolgen. Hauptsächlich kommt hier die Betrachtungsweise der Autorin zum Zug.

Vieles im Zusammenhang mit der Einführung von HRM2 im heutigen Zeitpunkt noch gar nicht bekannt bzw. entschieden. Konkrete Aussagen zu machen, führt so schnell in den Bereich der Vermutungen und Spekulation. Aus diesem Grund sollen an dieser Stelle auch lediglich heute schon gesicherte Erkenntnisse diskutiert und mit ihren Vor- und Nachteilen abgehandelt werden.

HRM2 stellt mit seinen Prinzipien und den dadurch aufgestellten Forderungen zunächst eine Absichtserklärung hin zu in der Privatwirtschaft üblichen Praktiken dar. Das Modell will eine möglichst weitgehende Harmonisierung der verschiedenen heute angewandten Modelle untereinander erreichen. HRM2 ist als Empfehlung konzipiert, welche erst durch Umformung in kantonale Gesetze Rechtskraft erlangen wird.

Mit der Annäherung an das True and Fair View-Prinzips soll in erster Linie die wahrheitsgetreue und transparente Darstellung der tatsächlichen finanziellen Lage von Gemeinwesen erreicht werden. Diese Absicht wird auch an anderen Orten sichtbar, z.B. bei der weitgehenden Einführung des Wesentlichkeitsprinzips anstelle des Vollständigkeitsprinzips.

Zusammen mit präziseren Regelungen zu vielen Spezialgebieten und einer klareren, aussagekräftigeren, vergleichbareren und deutlich erweiterten Berichterstattung soll so deutlich erhöhte Transparenz geschaffen werden. Dies wird von Bürgerinnen und Bürgern, Politikerinnen und Politikern, aber auch von Finanzinstituten entsprechend geschätzt.

Zu den Elementen, welche hierzu beitragen, gehören unter anderem (siehe auch weiter vorne):

- Der Grundsatz, dass Anlagen des Verwaltungsvermögens über die Nutzungsdauer abgeschrieben werden.
- Die klare Definition des Begriffs der Rückstellungen und dessen Abgrenzung zu den Eventualverbindlichkeiten.
- Die Positionierung des Anhangs als vollwertiges und eigenständiges Element der Jahresrechnung.
- Die Einführung der Geldflussrechnung als eigenständiges Element der Jahresrechnung
- Die Verpflichtung, das Finanzvermögen zu Marktwerten neu zu bewerten
- Die Einführung von klaren Regeln vor allem bei der zeitlichen Abgrenzung
- Die Einführung neuer Kennzahlen
- Die Angleichung von Begrifflichkeiten und Darstellungen an Ausdrucksweisen und Bezeichnungen, wie sie in der Privatwirtschaft üblich sind

[104] Vgl. auch BAUR, KÖHLI, MUGGLI (2008), http://www.sgvw.ch/d/fokus/Documents/081110_hrm2_baur_koehli_muggli.pdf [Zugriff: 10. August 2010]

Dass diese Regeln im HRM2 zum Teil nicht konsequent umgesetzt und damit die eigentlichen Absichten der Urheber an manchen Stellen verwässert oder gar durchbrochen werden (z.B. durch die Tatsache, dass das Verwaltungsvermögen nicht bewertet werden muss), ist das Eine. Die Tatsache, dass mit Blick auf bestimmte Auswirkungen dieser Regeln von einigen Seiten Befürchtungen laut werden, ist das Andere.

Zumindest in Bezug auf die mit der Absicht der Erhöhung der Transparenz eingeführten neuen Regeln erweisen sich solche Befürchtungen nach genauerer Betrachtung als wenig stichhaltig.

Die vielerorts gehörte Äusserung, ein als Folge der Neubewertung von Anlagen im Finanzvermögen vergrössertes Eigenkapital könnte sich negativ auf den interkommunalen Finanzausgleich auswirken, wird zumindest im Kanton Solothurn dadurch entkräftet, dass der derzeit in Revision befindliche Finanzausgleich künftig auf die Steuerkraft der Gemeinden und nicht auf etwaige Bilanzüberschüsse oder die Höhe des Eigenkapitals abstellen wird. HRM2 hat demnach keinen Einfluss auf den Finanzausgleich. Einzig die Durchführung von zeitlichen Steuerabgrenzungen in der Rechnung könnte hier einen gewissen Einfluss ausüben.

Die andere wesentliche Befürchtung geht dahin, dass aus demselben Grund die Bevölkerung Steuersenkungen verlangen könnte, welche möglicherweise dazu führen, dass die laufenden Kosten nicht mehr aus vorhandenen liquiden Mitteln bestritten werden können.

Im Fall der EG Oekingen ist dies beim heute geltenden Steuerfuss nicht der Fall. Im Gegenteil, eine Steuersenkung von einigen Prozenten liesse sich mit Blick auf die Finanzierbarkeit der laufenden Kosten durchaus vertreten, wie die weiter vorne gemachte Untersuchung aufzeigt. Die Bürgerinnen und Bürger würden eine Senkung sicher befürworten, es mag aber weitere, im Rahmen dieser Arbeit nicht untersuchte Umstände geben, welche im konkreten Fall gegen Steuersenkungen sprechen.

Wenn von Auswirkungen einer als Folge der Neubewertung des Finanzvermögens resultierenden Neubewertungsreserve bzw. erhöhten Eigenkapitals gesprochen wird, so muss an dieser Stelle andererseits die steigende Finanz- und Investitionskraft verbunden mit erhöhter Bonität bzw. Refinanzierungskraft erwähnt werden.

Dass mit der Einführung der neuen Regeln und der damit verbundenen erhöhten Transparenz eine Annäherung an in der Privatwirtschaft allgemein gebräuchliche Modelle erfolgt, wird für Mitarbeitende des Finanz- und Rechnungswesens die Durchlässigkeit zwischen öffentlichem und privatem Sektor erhöhen, was für beide Sektoren vorteilhaft sein wird.

Das neben der Erhöhung der Transparenz andere grosse Ziel der Einführung von HRM2, die Harmonisierung der verschiedenen im öffentlichen Sektor gebräuchlichen Rechnungsmodelle wird, soweit sich das zum jetzigen Zeitpunkt absehen lässt, nur zum Teil erreicht werden. Zwar wird ein grosser Schritt hin zu einer Harmonisierung getan, aber schon alleine die Tatsache, dass jeder Kanton den Gestaltungsspielraum bei der Umsetzung nach eigenem Gutdünken nutzen und eigene Detailregelungen aufstellen kann, wird einer vollständigen Harmonisierung im Wege stehen. Umstritten ist auch, ob eine solche überhaupt wünschenswert sei, wo es doch in der Schweiz so viele regionale Unterschiede und damit gute Gründe für föderalistische Lösungen gibt.

Je näher die Einführung von HRM2 zeitlich rückt, desto klarer werden neben den Vorteilen auch einige Risiken und potentielle Nachteile. Diese haben weitgehend mit Befürchtungen zu tun, die versprochene Miliztauglichkeit könne nicht oder zumindest nicht vollständig eingehalten werden. In der Tat ist vor allem für kleinere Gemeinden wie Oekingen fraglich, wie sie mit ihren zum Teil beschränkten Mitteln und Kapazitäten mit den zweifelsohne gestiegenen fachlichen Anforderungen umgehen sollen.

Sowohl für die Einführungsphase als auch für den operativen Betrieb werden zusätzliche zeitliche wie auch finanzielle Ressourcen zur Verfügung gestellt werden müssen. Detaillierte Erwägungen hierzu inklusive der Frage, wie diesen Umständen am besten begegnet werden soll, wurden weiter vorne dargestellt. Sie lassen den Schluss zu, dass eine gute Vorbereitung sowie die tatkräftige Unterstützung durch den Kanton wohl die besten Mittel sind, den diesbezüglichen Herausforderungen zu begegnen.

Immerhin scheinen die diesbezüglich voraussehbaren Schwierigkeiten auch für kleinere Gemeinden bewältigbar, zumal im Licht der bis zur Einführung noch zur Verfügung stehenden Zeit. Insbesondere scheint auch die mancherorts geäusserte Befürchtung, einzelne Gemeinden könnten durch die gestiegenen Anforderungen gar zu Fusionen gezwungen sein, unbegründet. Eine solche Entwicklung ist nicht abzusehen, jedenfalls nicht aufgrund der Einführung von HRM2. Durchaus möglich ist jedoch, dass die Bewältigung der mit der Einführung von HRM2 ins Haus stehenden Herausforderungen dazu führen wird, dass einzelne Gemeinden eine engere Zusammenarbeit in einzelnen Gebieten prüfen werden.

Neben all diesen grundsätzlichen Fragen gibt es bis zur tatsächlichen Einführung von HRM2 in den Gemeinden des Kantons Solothurn noch eine ganze Reihe praktischer Fragen zu lösen. Als stellvertretendes Beispiel sei an dieser Stelle nur die Frage nach den Anforderungen an die Unabhängigkeit der für die Neubewertung vor allem der Sachanlagen des Finanzvermögens zuständigen Instanz bzw. Person genannt. Weitere ähnliche Fragestellungen müssen noch geklärt werden, werden aber allesamt nicht massgeblich sein für die Frage nach Erfolg oder Misserfolg des Modells HRM2 insgesamt.

Nach Abwägung aller Vor- und Nachteile darf HRM2 trotz aller Einschränkungen wohl beschieden werden, dass es insgesamt einen grossen Schritt in die richtige Richtung darstellt, und schon in einigen Jahren überall gängige Praxis sein wird. Weitere Entwicklungen wie z.B. eine weitere Bewegung hin in Richtung der IPSAS oder etwa eine Klärung von Gebieten, welche durch HRM2 noch nicht ausreichend geregelt sind (etwa die Behandlung von Vorsorgeverpflichtungen, Finanzinstrumenten und sozialpolitischen Verpflichtungen) sind jedenfalls auch bereits absehbar.

12 Verzeichnisse

12.1 Quellenverzeichnis

Baur, Andreas; Köhli, Martin; Muggli, Markus (2008): HRM2 – Eine Chance, die es zu nutzen gilt!
[online] URL: http://www.sgvw.ch/d/fokus/Documents/081110_hrm2_baur_koehli_muggli.pdf

Hard, P. (2007): Umsetzung des HRM2 im Kanton Solothurn
[online] URL: http://www.voefrw.ch/d/doku/HRM2/Referat_Hard_d.pdf

Kanton Solothurn (1992): Bereinigte Gesetzessammlung, 131.1 - Gemeindegesetz (GG)

Kanton Solothurn (2004): Bereinigte Gesetzessammlung, 115.1 - Gesetz über die wirkungsorientierte Verwaltungsführung (WoV-G)

Konferenz der Kantonalen Aufsichtsstellen über die Gemeindefinanzen (ohne Datum)
[online] URL: http://www.kkag-cacsfc.ch/

Ohne Autor; Hrsg. Amt für Gemeinden und soziale Sicherheit, Abteilung Gemeinden, Solothurn (1996), Handbuch des Rechnungswesens der solothurnischen Gemeinden, Band 2: Rechnungsmodell und Finanzhaushalt

Ohne Autor; Hrsg. Konferenz der kantonalen Finanzdirektoren (2008): Handbuch Harmonisiertes Rechnungslegungsmodell für die Kantone und Gemeinden HRM2

Reichlin, Yvonne; Schweighauser, Daniel (ohne Datum): Reform der Rechnungslegung der öffentlichen Gemeinwesen (HRM 2) Information über die Neuerungen und Erfahrungsberichte aus der Praxis
[online] URL: http://www.voefrw.ch/d/doku/HRM2/Referat_Reichlin_Schweighauser_d.pdf

Schweizerisches Rechnungslegungsgremium für den öffentlichen Sektor (SRS) (2010): Übersicht Einführung HRM2 bei Kantonen und Gemeinden
[online] URL:
http://www.srscspcp.ch/srscspcp.nsf/0/e691b4e4a149cdc1c125757600376799/$FILE/SRS-CSPCP%20%C3%9Cbersicht%20Einf%C3%BChrung%20HRM2%202010-06.pdf

Steiner, Thomas (2009): Referat „Die finanzielle Steuerung und Herausforderungen in der Gemeinde“ aus Kurs "Gemeinderat - Führung, Verantwortung und Freude"

Sutter, Emilio (2008). Rechnungswesen für die öffentliche Verwaltung, Weiterbildungskurs finanzielles Rechnungswesen, Basel

12.2 Tabellenverzeichnis

Tabelle 1: Adressatenkreis 16
Tabelle 2: Zeitplan Einführung HRM2 17
Tabelle 3: Grundsätze HRM1 19
Tabelle 4: Grundsätze der Haushaltsführung für die Gemeinden 19
Tabelle 5: Grundsätze der Rechnungsführung 21
Tabelle 6: Bestandteile der Bestandesrechnung 22
Tabelle 7: Funktionale Gliederung 24
Tabelle 8: Grundsätze ordnungsgemässer Rechnungsführung 29
Tabelle 9: Elemente des Modells 31
Tabelle 10: Nummernkreis Kontoklassen [eigene Darstellung] 32
Tabelle 11: Grobgliederung des Kontenrahmens HRM2 32
Tabelle 12: Funktionale Gliederung 33
Tabelle 13: Aktiven und Passiven 34
Tabelle 14: Bemerkungen zu einzelnen Bilanzpositionen 35
Tabelle 15: Erfolgsrechnung, Aufwand 36
Tabelle 16: Erfolgsrechung, Ertrag 37
Tabelle 17: Unterschiede in der Erfolgsrechnung im Überblick 38
Tabelle 18: Investitionsrechnung, Ausgaben 39
Tabelle 19: Investitionsrechnung, Einnahmen 39
Tabelle 20: Verbuchung von Investitionsbeiträgen beim Subventionsgeber 40
Tabelle 21: Verbuchung von Investitionsbeiträgen beim Subventionsempfänger: Option 1 41
Tabelle 22: Verbuchung von Investitionsbeiträgen beim Subventionsempfänger: Option 2 41
Tabelle 23: Übersicht Rechnungsabgrenzungen 46
Tabelle 24: Aktive Rechnungsabgrenzungen 47
Tabelle 25: Passive Rechnungsabgrenzungen 47
Tabelle 26: Kontoverwendung bei Wertberichtigungen 48
Tabelle 27: Steuererträge, Verbuchung beim Sollprinzip 49
Tabelle 28: Steuererträge, Verbuchung beim Steuerabgrenzungsprinzip 50
Tabelle 29: Verbuchung von Verpflichtungen 50
Tabelle 30: Verbuchung von Vorschüssen 50
Tabelle 31: Zuordnung von Spezialfinanzierungen zu FK oder EK 51
Tabelle 32: Buchungen bei Rückstellungen 53
Tabelle 33: Regeln zur Anlagebuchhaltung 54
Tabelle 34: Bewertung von Anlagen im Finanzvermögen 55
Tabelle 35: Aktivierungsgrenzen: Investition oder Konsum 55
Tabelle 36: Unterschiede bei der konsolidierten Betrachtungsweise 57
Tabelle 37: Übersicht Kennzahlen 59
Tabelle 38: Nettoverschuldungsquotient 59
Tabelle 39: Selbstfinanzierungsgrad 60
Tabelle 40: Zinsbelastungsanteil 60
Tabelle 41: Kennzahlen 2. Priorität 61
Tabelle 42: Übersicht Anhang 62
Tabelle 43: Übersicht Eigenkapitalnachweis 63
Tabelle 44: Elemente des Beteiligungsspiegels 64
Tabelle 45: Elemente des Gewährleistungsspiegels 65
Tabelle 46: Bilanz EG Oekingen nach HRM1 und HRM2 68
Tabelle 47: Schätzungen der Aufwände bei der Einführung HRM2 76
Tabelle 48: Schätzung Aufwände Betrieb HRM2 78

12.3 Abbildungsverzeichnis

Abbildung 1: EG Oekingen....1
Abbildung 2: öffentliches Rechnungsmodell (NRM/HRM) 21
Abbildung 3: Aufbau HRM1 [eigene Darstellung] 23
Abbildung 4: Vergleich HRM1 und HRM2 [eigene Darstellung] 30
Abbildung 8: Erfolgsausweis gestuft 37
Abbildung 9: Natur von Investitionsbeiträgen / Bedeutung für den Subventionsgeber [eigene Darstellung] 42
Abbildung 10: Natur von Investitionsbeiträgen / Bedeutung für den Subventionsempfänger [eigene Darstellung]....42
Abbildung 11: Geldflussrechnung [eigene Darstellung] 45
Abbildung 12: Spezialfinanzierungen und Fonds: Natur des Geschäftes [eigene Darstellung]....51
Abbildung 13: Flussdiagramm Abgrenzung von Rückstellungen und Eventualverpflichtungen ..53
Abbildung 14: Abschreibungssätze je Anlagekategorie 56
Abbildung 15: Konsolidierungskreise nach HRM2 [eigene Darstellung] 57
Abbildung 16: Entscheidungsbaum zur Konsolidierung nach HRM2....58
Abbildung 17: Terminplan zur Umsetzung von HRM2 in der EG Oekingen....85

13 Authentizitätserklärung

Hiermit erkläre ich, die vorliegende Arbeit selbständig, ohne Mithilfe Dritter und unter Benutzung nur der angegebenen Quellen verfasst zu haben.

Bottmingen, 20. August 2010

Svitlana van den Berg