

Amt für Gemeinden
Gemeindefinanzen

Prisongasse 1
Postfach 157
4502 Solothurn
Telefon 032 627 23 57
Telefax 032 627 23 62
agem@vd.so.ch
www.agem.so.ch

Arbeitsgruppe HRM2 EG SO

**Einführung HRM2 bei den Einwohnergemeinden
Handlungsbedarf und Grundsatzentscheide**

Zwischenbericht

Solothurn, 23. August 2011 HUG/STE

Inhaltsverzeichnis

Zusammenfassung	3
1 Auftrag und Ausgangslage	4
1.1 Auftrag.....	4
1.2 Vorgehen und Ziel des vorliegenden Berichts	4
1.3 Arbeitsgruppe	4
1.4 Ausgangslage HRM1	5
1.5 Vorgaben zur Einführung von HRM2	6
2 Handlungsbedarf und Grundsatzentscheide	8
2.1 Thema 1 - Gliederung und Darstellung	8
2.1.1 Aufbau Rechnung.....	8
2.1.2 Funktionale Gliederung	9
2.1.3 Sachgruppengliederung	11
2.1.4 Mehrstufige Erfolgsrechnung.....	11
2.1.5 Feststellungen und Handlungsbedarf.....	12
2.1.6 Weiterführende Aktivitäten	13
2.2 Thema 2 – Anlagebuchhaltung und Bewertung	14
2.2.1 Grundlegende Fachempfehlungen	14
2.2.2 Aufwertung Finanzvermögen (FV), Verwendung Neubewertungsreserve.....	14
2.2.2.1 Ausgangslage.....	14
2.2.2.2 Bestand Finanzvermögen und Bewertungsmethode	14
2.2.3 Aufwertung Verwaltungsvermögen (VV)?.....	16
2.2.4 Anlagebuchhaltung.....	21
2.2.5 Finanzwirtschaftliche Auswirkungen Umstellung lineare Abschreibungen	25
2.2.6 Weitere Schritte.....	28
2.3 Thema 3 - Abgrenzungen, Konsolidierung und Anhang	29
2.3.1 Grundlegende Fachempfehlungen	29
2.3.2 Aktive und passive Rechnungsabgrenzungen.....	29
2.3.3 Steuerabgrenzungen	31
2.3.4 Rückstellungen und Eventualverpflichtungen	32
2.3.5 Weitere Schritte.....	34
3 Planung Phase Umsetzungskonzept	35
4 Anhang.....	36
Anhang 1: Beispiele Kontenplan HRM1/ HRM2 nach Teilrechnung	36
Anhang 2: Modellrechnungen Gretzenbach (Auszug).....	38
Anhang 3: Modellrechnungen Übergang degressiv/lineare Abschreibungen (Auszug).....	39

Zusammenfassung

Mit Blick auf die Umstellung der Gemeinden auf HRM2 ab dem Rechnungsjahr 2016 hat der Regierungsrat mit RRB Nr. 2010/2354 vom 14. Dezember 2010 das Vorgehen zur Einführung von HRM2 bei den Einwohnergemeinden festgelegt. In einer ersten Phase ist ein Umsetzungskonzept zu erarbeiten. Darin sind die Vorgaben und die Empfehlungen zur Einführung von HRM2 darzustellen.

Die Fragestellungen wurden von der Arbeitsgruppe in den drei Untergruppen "Darstellung und Gliederung", „Anlagebuchhaltung und Bewertung" sowie "Abgrenzungen, Konsolidierung und Anhang" bearbeitet.

Hauptziel dieses ersten Berichts ist die Klärung der strategischen Grundsatzfragen zu Handen des Steuerungsausschusses und zweitens die Information über den Arbeitsstand (Zwischenbericht).

In der Thematik "Gliederung und Darstellung" wurden alle Fragen der Darstellung der Gemeinerechnung und des neuen Kontenrahmens (Funktionale Gliederung, Sachgruppengliederung) unter HRM2 angegangen. Generell ist festzustellen, dass mit HRM2 der Detailgrad aus Gründen der Transparenz stark ausgebaut wird und das bisherige 3-stellige, respektive 4-stellige Nummernkonzept um je eine zusätzliche Stelle erweitert werden muss. Neben darstellerischen Aspekten wird mit der Umstellung für die Einzelgemeinden ein beträchtlicher „Umrüstaufwand“ entstehen. Bei der Umsetzung geht es hier primär um technische Fragen ohne strategische Relevanz. Sie können im Detail und in der Kompetenz der Arbeitsgruppe gelöst werden. Ziel ist, ein Manual für den Kontenplan HRM2 für Solothurner Gemeinden zu schaffen.

Im Rahmen des Themas „Anlagebuchhaltung und Bewertung“ kommt die Arbeitsgruppe nach Vornahme eigener Modellrechnungen und in einer Abwägung des Nutzen-/ Aufwandverhältnisses zum Schluss, dass das bestehende Verwaltungsvermögen unter HRM2 nicht aufgewertet werden soll. Dagegen wird das Finanzvermögen neu bewertet. Eine allfällige Neubewertungsreserve soll nach einer Sperrfrist von mindestens fünf Jahren voraussichtlich dem freien Eigenkapital zugewiesen werden können. Bezüglich der Einführung der Anlagebuchhaltung orientierte sich die Arbeitsgruppe an den einschlägigen Empfehlungen. Demnach soll das Verwaltungsvermögen neu in bis 14 Anlagekategorien mit unterschiedlicher Nutzungsdauer und unterschiedlicher linearer Abschreibungsregel eingeteilt werden.

Schliesslich werden unter Ziffer 2.3 Abklärungen zur Einführung von systematischen Rechnungsabgrenzungen und Rückstellungen vorgenommen. Der Begriff der Wesentlichkeit wird operationalisiert, bezüglich Steuerabgrenzungen soll auf das Steuerabgrenzungsprinzip verzichtet werden. Dagegen soll das bekannte Sollprinzip in einer ausgeweiteten Form zur Anwendung kommen.

1 Auftrag und Ausgangslage

1.1 Auftrag

Gemäss § 137 Abs. 2 lit. b Gemeindegesetz (GG; BGS 131.1) legt das für Gemeindeangelegenheiten zuständige Departement¹ das Rechnungsmodell (Voranschlag, Jahresrechnung) für die Gemeinden fest. Im Zusammenhang mit der Umstellung der Gemeinden auf HRM2 hat der Regierungsrat mit RRB Nr. 2010/2354 vom 14. Dezember 2010 das Vorgehen zur Einführung von HRM2 bei den Einwohnergemeinden festgelegt. Als erster Schritt ist ein Umsetzungskonzept zu erarbeiten. Darin sind die Vorgaben und die Empfehlungen zur Einführung von HRM2 darzustellen.

Auf der Grundlage der Fachempfehlungen der kantonalen Finanzdirektorenkonferenz (FdK) und der Vorarbeiten der Konferenz der kantonalen Aufsichtsstellen für Gemeindefinanzen (KKAG) sind die Fachempfehlungen auf Umsetzbarkeit bei den solothurnischen Einwohnergemeinden zu prüfen .

Im Weiteren ist der Anpassungsbedarf auf die kantonale Gesetzgebung (Gemeindegesetz, Finanzausgleichsgesetz) festzustellen, der Schulungsbedarf der kommunalen Finanzorgane zu quantifizieren sowie ein definitiver Zeitplan zur Einführung von HRM2 vorzulegen. Je nachdem sind im Umsetzungskonzept Anpassungen bezüglich Projektorganisation vorzunehmen.

Das Umsetzungskonzept ist bis Ende 2011 durch die gemeinsame Arbeitsgruppe Kanton – Gemeinden zu erarbeiten. Der Schlussbericht zur Umsetzung dient zur Auftragsvergabe und Freigabe der weiteren Projektphasen.

1.2 Vorgehen und Ziel des vorliegenden Berichts

Die Fragestellungen bezüglich der technischen Fachempfehlungen der FdK wurden in den drei Untergruppen "Darstellung und Gliederung", „Anlagebuchhaltung und Bewertung" sowie "Abgrenzungen, Konsolidierung und Anhang" bearbeitet. Die Ergebnisse aus den Teilgruppen wurden an Workshops mit der Arbeitsgruppe beraten und zu Händen des Steuerungsausschusses verabschiedet.

Hauptziel dieses Zwischenberichts 1 ist erstens die Klärung der strategischen Grundsatzfragen zu Händen des Steuerungsausschusses und zweitens die Information über den Arbeitsstand. Themen, die noch nicht behandelt wurden oder deren Erarbeitung noch nicht fertiggestellt ist, werden an der nächsten Berichterstattung dem Steuerungsausschuss vorgelegt.

1.3 Arbeitsgruppe

Die Arbeitsgruppe setzt sich aus folgenden Mitgliedern zusammen:

- Thomas Steiner, Leiter Gemeindefinanzen, Amt für Gemeinden (AGEM) Projektleiter

¹ Volkswirtschaftsdepartement

- Brigitte Bergundthal, Controllerin/Revisorin, Abteilung Gemeindefinanzen AGEM
- Lorenz Schwaller, Controller/Revisor, Abteilung Gemeindefinanzen AGEM
- Anna Steiner, Verwaltungsjuristin, Abteilung Gemeindeorganisation AGEM
- Adolf Müller, Finanzverwalter, Einwohnergemeinde Trimbach
- Markus Sieber, Finanzverwalter, Einwohnergemeinde Stadt Olten
- Hans Vögeli, Finanzverwalter, Einwohnergemeinde Gretzenbach
- Markus Wyss, Finanzverwalter, Einwohnergemeinde Kestenholz
- Eliane Hugli, externe Projektunterstützung, Legatix Treuhand GmbH, Solothurn

1.4 Ausgangslage HRM1

Die Solothurner Gemeinden verfügen seit 1986 flächendeckend über einen gemeinsamen Rechnungslegungsstandard (NRM, HRM, HRM1): Das Prinzip der doppelten Buchhaltung, das Führen von Vermögens- und Kapitalbeständen in einer Bilanz, der Ausweis des finanziellen Erfolgs in der Laufenden Rechnung oder die Verbuchung der Investitionen in einer separaten Teilrechnung sind zu einem festen Bestandteil der Rechnungsführung in unseren Gemeinden geworden.

Vorteile des Rechnungsmodells HRM1 für die Einwohnerschaft sind die einheitliche Darstellung des Voranschlages und der Jahresrechnung, die Gliederung des Aufwandes und des Ertrages nach Aufgabenbereichen (Funktionen) wie Bildung, Verkehr oder Finanzen oder der transparente Ausweis des Rechnungsergebnisses. Für die Behörden und die Gemeindeverwaltung liefert HRM1 die Grundlage für eine sparsame und wirtschaftliche Haushaltsführung, die Sicherstellung einer angemessenen Selbstfinanzierung zur Vermeidung einer hohen Verschuldung oder die Möglichkeit der Beurteilung der finanziellen Lage aufgrund von Kennzahlen. HRM1 ist heute als Rechnungslegungsstandard bei den Führungsorganen als auch bei der Einwohnerschaft vertraut, verankert und miliztauglich.

Die Gemeinderechnung gliedert sich in drei Teilrechnungen: Die Bestandesrechnung, die Laufende Rechnung und die Investitionsrechnung. Die Laufende Rechnung und die Investitionsrechnung werden zusammen als Verwaltungsrechnung bezeichnet.

RECHNUNGSMODELL (NRM/HRM)					
Bestandesrechnung		Verwaltungsrechnung			
Aktiven	Passiven	Laufende Rechnung		Investitionsrechnung	
		Aufwand	Ertrag	Ausgaben	Einnahmen
10 Finanzvermögen	20 Fremdkapital	Personalaufwand	Steuern	Sachgüter (Hoch- und Tiefbauten)	Anschlussgebühren und Erschliessungsbeiträge
11 Verwaltungsvermögen		Sachaufwand	Vermögensertrag	Darlehen und Beteiligungen	Rückzahlung von Darlehen
12 Spezialfinanzierungen (Bilanzfehlbetrag)	22 Spezialfinanzierungen (Eigenkapital)	Zinsen	Gebühren	Investitionsbeiträge	Subventionen
		Abschreibungen	Subventionen		
13 Bilanzfehlbetrag	23 Eigenkapital	Beiträge			
		Ertragsüberschuss			Nettoinvestition

Abbildung 1 - Rechnungsmodell HRM1

Folgende Besonderheiten zeichnen HRM1 aus:

- **Spezialfinanzierungen** sind innerhalb der Gemeinderechnung separat geführte Aufgabebereiche mit eigenem Rechnungskreis wie z.B. die Wasserversorgung, die Abwasserentsorgung oder das Forstwesen (Bürgerrechnung).
- Mit der Vornahme von **Abschreibungen** soll der Entwertung des Verwaltungsvermögens (z.B. Schulbauten) Rechnung getragen werden. Andererseits wird eine angemessene Eigenfinanzierung der Gemeinde sichergestellt, indem HRM1 einen minimalen Abschreibungssatz (8% vom Buchwert = 4 % linear) auf dem Verwaltungsvermögen vorschreibt.
- Als **Vorfinanzierungen** werden im öffentlichen Rechnungswesen Reserven bezeichnet, die für künftige Investitionen gebildet werden können. Die Bildung solcher Reserven ist von der Gemeindeversammlung separat zu genehmigen.
- Aus der **Investitionsrechnung** wird der Investitionsbedarf einer Gemeinde abgeleitet. Es gilt in Projekte des Zwangs-, Entwicklungs- und Wunschbedarfs zu unterscheiden. Nach Abzug der Drittbeiträge (z.B. Subventionen) von den Bruttoausgaben resultieren die sogenannten Nettoinvestitionen. Diese sind über die Selbstfinanzierung zu decken. Ein Finanzierungsfehlbetrag ist über die Aufnahme von Fremdgeldern zu finanzieren.

Flankierend gelten spezifische Grundsätze der Haushaltsführung wie die Gesetzmässigkeit, das Haushaltgleichgewicht, die Sparsamkeit, die Wirtschaftlichkeit oder die Verursacherfinanzierung sowie viele der aus dem Privatrecht gängigen Rechnungslegungsgrundsätze (Wahrheit, Klarheit, Vollständigkeit u.ä.).

1.5 Vorgaben zur Einführung von HRM2

Bei der Umsetzung von HRM2 bei den Solothurner Gemeinden sind folgende Grundsätze und Vorgaben zu beachten:

- Grundlagen stellen das Handbuch der kantonalen Finanzdirektorenkonferenz (FdK)², die Fachempfehlungen (FE) des Schweizerischen Rechnungslegungsgremiums für den öffentlichen Sektor (SRS) (www.srs-csppc.ch) sowie der Konferenz der kantonalen Aufsichtsstellen für Gemeindefinanzen (KKAG) (www.kkag-cacsfc.ch) dar;
- Das HRM2 des Kantons, welches auf das Rechnungsjahr 2012 eingeführt wird, kann als Orientierung dienen, soweit es sich für die Gegebenheiten der Gemeinden eignet. Es ist jedoch nicht bindend;
- Kommunale Gesetzesbestimmungen (Gemeindegesezt, Handbücher, Finanzausgleichsgesetz) respektive die AGEM-Vollzugspraxis sollen dort, wo HRM2 Wahlfreiheiten ermöglicht, nicht aufgeweicht werden (z.B. Abschreibungen auf dem Bilanzfehlbetrag);
- Einheitliche, klar verständliche Regeln im HRM2 sind mit Blick auf die Vergleichbarkeit unter den Gemeinden (z.B. in der Statistik, Finanzausgleich) wichtig;

² Ausgabe Januar 2008

- Allfällige Abweichungen vom HRM2-Standard sind zu begründen;
- Alle Regelungen zu HRM2 haben den Eigenheiten des Kantons und seiner Gemeinden Rechnung zu tragen. Sie sind auf Miliztauglichkeit (Milizgremien) und Bürgerfreundlichkeit (Verständlichkeit) auszurichten.

2 Handlungsbedarf und Grundsatzentscheide

2.1 Thema 1 - Gliederung und Darstellung

Unter dem Thema "Gliederung und Darstellung" werden alle Fragen der Darstellung der künftigen Gemeinderechnungen und dem neuen Kontenplan (Funktionale Gliederung, Sachgruppen-gliederung) unter HRM2 angegangen. Folgende Fachempfehlungen dienen als Grundlage:

- FE01 – Elemente Rechnungsmodell
- FE02 – Grundsätze ordnungsgemässer Rechnungslegung
- FE03 – Kontenrahmen und funktionale Gliederung
- FE04 – Erfolgsrechnung
- FE11 – Bilanz

Daraus ergeben sich folgende Erkenntnisse:

2.1.1 Aufbau Rechnung

Die Elemente Bilanz (Bestandesrechnung), Erfolgsrechnung (Laufende Rechnung), Investitionsrechnung und Anhang sind bereits unter HRM1 gängig und bleiben in grossen Teilen unverändert. Der Unterschied zu HRM1 besteht darin, dass neu eine Geldflussrechnung zu erstellen ist, welche als Resultat die Zu- oder Abnahme von flüssigen Mitteln aufzeigt. Im Weiteren wird die Darstellung der Jahresrechnung um einen gestuften Erfolgsausweis erweitert. Der Erfolg wird in ein operatives und ausserordentliches Ergebnis gesplittet. Die Geldflussberechnung (Geldflussrechnung) ersetzt den heutigen Finanzierungsnachweis (Bereich Investitionen) und zeigt die Veränderung des Gesamtkapitals auf. Ein erweiterter Anhang beinhaltet die Offenlegung sämtlicher Änderungen in den Bereichen Rechnungsgrundsätze, Anlagevermögen, Beteiligungen etc. Diese Angaben dienen der Informationsverbesserung, Erhöhung der Transparenz sowie einer präziseren Sicht auf die Vermögens- und Ertragslage.

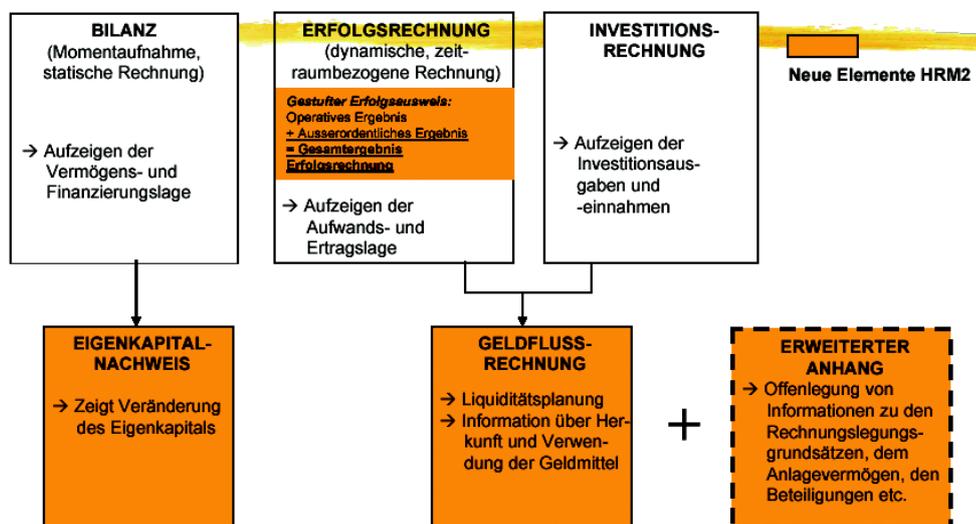


Abbildung 2- – Neuer Aufbau

2.1.2 Funktionale Gliederung

Die funktionale Gliederung wird im Sinne der in der privaten Rechnungslegung gängigen Segmentberichterstattung³ unter HRM2 fortgeführt und erweitert: Die Tätigkeitsbereiche der Gemeinden werden somit weiterhin frankenmässig offengelegt.

Eine Gegenüberstellung⁴ der Funktionen nach HRM1 und HRM2 zeigt, dass auf der obersten Ebene keine Anpassungen vorgenommen werden müssen. Auf den nächstfolgenden Stufen ergeben sich aber wesentliche Änderungen.

HRM2 für soloth. Gemeinden		HRM1 für soloth. Gemeinden	
0	ALLGEMEINE VERWALTUNG	0	ALLEGEMEINE VERWALTUNG
01	Legislative und Exekutive		
011	Legislative	011	Gemeindeversammlung
012	Exekutive	012	Gemeinerat, Kommissionen
02	Allgemeine Dienste		
021	Finanz- und Steuerverwaltung	020	Gemeindeverwaltung
022	Allgemeine Dienste, übrige	020	Gemeindeverwaltung
	022x Eine weitere Unterteilung in 4-stellige Nummern	027	Bauverwaltung
	022x ist zwingend	028	Allgemeine Personalkosten
	022x	029	Uebrige Verwaltung
029	Verwaltungsliegenschaften, n.a.g.	090	Verwaltungsliegenschaften
	029x	091	Mehrzweckgebäude
	029x	304	Gemeindesaal
	029x	305	Mehrzweckhalle
1	ÖFFENTLICHE ORDNUNG UND SICHERHEIT, VERTEIDIGUNG	1	ÖFFENTLICHE SICHERHEIT
11	Öffentliche Sicherheit		
111	Polizei	110	Polizei
		112	Sicherheitsdienst
112	Verkehrssicherheit	110	Polizei
113	Strassenverkehrsamt	110	Polizei
12	Rechtssprechung		
120	Rechtssprechung	100	Rechtswesen
14	Allgemeines Rechtswesen		
140	Allgemeines Rechtswesen	100	Rechtswesen
15	Feuerwehr		
150	Feuerwehr	140	Feuerwehr
	1500 Feuerwehr allgemein		
	1501 Feuerwehr (SF)	141	Feuerwehr (SF)
	1506 Regionale Feuerwehrorganisation	142	Regionale Feuerwehr
16	Verteidigung		
161	Militärische Verteidigung	150	Militär
162	Zivile Verteidigung	160	Zivilschutz
	1620 Zivilschutz (allgemein)		
	1621 Ziviler Gemeindeführungsstab	161	Regionaler Führungsstab
	1626 Regionale Zivilschutzorganisation	162	Regionale Zivilschutzorganisation
163	Militärische Hilfe im Ausland, Friedensförderung		

Abbildung 3 – Auszug Gegenüberstellung HRM1 – HRM2

³ IPSAS Nr. 18

⁴ Aus Bachelorarbeit "Umsetzung HRM2 in einer kleineren Einwohnergemeinde", FH Nordwestschweiz, Olten, S. van den Berg, August 2010

Gemäss FdK (SRS) ist die funktionale Gliederung bis auf die dritte Ebene (Stufe) verbindlich. Die KKAG empfiehlt, bis zur vierten Stelle einheitlich zu bleiben. Derzeit laufen Abklärungen bezüglich Freiheitsgrade bei der Definition der Funktionsbereiche auf den untersten Stufen. Beispiel Funktion 150: Diese darf nur für die eigene Feuerwehr verwendet werden. Eine weitere Unterteilung in eigene und regionale Feuerwehr führt dazu, dass auf 4-stellige Kontonummern umgestellt werden muss. Andererseits wird die Funktion "Allgemeine Personalkosten, 028) neu nicht mehr geführt. Im neuen solothurnischen Kontenplan HRM2 soll diese für kleine Gemeinden weitergeführt werden (Vorschlag Funktionsbereich 022 oder 9xx). Im Übrigen bestehen Unterteilungen (hier ein Beispiel der Funktion 01-02). Die Empfehlungen der KKAG werden derzeit mit den Solothurner Gegebenheiten abgeglichen. Grundsätzlich soll - sowie sinnvoll - die Funktionsstelle bis zur 4. Stelle einheitlich für alle Solothurner Gemeinden definiert werden.

HRM2 für Gemeinden		Funktionale Gliederung: 4 Stellen; Muster: 9999	
Funktionale Gliederung		1- bis 3-stellige Funktionen sind generell verbindlich.	
Version 13, Stand 29.03.2011		Wenn 4. Stelle ≠ 0: Verbindliche Funktionsnummern; übrige 4. Stellen frei definierbar (Empfehlung für regionale Organisationen: Ziffern 6 - 9).	
1-3 stellig	4-stellig	Bezeichnung	Einzelne Aufgaben
0		ALLGEMEINE VERWALTUNG	
01		Legislative und Exekutive	
011		Legislative	
	0110	Legislative	Gemeindeversammlungen, Grosser Gemeinderat, Gemeindeparlament, Abstimmungen, Wahlen, Urnendienst, Stimmzähler, Wahlbüro, Geschäftsprüfungskommission, Rechnungsprüfungskommission, Buchprüfungskosten.
012		Exekutive	
	0120	Exekutive	Gemeinderat, Stadtrat, gemeinde- und stadträtliche Kommissionen (soweit nicht eine andere funktionale Zuordnung gegeben ist), Jungbürgerfeier.
02		Allgemeine Dienste	
021		Finanz- und Steuerverwaltung	
	0210	Finanz- und Steuerverwaltung	Finanzverwaltung, Gemeindesteueramt, Finanzkommission, Steuerkommission, Steuerbezugskosten, Steuerbussen, Betreuungskosten, Bezugsprovision für Steuern, Bank- und Postspesen (im Zahlungsverkehr).
022		Allgemeine Dienste, übrige	
	0220	Allgemeine Dienste, übrige	Gemeindekanzlei, Personalamt, Bauverwaltung, Baukommission, Bausekretariat (Baupolizei siehe Funktion 1400), Datenschutz (sofern funktionsübergreifende Dienststelle), EDV, Datenverarbeitungszentrale, Materialzentrale, Gemeindearchiv, Volkszählung, Versicherungswesen (sofern funktionsübergreifende Dienststelle), Liegenschaftsverwaltung (sofern in dieser Dienststelle Liegenschaften des Verwaltungs- und Finanzvermögens verwaltet werden; sonst in betreffender Funktion).
023		Meteorologie und Landestopographie	
	0230	Meteorologie und Landestopographie	Diese Funktion betrifft den Bund.
029		Verwaltungsliegenschaften, n.a.g.	
	0290	Verwaltungsliegenschaften, n.a.g.	Verwaltungsgebäude, Gemeindehaus, Gemeindegaststätte, Mehrzweckgebäude (sofern nicht für bestimmte Aufgabe), alle übrigen öffentlichen Gebäude, soweit nicht eine andere funktionale Zuordnung gegeben ist. Bürorummiete (sofern nicht für bestimmte Aufgabe).

Abbildung 4 - Beschreibung Funktionale Gliederung (1-4-stellig)

Die Kontierungsstruktur ist stark an den Bund und die Kantone angelehnt. Aus diesem Grund ergeben sich hier erhebliche Anpassungsarbeiten (vgl. Dokumentation im Anhang 1).

2.1.3 Sachgruppengliederung

Die Sachgruppengliederung (bisher Artengliederung) wird in allen Teilrechnungen (Bilanz, Erfolgsrechnung und Investitionsrechnung) wesentlich ändern. Sachgruppenbezeichnungen können teilweise beibehalten werden, allerdings meist mit neuen Kontonummern. Wegen der Abdeckung zusätzlicher Informationsbedürfnisse sind die Sachgruppenkonten neu 4- bzw. 5-stellig zu führen.

Generell ist festzustellen, dass mit HRM2 der Detailgrad aus Gründen der Transparenz stark ausgebaut wird und das bisherige 3-stellige, respektive 4-stellige Nummernkonzept um je eine zusätzliche Stelle erweitert werden muss. Im Überblick ergeben sich für die Gliederung der Funktionen und der Sachgruppenkonten folgende Strukturen im Vergleich von HRM1 zu HRM2:

Kontenrahmen	HRM1		HRM2	
	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

Abbildung 5 - Kontierung nach Stellen HRM1 –HRM2

Das bedingt, dass jede Gemeinde einen vollständig neuen Kontenplan erhält. Die Arbeitsgruppe prüft, ob eine Straffung des Kontenplans für Solothurn möglich ist, respektive welche Teilgebiete vorab weggelassen werden könnten. Dies würde insbesondere Bereiche betreffen, welche ausdrücklich für die Kantone oder den Bund geschaffen wurden (Rüstungsaufwand, Meteorologie, Beziehungen zum Ausland etc.) oder ist auch abhängig von der Frage, ob pro Anlagekategorie im Verwaltungsvermögen je separate Abschreibungskonti zu führen sind.

2.1.4 Mehrstufige Erfolgsrechnung

Neu eingeführt wird eine gestufte Erfolgsrechnung. Je nach Betrachtung ergibt sich eine 2-stufige respektive mehrstufige Darstellung des Erfolgs.

- **Zweistufig:** 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 bzw. den Bilanzfehlbetrag verändert. Der Gesamtsaldo steht dabei im Vordergrund. Die Teilsaldi im gestuften Erfolgsausweis dienen der Feinanalyse. Der Aufwand oder Ertrag ist dann ausserordentlich, wenn er in keiner Art und Weise vorhersehbar war, der Einflussnahme und Kontrolle entzogen ist oder wenn er nicht zum operativen Geschäft gehört. Als ausserordentlicher Aufwand gelten u.a. zusätzliche Abschreibungen, Einlagen in Vorfinanzierungen oder Einlagen in die Neubewertungsreserve.
- **Dreistufig** mit den Zwischenergebnissen:
 - Ergebnis aus betrieblicher Tätigkeit
 - Ergebnis aus Finanzierung
 - Ausserordentliches Ergebnis

Ergebnis und Erfolgsausweis Gemeinde Fislisbach

EINWOHNERGEMEINDE	Rechnung 2010	Budget 2010
ERFOLGSRECHNUNG		
Betrieblicher Aufwand	15'107'816.89	16'020'800.00
30 Personalaufwand	3'519'690.90	3'641'300.00
31 Sach- und übriger Betriebsaufwand	3'180'884.08	3'483'400.00
33 Abschreibungen Verwaltungsvermögen	432'702.00	429'500.00
35 Einlagen Fonds/Spezialfinanzierungen	87'696.37	78'200.00
36 Transferaufwand	7'222'627.19	7'669'000.00
37 Durchlaufende Beiträge	0.00	0.00
39 Interne Verrechnungen	664'216.35	719'400.00
Betrieblicher Ertrag	17'161'079.39	16'226'600.00
40 Fiskalertrag	13'185'703.60	12'283'000.00
41 Regalien und Konzessionen	3'681.00	5'600.00
42 Entgelte	2'542'389.78	2'459'500.00
43 Verschiedene Erträge	0.00	0.00
45 Entnahmen Fonds/Spezialfinanzierungen	54'633.99	85'400.00
46 Transferertrag	710'454.67	683'700.00
47 Durchlaufende Beiträge	0.00	0.00
49 Interne Verrechnungen	664'216.35	709'400.00
Ergebnis aus betrieblicher Tätigkeit	2'053'262.50	205'800.00
34 Finanzaufwand	200'755.31	211'500.00
44 Finanzertrag	117'465.28	97'300.00
Ergebnis aus Finanzierung	-83'290.03	-114'200.00
Operatives Ergebnis		
38 Ausserordentlicher Aufwand	0.00	0.00
48 Ausserordentlicher Ertrag	0.00	0.00
Ausserordentliches Ergebnis	0.00	0.00
Gesamtergebnis Erfolgsrechnung	1'969'972.47	91'600.00

Abbildung 6 – Gestufter Erfolgsausweis am Beispiel der Einwohnergemeinde Fislisbach (AG)

2.1.5 Feststellungen und Handlungsbedarf

Die Gliederung und Darstellung von HRM2 stellt die Basis des neuen Rechnungslegungsstandards dar. Neben darstellerischen Aspekten (wie z.B. der mehrstufige Erfolgsausweis, Gliederungsmethoden) wird sich mit der Umstellung auf die neuen Nomenklaturen (Funktionale Gliederung, Sachgruppen) und das neue Kontierungssystem für die Gemeinden ein beträchtlicher „Umrüstungsaufwand“ ergeben.

Dabei handelt es sich primär um technische Aspekte, die im Detail und in eigener Kompetenz durch die Arbeitsgruppe gelöst werden und keine strategische Relevanz haben. Die Aufgabe der Arbeitsgruppe ist es, hier eine umfassende Dokumentation bereitzustellen. Ziel ist, ein Manual für den Kontenplan HRM2 für Solothurner Gemeinden zu schaffen.

Wichtig wird zudem sein, dass die Umstellung IT-technisch von den Softwareanbietern unterstützt wird und über Pilotgemeinden Erfahrungswerte gesammelt werden. Ein eigentlicher strategischer Entscheidungsbedarf durch den Steuerungsausschuss ist in diesem Bereich nicht vorhanden.

2.1.6 Weiterführende Aktivitäten

- Eine elektronische Statistikauswertung sämtlicher bis anhin von den Gemeinden bebuchten Funktionsstellen wies 60 ausserordentliche Funktionen aus, welche nicht im heutigen Standardkontenplan enthalten waren: Diese werden nun dem neuen Kontenplan zugeordnet.
- Anfragen betreffend zwingender Verwendung der Anzahl Stellen der Kontonummern sind bei der SRS hängig. Sobald die Stellungnahmen vorliegen, wird der Musterkontenplan angepasst.
- Eine Kontaktaufnahme mit den Softwarelieferanten ist vorgesehen, sobald die Anforderungen bezüglich der Gliederung und Darstellung für die Solothurner Gemeinden klar dokumentiert sind. Gleichzeitig wird abzuklären sein, welche Möglichkeiten sich im Hinblick auf Kontierung und Anlagebuchhaltung eröffnen.
- Bereits heute zeichnet sich ab, dass es sehr aufwändig wäre, beim Übergang von HRM1 zu HRM2 einen Vergleich der Jahresrechnung bezüglich Funktionsstellen und Sachgruppenkonten mit dem Vorjahr herzustellen: Es ist davon auszugehen, dass für die ersten Jahre keine Vergleichszahlen zu den Vorjahren bereitgestellt werden können.

2.2 Thema 2 – Anlagebuchhaltung und Bewertung

2.2.1 Grundlegende Fachempfehlungen

Folgende Fachempfehlungen dienen als Grundlage:

- FE06 – Wertberichtigungen
- FE10 – Investitionsrechnung
- FE12 – Anlagegüter/Anlagebuchhaltung
- FE19 – Vorgehen Übergang

2.2.2 Aufwertung Finanzvermögen (FV), Verwendung Neubewertungsreserve

2.2.2.1 Ausgangslage

Gemäss FE 19 ist das Finanzvermögen bei der Umstellung auf HRM2 zu Verkehrswerten neu zu bewerten. Es besteht keine Wahlfreiheit. Die Neubewertung ist nach Einführung periodisch zu wiederholen. Ein aus der Neubewertung erzielter Aufwertungsbetrag ist in der Eröffnungsbilanz als "Neubewertungsreserve" unter dem Eigenkapital einzustellen. Die Neubewertungsreserve ist gemäss FdK-Richtlinie grundsätzlich für künftige Wertberichtigungen zu verwenden.

Daraus ergeben sich folgende Fragestellungen:

- Über welche Bestände im Finanzvermögen verfügen die Einwohnergemeinden heute?
- Welche Bewertungsmethoden zur Neubewertung des Finanzvermögens sind zu berücksichtigen?
- Kann das Aufwertungspotential im Finanzvermögen für alle Gemeinden beziffert werden?
- Welche Überlegungen ergeben sich bei der Verwendung der Neubewertungsreserven bezüglich Haushaltspolitik?

2.2.2.2 Bestand Finanzvermögen und Bewertungsmethode

Auf der Grundlage der Finanzstatistik der Einwohnergemeinden für die Jahre 2007/2008 belaufen sich die Buchwerte der aufwertungsrelevanten Aktiven im Finanzvermögen (Liegenschaften des Finanzvermögens, Vorräte, ohne Beteiligungen im Verwaltungsvermögen) auf über 200 Mio. Franken.

Konto/Bezeichnung	2007	2008
1023 – Liegenschaften des Finanzvermögens	211'134'925	206'376'305
1025 – Vorräte	457'093	606'919
Total im Finanzvermögen	211'592'018	207'003'224

Bewertungsmethode

Es bestehen zahlreiche Möglichkeiten, Anlagewerte des Finanzvermögens zu bewerten. Die Wertpapiere können grundsätzlich nach den Kurswerten bzw. nach den Bewertungen der Banken oder Steuerämter (lokale Werte) bewertet werden. Die Bewertung der Liegenschaften im Finanzvermögen ist komplexer, da die lokale Situation beurteilt werden muss. Die Gemeinde müsste einen von vielen Faktoren beeinflussten „Markt“ analysieren. Es dürfte schwierig sein, alle Parameter dafür zu kennen. Sollte eine fundierte Bewertung erfolgen, erfordert dies einen beachtlichen Arbeitsaufwand mit entsprechenden Erhebungskosten. Dies gilt auch bei Beizug von externen Fachpersonen (Architekten, Berater etc.).

Aus Sicht der Arbeitsgruppe soll bei der Bewertung des Finanzvermögens (u.a. bebaute und unbebaute Grundstücke) ein pragmatischer Ansatz verfolgt werden, indem objektive, verfügbare Werte (Gebäudeversicherungswerte SGV oder Katasterwerte/Steuerwerte) mit Zuschlagfaktoren zur Anwendung kommen sollen. Diese wären in Zusammenarbeit mit dem Steueramt, Abteilung Katasterschätzung, im Rahmen eines separaten Projektes zu erheben. Ein solches Vorgehen hätte den Vorteil, dass für alle Gemeinden einheitliche Kriterien bei der Bewertung des Finanzvermögens zur Anwendung kämen, was sich günstig auf die Vergleichbarkeit unter den Gemeinden auswirkt.

2.2.2.3 Aufwertungspotential Finanzvermögen (FV)

Schätzungen bezüglich der stillen Reserven auf dem Finanzvermögen bei den Einwohnergemeinden Olten, Trimbach und Oekingen zeigen folgende Ergebnisse:

Zusammenstellung Hochrechnung Aufwertungspotential Finanzvermögen (FV) in Mio. Franken

EG	Buchwerte relevantes FV (ohne Beteiligungen VV)	Neubewer- tung	Aufwertung = Neubewertungs- reserve	Bilanzsumme	Einwohner
Olten (2009)	18.72	40.62	21.90	211.4	17'200
Trimbach (2010)	2.66	2.63	-0.03	28.6	6'300
Oekingen (2009)	0.85	2.95	2.10	3.5	750
Total	22.23	46.20	23.97	243.5	24'250
Hochrechnung Aufwertungspotential FV			152.97	1'554.0	255'000

- So ergäbe sich bei der Stadt Olten ein Neubewertungsbedarf aus dem Finanzvermögen von 21.9 Mio. Franken, ohne Alpiq-Aktien (bei Einbezug der Beteiligungen im Verwaltungsvermögen inkl. Alpiq-Aktien⁵ eine Neubewertungsreserve von über 40,8 Mio. Franken). Der Buchwert

⁵ Tageskurs vom 9.03.2011

ohne Beteiligungen im VV beträgt demgegenüber rund 18.8 Mio. Franken, die Bilanzsumme von Olten beläuft sich auf 211 Mio. Franken (2009).

- Bei der Einwohnergemeinde Trimbach würde im Finanzvermögen unter Anwendung von zwei verschiedenen Schätzverfahren⁶ bei einem Bilanzwert von rund 2,6 Mio. Franken des Finanzvermögens zu keiner (siehe Tabelle oben: 0,03 Mio. Franken) respektive einer eher geringen Aufwertungsreserve von 0,7 Mio. Franken führen.
- Für Oekingen wäre - gemäss einer separaten Erhebung der Gemeinde aus dem Jahr 2010⁷ - mit einem Aufwertungsbetrag von über 2 Mio. Franken zu rechnen.
- Bei der Beurteilung der Bewertungsfrage ist zu beachten, dass bei den solothurnischen Gemeinden seit Einführung des HRM1 im Jahr 1986 keine systematische Neubewertung des Finanzvermögens erfolgt ist. Somit dürften sich in den letzten 25 Jahren beachtliche stille Reserven gebildet haben. Bei einer Bilanzsumme aller Einwohnergemeinden von gesamthaft 1'554 Mio. Franken (2007/2008) schätzt das AGEM das Aufwertungsvolumen auf grob über 100 Mio. Franken (Hochrechnung: 153 Mio. Franken).

2.2.2.4 Verwendung Neubewertungsreserve, Auswirkungen Finanzhaushalt

In Ergänzung zur FdK-Empfehlung hat die SRS in der Auslegung vom 24. Juni 2010 vorgeschlagen, die Neubewertungsreserve am Ende des ersten Jahres zur freien Verwendung auf das Eigenkapitalkonto umzubuchen. Allerdings würde bei einem Eigenkapitalbestand per 2008/2009 der Solothurner Gemeinden von 344 Mio. Franken eine Aufwertungsreserve von über 100 Mio. Franken einen sehr erheblichen Zuwachs (> 30%) ausmachen. Es ist davon auszugehen, dass solche Zuwächse nicht ohne Auswirkungen auf die Steuerfüsse der Gemeinden blieben.

Die Arbeitsgruppe schlägt daher vor, auf eine Umbuchung der Neubewertungsreserve vorerst zu verzichten und erst nach einer Sperrfrist von mehreren Jahren (z.B. nach fünf Jahren) zuzulassen. Begründung: Die Übergangsfrist ermöglicht den kommunalen und kantonalen Akteuren, sich in einer Anfangszeit mit dem Mechanismus unter HRM2 vertraut zu machen, ohne verfrüht allenfalls ungünstige, finanzpolitisch falsche Signale zu setzen.

2.2.3 Aufwertung Verwaltungsvermögen (VV)?

2.2.3.1 Ausgangslage

- Nach FE 19, Ziffer 2 muss das bestehende Verwaltungsvermögen bei Umstellung auf HRM2 im Sinne eines Minimalstandards nicht neu bewertet werden (Wahlfreiheit). Eine Aufwertung des Verwaltungsvermögens ist also fakultativ.
- Kommt es zu einer Neubewertung sind Anlagen im Verwaltungsvermögen zu Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten unter Abzug der anteiligen Wertberichtigungen zu bilanzieren (FE 12 Ziffer 4).
- Der Aufwertungsbetrag ist in der Bilanz ebenfalls passivseitig in der Position "Aufwertungsreserve (AWR)" einzustellen. Diese AWR (Konto 295x) dient in den Folgejahren dazu, überhöhte Abschreibungen, welche aufgrund der Neubewertung der Anlagen resultieren (im Vergleich

⁶ Pauschal- und eigene Verkehrswertmethode

⁷ Bachelorarbeit "Umsetzung HRM2 in einer kleineren Einwohnergemeinde", FH Nordwestschweiz, Olten, S. van den Berg, August 2010

zu den bisherigen degressiven Abschreibungen auf dem Restbuchwert) zu korrigieren. Somit sollten sich diese höheren Abschreibungen in der Erfolgsrechnung nicht erfolgswirksam auswirken bzw. den Steuerfuss nicht belasten (FE 19. Ziffer 4.13).

Aus dieser Ausgangslage ergeben sich folgende Fragestellungen:

- Welche Bewertungsmethoden sind beim Verwaltungsvermögen möglich?
- Wie hoch ist das Aufwertungspotential am Beispiel einer Referenzgemeinde?
- Umgang mit der Aufwertungsreserve (Modellrechnung)?
- Folgerungen für den Entscheid über Auf- bzw. Nichtaufwertung des Verwaltungsvermögens.

2.2.3.2 Bewertungsmethoden

Folgende Bewertungsmethoden sind denkbar (nicht abschliessend):

- **Steuerwert:** Aufgrund des Liegenschaftsverzeichnisses wird der Katasterwert x Faktor gewichtet und um die lokale Lage und die Nutzungsart (EFH, MFH, gewerblicher Betrieb, etc.) hochgerechnet;
- **Verkehrswert:** Ermittlung Substanzwert, Ertragswert des Einzelobjektes durch Gutachter, Schätzung anhand der Praktiker Methode ((2 x Ertragswert + 1 Substanzwert)/3) etc.;
- **Neuwert SGV:** Übernahme der Brandversicherungswerte der Solothurnischen Gebäudeversicherung (SGV) für alle Hochbauten und Rückindexierung auf Baujahr;
- **Rückrechnung:** Erhebung der Investitionskosten zur Ermittlung der Anschaffungswerte. Basis Jahresrechnung/Investitionsrechnung früherer Jahre (z.B. letzten 25 – 50 Jahre);
- **Wiederbeschaffungswert:** Erhebung nach Einzelobjekten über die Kanal- und Sonderbauwerke im Bereich Abwasserbeseitigung (Amt für Umwelt, Jahr 2001, nicht indexiert).

Bezogen auf die Anlagekategorien heisst das folgendes:

Nr.	Kategorie nach HRM2-Kontoplan	Beschreibung	HRM1	HRM2 (Vorschlag vor Vornahme der Wertberichtigung)
1	1400 - Grundstücke unüberbaut	Grundstücke, welche für den allgemeinen Haushalt zur Verfügung stehen, wie Park- und Grünanlagen in der öffentlichen Zone	Keine	<ul style="list-style-type: none"> • Fläche x m²-Preis in EG, unter Berücksichtigung vergleichbarer Lage (Grundlage Erhebung KSTA)
2	1400 – Grundstücke unüberbaut Werkbetriebe	Grundstücke der jeweiligen Werke/Spezialfinanzierungen (Wasser-, Abwasser, Abfall)	Keine	<ul style="list-style-type: none"> • Fläche x m²-Preis in EG, unter Berücksichtigung vergleichbarer Lage (Grundlage Erhebung KSTA)
3	1401 - Strassen, Verkehrswege	Dem allgemeinen Verkehr offene Flächen inkl. Grundstücke der Strassenflächen	Keine	<ul style="list-style-type: none"> • Rückrechnungsmethode auf Nutzungsdauer
4	1402 – Wasserbau	Wasserverbauungen, Hochwasserschutz an Fliessgewässern inkl. Grundstücke, eigentliche Wasserfläche gilt nicht als Sachanlage	Keine	<ul style="list-style-type: none"> • Rückrechnungsmethode auf Nutzungsdauer
5	1403 – übriger Tiefbau	Kläranlagen, Kanalisation, Wasserversorgungsanlagen,	Keine	<ul style="list-style-type: none"> • Wiederbeschaffungswerte aufgrund neu zu erstellen den WB-Studien des Amtes für Umwelt

Nr.	Kategorie nach HRM2-Kontoplan	Beschreibung	HRM1	HRM2 (Vorschlag vor Vornahme der Wertberichtigung)
6	1404 - Hochbauten	Liegenschaften aller Art inkl. Einrichtungen für die öffentliche Aufgabenerfüllung	Keine	<ul style="list-style-type: none"> • Indexierter SGV-Wert + eventuell Berechnung Grundstück gemäss Rubrik Ziffer 1
7	1405 - Waldungen	Baumbestand inkl. Grundstücke (Einheitsgemeinden)	Keine	<ul style="list-style-type: none"> • Ertragswert (Durchschnittsjahresertrag/ kapitalisiert mit 4% (in Abstimmung mit SBV)

2.2.3.3 Modellrechnungen Referenzgemeinde Gretzenbach (2'500 Einwohner/innen)

Auf der Grundlage der Jahresrechnung 2009 erstellte Gretzenbach verschiedene Modellrechnungen, welche beispielhaft Erkenntnisse über das Aufwertungspotential sowie den Abschreibungsmechanismus lieferten. Nachfolgend werden die Resultate zusammenfassend dargestellt und kommentiert (vgl. auch auszugsweise Darstellung Berechnungen im Anhang 2):

Bewertung nach Neuwerten

In einer Annäherung wurde mit den verfügbaren Bewertungsverfahren (SGV, Wiederbeschaffungswert) das gesamte Verwaltungsvermögen der Einwohnergemeinde zu Neuwerten erhoben.

Modellrechnung Gretzenbach, Aufwertungssaldo zu Neuwert, vor Wertberechtigungen

Alle Angaben in Fr.

Rubrik	31.12.2009
Bilanzwert (ohne Spezialfinanzierungen) nach HRM1	5'040'038
Bewertung zu Neuwert (SGV, Wiederbeschaffungswert, ohne Land)	57'072'387
Aufwertungssaldo Verwaltungsvermögen zum Neuwert (ohne SF + Beteiligungen VV), vor Wertberechtigungen	52'032'349

Die Aufstellung zeigt einen Aufwertungssaldo vor Wertberechtigungen auf dem Verwaltungsvermögen ohne Einbezug der Werkanlagen (Wasser, Abwasser, Abfall sowie das unbebaute Land) von 52 Mio. Franken. Würden die Werke einbezogen, ergäbe sich ein Neuwert der Anlagen von Gretzenbach von gar über 100 Mio. Franken und einen Aufwertungssaldo (vor Wertberechtigungen) von gegen 94 Mio. Franken.

Zum Vergleich: Der Bilanzwert des Verwaltungsvermögens aller Einwohnergemeinden betrug in den Jahren 2007/2008 rund 660 Mio. Franken.

Bewertung nach Anschaffungskosten, Ermittlung Aufwertungsreserve

In einer weiteren Modellrechnung wurden die Nettoinvestitionen pro Anlagekategorie zurück bis zum Jahr 1985 (Einführungszeitpunkt Gemeinden von HRM1 im Kanton Solothurn) erhoben, um so eine Annäherung an die Anschaffungskosten zu ermitteln.

Daraus resultierte ein Wert von 29,7 Mio. Franken für Gretzenbach. Anschliessend wurden die linearen Abschreibungen nach Nutzungsdauer und Anlagekategorie errechnet. Dies ergab in der Summe bis Ende 2009 14,5 Mio. Franken an Wertberichtigungen. Als Saldo resultieren Nettoanschaffungskosten von 15,2 Mio. Franken:

Modellrechnung Gretzenbach, Berechnung Bilanzwert unter HRM2, Aufwertungsreserve nach HRM2
Alle Angaben in Fr.

Rubrik	31.12.2009
Bewertung zu Anschaffungskosten (Rückrechnungsmethode bis 1985) abzüglich kumulierte Wertberichtigungen	29'733'568 14'500'707
= Nettoanschaffungskosten (abschreibbarer Restwert unter HRM2)	15'232'861
Bilanzwert (ohne Spezialfinanzierungen + Beteiligungen VV) nach HRM1	5'040'038
Aufwertungsreserve HRM2 hochgerechnet (ohne SF und Beteiligungen VV)	10'192'823

Bei einem Buchwert von 5,04 Mio. Franken wäre somit per 1.1.2010 eine Aufwertung von etwas über 10 Mio. Franken (10,192 Mio. Franken) in der Bilanz HRM2 der Gemeinde Gretzenbach zu aktivieren gewesen.

2.2.3.4 Auflösung der Aufwertungsreserve (AWR) unter HRM2

Gemäss FE 19 Ziffer 4.13 ist die Aufwertungsreserve zur Glättung von höheren Abschreibungen aufgrund des aufgewerteten Verwaltungsvermögens zu verwenden. Verschiedene eigene Berechnungen der Arbeitsgruppe belegen, dass sich die AWR über die Nutzungsdauer des Verwaltungsvermögens gegen Null entwickelt. Dies kann mit einem einfachen (fiktiven) Zahlenbeispiel wie folgt verdeutlicht werden:

Funktionsweise Auflösung Aufwertungsreserve unter HRM2

Alle Angaben in Fr.

Bilanzwert Verwaltungsvermögen vor Aufwertung	3'000'000
Bilanzwert Verwaltungsvermögen nach Aufwertung (nach Aufwertung abzüglich Wertberichtigungen)	15'000'000
Aufwertungsreserve	12'000'000
Restliche Nutzungsdauer ab Einführung HRM2 (in Jahren)	30
Lineare Abschreibungen vor Aufwertung Lineare Abschreibungen nach Aufwertung	100'000 500'000
Differenz Mehrbelastung nach Aufwertung = Entnahme Aufwertungsreserve	400'000
Dauer Entnahme aus Aufwertungsreserve in Jahren	30

Die Darstellung zeigt, dass jährliche Entnahmen von 400'000 Franken während 30 Jahren getätigt werden können. Somit würde während der Nutzungsdauer dieser Anlagen keine Mehrbelastung in der Erfolgsrechnung aufgrund der geänderten Abschreibungen entstehen.

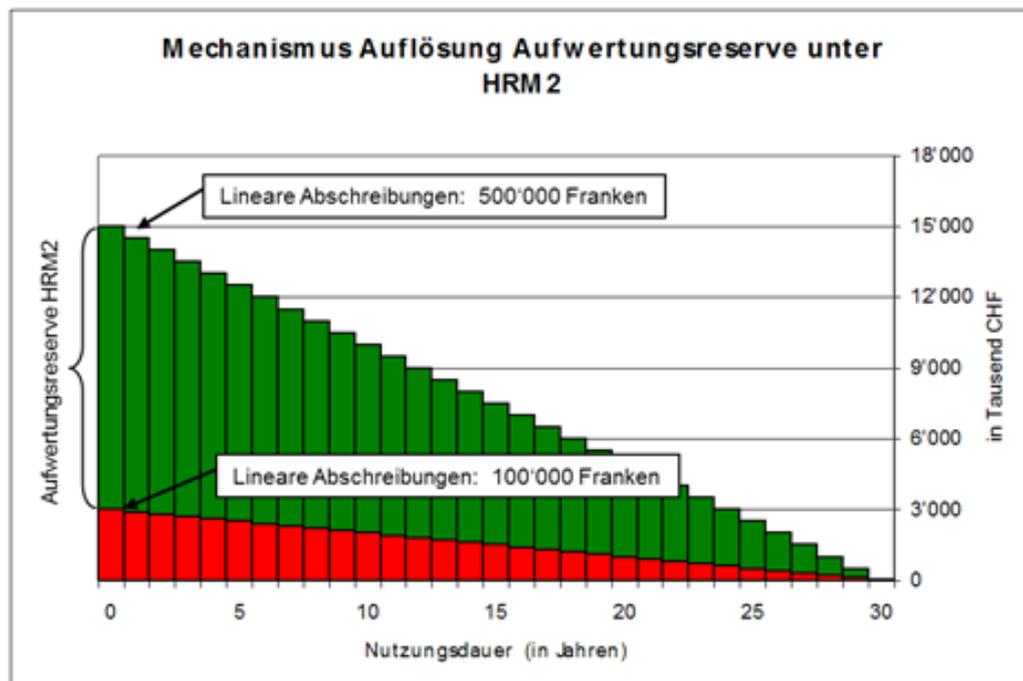


Abbildung 7 – Auflösung Aufwertungsreserve im Zeitverlauf

2.2.3.5 Beurteilung einer Aufwertung des Verwaltungsvermögens

Für die Beurteilung der Entscheidung, ob aufgewertet werden soll, wurden von der Arbeitsgruppe folgende Aspekte einbezogen:

- Untersuchungen der Arbeitsgruppe zeigen, dass die Aufwertung des Verwaltungsvermögens technisch machbar ist. Es lassen sich für alle Anlagekategorien Bewertungsmethoden finden. Für Bauten und Anlagen im Verwaltungsvermögen steht die Rückrechnungsmethode (Annäherung an Anschaffungskosten) im Vordergrund, was eine Aufbereitung der Daten in der Gemeinde bedingt. Für unbebaute Liegenschaften müssten separate Erhebungen differenziert nach Zone in Zusammenarbeit mit dem Steueramt, Abteilung Katasterschätzung, initiiert werden.
- Das Referenzbeispiel Gretzenbach zeigt, dass mit verhältnismässig hohen Aufwertungsreserven bei den Gemeinden zu rechnen ist⁸. Sie werden das Bilanzbild der Gemeinden erheblich beeinflussen. Diese würden im Verlauf der restlichen Nutzungsdauer mittel- und langfristig aufgelöst.

⁸ Gemäss SGV-Stammdaten per 31.12.2010 weisen die Einwohnergemeinden einen versicherten Gebäudewert von 3,414 Mrd. Franken aus. Zum Vergleich der Bilanzwert der Hochbauten im Finanz- und Verwaltungsvermögen (Konti 1023, 1143) per 31.12.2008 belief sich 493,65 Mio. Franken. Der mögliche Aufwertungsbetrag im Finanz- und Verwaltungsvermögen zu Neuwerten für Liegenschaften vor Wertberichtigung dürfte sich somit gegen 3,0 Mrd. Franken (2,92 Mrd. Franken) belaufen.

- Ein Verzicht auf eine Aufwertung widerspricht dem HRM2-Prinzip nach wahrheitsgetreuer Darstellung der Vermögens- und Kapitalverhältnisse. Andererseits stellt der Informationsgewinn bezogen auf das bestehende Verwaltungsvermögen eine primär statistische Grösse dar, die zu einer „Aufblähung“ der Bilanz per Umstellungszeitpunkt führt.
- Die Aufwertung des Verwaltungsvermögens erfolgt bei den Gemeinden der jeweiligen Kantone wie auch bei den Kantonen uneinheitlich: In den Gemeinden der Kantone AG, ZH und NW wird das Verwaltungsvermögen aufgewertet, in den Kantonen BE, BL, GL, UR, TG und ZG (voraussichtlich) nicht.

Folgerung: Nach Würdigung aller Überlegungen und aufgrund einer Nutzen-/ Aufwandüberlegung soll auf eine Aufwertung des Verwaltungsvermögens bei den Solothurner Gemeinden verzichtet werden. Das beim Übergang bestehende Verwaltungsvermögen wird linear über eine maximale Frist (z.B. 10 bis 15 Jahre) abgeschrieben. Ausnahmen aufgrund hoher Investitionstätigkeit würden bewilligungspflichtig.

2.2.4 Anlagebuchhaltung

Eines der zentralen, neuen Instrumente unter HRM2 stellt die Einführung der Anlagebuchhaltung dar. Die Empfehlungen der FdK (FE12) führen zu einem eigentlichen Systemwechsel bei der Behandlung des betriebsnotwendigen Anlagevermögens (Verwaltungsvermögens). Neu gelten in Anlehnung an die private Rechnungslegung betriebswirtschaftliche Kriterien in Form von linearen Abschreibungen nach Nutzungsdauer und Anlageobjekt. Demgegenüber steht die HRM1-Philosophie, wonach ungeachtet des Wertverzehr der einzelnen Anlagegüter generell innert 25 Jahren nach der degressiven Abschreibungsmethode abzuschreiben ist.

Zur Anlagebuchhaltung liegt ein detailliertes Umsetzungskonzept der KKAG⁹ vor. Folgende zentralen Elemente werden darin behandelt:

- Anlagekategorien
- Nutzungsdauer Anlagegüter
- Abschreibungsmethode: linear
- Anlagebuchhaltung
- Aktivierungsgrenze
- Verbuchung Investitionsrechnung nach Brutto- oder Nettomethode

Die Arbeitsgruppe will die KKAG Empfehlungen bezüglich Anlagebuchhaltung für die Solothurner Gemeinden übernehmen, und zwar wie folgt:

⁹ KKAG, Arbeitspapier HRM2- Arbeitsgruppe 2, Anlagebuchhaltung, Investitionsrechnung, Wertberichtigungen vom Mai 2011. Version 10.4

2.2.4.1 Anlagekategorien, Nutzungsdauer und Abschreibungsmethode

Anlagekategorie	Nutzungsdauer	Abschreibungsmethode
		linear
• Grundstücke nicht überbaut Abweichung zu HRM2; überbaute Grundstücke werden über die Nutzungsdauer des Objektes abgeschrieben	40 Jahre	2.50 %
• Gebäude, Hochbauten	33 Jahre	3.03 %
• Tiefbauten (Strassen, Plätze, Friedhof etc.)	40 Jahre	2.50 %
• Wald, Alpen und übrige Sachanlagen	40 Jahre	2.50 %
• Kanal- und Leitungsnetze, Gewässerverbauungen	50 Jahre	2.00 %
• Orts- und Regionalplanungen sowie übrige Planungen	10 Jahre	10.00 %
• Mobilien, Ausstattungen, Maschinen und allgemeine Motorfahrzeuge	8 Jahre	12.50 %
• Spezialfahrzeuge (Feuerwehr, Strassenreinigung etc.)	15 Jahre	6.67 %
• Informatik- und Kommunikationssysteme	4 Jahre	25.00 %
• Immaterielle Anlagen	5 Jahre	20.00 %
• Investitionsbeiträge	~	Nach Nutzungsdauer des finanzierten Objektes
• Anlagen im Bau	~	keine planmässige Abschreibung
• Darlehen	~	keine planmässige Abschreibung
• Beteiligungen, Grundkapitalien	~	keine planmässige Abschreibung

- **Anlagekategorien:** Im Unterschied zu HRM1 wird das betriebliche Anlagevermögen in 14 unterschiedliche Anlagekategorien unterteilt, welche je eine eigene Nutzungsdauer respektive eigene Abschreibungsregel zugeordnet erhalten.
- **Nutzungsdauer:** Die Nutzungsdauer nach Anlagekategorien orientiert sich an den bisher nach privater Rechnungslegung gängigen Normen. Nicht überbaute Grundstücke werden über 40 Jahre abgeschrieben; überbaute Grundstücke sind der jeweiligen Anlage zuzuordnen. Auch Investitionsbeiträge haben neu jene Nutzungsdauer wie das damit finanzierte Objekt (z.B. Investitionsbeitrag an Schulbaute = 33 Jahren).
- **Abschreibungsmethode:** HRM2 lässt die degressive Abschreibung zu. Dies entspricht indessen nicht der bisherigen Methode nach HRM1, da heute zwar degressiv abgeschrieben wird aber nicht nach der Nutzungsdauer pro Anlagekategorie, sondern generell nach einer Dauer von 25 Jahren (Generationenfinanzierung). Neu sollen die Solothurner Gemeinden ihr Verwaltungsvermögen linear nach der Nutzungsdauer der jeweiligen Anlagegüter abschreiben.

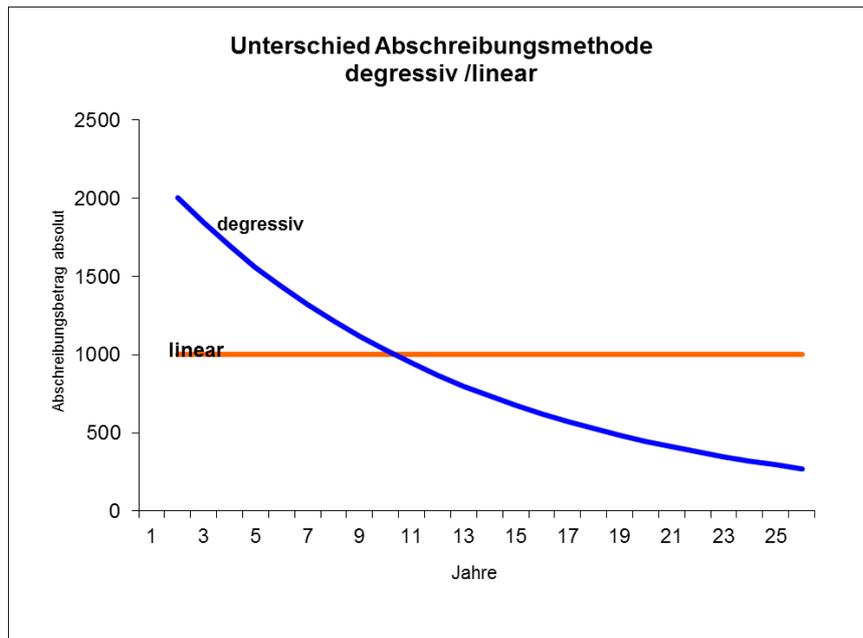


Abbildung 8 – Unterschied Belastungswirkung Abschreibungsmethoden

2.2.4.2 Anlagebuchhaltung

Die Umstellung auf die lineare Abschreibungsdauer nach Nutzungsdauer pro Anlagegut setzt die Einführung einer Anlagebuchhaltung voraus.

R 2009	Grundstücke	Strassen	Wasserbau	Übrige Tiefbauten	Hochbauten	Waldungen	Mobilien	Anlagen im Bau	Übrige Sachanlagen	Total
Mio. Fr.										
Anschaffungskosten										
Stand per 1.1.										
Zugänge										
Abgänge										
Umgliederungen										
Stand per 31.12.										
Kumulierte Abschreibungen										
Stand per 1.1.										
Ordentliche Abschreibungen										
Ausserplanmässige Abschreibungen										
Abgänge										
Dauernde Wertminderungen										
Wertaufholungen										
Umgliederungen										
Stand per 31.12.										
Buchwert per 31.12.										
davon Anlagen in Leasing										
davon verpfändete Anlagen										
Brandversicherungswerte										
Investitionsbeiträge (1)										

(1) Erhaltene, noch nicht aufgelöste Investitionsbeiträge (bilanziert in 'übrige langfristige Verbindlichkeiten'; Option 2 bei Fachempfehlung 10 IR)

Abbildung 9 – Schematische Darstellung Anlagebuchhaltung

2.2.4.3 Aktivierungsgrenze

Die bekannte nach Gemeindegrösse abgestufte Investitionsgrenze wird unter dem Begriff „Aktivierungsgrenze“ unter HRM2 weitergeführt. Neu wird im Interesse der Harmonisierung unter den Schweizer Gemeinden eine zusätzliche Fr.- Stufe eingeführt:

Vergleich Investitionsgrenze HRM1 /Aktivierungsgrenze HRM2			
HRM1		HRM2	
Gemeindegrösse	Fr-Grösse	Gemeindegrösse	Fr- Grösse
bis 999 Einwohner/innen (EW)***	30'000	bis 1'000 EW	25'000
> 1'000 bis 9'999 EW	50'000	> 1'000 bis 5'000 EW	50'000
> 10'000 EW	100'000	> 5'000 bis 10'000 EW	75'000
		> 10'000 EW	100'000
*** BG, KG, ZV generell Fr. 30'000			

Aus Sicht der Arbeitsgruppe stellen die neuen Aktivierungsgrenzen einen für die Gemeinden weiterhin pragmatischen Ansatz dar, um über die Verbuchung der Investitionen über die Erfolgsrechnung oder die Investitionsrechnung zu befinden. Die neue Stufe für Gemeinden zwischen 5'000 und 10'000 Einwohner/innen (Fr. 75'000 statt Fr. 50'000) betrifft im Kanton Solothurn nur sieben Gemeinden (Stand 2010). Die Senkung der Aktivierungsgrenze bei den Gemeinden bis 1'000 Einwohner auf 25'000 Franken ist unter HRM2 zweckmässig.

2.2.4.4 Brutto-/Nettoverbuchung

- HRM2 erlaubt die Anwendung des Netto- oder des Bruttoprinzips bei der Aktivierung der Investitionen. Aus HRM1 ist das Nettoprinzip bekannt, bei welchem die Investitionsbeiträge beim Abschluss der Investitionsrechnung passiviert werden.
Beispiel: Investitionsausgaben 300'000 Franken abzüglich Subvention 100'000 Franken = Aktivierung resp. Verbuchung in der Bilanz von 200'000 Franken.
- Das Bruttoprinzip entspricht dem erweiterten Standard nach HRM2. Erhaltene Staatsbeiträge, Mehrwertbeiträge und Anschlussgebühren werden nicht verrechnet, sondern im Fremdkapital passiviert (Konto 2068) und der jährliche Anteil gemäss Nutzungsdauer wird über den Transferertrag aufgelöst. Dieses Vorgehen entspricht dem Bruttoprinzip und dem Prinzip der korrekten Rechnungsabgrenzung.
Beispiel: Die Investitionsausgaben von 300'000 Franken werden in der Bilanz aktiviert, die Subvention von 100'000 Franken passiviert und somit nicht miteinander verrechnet. Abgeschrieben wird anschliessend linear vom Bruttowert von 300'000 Franken. Gleichzeitig wird jedes Jahr die anteilige Subvention über den Transferertrag aufgelöst.

Aus Gründen der Handhabung sieht die Arbeitsgruppe die Weiterführung der bisherigen Praxis nach HRM1 vor, also die Beibehaltung der Aktivierung der Nettoinvestition.

2.2.4.5 Zusätzliche Abschreibungen

Zusätzliche Abschreibungen sind unter HRM2 grundsätzlich als Willkürabschreibungen zu qualifizieren, jedoch unter HRM2 aus finanzpolitischen Gründen zulässig. Sie werden als ausserordentlicher Aufwand, Artengliederung 3831 verbucht. Die Verwendung der zusätzlichen Abschreibungen ist aus der Anlagenbuchhaltung bzw. dem Anlagespiegel ersichtlich. Die zusätzlichen Abschreibungen führen dazu, dass ein Anlagegut bereits vor Ablauf seiner Nutzungsdauer abgeschrieben ist (Variante 1) oder bei Beibehaltung der Nutzungsdauer die jährlichen Abschreibungsquoten (Variante 2) reduziert werden.

Vorbehältlich der Regelung unter Ziffer 2.2.5 sollen zusätzliche Abschreibungen unter HRM2 nicht zulässig sein.

2.2.5 Finanzwirtschaftliche Auswirkungen Umstellung lineare Abschreibungen

2.2.5.1 Ausgangslage

Mit der Einführung von linearen Abschreibungen (vgl. Ziffer 2.2.4.1) ist mit längeren Nutzungszeiten auf dem volumenmässig relevanten Verwaltungsvermögen (wie Hoch- und Tiefbauten) zu rechnen. In der Folge wurde von der Arbeitsgruppe untersucht, wie sich dieses auf die Kapitalfolgekosten im Finanzhaushalt auswirkt.

Modellrechnung Übergang Abschreibungsmethode VV HRM1 zu HRM2 in Bezug auf Investitionsbedarf

Ausgangslage: Daten EG Gretzenbach
 Abschreibungsdauer 40 Jahre /2,5 %
 Annahme durchschn. Wertberichtigung
 Abschreibungssatz degressiv 8%

Entnahme aus Aufwertungsreserve bezogen auf degressive Abschreibung
 Beispiel Tiefbauten (Tiefbauten ohne Werke)
 (alle Angaben in 1000 CHF)

Werte	Abschreibungen												
	Jahr 1	Jahr 2	Jahr 3	Jahr 4	Jahr 5	Jahr 6	Jahr 7	Jahr 8	Jahr 9	Jahr 10	Jahr 11	Jahr 12	
Investitionen	529	1067	946	958	427	697	136	325	88	66		253	
Abschreibungen Investitionen Jahr 1	42	39	36	33	30	28	26	24	22	20	18	17	
Abschreibungen Investitionen Jahr 2		85		72	66	61	56	52	48	44	40	37	
Abschreibungen Investitionen Jahr 3			76	70	64	59	54	50	46	42	39	36	
Abschreibungen Investitionen Jahr 4				77	70	65	60	55	50	46	43	39	
Abschreibungen Investitionen Jahr 5					34	31	29	27	24	22	21	19	
Abschreibungen Investitionen Jahr 6						56	51	47	43	40	37	34	
Abschreibungen Investitionen Jahr 7							11	10	9	8	8	7	
Abschreibungen Investitionen Jahr 8								26	24	22	20	19	
Abschreibungen Investitionen Jahr 9									7	6	6	5	
Abschreibungen Investitionen Jahr 10										5	5	4	
Abschreibungen Investitionen Jahr 11													
Abschreibungen Investitionen Jahr 12													
Abschreibungen Investitionen Jahr 13													
Abschreibungen Investitionen Jahr 14													
Abschreibungen Investitionen Jahr 15													
Abschreibungen Investitionen Jahr 16													
Abschreibungen Investitionen Jahr 17													
Abschreibungen Investitionen Jahr 18													
Abschreibungen Investitionen Jahr 19													
Abschreibungen Investitionen Jahr 20													
Abschreibungen Investitionen Jahr 21													
Abschreibungen Investitionen Jahr 22													
Abschreibungen Investitionen Jahr 23													
Abschreibungen Investitionen Jahr 24													
Abschreibungen Investitionen Jahr 25													
Abschreibungen 8% Restbuchwert	Total	42	124	190	252	266	300	287	290	274	257	237	238
jährliche kalkulatorische lineare Abschreibungen pro Jahresinvestition		13	27	24	24	11	17	3	8	2	2		6
Abschreibungen linear (40 Jahre)		13	40	64	88	98	116	119	127	129	131	131	137
Differenz linear zu degressiv	- = linear bessergestellt	-29	-84	-127	-164	-167	-184	-168	-163	-144	-126	-106	-101

Abbildung 10 – Modellrechnung Vergleich degressive zu linearer Abschreibung

Die Modellrechnung (vgl. auch Anhang 3) zeigt, dass bei Anwendung der neuen Abschreibungsregeln und bei stetiger Investitionstätigkeit eine geringere Belastung aus Abschreibungen in der Erfolgsrechnung resultiert. Das heisst, betriebswirtschaftliche Abschreibungspraxis führt - im Vergleich zu bisher - zu geringen Kapitalfolgekosten. Dieser Effekt wird auch im Gutachten¹⁰ der Zürcher Hochschule für angewandte Wissenschaften vom Mai 2011 bestätigt, sofern es zu keiner Aufwertung des Verwaltungsvermögens kommt.

Welche Konsequenzen, Risiken sind damit verbunden?

Geringe Abschreibungsbelastungen entlasten die Erfolgsrechnung und erhöhen den Druck auf einen bestimmten Steuerfuss. Bei Anpassung des Steuerfusses könnte dies - im Vergleich zu heute - zu einer geringeren Selbstfinanzierung und damit zu einer langsameren Entschuldung aus der Investitionstätigkeit führen. Mittelfristig ist nicht auszuschliessen, dass dies zu einem generellen Anstieg in der Verschuldung bei den Gemeinden führen könnte.

2.2.5.2 Mögliche Steuerungsinstrumente

Aus Sicht der Arbeitsgruppe bestehen folgende Massnahmen, um einer solchen Entwicklung entgegenzuwirken:

- **Zusätzliche Abschreibungen**

Vornahme von zusätzlichen Abschreibungen zur Erreichung einer minimalen Selbstfinanzierung gemäss BE-Modell:

Regelbasierte zusätzliche Abschreibungen (Selbstfinanzierungsregel)

Gemäss Ziffer 6 der Fachempfehlung lässt HRM2 zusätzliche Abschreibungen auf dem Verwaltungsvermögen zu, wenn diese an Regeln gebunden werden. Die Verbandsvertreter verlangen die Einführung eines Instrumentes, das künftig eine genügende Selbstfinanzierung der bernischen Körperschaften gewährleistet und eine Schuldenwirtschaft verhindert. Aus diesem Grund werden zusätzliche Abschreibungen unter HRM2 vorgesehen, die einzig nach der im Folgenden beschriebenen Regel möglich sind.

Zusätzliche Abschreibungen müssen zwingend vorgenommen werden, wenn folgende Bedingungen erfüllt sind:

1. Die Körperschaft weist im entsprechenden Rechnungsjahr einen Ertragsüberschuss aus
2. Die ordentlichen Abschreibungen sind im entsprechenden Rechnungsjahr kleiner als die Nettoinvestitionen

Sind beide Bedingungen erfüllt, muss die Körperschaft zusätzliche Abschreibungen verbuchen, und zwar im Umfang der Differenz der Nettoinvestitionen zu den ordentlichen Abschreibungen, maximal jedoch im Umfang des Ertragsüberschusses. Damit wird, bis zum Erreichen einer 100 %-Selbstfinanzierung im entsprechenden Rechnungsjahr, eine Wertberichtigung gebildet, indem ein allfälliger Ertragsüberschuss neutralisiert wird.

- **Haushaltgleichgewicht**

Die bisherige Gesetzesnorm, wonach ein Bilanzfehlbetrag innert einer bestimmten Frist abgebaut werden muss, ist auch unter HRM2 vorgesehen (vgl. Art. 33 Musterfinanzhaushaltgesetz, MFHG). Das MFHG sieht allerdings zum Abbau eine Laufzeit von 5-10 Jahren (20% de-

¹⁰ Schlussbericht „Beurteilung der Bestimmungen zum Haushaltsrecht“ gemäss Vernehmlassungsentwurf, Zürcher Hochschule für angewandte Wissenschaften, Institut für Verwaltungs-Management IVM, Winterthur 18. Mai 2011 im Auftrag des Gemeindeamtes des Kantons Zürich.

gressiv zwingend) vor. Die im heutigen Gemeindegesetz gültige Regel, wonach der Abbau in-
 nert 8 Jahren erfolgen soll, soll unter HRM2 beibehalten und nicht aufgeweicht werden (vgl.
 auch Vorgaben nach Ziffer 1.5 dieses Berichts).

- **Schuldenbegrenzung/Nettoverschuldungsquotient**

Gemäss Art. 34 MFHG schlägt HRM2 vor, die Zunahme des Fremdkapitals aus der Investitions-
 tätigkeit zu begrenzen. Demnach soll der Selbstfinanzierungsgrad im Budget mindestens ei-
 nen bestimmten Wert (MFHG: 80%) betragen, sofern der Nettoverschuldungsquotient
 (Fremdkapital abzüglich Finanzvermögen bezogen auf den Fiskalertrag) mehr als 200 Prozent
 beträgt.

Nachfolgende Darstellung zeigt in der Übersicht die Verschuldungssituation der Solothurner
 Gemeinden im Verhältnis zu ihrem Steuerertrag im Jahr 2007. Nur sieben Gemeinden weisen
 einen NVQ von mehr als 150% ihres Fiskalertrages aus. Die Schwelle von über 200% über-
 schreiten lediglich drei Gemeinden.

Nettoverschuldungsquote 2007

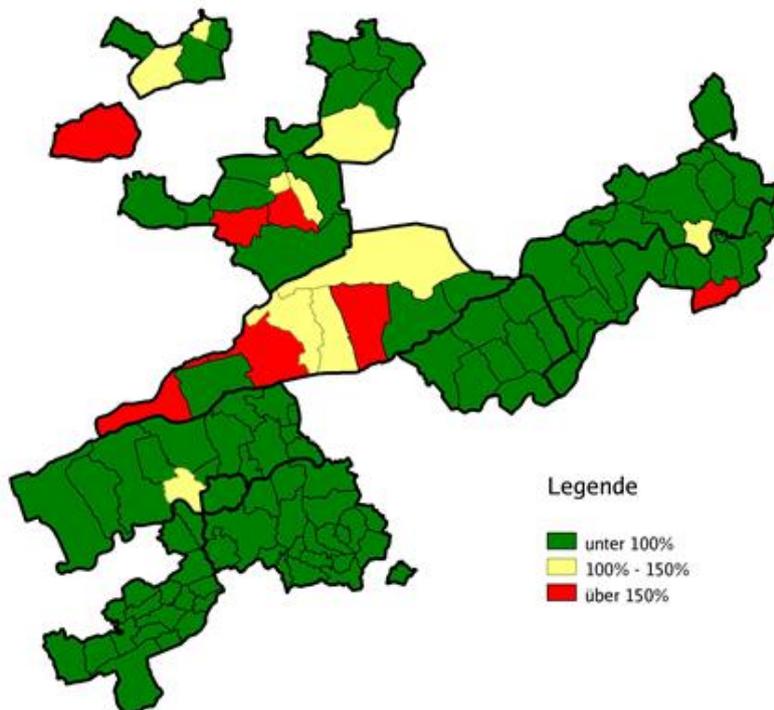


Abbildung 11 – Nettoverschuldungsquotient 2007

Als **weitere Option** wäre auch die Verkürzung der Nutzungsdauer nach Anlagekategorie gemäss
 Ziffer 2.2.4.1.gemäss zulässigen oberen Bandbreiten der FdK denkbar (vgl. FE 12, Ziffer 17). Auch
 so könnte eine höhere systembedingte Selbstfinanzierung auf den Anlagen erreicht werden.

2.2.6 Weitere Schritte

Sofern der Bericht zum Thema 2 in der vorliegenden Form vom Steuerungsausschuss gutgeheissen wird, sind folgende thematische Aktivitäten geplant:

- **Bewertung Finanzvermögen:** Präzisierung Grundlagen Bewertungsverfahren, vertiefte Abklärungen mit Steueramt, Projektskizze Teilprojekte „Bewertung FV“;
- **Bewertung Verwaltungsvermögen:** Klärung Modalitäten Behandlung bestehendes Verwaltungsvermögen
- **Anlagebuchhaltung:** Dokumentation und Klärung Modalitäten der Anlagebuchhaltung gemäss Detailkonzept KKAG vom Mai 2011.
- **Steuerungsinstrumente:** Präzisierung und Bestimmung der Modalitäten nach Ziffer 2.2.5

2.3 Thema 3 - Abgrenzungen, Konsolidierung und Anhang

2.3.1 Grundlegende Fachempfehlungen

Folgende Fachempfehlungen der FdK dienen als Grundlage:

- FE05 – Aktive und passive Rechnungsabgrenzungen
- FE07 – Steuererträge
- FE09 – Rückstellungen und Eventualverpflichtungen
- FE13 – Konsolidierte Betrachtungsweise
- FE14 – Geldflussrechnung
- FE15 – Eigenkapitalnachweis
- FE16 – Anhang zur Jahresrechnung

Die Arbeitsgruppe hat sich in der ersten Phase ausschliesslich mit den Themen Abgrenzungen und Rückstellungen befasst. Somit wird in diesem Zwischenbericht nur über Ergebnisse zu den Fachempfehlungen 5, 7 und 9 berichtet.

2.3.2 Aktive und passive Rechnungsabgrenzungen

Bei den aktiven und passiven Rechnungsabgrenzungen handelt es sich um Positionen, welche verwendet werden, um die laufende Rechnungsperiode nach dem Prinzip der wahrheitsgetreuen Darstellung mit sämtlichen Aufwendungen und Erträgen zu verbuchen, welche diese Rechnungsperiode betreffen..

Wichtig bei den Abgrenzungen sind die Prinzipien der Stetigkeit und Wesentlichkeit. Somit sind keine Abgrenzungen zugelassen, welche für Budget-Ausschöpfungen dienen. Die Verbuchungsregeln sind bereits heute bekannt und werden durch das HRM2 bekräftigt.

Ab Einführung von HRM 2 soll konsequent abgegrenzt werden. Bei erstmaliger Abgrenzung oder bei wesentlicher Änderung der Praxis gegenüber dem Vorjahr, braucht es einen entsprechenden Vermerk im Anhang zur Jahresrechnung.

Wo wird abgegrenzt?

Bei Umstellung auf HRM2 hat eine Bereinigung der bestehenden Abgrenzungspositionen zu erfolgen. Der Ausgleich eines allfälligen Mehraufwandes ist über die bereits an anderer Stelle erwähnten Neubewertungsreserve zu neutralisieren, welche sich durch die Aufwertung des Finanzvermögens ergibt. Diese Regelung ist in der Einmaligkeit begründet und erleichtert den Übergang. Somit wird weder das Vorjahr unter HRM1 noch das neue Rechnungsjahr unter HRM2 belastet.

In erster Linie erfolgen die Abgrenzungen in der Erfolgsrechnung. Aber auch in der Investitionsrechnung sind Abgrenzungen möglich. Abzugrenzende Bereiche beinhalten fehlende Jahresbeträge z.B, die Positionen Zinsen, Mieten, Versicherungen etc. In Aufgabenbereichen, welche Abrechnungen von kantonalen Stellen voraussetzen (Soziale Sicherheit, Öffentlicher Verkehr, Lehrerbesoldungen, u.a.) ist sicherzustellen, dass die Gemeinden innert nützlicher Frist die ent-

sprechenden Angaben erhalten. Allenfalls sind solche Informationen künftig über eine AGEM-Plattform zugänglich zu machen.

Kriterium Wesentlichkeit (Grenzwert)

Nach HRM2 sollen Abgrenzungen nur dann zwingend vorgenommen werden, wenn sie wesentlich sind. Dies bedingt eine Klärung des Begriffs der Wesentlichkeit:

Die Arbeitsgruppe schlägt folgenden Entscheidungsbaum vor:

- Sofern der in Frage stehende Betrag 20% der Aktivierungsgrenze erreicht oder übersteigt, ist zwingend eine zeitliche Abgrenzung vorzunehmen.
- Ist die Bedingung nicht erfüllt, erfolgt ein Vergleich mit der Budgetposition. Sobald der Abgrenzungsbetrag 50% der Budgetposition erreicht oder übersteigt, ist bezogen auf das Budget, die Wesentlichkeit gegeben und eine Abgrenzung dringend empfohlen.
- Bei einer Betragsgrösse unter 50% des Budgetwertes ist eine Abgrenzung fakultativ.

In der Erfolgsrechnung (FE 05)

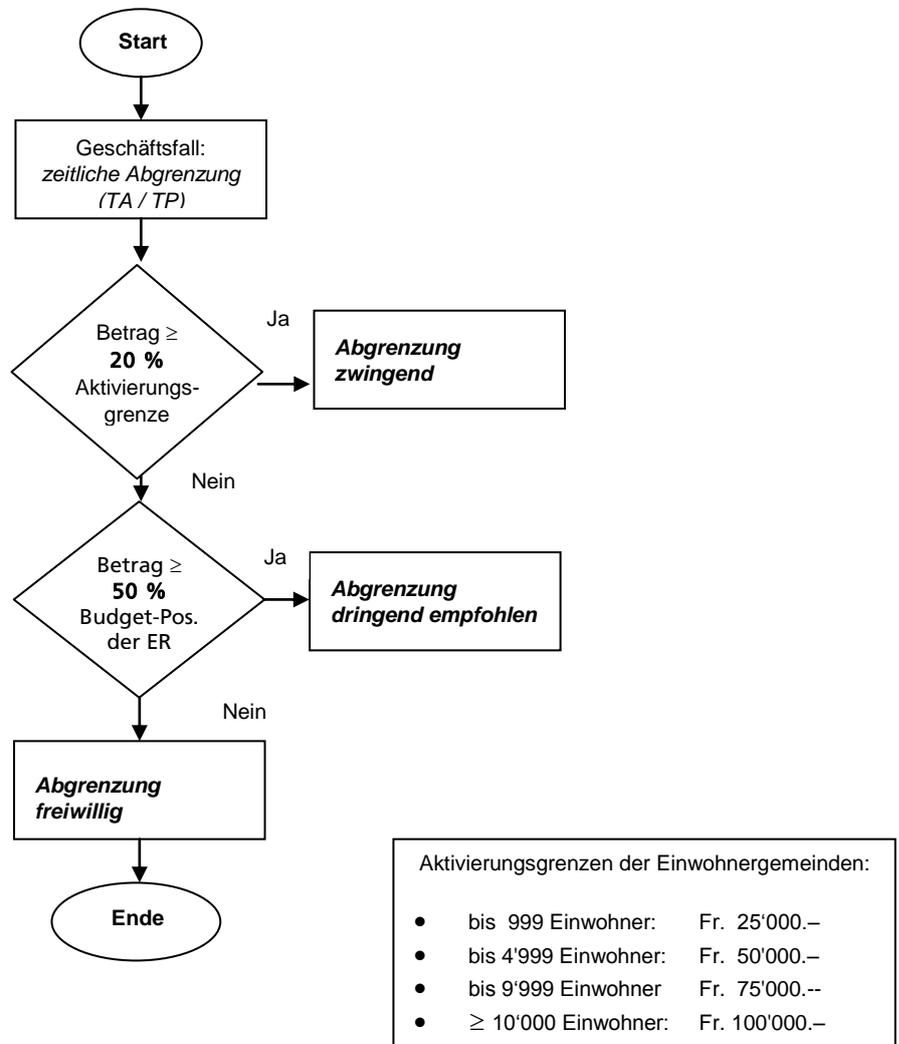


Abbildung 11 – Entscheidungsbaum Wesentlichkeit bei Aktivierungsgrenze

Wo wird nicht abgegrenzt?

Sofern die verbuchten Belege eine volle Jahresperiode abdecken, sollen keine zeitlichen Abgrenzungen erfolgen, ausser der in Frage stehende Aufwand steht in direkter Beziehung zu einem bereits verbuchten Ertrag (oder umgekehrt).

Abgrenzungen in der Investitionsrechnung?

Mit der Führung einer Anlagebuchhaltung ergibt sich die Fragestellung, ob in der Investitionsrechnung Abgrenzungen erfolgen sollen oder nicht. In Anlehnung an die Fachempfehlung (FE 05, Ziffer 1¹¹) ist die Arbeitsgruppe der Ansicht, dass zeitliche Abgrenzungen auch in der Investitionsrechnung erlaubt sein sollten. Die Voraussetzung dafür ist, dass die Nutzung des Objektes im alten Jahr begonnen hat (z.B. fertiggestellte und abgenommene Objekte mit fehlenden Schlussabrechnungen). Die daraus folgenden Aktivierungen und Abschreibungen sind zulässig. Eine allfällige Betragskorrektur wird über die automatisch vorzunehmende Rückbuchung garantiert. Als Grenzwerte sollen in der Investitionsrechnung die Aktivierungsgrenzen gelten d.h. erreicht der Abgrenzungsbetrag diesen Wert je nach Gemeindegrosse, so muss eine Abgrenzung erfolgen. Für darunter liegende Beträge bleibt die Abgrenzung fakultativ. Bei der Position "Anlagen im Bau" dürfen keine Abgrenzungen vorgenommen werden.

2.3.3 Steuerabgrenzungen

Eine begrenzte Umfrage bei Einwohnergemeinden hat ergeben, dass beim Jahresabschluss bereits heute Methoden zu Steuerabgrenzungen zur Anwendung kommen.

Die Arbeitsgruppe ist der Meinung, dass eine einheitliche Berechnung des verbuchten Fiskalertrags beim Jahresabschluss zunehmend wichtiger wird. Dies auch unter dem Aspekt eines rein auf Steuerkraft basierten neuen Finanzausgleichs. Der ausgewiesene Ertrag gemäss Fachempfehlung muss den tatsächlichen Erträgen der Steuerperiode entsprechen. Auf die Umsetzung des nach HRM2 weiterführenden „Steuerabgrenzungsprinzips“ wird wegen fehlender Praktikabilität verzichtet. Als Minimumstandard wird das bereits heute bei den Gemeinden verankerte Sollprinzip vorausgesetzt. Die Arbeitsgruppe will diesen Standard unter dem Begriff „Sollprinzip Plus“ wie folgt ausbauen:

Das **Sollprinzip** zeigt:

- Alle in der Abschlussperiode erstellten Steuerrechnungen
- Provisorische und definitive Steuern des Abschlussjahres
- Definitive Steuern für Vorjahre

Das **Sollprinzip**^{*} wird ergänzt mit folgenden Attributen:

- **Juristische Personen:** Es werden für massgebliche Steuerzahler die wahrscheinlichen Steuern des Abschlussjahres hochgerechnet; der ausgewiesene Vorbezug wird entsprechend korrigiert. Dazu wird die Kontaktaufnahme mit den wichtigsten Firmen notwendig.
- **Natürliche Personen:** Es wird eine pauschale Abgrenzung auf den 100%igen Veranlagungsstand hochgerechnet. Diese wird aus dem Vergleich von der Basis für den Vorbezug und der Hochrechnung der definitiven Veranlagungen des Vorjahres errechnet.

¹¹ FE 05, Ziffer 1, Fussnote 24, empfiehlt, auch in der Investitionsrechnung zeitliche Abgrenzungen vorzunehmen;

Ein Variantenvergleich zwischen dem herkömmlichen Sollprinzip und dem Sollprinzip+ bei der Referenzgemeinde Trimbach zeigt, dass der zu verbuchende Steuerertrag für juristische Personen bei der Anwendung des Sollprinzips+ rund doppelt so hoch ausfallen würde wie nach dem einfachen Sollprinzip. Das Beispiel stellt allerdings eine Extremvariante dar. Bei den natürlichen Personen hätte die Abweichung im Variantenvergleich lediglich 6 % betragen.

2.3.4 Rückstellungen und Eventualverpflichtungen

Der Begriff der **Rückstellungen** wird unter der FE 09 des FdK-Handbuchs im Detail erläutert. Im Gegensatz zu den passiven Rechnungsabgrenzungen haben sie i.d.R. mittel- und langfristigen Charakter und sie sind bezüglich Höhe und Fälligkeit nicht genau bestimmbar.

Unter HRM1 waren Rückstellungen wohl auch wegen kreditrechtlichen Gründen bisher nur in einem sehr begrenzten Umfang möglich. Ein Auszug aus der Statistik „Gefin“ zeigt, dass lediglich 16 Gemeinden per 31.12.2009 Rückstellungen geführt, wovon fünf Gemeinden diese in der Investitionsrechnung eröffnet haben.

Neu sollen Rückstellungen ähnlich wie in der privaten Rechnungslegung für verschiedene Tatbestände Anwendung finden: Folgende Anwendungsbereiche werden erwähnt:

- Prozesskosten
- Altlastensanierung
- Personalbereich (Sozialplan, Vorpensionierungen, Stellenabbau, Ferien- Überzeiten und Treueprämien-Guthaben)
- nicht versicherte Sachschäden
- Bürgschaften und Garantieverpflichtungen (bei Eintritt)
- Restrukturierungskosten (z.B. bei Fusionen) und Rückbaupflicht

Auch künftig sollen Rückstellungen, ob kurz- (bis zu einem Jahr) oder langfristig nach Ansicht der Arbeitsgruppe restriktiv gebildet werden: Eine wahllose Bildung von Rückstellungen ist auch aufgrund des Kreditrechts zu unterbinden (vgl. formelle Erfordernisse).

Rückstellungen sollen nur in der Erfolgsrechnung zur Anwendung kommen, für Investitionsrechnung sollten diese nicht zulässig sein. Zudem sind Rückstellungen einzeln in der Bilanz aufzuführen und zu benennen (vgl. FE16 - Rückstellungsspiegel).

Name	Beschreibung	Beschlussart und -datum	geschätzter Totalbetrag	Buchwert 01.01	Bildung	Verwendung	Auflösung	Buchwert 31.12.
Rückstellung 1	Prozesskosten Anwalt XYZ	GR 18.02.11	30'000.00	10'000.00	5'000.00		✓	15'000.00
Rückstellung 2	Überzeit und Ferien Personal	AGEM	40'000.00	30'000.00	39'500.00	-30'000.00	✓	39'500.00
Rückstellung 3	Altlastenbeseitigung	GV 12.04.11	530'000.00	160'000.00	30'000.00		✓	190'000.00
Total			600'000.00	200'000.00	74'500.00	-30'000.00	-	244'500.00

Abbildung 12 –Beispiel Rückstellungsspiegel

Beim Übergang zu HRM2 erfolgt eine einmalige Wertberichtigung der bereits vorhandenen Rückstellungen. Diese ist - analog der Rechnungsabgrenzungen - erfolgsneutral über die Neubewertungsreserve zu verrechnen.

Formelle Erfordernisse:

Die Arbeitsgruppe schlägt folgende Regelungen bei der Beschlussfassung von Rückstellungen vor:

1. Rückstellungen sollen nur gebildet werden, wenn ein Gemeindebeschluss (GR, GV) nach den gültigen Finanzkompetenzen gemäss Gemeindeordnung vorliegt.
2. Kurzfristige Rückstellungen sind nach einer Laufzeit von 12 Monaten wieder aufzuheben. Eine langfristige Rückstellung darf analog der Vorfinanzierungen während maximal fünf Jahren in der Bilanz geführt werden. Danach muss sie erfolgswirksam aufgelöst oder verwendet werden. Eine Sonderregelung für eine längere Laufzeit ist vom AGEM zu bewilligen (z.B. Rückbaupflicht, Altlasten).
3. Weiter dürfen in folgenden Fällen keine Rückstellungen (vgl. SRS-Auslegung vom 08. 12.2009) gebildet werden:
 - Zweckbindung für künftige Vorhaben
 - Investitionsrechnung
 - Künftige Sanierungs- und Renovationskosten (Erneuerungsunterhalt)
 - Kreditausschöpfung
 - Steuerschwankungsreserven
 - Künftige Defizite
 - Konjunkturelle Risiken
 - Äufnung von allgemeinen Rückstellungen, um das Ergebnis zu verschlechtern

Die Arbeitsgruppe erachtet diese formellen Erfordernisse als ausreichend, um einen „Wildwuchs“ von Rückstellungen vorzubeugen und möchte auf weitere Einschränkungen für die Bildung von Rückstellungen verzichten.

Eventualverbindlichkeiten

Zu den **Eventualverbindlichkeiten** wurden keine weiteren Regelungen vereinbart. Die erweiterte Regelung im Gemeindegesetz zum Anhang (vgl. § 150 Abs. 2) sowie das Kreisschreiben vom 19. Dezember 2007 zum neuen Anhang legen die wesentlichen Aspekte auch mit Blick auf HRM2 umfassend fest.

Die Unterscheidung zwischen Eventualverpflichtung oder Rückstellung kann mit Hilfe des folgenden Flussdiagramms erfolgen:

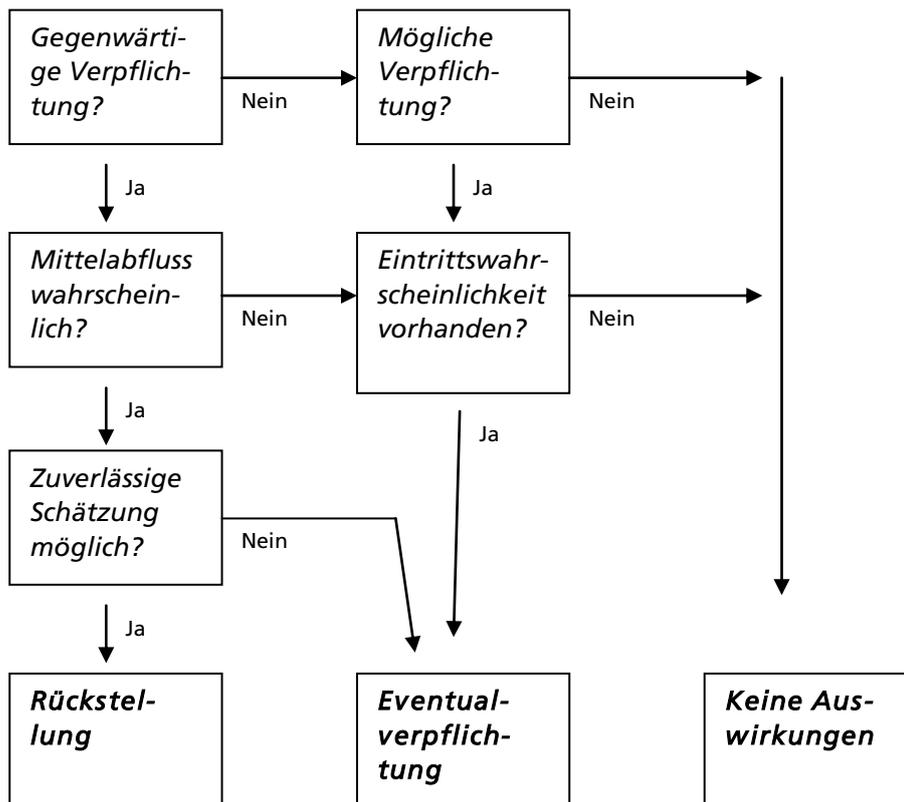


Abbildung 13 – Flussdiagramm Rückstellung/Eventualverpflichtung

Die bisherige Regelung zu den Pensionskassenverpflichtungen (vgl. AGEM-Kreisschreiben zum neuen Anhang vom 19.12.2007) wird übernommen, solange keine weiteren gesetzlichen Vorgaben erarbeitet und definiert sind.

2.3.5 Weitere Schritte

- Klärung der Konsolidierungsaspekte nach FE 13
- Prüfung der praktischen Anwendung der Geldflussrechnung (FE14)
- Abgrenzungen und Rückstellungen: Checklisten erstellen bezüglich häufigster Anwendungsfälle inkl. Kontierung
- Rückstellungs- und Gewährleistungsspiegel festlegen unter Berücksichtigung des neuen Anhangs gültig ab 1.1.2008
- Voraussetzungen von Rückstellungen oder Eventualverpflichtungen bei den Pensionskassenverpflichteten (PKSO) unter HRM2 klären

3 Planung Phase Umsetzungskonzept

3.1 Wo stehen wir?

Terminplan Phase Umsetzungskonzept		2011												2012	
Aktivitäten	Wer?	1. Quartal			2. Quartal			3. Quartal			4. Quartal			1. Quartal	2. Quartal
Beschluss Projektauftrag Umsetzungskonzept per Dezember 2010	RR														
Kick off Steuerungsausschuss + Arbeitsgruppe	SA + AG														
Workshop "HRM2 - Grundlagen"	AG														
Überprüfung Fachempfehlungen (FE 1-19) bezüglich Grundsatzentscheide	AG														
Bericht zu Grundsatzentscheide FE	PL														
Beratung Zwischenbericht	SA														
Detaillkonzept FE (u.a. Erstellung Musterbeispiele, Pilotgemeinden)	AG														
Erstellung Umsetzungskonzepte Schulung, IT und Gesetzgebung	AG														
Erstellung Entwurf Schlussbericht	PL														
Beratung Schlussbericht	SA														
Vernehmlassung oder Informationsveranstaltungen regional	AG														
Genehmigung bereinigter Schlussbericht Umsetzungskonzept HRM2 EG	RR														

Legende
 RR = Regierungsrat
 SA = Steuerungsausschuss
 AG = Arbeitsgruppe HRM2 EG
 PL = Projektleitung

3.2 Ausblick - weitere Aktivitäten

- Weiterführung der Arbeiten nach Fachempfehlungen
- Detailspezifikationen zu Handbuch Rechnungsmodell HRM2 nach Themen erstellen
- Vorgehensskizze Pilotgemeinden ab 2013 erstellen
- Schulungskonzept: Klärung Bedarf, Umfang und Zielgruppe
- Gesetzeskonzept: Grobskizze Revisionsbedarf Gemeinde- und ggf. Finanzausgleichsgesetz

4 Anhang

Anhang 1: Beispiele Kontenplan HRM1/ HRM2 nach Teilrechnung

Bilanz

BESTANDESRECHNUNG (Aktiven) →		BILANZ (Aktiven)	
HRM 1		HRM2	
1	AKTIVEN	1	AKTIVEN
10	FINANZVERMÖGEN	10	FINANZVERMÖGEN
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 Fremdkapital
11	VERWALTUNGSVERMÖGEN	14	VERWALTUNGSVERMÖGEN
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 (a.o., welche nicht Anlagekonto zugeordnet werden können)
GEMEINDEN:			
12	SPEZIALFINANZ. ANTENNE		
13	SPEZIALFINANZ. WASSER		
14	SPEZIALFINANZ. ABWASSER		
15	SPEZIALFINANZ. ABFALL		
16	SPEZIALFINANZ. GD.-REGL.		
18	SONDERFINANZIERUNG		
19	RII ANZFFHIBETRAG		

Erfolgsrechnung

LAUFENDE RECHNUNG (ERTRAG) →		ERFOLGSRECHNUNG (ERTRAG)	
HRM 1		HRM2	
4	ERTRAG	4	ERTRAG
40	STEUERANNAHMEN	40	FISKALERTRAG
400	Einkommens-/Verm.-Steuern	400	Direkte Steuern natürlicher Personen
401	Ertragssteuern	401	Direkte Steuern juristischer Personen
402	Kapitalsteuern	402	Grundsteuern
403	Grundstücksteuern	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/SPEZIALFIN
46	BEITRÄGE FÜR EIGENE RECHNUNGEN	46	TRANSFERERTRAG
47	DURCHLAUFENDE BEITRÄGE	47	DURCHLAUFENDE BEITRÄGE
48	ENTNAHMEN AUS SONDERFINANZ.	48	AUSSERORDENTLICHE ERTRÄGE
49	INTERNE VERRECHNUNGEN	49	INTERNE VERRECHNUNGEN

Investitionsrechnung

INVESTITIONSRECHNUNG (AUSGABEN)			
HRM 1		HRM 2	
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	Mob., Masch. 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)

Anhang 2: Modellrechnungen Gretzenbach (Auszug)

ND Jahre	33					40				
Jahr / Investition	Gebäude, Hochbauten	Wertberichtigung	Restwert 1.1.2010	Anzahl Jahre für Rest-Nutzungsdauer ab 1.1.2010	Jahresquote für Abschreibungen auf Rest-Nutzungsdauer	Tiefbauten (Strassen, Brücken, Plätze, Friedhof)	Wertberichtigung	Restwert 1.1.2010	Anzahl Jahre für Rest-Nutzungsdauer ab 1.1.2010	Jahresquote für Abschreibungen auf Rest-Nutzungsdauer
2009	665'002	-20'152	644'851	32	20'152	-106'783	2'670	-104'114	39	-2'670
2008	394'010	-23'879	370'130	31	11'940	46'210	-2'311	43'900	38	1'155
2007	219'050	-19'914	199'136	30	6'638	809'181	-60'689	748'493	37	20'230
1988	1'080'092	-720'061	360'031	11	32'730	171'478	-94'313	77'165	18	4'287
1987	2'209'535	-1'539'979	669'556	10	66'956	-132'766	76'341	-56'426	17	-3'319
1986	573'589	-417'156	156'433	9	17'381	1'056'726	-634'036	422'690	16	26'418
1985	348'117	-263'725	84'392	8	10'549	142'030	-88'768	53'261	15	3'551
TOTAL	24'393'258	-12'471'675	11'921'583		739'190	3'349'412	-1'170'420	2'178'992		83'735
TOTAL	24'393'258	-12'471'675	11'921'583		16	3'349'412	-1'170'420	2'178'992		26
					Restdauer in Jahren					Restdauer in Jahren

Diese Modellrechnung ist im Kommunikationsraum HRM2 (OWL), Rubrik „Zwischenbericht Steuerrungsausschuss“ aufgeschaltet. Eingangsportal: www.hrm2-gemeinden.so.ch. Bei Bedarf kann das Passwort durch die Mitglieder des Steuerungsausschusses unter folgender E-Mail angefordert werden: christian.brunner@vd.so.ch.

Modellrechnung Übergang Abschreibungsmethode VV HRM1 zu HRM2, Entwicklung Aufwertungsreserve bei Aufwertung im Bereich Tiefbauten (FE 19 - Übergang)														
Ausgangslage:		Daten EG Gretzenbach												
Abschreibungsdauer		40 Jahre / 2,5 %												
Annahme durchschn. Wertberichtigung		durchschnittliche Nutzungsdauer 13 Jahre												
Abschreibungssatz degressiv		8%												
Entnahme aus Aufwertungsreserve bezogen auf degressive Abschreibung														
Beispiel Tiefbauten (Gemeindestrassen, Friedhof, Sportplatz, ohne Tiefbauten Werke)														
(alle Angaben in 1000 CHF)														
	Werte	Abschreibungen												
		Jahr 1	Jahr 2	Jahr 3	Jahr 4	Jahr 5	Jahr 6	Jahr 7	Jahr 8	Jahr 9	Jahr 10	Jahr 11	Jahr 12	Jahr 13
VV Tiefbauten heute	2'930.0													
Abschreibungen 8% Restbuchwert		234.4	215.6	198.4	182.5	167.9	154.5	142.1	130.8	120.3	110.7	101.8	93.7	86.2
Abschreibungen linear (40-13 Jahre)		108.5	108.5	108.5	108.5	108.5	108.5	108.5	108.5	108.5	108.5	108.5	108.5	108.5
Differenz linear zu degressiv		-125.9	-107.1	-89.9	-74.0	-59.4	-46.0	-33.6	-22.2	-11.8	-2.2	6.7	14.8	22.3
Aufwertung auf TCHF 22996	22'996.0													
korrigierter Anschaffungswert auf 27 Jahre	15'522.3													
Abschreibungen linear auf 27 Jahre		574.9	574.9	574.9	574.9	574.9	574.9	574.9	574.9	574.9	574.9	574.9	574.9	574.9
Differenz Abschreibung degressiv zu Abschreibungsvolumen aufgewertet		340.5	359.3	376.5	392.4	407.0	420.4	432.8	444.1	454.6	464.2	473.1	481.2	488.7
Verwendung Aufwertungsreserve VV	12'592.3	12'251.8	11'892.5	11'516.0	11'123.7	10'716.7	10'296.3	9'863.5	9'419.4	8'964.8	8'500.5	8'027.5	7'546.2	7'057.5
Differenz Abschreibung linear zu Abschreibungsvolumen aufgewertet		466.4	466.4	466.4	466.4	466.4	466.4	466.4	466.4	466.4	466.4	466.4	466.4	466.4
Verwendung Aufwertungsreserve VV	12'592.3	12'125.9	11'659.5	11'193.2	10'726.8	10'260.4	9'794.0	9'327.6	8'861.2	8'394.9	7'928.5	7'462.1	6'995.7	6'529.3

Diese Modellrechnung ist im Kommunikationsraum HRM2 (OWL), Rubrik „Zwischenbericht Steuerrungsausschuss“ aufgeschaltet. Eingangsportal: www.hrm2-gemeinden.so.ch. Bei Bedarf kann das Passwort durch die Mitglieder des Steuerungsausschusses unter folgender E-Mail angefordert werden: christian.brunner@vd.so.ch.

Anhang 3: Modellrechnungen Übergang degressiv/lineare Abschreibungen (Auszug)

Modellrechnung Übergang Abschreibungsmethode														
VV HRM1 (degressiv, 25 Jahre) zu HRM2 (linear, Nutzungsdauer) in Bezug auf neuem Investitionsbedarf														
Ausgangslage:	Daten EG Gretzenbach													
Abschreibungsdauer	40 Jahre / 2,5 %													
Annahme durchschn. Wertberichtigung														
Abschreibungssatz degressiv	8%													
Entnahme aus Aufwertungsreserve bezogen auf degressive Abschreibung														
Beispiel Tiefbauten (Tiefbauten ohne Werke)														
(alle Angaben in 1000 CHF)														
Werte	Abschreibungen													
	Jahr 1	Jahr 2	Jahr 3	Jahr 4	Jahr 5	Jahr 6	Jahr 7	Jahr 8	Jahr 9	Jahr 10	Jahr 11	Jahr 12	Jahr 13	
Investitionen	529	1067	946	958	427	697	136	325	88	66		253	23	
Abschreibungen Investitionen Jahr 1	42	39	36	33	30	28	26	24	22	20	18	17	16	
Abschreibungen Investitionen Jahr 2		85	79	72	66	61	56	52	48	44	40	37	34	
Abschreibungen Investitionen Jahr 3			76	70	64	59	54	50	46	42	39	36	33	
Abschreibungen Investitionen Jahr 4				77	70	65	60	55	50	46	43	39	36	
Abschreibungen Investitionen Jahr 5					34	31	29	27	24	22	21	19	18	
Abschreibungen Investitionen Jahr 6						56	51	47	43	40	37	34	31	
Abschreibungen Investitionen Jahr 7							11	10	9	8	8	7	7	
Abschreibungen Investitionen Jahr 8								26	24	22	20	19	17	
Abschreibungen Investitionen Jahr 9									7	6	6	5	5	
Abschreibungen Investitionen Jahr 10										5	5	4	4	
Abschreibungen Investitionen Jahr 11														
Abschreibungen Investitionen Jahr 12												20	19	
Abschreibungen Investitionen Jahr 13													2	
Abschreibungen Investitionen Jahr 14														
Abschreibungen Investitionen Jahr 15														
Abschreibungen Investitionen Jahr 16														
Abschreibungen Investitionen Jahr 17														
Abschreibungen Investitionen Jahr 18														
Abschreibungen Investitionen Jahr 19														
Abschreibungen Investitionen Jahr 20														
Abschreibungen Investitionen Jahr 21														
Abschreibungen Investitionen Jahr 22														
Abschreibungen Investitionen Jahr 23														
Abschreibungen Investitionen Jahr 24														
Abschreibungen Investitionen Jahr 25														
Abschreibungen 8% Restbuchwert	Total	42	124	190	252	266	300	287	290	274	257	237	238	221
jährliche kalkulatorische lineare Abschreibungen pro Jahresinvestition		13	27	24	24	11	17	3	8	2	2		6	1
Abschreibungen linear (40 Jahre)		13	40	64	88	98	116	119	127	129	131	131	137	138
Differenz linear zu degressiv	- = linear bessergestellt	-29	-84	-127	-164	-167	-184	-168	-163	-144	-126	-106	-101	-83

Diese Modellrechnung ist im Kommunikationsraum HRM2 (OWL), Rubrik „Zwischenbericht Steuerrungsausschuss“ aufgeschaltet. Eingangsportal: www.hrm2-gemeinden.so.ch. Bei Bedarf kann das Passwort durch die Mitglieder des Steuerungsausschusses unter folgender E-Mail angefordert werden: christian.brunner@vd.so.ch.