

Rechnungslegung nach HRM2



Jürg Krebs

Treuhänder mit eidg. Fachausweis, zugelassener Revisor RAB

Revisor/Finanzprüfer Amt für Gemeinden

Inhalt

- Rechnungslegungsmodell HRM2
- Tücken und Stolpersteine der neuen Rechnungslegung
- Erfahrungen aus der Revision der ersten Jahresrechnungen nach HRM2
- Häufige Fehler in der Praxis bzw. Beanstandungen aus Prüfberichten
- Optimierungen und Anpassungen

Rechnungslegungsmodell HRM2

- Einführung HRM1 1986
- Zeitgemässe Rechnungslegung (Annäherung an private Rechnungslegung)
- Hohe Aussagekraft
- Transparente Rechnungslegung
- Dynamisches Rechnungslegungssystem
 - HBO im Loseblattsystem
 - FAQ

Tücken und Stolpersteine

- Bilanzübernahme – Umgliederung Finanzvermögen /
Verwaltungsvermögen (HBO, Ziff. 13.1.5)
 - Können Umgliederungen bereits im Jahr 2015 vorgenommen werden?

- Umgliederungen im 2015 für die Budgetierungsphase 2016 sind nicht zulässig

- Aufwertung Finanzvermögen erst im Jahr 2016 zulässig (FAQ-Nr. 6)

Tücken und Stolpersteine

- Bedarf nach neuen Sachgruppen-Konten und Funktionsstellen
 - Können neue Kontennummern bei den Sachgruppen und der funktionalen Gliederung eröffnet werden?
- Kontoplan HRM2 ist grundsätzlich einzuhalten – notwendig wegen GEFIN und Vergleichbarkeit (z.B. Kennzahlen) – s. auch FAQ-Nr. 39
- Bei Bedarf ist ein Gesuch an das AGEM zu stellen

Tücken und Stolpersteine

- Verpflichtungskreditkontrolle (VKK) - HBO, Ziff. 6.5
 - Sind die Einnahmen in der VKK ebenfalls aufzuführen?

- Ja. Alle Bewegungen zum Verpflichtungskredit sind während der Laufzeit eines Verpflichtungskredites in der VKK der Jahresrechnung offen zu legen und nachzuführen. Das gilt auch für die Einnahmen, welche auf einer separaten Zeile ausgewiesen werden können (FAQ-Nr. 16).

Tücken und Stolpersteine

- Verpflichtungskreditkontrolle

Verpflichtungskreditkontrolle

A14 Verpflichtungskredite der Investitionsrechnung										
Konto	Bezeichnung	Beschlussdatum	Beschlussorgan	Bruttokredit	kumulierte Ausgaben / Einnahmen * bis 31.12.2015	Jahresrechnung Ausgaben 2016	Einnahmen 2016	Total Ausgaben / Einnahmen * bis 31.12.2016	Restkredit / Saldo	Schlussabrechnung
2170.5040.00	Sanierung Schulhaus	28.11.2013	GV	2'800'000	2'586'517	74'778	-	2'661'295	138'705	
2170.6310.00	Investitionsbeitrag Kanton	28.11.2013	GV	-55'000	-		-65'000 **	-65'000	10'000	
2192.5060.00	Erneuerung EDV-Anlage	20.06.2015	GV	100'000	-	65'000	-	65'000	35'000	
8731.5040.00	Holzschnitzel-Heizzentrale	29.11.2015	GR	40'000	21'102	20'000		41'102	-1'102	18.02.2016
1500.5060.00	Kauf u. Ersatz Tanklöschfahrzeug	29.11.2015	GV	540'000	359'280	179'640		538'920	1'080	
1500.6060.00	Verkauf altes Tanklöschfahrzeug			-10'000			-8'500	-8'500	-1'500	
1500.6340.00	Subvention SGV Tanklöschfahrzeug	29.11.2015	GV	-189'000			-183'382	-183'382	-5'618	
Gemäss HBO-Kapitel 11 Kreditwesen sind die Investitionen vom Finanzvermögen zur Kostenkontrolle in der Verpflichtungskreditkontrolle zu führen:										
10870.01	Bau Wohnliegenschaft (Anlage in Bau)	20.06.2015	GV	1'430'000	150'000	1'300'000		1'450'000	-20'000	
Total						1'639'418	-256'882			

* Bemerkung: In der Verpflichtungskreditkontrolle sind die Einnahmen separat und nicht verrechnet mit den Ausgaben zum jeweiligen VK zu zeigen (Bruttokreditprinzip).

** Die Einnahmen müssen nicht als Minusposition gezeigt werden.

Tücken und Stolpersteine

- Anlagebuchhaltung (HBO, Ziff. 7 / FAQ-Nr. 32/33)
 - Kann die Nutzungsdauer von Anlagen gekürzt werden?
 - Wie sind die planmässigen/ausserplanmässigen Abschreibungen vorzunehmen?

- Eine Verkürzung der Nutzungsdauer ist möglich – ist bewilligungspflichtig (HBO, Ziff. 7.4)

- Kann eine Anlage nicht über die volle Nutzungsdauer genutzt werden, ist die Anlage **ausserplanmässig** abzuschreiben (HBO, Ziff. 7.10.5)

Tücken und Stolpersteine

Beispiel: Ausserplanmässige Abschreibungen bei verkürzter Nutzungsdauer

Eine Anlage mit einer kategorisierten Nutzungsdauer von zehn Jahren wird im Jahr 2014 zu Fr. 100'000 erstellt und in Betrieb genommen. Die erste planmässige Abschreibung zu Fr. 10'000 erfolgt im Jahr 2014. Im Jahr 2018 stellt man fest, dass die Anlage bereits im Jahr 2020 (d.h. nach insgesamt sieben Jahren) ausser Betrieb genommen werden muss. Für die verbleibenden drei Jahre müssen daher neben den planmässigen auch ausserplanmässigen Abschreibungen im Umfang von Fr. 10'000 getätigt werden.

Jahr	Buchwert per 1.1.	Investitionsausgaben	Abschreibungen		Buchwert per 31.12.	Restnutzungsdauer per 31.12.
			planmässig	ausserplanmässig		
2014		100'000	10'000		90'000	10 Jahre
2015	90'000		10'000		80'000	9 Jahre
2016	80'000		10'000		70'000	8 Jahre
2017	70'000		10'000		60'000	7 Jahre
2018	60'000		10'000	10'000	40'000	2 Jahre
2019	40'000		10'000	10'000	20'000	1 Jahr
2020	20'000		10'000	10'000	0	0 Jahre

Rundungsdifferenzen wurden im letzten Jahr verrechnet.

Tücken und Stolpersteine

- Anlagekategorien bei Spezialfinanzierungen (HBO, Ziff.7.3.1)
 - Welche Anlagekategorien sind anzuwenden?
 - Wie sind diese abzuschreiben?
- 2 Varianten sind möglich
 - effektiv, gem. Anlagekategorie

Unteranlagekategorien	Nutzungs-dauer	Abschreibungssatz
		Linear
Wasserversorgung		
1. Wasserfassung	40 Jahre	2.50%
2. Reservoir	40 Jahre	2.50%
3. Pumpwerke	40 Jahre	2.50%
4. Wasseraufbereitung	40 Jahre	2.50%
5. Leitungsnetz/Hydranten	50 Jahre	2.00%
6. Messtechnik	8 Jahre	12.50%
Abwasserbeseitigung		
7. Kanalisationen	50 Jahre	2.00%
8. Abwasserreinigungsanlagen	40 Jahre	2.50%
9. Spezialbauwerke (z.B. Pumpwerke)	40 Jahre	2.50%

Tücken und Stolpersteine

- Anschlussgebühren bei Spezialfinanzierungen (FAQ-Nr. 34)
 - Was passiert, wenn diese keiner direkten Anlage zugewiesen werden können?
 - Wie sind Einnahmeüberschüsse aus der Investitionsrechnung zu verwenden?
- Zuweisung an das älteste Anlageobjekt. Ist kein Verwaltungsvermögen (VV) vorhanden, wird der Betrag in der Erfolgsrechnung vereinnahmt (HBO, Ziff. 6.8)
- Keine Verrechnung mit bisherigem VV (HBO, Ziff. 7.5.2)

Tücken und Stolpersteine

- Werterhalt Spezialfinanzierungen (HBO, Ziff. 8.2 / FAQ-Nr. 17)
 - Sind freiwillige Einlagen möglich?
 - Entnahmemöglichkeiten?

- Ja, freiwillige Einlagen sind möglich
- Entnahmen nur in der Höhe der Abschreibungen möglich
- Maximale Höhe Werterhalt: 10% des Wiederbeschaffungswertes (HBO, Ziff. 8.2.2.4)

Tücken und Stolpersteine

Beispiel 1 Werterhalt

Ausgangssituation:

Werterhaltrücklage Fr. 148'125 per 1.1.

Pflichteinlage Fr. 49'375

Planmässig vorgenommene Abschreibungen betragen Fr. 66'000

Fazit:

Die planmässige Abschreibung ist höher als die errechnete Pflichteinlage.

Demzufolge erfolgt keine Einlage. Es muss hingegen eine Entnahme aus der Werterhaltrücklage gebucht werden.

Werterhalt	
	148'125
AB	
Entnahme	66'000
SB	82'125

Tücken und Stolpersteine

Beispiel 2 Werterhalt

Ausgangssituation:

Wertesaltrücklage Fr. 148'125 per 1.1.

Pflichteinlage Fr. 33'125

Planmässig vorgenommene Abschreibungen betragen Fr. 24'000

Fazit:

Zu Jahresbeginn ist eine Wertesaltrücklage von Fr. 148'125 vorhanden. Diese wird erhöht durch die effektive Einlage (Pflichteinlage Fr. 33'125 abzüglich Abschreibungen Fr. 24'000) von Fr. 9'125. Gleichzeitig erfolgt eine Entnahme aus der Wertesaltrücklage im Umfang der verbuchten planmässigen Abschreibungen von Fr. 24'000. Die Einlage und die Entnahme muss brutto verbucht werden.

Wertesaltrhalt	
	148'125 AB
Einlage	9'125
Entnahme	24'000
SB	133'250

Tücken und Stolpersteine

- Folgeinvestitionen (HBO, Ziff. 7.9 / FAQ-Nr. 12)
 - Wann können Folgeinvestitionen noch auf die Hauptanlage gebucht werden?

- Massgebend ist der Verpflichtungskredit
- Abrechnung innerhalb von 3 Jahren
- Folgeinvestitionen werden über die Restnutzungsdauer abgeschrieben

Tücken und Stolpersteine

- Nachtragskreditkontrolle (1) – (HBO, Ziff. 11.11 / 15.5.6.16)
 - Müssen sämtliche Kreditüberschreitungen auf der Nachtragskreditkontrolle (NKK) aufgeführt werden?
- Grundsätzlich sind alle Nachtragskredite bzw. Kreditüberschreitungen auf der NKK aufzuführen
- Für die Gemeindeversammlung sind mindestens die Überschreitungen nach den Finanzkompetenzen des Gemeinderates (GR) und der Gemeindeversammlung (GV) offenzulegen

Tücken und Stolpersteine

- Nachtragskreditkontrolle (2)
- Ausnahmen: (FAQ-Nr. 40, 65)
 - Bei Beschlüssen eines anderen Organs mit einer tieferen Finanzkompetenz als derjenigen des Gemeinderates (GR) (z.B. Gemeindepräsidium)
 - Sofern keine solche tiefere Finanzkompetenz besteht, kann der GR zusätzlich beschliessen, bis zur Höhe von maximal 20% seiner eigenen Finanzkompetenzen, selbst auf die ausdrückliche Beschlussfassung bzw. Kenntnisnahme dieser Kreditüberschreitungen zu verzichten. Dieser Beschluss ist auf der Nachtragskreditkontrolle gegenüber der Gemeindeversammlung (GV) explizit zu deklarieren.

Tücken und Stolpersteine

- Nachtragskreditkontrolle (3) - Beispiel 20%-Regel:
 - Finanzkompetenz GR: für jährlich wiederkehrende Ausgaben Fr. 10'000.-- und für einmalige Ausgaben Fr. 50'000.--. Verzicht des GR (gem. sep. Beschluss) auf den Ausweis im Anhang zur Jahresrechnung von sämtlichen Überschreitungen, welche 20% ihrer eigenen Finanzkompetenz unterschreitet.
 - Budgetpositionen von **wiederkehrenden Ausgaben** müssen im Falle einer Kreditüberschreitung **ab einem Betrag von Fr. 2'001.–** und für **einmalige Ausgaben** müssen im Falle einer Kreditüberschreitung **ab einem Betrag von Fr. 10'001.--** auf der NKK im Anhang aufgeführt werden.

Tücken und Stolpersteine

Nachtragskreditkontrolle ER

Finanzkompetenzen gemäss GO:

Gemeindepräsident bis:

e: Fr. 0 / w: Fr. 0

Gemeinderat bis:

e: Fr. 50'000 / w: Fr. 10'000

Gemeindeversammlung ab:

e: Fr. 50'000 / w: Fr. 10'000

(nach § 150 Abs. 1 lit. o GG)

Der Gemeinderat hat keinen Beschluss gefasst, auf die Kenntnisnahme bestimmter Kreditüberschreitungen zu verzichten.

(Als Variante: Der Gemeinderat hat am beschlossen, auf die ausdrückliche Beschlussfassung bzw. Kenntnisnahme von einmaligen Kreditüberschreitungen bis Fr. 10'000 sowie von jährlich wiederkehrenden Kreditüberschreitungen bis Fr. 2'000 zu verzichten.)

A13 Kreditüberschreitungen / Nachtragskredite der Erfolgsrechnung											
L-Nr.	Konto	Bezeichnung	Budgetkredit	Jahresrechnung	Überschreitung	Begründung	Nachtragskredit	o/d	e/w	Kompetenz	Datum Genehmigung
1	0110.3010.00	Löhne Verw.- und Betriebspers.	0.00	2'648.40	2'648.40	DGO	2'648.40	o	w	gebunden	
2	0110.3050.00	AG-Beiträge AHV, IV, EO, ALV	400.00	408.55	8.55	DGO	8.55	o	w	gebunden	
3	0110.3053.00	AG-Beiträge Unfalltaggelder	80.00	84.40	4.40	DGO	4.40	o	w	gebunden	
4	0110.3102.00	Drucksachen, Publikationen	9'500.00	13'743.90	4'243.90	Budgettoleranz	4'243.90	o	w	GR	27.01.2016
5	0110.3130.00	Dienstleistungen Dritter	10'000.00	12'150.70	2'150.70	Budgettoleranz	2'150.70	o	e	GR	27.01.2016
6	0110.3170.00	Reisekosten und Spesen	3'500.00	3'607.55	107.55	Budgettoleranz	107.55	o	w	GR	27.01.2016

Tücken und Stolpersteine

- Kreditwesen / Beschlussfassung (1)
 - Wie ist bei der Beschlussfassung von Nachtragskrediten in der Kompetenz der Gemeindeversammlung in der Jahresrechnung zu verfahren?

- Nach HBO-Ziffer 11.11.2 sind ordentliche Nachtragskredite, welche die Kompetenz des GR übersteigen, der GV zur Beschlussfassung zu unterbreiten, d.h. es muss darüber abgestimmt werden. Nicht als NK vorgelegt werden müssen Kreditüberschreitungen für gebundene Ausgaben. Daraus ergeben sich folgende Konsequenzen:

Tücken und Stolpersteine

- Kreditwesen / Beschlussfassung (2)
 - Im "Beschluss und Antrag" des Gemeinderates der Jahresrechnung ist unter dem Titel "dringliche und gebundene Nachtragskredite" der Verweis auf den Anhang A13 als Kenntnisnahme für die GV (wiederkehrend oder einmalig) ausreichend.
 - Unter dem Titel "Ordentliche Nachtragskredite zur Beschlussfassung", sind alle ordentlichen Nachtragskredite (wiederkehrende und einmalige), welche in die Beschlusskompetenz der GV fallen, **einzeln** für die Beschlussfassung durch die GV aufzulisten.

Tücken und Stolpersteine

15.4.4 Beschluss und Antrag

1. Nachtragskredite

1.1 Dringliche Nachtragskredite zur Kenntnisnahme

- Kredit-Nr., Kontext, Kreditüberschreitung, kurze Begründung

1.2 Ordentliche Nachtragskredite zur Beschlussfassung

Kreditüberschreitungen von mehr als Fr. (siehe Gemeindeordnung) sind von der Gemeindeversammlung zu genehmigen.

- Erfolgsrechnung
- Investitionsrechnung
- Kredit-Nr., Kontext, Kreditüberschreitung, kurze Begründung

Antrag: Der Gemeinderat beantragt, diese Nachtragskredite zu genehmigen.

Weitere Ausführungen zum Nachtragskredit siehe Kapitel "Anlagen, Ausgaben und Kreditwesen".

Tücken und Stolpersteine

- Anhang zur Jahresrechnung (HBO, Ziff. 3.3.5 / 15.5.6)
 - Kann der Anhang in der Jahresrechnung verkürzt ausgewiesen werden?

- Ja, sofern zu einer oder mehreren Positionen im Anhang keine Werte/Angaben vorliegen, kann dies direkt im Inhaltsverzeichnis zur Jahresrechnung selbst deklariert werden, indem auf der einzelnen Position der Begriff "**keine Werte**" aufgeführt und auf der gleichen Zeile die Seitenzahl mit " --- " ersetzt wird.

Tücken und Stolpersteine

- Neubewertungsreserve (NBR) / Aufwertungsreserve (HBO, Ziff. 13.7.6)
 - Wie bzw. wann genau ist die NBR und/oder Aufwertungsreserve aufzulösen?

- Die NBR wurde i.R. 2016 neu gebildet und ist somit nach 5 Jahren, d.h. ab dem Jahr 2021 in 5 gleichen Tranchen aufzulösen. Das gleiche gilt für die bei der Auslagerung (z.B. Elektra) gebildeten Aufwertungsreserven (FAQ-Nr. 57).

Erfahrungen aus der Revision der ersten Jahresrechnungen nach HRM2

- Gute und angenehme Zusammenarbeit mit Gemeinden
- Gute bis sehr gute Qualität der Jahresrechnungen
- Hohe Akzeptanz – trotz Mehraufwand
- Stabile und gesunde Finanzlage der Gemeinden

Häufige Fehler in der Praxis bzw. Beanstandungen aus Prüfberichten AGEM

- Fehlende Sonderprüfungen durch RPO
- Gliederung Kontenplan / neue oder eigene Kontonummern
- Falsche Abschreibungsdauer auf Anlagen
- Verrechnung Einnahmeüberschuss IR mit bisherigem VV
- Kreditwesen – Unterscheidung Kreditüberschreitungen zur Kenntnis bzw. zur Genehmigung (Umgehung der Finanzkompetenzen - einmalig / wiederkehrend)
- Bericht und Antrag / Ergebnisausweis
- Hohe Wertberichtigungen auf Steuerforderungen

Optimierungen und Anpassungen

- Handbuchordner (HBO) – mit detaillierten Ausführungsbestimmungen im Loseblatt-Verfahren
 - Anpassungen und Überarbeitungen aufgrund Praxiserfahrungen möglich
 - dynamisches System
- FAQ
 - Präzisierung der Ausführungsbestimmungen (HBO)
 - Laufende Erfahrungen aus der Praxis

Rechnungslegung nach HRM2

Danke für Ihre Aufmerksamkeit!